

**Исраилов Т.М., Исманалиев К.И.**

**Организация  
учета и анализа  
в крестьянских (фермерских)  
хозяйствах на основе МСФО  
(монография)**

Ош-2023

УДК 657:631.1  
ББК 65.052.265.324  
И 88

Одобрено Методическим Советом факультета «Менеджмент и бизнес»  
Ошского государственного университета

Утверждена Ученым Советом факультета «Менеджмент и бизнес»  
Ошского государственного университета протоколе №8 от 19-апрель  
2023 г.

Авторы: **Исраилов Тимур Мурзабекович** – кандидат  
экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и  
экономический анализ»;  
**Исманилиев Курманбек Искандарович** – кандидат  
экономических наук, доцент кафедры «Финансы и  
банковское дело».

Рецензенты: Хамзаева Айнура кандидат экономических наук, доцент  
ОшГУ  
Эргешбаев Уран доктор экономических наук, профессор  
ОшГУ

И 88 Исраилов Т.М., Курманбекова А.А  
«Организация учета анализа в крестьянских (фермерских)  
хозяйствах на основе МСФО», Монография: Учебное  
пособие. – Ош; 2023, 152 стр.

ISBN 978-9967-9539-0-1

*Однако количественный рост крестьянских (фермерских) хозяйств не  
сопровождается качественными изменениями развития сектора.*

УДК 657:631.1  
ББК 65.052.265.324

ISBN 978-9967-9539-0-1

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Результатом реформирования аграрного сектора Кыргызстана стала ее многоукладность, существенные изменения организационной структуры и форм хозяйствования в отрасли. На базе крупных сельскохозяйственных предприятий были созданы и динамично развиваются частные формы - крестьянские (фермерские) хозяйства, которые ныне стали преобладающей формой хозяйствования в сельском хозяйстве страны. Они производят 98,5% продукции сельского хозяйства, началу 2022 года их численность составила 467,3 тыс. единиц, В соответственном положении находится сектор крестьянских (фермерских) хозяйств юга страны [1; С. 89, 91].

Однако количественный рост крестьянских (фермерских) хозяйств не сопровождается качественными изменениями развития сектора. Большинство крестьянских (фермерских) хозяйств являются малоземельными и мелкотоварными, а слабый уровень их организационно-экономического функционирования ведет к убыточной и низкоэффективной деятельности.

Как показывает передовой опыт и практика, эффективное функционирование крестьянского (фермерского) хозяйства зависит не только от производственных факторов, но и немаловажное значение имеет состояние учетной информации о хозяйственной деятельности этих формирований.

Вновь организованные крестьянские (фермерские) хозяйства стали использовать простую систему учета, не говоря о калькуляции и анализе себестоимости, наличии элементов двойного бухгалтерского баланса и бухгалтерских счетов. Ныне ведение учета и отчетности во многих хозяйствах в основном сводится лишь к регистрации движения средств, сырья и материалов, т.е. по-принципу - «приход – расход». При такой форме учета невозможно

калькулировать себестоимость производимой продукции, вести учет расходов и доходов, вследствие чего не снижается эффективность управления. Использование системы государственной отчетности, по которой крестьянские (фермерские) хозяйства предоставляли соответствующие отчеты только по уплате земельного налога и отчислению в социальный фонд способствовало использованию примитивной формы учета.

В этой связи возникает необходимость организации такой системы учета, калькуляции и анализа себестоимости, которая обеспечит необходимой информацией для оперативного управления, составления налоговой декларации и статистической отчетности. Необходимо разработать новую систему учета, позволяющую обеспечить фермера-хозяйственника, информацией по проведению анализа производственной деятельности, определению уровня рентабельности хозяйства, предоставит возможность вычислять валовый доход, все производственные расходы и вести производственное и социальное планирование фермерского хозяйства что, прежде всего, может стать информационной базой для принятия управленческих экономических решений.

Если для торговых и промышленных предприятий система бухгалтерского учета может работать в соответствии с МСФО, то используемая в настоящее время система учета и анализа крестьянских (фермерских) хозяйств, должна быть адаптирована с принципами МСФО с учетом особенностей их функционирования. Этим и определяется актуальность исследования вопросов совершенствования организации учета, калькуляции и анализа себестоимости в крестьянских (фермерских) хозяйствах в соответствии с требованиями внедрения МСФО. Изложенные выше обстоятельства и практическое отсутствие системы учета, калькуляции и анализа себестоимости в крестьянских (фермерских) хозяйствах обусловили выбор темы настоящего исследования.

# **Глава 1. Теоретико-методологические основы учетно-аналитического обеспечения крестьянских (фермерских) хозяйств в рыночных условиях**

## **1.1. Методологические и организационные аспекты системы бухгалтерского учета в предприятиях АПК в условиях перехода на МСФО**

Разрушение административно-командной системы экономики потребовали неотложные меры реформирования экономики. Кыргызстан выбрал демократическую систему государственного управления и рыночную экономику. В кратчайшие сроки были осуществлены крупномасштабные преобразования всех сфер экономики и существенные институциональные реформы. Либерализация экономики, приватизация государственной собственности, радикальные аграрно-земельные реформы привели к развитию рыночных институтов. Происходящие изменения в экономике республики привели к необходимости проведения реформы системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности с целью приближения правил и приемов составления бухгалтерской отчетности к международным стандартам.

Значительное количество исследований и публикаций ученых-экономистов развитых стран за последние 20 лет посвящено проблемам международной гармонизации бухгалтерского учета. В основном это связано с развитием транснациональных корпораций – фирм, которые основаны и существуют в одной стране, но имеют постоянные представительства и осуществляют деятельность на территории и в рамках законов других стран, а некоторые из них действуют во всем мире. Бухгалтерская отчетность транснациональных корпораций, составляется в соответствии с требованиями стандартов страны материнской

компания, а инвесторы и кредиторы должны свободно ориентироваться в системах финансовой отчетности нескольких государств. Решение проблемы глобальной гармонизации бухгалтерского учета на международном уровне обеспечит сопоставимость бухгалтерской отчетности и сократит затраты на ее составление; повысит методологический уровень бухгалтерского учета; активизирует оборот капитала; усилит действенность социального контроля за многонациональными корпорациями; позволит более оптимально распределять мировые ресурсы.

Понятие «гармонизация учета» определяется в отечественных и зарубежных источниках по-разному. В одних предполагается унификация или полная стандартизация методов бухгалтерского учета, в других – процесс развития сопоставимости методов. Унификация – это использование единых способов и процедур учета и составления отчетности. Стандартизация предполагает ограниченный набор альтернативных методов для обеспечения гибкости бухгалтерского учета. Гармонизация – это увязка различных систем учета и отчетности, обеспечение их непротиворечивости на основании использования основополагающих законодательных документов.

Основная цель реформы бухгалтерского учета и экономического анализа – это приведение в соответствие с международными стандартами, посредством чего можно активизировать привлечение инвестиций в отрасли экономики, значительно обновить основные фонды, пополнить оборотные средства, стимулировать субъекты хозяйствования на расширении объемов и ассортимента продукции.

Для осуществления вышеуказанных мер и работ в стране необходимо было ввести такую прозрачную систему учета и финансовой отчетности, которая была бы доступной субъектам предпринимательской деятельности,

особенно международным и донорским организациям, поэтому, начиная с 1993 года, проводится реформа в области учета и отчетности.

Министерством финансов Кыргызской Республики были утверждены, в качестве Национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности «Кыргызские стандарты бухгалтерского учета» (далее КСБУ), которые были подготовлены при помощи корпорации «КАРАНА», спонсируемая американским Агентством по международному развитию (USAID).

В них предусмотрены 18 стандартов бухгалтерского учета, калькуляции и анализа себестоимости, порядок ведения учета, калькуляции и анализа себестоимости на предприятиях различной формы собственности и в различных отраслях, в том числе и в сельском хозяйстве.

Наряду с «Кыргызскими стандартами бухгалтерского учета» был разработан «Генеральный план счетов бухгалтерского учета» (далее ГПС), рассматривающий счета первого, второго и третьего порядка.

Важность принятия КСБУ и ГПС заключалась в том, что они позволяли добиться прозрачности финансовой отчетности и достоверности отражения реальной экономической ситуации, и тем самым предоставляя возможность пользователям отчетности принимать правильные экономические решения. Но эти надежды не были оправданы, так как принятые стандарты не были апробированными и не удовлетворяли практические требования хозяйствующих субъектов, что привело к кризису учета, калькуляции и анализа себестоимости хозяйствующих субъектов.

На наш взгляд, существенными ошибками при внедрении КСБУ и ГПС являются:

- *Неадаптированность КСБУ и ГПС.* Они оказались не совместимы ни с нашей экономикой, ни с МСФО, так как были построены на основе «Общепринятых стандартов бухгалтерского учета американской системы» (GAAP), Между США и Кыргызстаном существуют огромные различия, вызванное различными социальными, экономическими и правовыми условиями; хотя оговаривалось, что они подготовлены, исходя из наших особенностей.

- *Недоступность стандартов и Генерального плана счетов.* Проект по внедрению КСБУ и ГПС не обсуждался среди профессиональных бухгалтеров и аудиторов Кыргызской Республики, имел ориентацию на национальные стандарты отдельно взятого государства, имеющего специфичные особенности, без учета экономической действительности, что привело к определенным противоречиям с МСФО.

- *Полнота охвата КСБУ объектов учета и отчетности.* КСБУ не охвачено более 10 существенных стандартов МСФО, такие как МСФО 11 «Договоры на строительство», МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменений цен», МСФО 19 «Вознаграждение работникам», МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам», МСФО 33 «Прибыль на акцию», МСФО 35 «Прекращаемая деятельность», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», МСФО 38 «Нематериальные активы», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и др.

- Генеральный план счетов был коренным образом изменен по сравнению с предыдущим планом счетов хозяйствующих субъектов. Принято четырехзначное обозначение, а также изменен порядок построения счетов,

что привело многих практикующих бухгалтеров в затруднительное положение.

Ожидаемый результат от принятия КСБУ и Генерального плана счетов был не оправдан, так как многие хозяйствующие субъекты не смогли перейти на КСБУ и Генеральный план счетов. В связи с этим был издан Указ Президента КР «О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности в КР» (УП-№73 от 3.04.2000 г.) [2], направленный на совершенствование учета, калькуляции и анализа себестоимости.

В этом же году была образована Национальная комиссия по стандартам финансовой отчетности при Президенте КР. Целью создания этой комиссии являлась разработка Концепции внедрения МСФО в практику хозяйствующих субъектов и программу развития бухгалтерского учета на предприятиях.

Расширение рынка капитала, экономическая интеграция государств в мировом масштабе определяют единый подход к учетным процессам вообще и к учетной политике в области бухгалтерского учета в частности, КСБУ в этой области не предоставляла возможности эффективного вложения капитала и точную оценку ресурсов. В интересах инвесторов, государственных регулирующих органов и других пользователей бухгалтерской информации точное соблюдение принципов МСФО, а отклонение Национальных стандартов от МСФО будет вызывать недопонимание в чтении финансовой отчетности, которое приведет к ошибочным экономическим решениям. По всей видимости, это послужило причиной того, что Европейский Союз в 2001 году объявил о намерении сделать МСФО обязательными для всех компаний, входящих в котировочные листы фондовых бирж и выпускающих проспекты эмиссии.

Всем ведущим предприятиям стран СНГ, привлекающим заемный капитал извне, в том числе и Кыргызской Республике, придется составлять финансовую отчетность по МСФО, поскольку ведущие финансовые институты (ЕБРР и др.) не будут рассматривать инвестиционные проекты, отчетность по которым составлена не в соответствии с МСФО.

Международные стандарты финансовой отчетности – это стандарты, которые включают в себе методику, правила и процедуру ведения учета и отчетности [3]. Методика ведения бухгалтерского учета и отчетности во многих государствах основывается на МСФО. С целью введения единой системы учета, калькуляции и анализа себестоимости в 1973 году создана независимая организация - Комитет по МСФО, который разработал и распространил единые стандарты учета, калькуляции и анализа себестоимости. В 2001 году с целью улучшения совместимости принципов учета, калькуляции и анализа себестоимости, используемые бизнес-компаниями, фирмами и различными предприятиями и организациями для ведения учета и составления финансовой отчетности во всем мире, Комитет МСФО был реорганизован в Правление по Международным стандартам финансовой отчетности (ПМСФО).

Основной целью внедрения МСФО являются:

- разработка в интересах общества единой системы качественных, ясных для понимания и универсальных для применения во всем мире стандартов финансовой отчетности, требующих высококачественной, «прозрачной» и сравнимой информации в финансовых отчетах для оказания помощи участникам всемирных рынков капитала и другим пользователям в принятии обоснованных экономических решений;

- содействие в использовании и точном применении этих стандартов;

- приведение Национальных стандартов финансовой отчетности в соответствие с МСФО для принятия эффективных обоснованных экономических решений[3].

В настоящее время в МСФО существует 41 стандарт вместе с отмененными, а в реальности действуют 34 стандарта и 24 Интерпретации Постоянного Комитета по интерпретациям (ПКИ). Интерпретации ПКИ публикуются ежегодно, которые включают постановления МСФО, форму для подготовки и представления финансовых отчетов, глоссарий терминов и историю МСФО.

Многие страны принимают МСФО как основу для усовершенствования и приведения своей инфраструктуры в соответствие с лучшей международной практикой, официальным языком публикации является английский. На сегодняшний день МСФО начала издавать стандарты на многих основных языках для облегчения подготовки внедрения и использования МСФО. Такой подход приблизит стандарты всех стран мира и облегчит работу между заинтересованными сторонами.

Главными причинами принятия МСФО в то время, по нашему мнению, явилось то, что:

- на основе бухгалтерских данных принимались инвестиционные, экономические, управленческие и хозяйственные решения, а МСФО обеспечивала ясность, точность и прозрачность.

- это подтверждало построение равноправных и доверительных отношений между Кыргызстаном и международным сообществом.

Наряду с Международными стандартами, из предложенного варианта плана счетов, был разработан и принят План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов.

В плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов были предусмотрены пять разделов постоянных счетов (счета, отражающиеся в бухгалтерском балансе) и 4 раздела временных счетов (счета, определяющие финансовый результат предприятия). Сегодня на основе настоящего «Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов», который имеет рекомендательный характер, действующие хозяйствующие субъекты должны составить и утвердить свой рабочий план счетов учета и отчетности. Рабочий план счетов составляется в зависимости от своего технологического и отраслевого отличия, а также от особенностей форм хозяйствования. В случае необходимости субъект также может открывать с учетом специфики работы дополнительные счета в соответствии с требованиями МСФО.

В плане счетов для учета активов предприятия предусмотрены первые две главы «Текущие активы» и «Долгосрочные активы», а для учета обязательств рассмотрены «Текущие обязательства», «Долгосрочные обязательства» и «Собственный капитал». Оставшиеся 4 раздела предназначены для учета расходов и доходов предприятия, когда собираются все счета в течение отчетного периода и в конце сводятся для определения финансового результата предприятия. Разделами учета доходов и расходов предприятия выступают: «Доходы от операционной деятельности», «Операционные расходы», «Общие и административные расходы» и «Доходы и расходы от неоперационной деятельности».

В процессе внедрения МСФО и Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности субъектов возникли значительные проблемы и в совершенствовании учета, калькуляции и анализа себестоимости хозяйствующих субъектов АПК. Это обуславливалось тем, что при

советской системе учета все объекты учета, калькуляции себестоимости, анализа и отчетности признавались и оценивались только по заранее рассчитанным нормам. Применение МСФО требует, чтобы все объекты учитывались по справедливой стоимости, устанавливаемой только на активном рынке, а в экономике нашей страны цены на активном рынке меняются часто.

Необходимость перехода учета хозяйствующих субъектов АПК на принципы МСФО также диктуется специфическими особенностями реформирования и регулирования отрасли. Появление десятков тысяч мелких частных крестьянских (фермерских) хозяйств, в которых в основном ведутся примитивные формы учета, практически затрудняет проведение комплексного анализа их финансово-экономической и хозяйственной деятельности. При существующей системе учета вне поля зрения учета оказались такие важнейшие экономические категории, как калькуляция и анализ себестоимости продукции, рентабельность и прибыльность предприятия, что затрудняет оценку их деятельности.

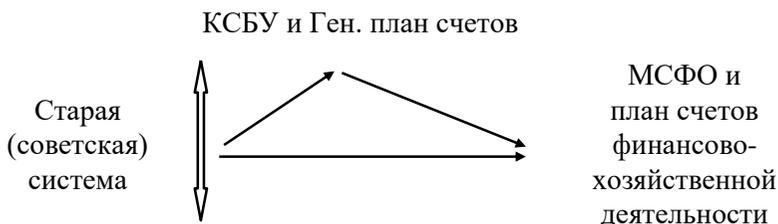
Отсутствие возможности реальной оценки экономической результативности крестьянских (фермерских) хозяйств ограничивает возможности государственных органов (Министерства сельского хозяйства) в принятии необходимых и эффективных организационно-экономических решений, направленных на оздоровление их финансово-экономического состояния и повышения устойчивости экономического роста отрасли в целом. Причем, практически невозможно определить не только экономическую деятельность хозяйствующих субъектов АПК, но и экономическую эффективность производства того или иного вида сельскохозяйственной продукции.

Развитие кризиса продовольственного сектора и ухудшения конъюнктуры продовольственного рынка диктует необходимость усиления целенаправленного

воздействия государства, посредством экономических механизмов на хозяйственную деятельность субъектов АПК (введение квот и госзакупок, дотаций и субсидий на поддержку отдельных видов стратегического продовольственного продукта и др.). Отсутствие соответствующей информации об истинном экономическом положении крестьянских (фермерских) хозяйств ограничивает возможности государственной поддержки АПК. Указанные обстоятельства обуславливают необходимость и значимость перехода учета субъектов АПК на МСФО.

Это вызвано тем, что в то время в республике часть предприятий работала по старой - советской системе учета, а другая часть - вела свой учет согласно кыргызским стандартам бухгалтерского учета (КСБУ). Первая система была ориентирована на плановую экономику и абсолютно была не пригодна для принятия решений в условиях рыночных отношений. А вторая система не получила распространения в силу объективных и субъективных причин. Поэтому предприятия, которые осуществили конверсию на КСБУ, должны были перевести свой учет на МСФО.

Таким образом, перевод бухгалтерского учета предприятий АПК на МСФО должен происходить по следующей схеме:



**Рис. 1.1. Механизм перехода учета отчетности хозяйствующих субъектов к МСФО**

*Источник: разработан авторами*

Исходя из вышеизложенного, вытекают следующие основные предпосылки перехода хозяйствующих субъектов АПК на МСФО:

- с распадом плановой экономики и переходом на рыночные отношения, где главным элементом выступает «спрос и предложение», требуется реформа системы учета, калькуляции и анализа себестоимости;

- экономический кризис в стране, в том числе и в АПК, требовал дополнительных средств в виде инвестиций и кредитов, что привело к соглашению с условиями развитых стран и Международных сообществ или доноров, а их главное условие – это внедрение МСФО;

- переход от мелкотоварного к крупнотоварному производству в сельском хозяйстве на основе развития кооперации и интеграции также обуславливает необходимость развития прозрачной финансовой отчетности, которую могли бы понять не только отечественные предприниматели, но и зарубежные;

- почти все постсоветские государства разрабатывали свои стандарты учета, калькуляции и анализа себестоимости на основе МСФО, что является еще одним шагом к ускоренному переходу учета хозяйствующих субъектов на основе МСФО;

- во всем мире все стремятся разработать в интересах общества единую систему качественных, ясных для понимания и универсальных для применения стандартов финансовой отчетности, требующих высококачественную, «прозрачную» и сравнимую информацию в финансовых отчетах для оказания помощи участникам рынков капитала и другим пользователям в принятии обоснованных экономических решений.

Таким образом, переход учета хозяйствующих субъектов АПК на МСФО становится неизбежным и правильным шагом для обеспечения устойчивого роста

АПК и одним из условий выхода из экономического кризиса.

## **1.2 Особенности методики разработки учетной политики на основе МСФО в крестьянских (фермерских) хозяйствах**

С переходом на Международные стандарты финансовой отчетности правильная организация и ведение бухгалтерского учета и отчетности во многом зависит от правильности составления учетной политики на сельскохозяйственных предприятиях.

В экономической литературе приводятся разнообразные определения учетной политики: «Учетная политика предприятия представляет собой совокупность принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета на предприятии в условиях действующей нормативной базы на данный момент времени»[4; с. 23]; «... совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных предприятием в качестве соответствующих условий хозяйствования»[5; с.78]; «... это совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, объявляемая предприятием исходя из общепринятых правил и особенностей своей деятельности»[6; с. 48].

По нашему мнению, учетная политика предприятия - это совокупность принципов, процедур и способов организации бухгалтерского учета хозяйственной деятельности и представления финансовой отчетности государственным органам. Учетная политика включает в себя конкретные методы и способы, а также форму ведения бухгалтерского учета и предоставления финансовой отчетности, исходя из установленных правил и особенностей хозяйственной деятельности.

Известно, что сельское хозяйство имеет ряд особенностей, накладывающих свой отпечаток на

хозяйственную деятельность крестьянских (фермерских) хозяйств, от которых зависят выбор форм и методов организации учета, которая указывается в учетной политике.

Руководитель крестьянского хозяйства, при составлении учетной политики, имеет право самостоятельно:

- определить, кто будет осуществлять учет хозяйственной деятельности (глава хозяйства, член семьи, обладающий навыками учетной деятельности, наемный работник, имеющий специальное образование, индивидуальный предприниматель, аудиторские или консультационные фирмы, оказывающие услуги в области ведения бухгалтерского учета);

- выбрать формы и методы бухгалтерского учета, технологию обработки учетной информации, основываясь на действующих в стране нормативных документах.

Особенностью организации учета в крестьянских хозяйствах является предположение значительного упрощения системы подготовки первичной документации. Документальному оформлению подлежат только следующие операции: получение наличных денег со счетов в банке; безналичные расчеты за товарно-материальные ценности, работы, услуги, налоговые платежи и т. п.; приобретение машин, оборудования, сельскохозяйственной техники, удобрений, ГСМ и другого имущества, отгрузка продукции покупателям, начисление оплаты труда наемным лицам. Для оформления этих операций следует применять, как правило, типовые документы, используемые в организациях и учреждениях и специальные документы, согласно отраслевым особенностям.

В настоящее время крестьянские (фермерские) хозяйства существенно различаются как по своим размерам, так и по организационно-правовой форме деятельности. Фермерские хозяйства могут иметь или не

иметь статус юридического лица. Исходя из условий хозяйствования, выбирает учетную политику, формы организации и методы ведения бухгалтерского учета, определяет технологию обработки учетной информации: ручную, с использованием калькуляторов или компьютеров. Небольшие по размеру хозяйства могут применять упрощенные варианты учетных регистров. Для крупных хозяйств более подходящей и привычной является система счетов и двойной записи. Двойная запись позволяет детально отразить на счетах все хозяйственные операции, происходящие в крестьянских (фермерских) хозяйствах, объективно зафиксировать совершающиеся в них хозяйственные процессы производства, обращения и распределения. Учет хозяйственных операций завершается составлением балансов (рис. 1.2.).

ПРИЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА							
Первичное наблюдение		Стоимостное измерение		Текущая группировка		Итоговое обобщение	
Документация	Инвентаризация	оценка	калькуляция	счета	Двойная запись	Баланс	отчетность
ПОРЯДОК ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ							
Первичное наблюдение		Стоимостное измерение		Текущая группировка		Итоговое обобщение	
Реквизиты и формы первичных документов, документообороты и т.д.	Периодичность и масштабы инвентаризации, порядок ее проведения	Конкретные способы оценки имущества и обязательств	Конкретные способы калькуляции себестоимости продукции и т.д.	План счетов	Журнал и книга учета хозяйственных операций	Состав статей баланса, конкретные способы оценки имущества и обязательств	Реквизиты и формы отчетов, состав статей и т.д.

**Рис. 1.2. Приемы и методы реализации учетной политики в крестьянских (фермерских) хозяйствах**

*Источник: разработан авторами*

Учетная политика, являющаяся инструментарием реализации способов (приемов) метода бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения текущей группировки, итогового обобщения), может отличаться на разных предприятиях. Она формируется на основе совокупности основополагающих принципов и правил, исполнение которых представляется безусловным.

Наличие таких принципов и правил объясняется самим предназначением бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики, который призван формировать полные и достоверные данные об имущественном и финансовом положении предприятия, призван быть составляющей общегосударственной системы формирования макроэкономических показателей.

Все это становится возможным лишь на основе единых подходов и правил ведения учета.

Принципы и правила – это не стопроцентная унификация учетного процесса. Эти правила устанавливают рамки в построении системы учета на предприятии, которые необходимо соблюдать при выборе учетных процедур и разработке учетного процесса [4; с.20].

При формировании учетной политики предполагается, что:

- имущество и обязательства предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других предприятий;
- предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения для ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;

- выбранная предприятием учетная политика применяется последовательно, от одного отчетного периода к другому;

- факторы хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от факторного времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими факторами.

Учетная политика предприятия должна обеспечивать: полноту отражения в бухгалтерском отчете всех факторов хозяйственной деятельности; готовность бухгалтерского учета к превышению потерь (расходов) и пассивов над возможными доходами и активами; отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования; тождество данных аналитического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета; рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия.

При формировании учетной политики предприятия по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного варианта из нескольких допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в КР. Если указанная система не устанавливает варианты ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, то при формировании учетной политики разработка предприятием соответствующего варианта осуществляется исходя из МСФО[5].

Это означает, во-первых, применение избранных способов всеми структурными подразделениями предприятия, включая выделенные на отдельный баланс, независимо от места их расположения. В противном случае формируемая разными подразделениями учетная информация может оказаться несопоставимой.

Во-вторых, в отношении какого-то одного конкретного вопроса предприятие должно использовать один выбранный способ, если иное не установлено системой нормативного регулирования учета. Кроме того, формирование учетной политики целесообразно осуществлять в тесной взаимосвязи с налоговым планированием.

Принятая учетная политика предприятия должна обеспечивать целостность системы бухгалтерского учета. Поэтому она должна охватывать все аспекты учетного процесса: методический, технический и организационный.

Методический аспект включает: критерий отнесения предметов к основным средствам и МБП; способ погашения стоимости, находящийся в эксплуатации МБП; порядок начисления износа (амортизации) основных средств; порядок начисления амортизации по нематериальным активам; порядок финансирования ремонтных работ; метод оценки товарно-материальных запасов;

Формирование учетных групп материальных ценностей; способ отражения на счетах операций заготовления и приобретения материальных ценностей; способ учета выпуска продукции; сроки погашения расходов будущих периодов, дающие возможность правильно соотносить доходы и расходы по конкретным видам продукции; перечень резервов предстоящих расходов и платежей; метод определения выручки от реализации продукции; порядок создания резервов по сомнительным долгам; необходимость, порядок создания и использования фондов специального назначения; методы

калькулирования себестоимости продукции; порядок выплаты дивидендов учредителям.

Технический аспект предполагает следующие ее составляющие: план счетов бухгалтерского учета; форма бухгалтерского учета; технология обработки учетной информации; организация внутри производственного контроля; организация составления отчетности; инвентаризация имущества и обязательств.

При совершенствовании организационной стороны бухгалтерского учета, согласно раздела МСФО №1 «Представление финансовой отчетности»[5], особое внимание необходимо уделить следующим вопросам:

1) Организационные формы учета. В настоящее время руководители и учредители предприятий имеют право организовывать бухгалтерский учет путем:

- создания отдельного подразделения - бухгалтерии;
- найма одного бухгалтера (главного бухгалтера);
- заключения договора на бухгалтерское обслуживание со специализированной фирмой;
- ведения учета руководителем организации.

Каждая из перечисленных форм имеет свои достоинства и недостатки. Важно, что руководителю и учредителям предприятия предоставлен выбор.

В частности, при выборе формы учета для крестьянского (фермерского) хозяйства необходимо применить упрощенную систему учета с применением учетных регистров (основанная на ведомостях №1-12) или простую форму учета без применения учетных регистров (основанная на журнале учета хозяйственных операций). Применение указанных форм обуславливается незначительной численностью работающих, а также тем, что крестьянские (фермерские) хозяйства имеют доход, не превышающий соответствующий порог, что позволяет отнести их к малым предприятиям.

2) Рабочий план счетов бухгалтерского учета. Такой план счетов формирует главный бухгалтер предприятия, исходя из экономической целесообразности и возможности максимального сокращения времени на ведение учета. Рабочий план счетов дает возможность делать нетрадиционные проводки, которые не описаны в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, рекомендованный Постановлением Госкомиссии Правительства КР по стандартам финансовой отчетности и аудиту от 18.11.2003 года №28[7]. Это позволяет приблизить кыргызский бухгалтерский учет к международным стандартам учета. Однако необходимо помнить, что вводимые бухгалтером новые проводки должны иметь четкое экономическое обоснование.

В исследуемых хозяйствующих субъектах рабочий план счетов составлен исходя из отраслевых особенностей для крестьянского (фермерского) хозяйства отдельно, для птицеводства отдельно (приложения № 4);

3) Формы первичных документов. Для правильного ведения бухгалтерского учета главный бухгалтер предприятия выбирает соответствующие формы первичных документов. Каждый документ является письменным свидетельством совершения хозяйственной операции. Юридическую силу ему придают следующие обязательные реквизиты, без которых он недействителен: наименование документа; дата составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц. Все

вышеизложенное должно быть учтено, если предприятие самостоятельно составляет подобные документы.

В рассматриваемых нами предприятиях применяются типовые первичные документы и по некоторым объектам составлены специальные первичные документы, а именно:

- оприходование яиц – предназначено для оприходования полученного яйца от производства;

- оприходование мяса – предназначено для оприходования мяса от убойного биологического актива (скота, овец, лошадей и др.);

- оприходование молодняка – предназначено для оприходования биологического актива после биотрансформации (теленка, ягнят и др.);

- приходный ордер цыплят – предназначен для оприходования цыплят после инкубатора:

- кладка яиц на инкубатор – предназначена для учета яиц оставленных на инкубатор;

- оценка по справедливой стоимости – предназначена для корректировки справедливой стоимости на отчетную дату;

- списание тухлых яиц – предназначено для списания стоимости невыношенных яиц из инкубатора.

Все эти документы имеются в приложении №4 «Разработанные формы первичной документации».

4) Порядок проведения инвентаризации. Этот порядок разрабатывают совместно руководитель и главный бухгалтер предприятия. Выявленные при проведении инвентаризации излишки материальных ценностей, приходяются в качестве прибыли предприятия по их рыночной стоимости. А недостача материальных ценностей (если отсутствует виновное лицо) фиксируется в бухгалтерском учете как убыток. Следует помнить, что существуют нормы естественной убыли по продо-

вольственным и лекарственным товарам. Недостача в пределах этих норм относится к издержкам производства и обращения. Недостача сверх норм естественной убыли должна быть наложена на материально ответственное лицо.

5) Правила документооборота. Правила документооборота на предприятии регламентируются Законом КР «О бухгалтерском учете», статья 8 «Бухгалтерские документы»[8; с. 3-7.].

Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем, один ее экземпляр представляется в налоговую инспекцию. Вновь созданная организация должна разработать учетную политику и передать ее в налоговую инспекцию в течение 90 дней со дня своей регистрации, а в остальных случаях - в начале финансового года.

Учетная политика, избранная руководителем крестьянского хозяйства, подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией. Основное назначение этой документации состоит в том, чтобы зафиксировать составляющие учетной политики, обеспечить единообразную и по возможности точную реализацию их в практике предприятия всеми структурными подразделениями и каждым исполнителем.

Необходимость в этом обуславливается двумя факторами:

- во-первых, нормальная деятельность предприятия невозможна без упорядоченности его внутренней жизни, одним из аспектов которой является бухгалтерский учет;
- во-вторых, влияние учетной политики на результаты работы предприятия столь существенно, что требует решения первого руководителя предприятия.

К числу документов, составляющих учетную политику, относятся приказы и распоряжения руково-

дителя хозяйства, внутренние правила, инструкции, положения, регламенты и процедуры, решения собственников (общего собрания акционеров и др.) и т.п. Выбор конкретного типа документа зависит от внутреннего распорядка предприятия и характера вопроса учетной политики.

Большое значение для оформления учетной политики имеют разного рода проектные материалы по организации бухгалтерского учета. Среди них: графики документооборота, план организации бухгалтерского учета, рабочие проекты автоматизированного ведения учета, должностные инструкции. Цель их издания – оформить порядок применения тех или иных способов, избранных предприятием, определить то, как технически должны использоваться различные элементы учетной политики.

Помимо документов, специально посвященных учетной политике, следует отметить важность учредительных документов (устав, учредительный договор), закладывающий основы построения всей хозяйственной и управленческой системы предприятия.

Различные составляющие учетной политики оформляются документами разного уровня. Методические, организационные и отдельные технические способы ведения бухгалтерского учета должны быть зафиксированы в приказах и распоряжениях руководителя предприятия, так как согласно действующему законодательству именно на руководителе лежит вся полнота ответственности за организацию бухгалтерского учета и создание необходимых условий для правильного его ведения.

Большая же часть технических способов ведения учета может регламентироваться инструкциями и правилами, установленными главным бухгалтером, а также проектными материалами по организации учета на предприятии.

В нашем исследовании составлена учетная политика для крестьянского (фермерского) хозяйства «Сатыбалды», где отражены следующие основные разделы и рабочий план счетов:

- основы формирования учетной политики;
- способы и методы оценки крестьянского хозяйства;
- техника ведения, формы и организация учета;
- изменения учетной политики;
- раскрытие учетной политики.

Кроме этого, в ходе исследования составлена учетная политика ОсОО «Оазис агро», которая занимается выращиванием кур мясного и яичного направления, производством и реализацией цыплят, кур, яиц и куриного мяса, а также производством и реализацией кормов для кур (Приложение №2).

В связи с вышеизложенным, можно сказать, что учетная политика - это выбор крестьянским (фермерским) хозяйством вариантов учета и оценки объектов учета, по которым разрешена вариантность, а также форм, техники ведения и организации учета, исходя из установленных допущений, требований и особенностей.

Таким образом, учетная политика составляется на основе МСФО [6] и рекомендации Госкомиссии при Правительстве КР по стандартам финансовой отчетности и аудиту от 26 марта 2002 года №6 [9].

Составление учетной политики способствует созданию рациональной системы ведения учета, правильному и своевременному отражению движения активов, точной их оценке, а также оказывает существенное влияние на величину показателей финансового состояния субъекта на отчетный период.

### **1.3. Аналитические возможности финансовой отчетности экономических субъектов АПК**

Своеобразным логическим завершением учетного процесса является формирование отчетности организации необходимой как для целей внутреннего управления, так и для представления внешним пользователям.

Отчетность хозяйствующего субъекта - это система взаимосвязанных показателей характеризующих условия и результаты его работы за отчетный период, «...по существу, - как отмечает профессор Кондраков Н.П., - ... это метод или вид учетных записей являющихся кратким извлечением из текущего учета, отражающих сводные данные о состоянии и результатах деятельности хозяйства, его подразделений за определенный период»[10; с.114].

«Отчетность, - пишет профессор Шнейдман, - составляется на основании данных всех видов хозяйственного учета - бухгалтерского, статистического и оперативно-технического, благодаря чему обеспечивается возможность отражения в ней разносторонней хозяйственной деятельности предприятий и организаций. При этом отчетные данные, сгруппированные в учетных регистрах, не могут отражать таких хозяйственных оборотов, которых не было в текущих учетных записях»[11; с.92]. Это означает, что взаимосвязь между бухгалтерским учетом и отчетностью устанавливается лишь в том случае, когда получаемые в учете итоговые данные вливаются в соответствующие отчетные формы в виде соответствующих синтезированных показателей.

«Рыночная экономика развитых стран характерна разнообразием хозяйствующих субъектов. Подавляющее большинство среди них занимают предприятия среднего и малого бизнеса. Некоторые из них осуществляют свою деятельность самостоятельно, другие поглощаются крупными корпорациями, а третьи существуют, объеди-

няясь в более крупные фирмы и компании». Для составления объективной оценки деятельности субъектов и определения степени взаимоотношения «...потенциальных акционеров и кредиторов, для которых в первую очередь публикуется финансовая отчетность»[12; с.81].

«Анализ существующей практики ведения учета,- как отмечает профессор Безруких,- показывает, что процесс бухгалтерского учета в целом состоит из четырех основных стадий. На первой стадии документируются различные хозяйственные факты, на второй - учетные данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения на счетах бухгалтерского учета, на третьей - формируются отчетные формы содержания и периодичности, составление которых устанавливается Правительством КР. На четвертой стадии проводится анализ деятельности предприятий, результаты которого используются, прежде всего, администрацией для принятия решений и оценки своей деятельности»[13; с.268].

Все стадии, отмеченные известным ученым, в реальной действительности взаимосвязаны, и поэтому, в процессе изучения должны рассматриваться в единстве, что является важнейшим требованием организации бухгалтерского учета и проведения анализа деятельности. Причем, цели анализа достигаются в результате решения определенного взаимосвязанного набора аналитических задач. «Аналитическая задача представляет собой конкретизацию целей анализа с учетом организационных, технических и методических возможностей проведения анализа. Основным фактором, в конечном счете, является объем и качество исходной информации. При этом надо иметь в виду, что периодическая бухгалтерская или финансовая отчетность предприятия - это лишь «сырая информация», подготовленная в ходе выполнения на предприятии учетных процедур» [14; с. 368].

Таким образом, бухгалтерская (финансовая) отчетность служит основным источником информации о деятельности предприятия. Тщательное изучение бухгалтерских отчетов раскрывает причины достигнутых успехов, а также недостатков в работе, помогает наметить пути совершенствования деятельности предприятий. Внешние пользователи бухгалтерской информации получают возможность по данным отчетности:

- принять решение о целесообразности и условиях ведения расчетов с тем или иным партнером;
- избежать выдачи кредитов и направить инвестицию надежным клиентам;
- оценить целесообразность приобретения активов той или иной организации;
- правильно построить отношения с имеющимися заказчиками;
- оценить финансовое положение потенциальных партнеров;
- принять в расчет возможные риски предпринимательства, минимизировать риск кредитов и т.д.

При составлении финансовой отчетности организации руководствуются следующими основными принципами ведения бухгалтерского учета:

- соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества и обязательств исходя из порядка установленного законодательством. Изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в годовой бухгалтерской отчетности (объяснительной записке к годовому отчету);
- полнота отражения в учете за отчетный год всех хозяйственных операций, осуществленных в этом году, и результатов инвентаризации имущества и обязательств;

- правильность отнесения доходов и расходов к отчетному периоду в соответствии с генеральным планом счетов бухгалтерского учета и кыргызскими стандартами бухгалтерского учета;

- разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Таким образом, при составлении годового бухгалтерского отчета должен быть обеспечен полный охват всех учетных записей за истекший год.

Однако безупречность документальной базы учета не является единственным условием достижения реальности баланса и других форм годовой бухгалтерской отчетности. Как известно, в годовой бухгалтерский отчет приходится вносить коррективы (по сравнению с периодической отчетностью), размер и характер которых выясняются из сравнения данных учета с величиной имущественной массы, которая определяется посредством годовой инвентаризации. В зависимости от степени охвата проверкой средств предприятия, различают полную и частичную инвентаризацию. Полная инвентаризация охватывает все без исключения средства предприятия. Ее проводят один раз в год перед составлением годового отчета по состоянию на 1 января, а также при реорганизации предприятия, при преобразовании, при ликвидации, при ревизии финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Частичная инвентаризация охватывает один или несколько видов средств, например, только денежные средства, материалы и т.п. [13;с.119].

Инвентаризации могут быть предусмотренными, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными, которые проводят, чтобы установить наличие

ценностей неожиданно для материально-ответственного лица, их осуществляют по распоряжению руководителя предприятий, по требованию ревизоров, следственных контрольных органов, учредителей-акционеров.

Инвентаризацию проводит инвентаризационная комиссия, которая назначается приказом руководителя предприятия. В состав ее входят возглавляющий ее руководитель предприятия или его заместитель, главный бухгалтер и компетентные работники, а также заинтересованные лица.

Перед инвентаризацией осуществляют подготовительные мероприятия. Материальные ценности рассортировывают и укладывают по наименованиям, сортам и размерам, в местах хранения вывешивают ярлыки с указанием количества, массы или меры проверяемых ценностей. Все документы по приходу и расходу ценностей должны быть обработаны и записаны в регистры аналитического учета. От материально ответственных лиц необходимо получить расписку о том, что у них нет не оприходованных и не списанных в расход ценностей.

Наличие имущества в натуре проверяют при обязательном участии материально-ответственного лица. Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносят в инвентаризационные описи, которые подписывают все члены комиссии, материально-ответственные лица подтверждают на каждой описи, что у них нет претензий к комиссии, что проведенные ценности приняты ими на хранение.

На поврежденные или испорченные ценности составляют акты, в которых указывают характер и степень порчи, ее причины, лиц виновных в этом. Результаты инвентаризации денежных средств и ценных бумаг оформляют актом без записи в инвентаризационной описи.

Оформленные инвентаризационные описи и акты сдают в бухгалтерию, где их проверяют, затем сравнивают фактическое наличие средств с данными бухгалтерского учета. Результаты сравнения записывают в сличительную ведомость. В ней указывают фактическое наличие средств по данным инвентаризации (количество и сумма), наличие их по данным учета и результаты сравнения - излишки или недостача.

В сличительной ведомости ценности записывают с указанием количества и суммы по группам, видам и сортам в соответствии с классификацией, принятой в учете на каждый вид средств составляют отдельную ведомость. В этой ведомости ценности записывают с указанием количества и суммы по группам, видам и сортам в соответствии с классификацией, принятой в учете на каждый вид средств составляют отдельную ведомость. В нее также записывают только те ценности, по которым выявлены излишки или недостачи, а остальные показывают в ведомости общей суммой.

Инвентаризационная комиссия обязана выявить причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утверждаемым руководителем предприятия. После утверждения результаты инвентаризации отражаются в учете, а излишки, обнаруженные при инвентаризации, приходуются по дебету соответствующих счетов.

Все расхождения, выявленные в ходе инвентаризации, с данными бухгалтерского учета должны быть отрегулированы в соответствующих учетных регистрах до представления годового бухгалтерского отчета. Особое внимание обращается на то, чтобы суммы статей баланса по расчетам с финансовыми и налоговыми органами, банками были согласованными с ними и тождественными.

Оставление на балансе не отрегулированных сумм по этим расчетам не допускается. Завершением указанных работ является составление годового баланса и других форм бухгалтерского (финансового) отчета.

Важным условием достоверности годового отчета организации является обеспечение сравнимости отчетных данных показателями за соответствующий период прошлого года с учетом изменения методологии.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности не допускаются никакие подчистки и помарки. В случаях исправления ошибок делаются соответствующие оговорки, которые заверяют лица, подписавшие отчет, с указанием даты исправления.

Надежность выводов, полученных внешними пользователями на основе бухгалтерской отчетности, предопределяется требованиями, предъявляемыми деловым миром к качеству содержащихся в ней данных.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть доступна для понимания. Качественными признаками отчетной информации, которые отделяют «хорошую» информацию от «плохой», является уместность, достоверность и надежность [15; с.88].

Отчетная информация считается уместной, если она способна повлиять на стоимостную оценку или на решение, принимаемое в настоящее время или на будущее.

На уместность информации, представленной в бухгалтерской отчетности, оказывают влияние следующие основные факторы: своевременность, значимость и ценность для прогнозирования и сверки результатов. Составитель бухгалтерских (финансовых) отчетов должен решать, какие из многочисленных имеющихся у него данных могут удовлетворить различные требования пользователей. Значимость того или иного элемента информации определяется не только его величиной в

количественном выражении, но и той ролью, которую этот элемент может играть. Элемент информации является значимым, если его исключение оказывает влияние на решения, принимаемые пользователем на основании бухгалтерских отчетов.

Достоверность является другим важнейшим признаком качества учетной информации, гарантирующим ее пользователям не только объективное описание и приемлемое отражение этих событий, которые она должна представлять, но и отсутствие существенных ошибок и отклонений. Для обеспечения достоверности требуется, чтобы информация отражала именно те явления, для описания которых она предназначена. Например, если отчет о прибылях и убытках относится к определенному периоду, о приводимых в нем данных, о поступлениях и расходах должны в максимальной степени отражать именно те поступления и расходы, которые относятся к этому периоду. Поэтому предусматривается точное указание методов учета, а также процедур учета и оценки, с тем, чтобы пользователи могли правильно понимать назначение представляемой информации и суть используемых процедур учета и оценки.

Информация должна быть объективной по отношению к различным пользователям. Хотя бухгалтерские (финансовые) отчеты по своему содержанию предназначены для предоставления информации с целью оказания помощи в процессе принятия решений, сама их структура не должна влиять на выбор решения или предопределять какой-либо результат.

Еще одним требованием является сопоставимость. Сопоставимость позволяет пользователям проводить как динамический, так и структурный анализ. Составление бухгалтерских (финансовых) отчетов в сопоставимых единицах дает возможность исследовать коммерческую

деятельность различных организаций или одной и той же организации за определенный период.

Состав и формы бухгалтерских отчетов предприятий устанавливаются Министерством финансов Кыргызской Республики. В настоящее время годовой бухгалтерский отчет включает следующие формы:

- Форма №1 «Бухгалтерский баланс»;
- Форма №2 «Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности»;
- Приложение к форме №2 «Справка к отчету о результатах финансово-хозяйственной деятельности»;
- Форма №3 «Отчет о движении денежных средств»;
- Специализированные формы отчетности;
- Пояснительная записка;
- Аудиторское заключение в случаях, когда в соответствии с законодательством бухгалтерская отчетность организации подлежит аудиту[16].

Все элементы бухгалтерского отчета связаны между собой, так как отражают разные аспекты одних и тех же хозяйственных явлений.

Большое значение для правильного восприятия имеет пояснительная записка. Главное назначение пояснительной записки - раскрыть содержание, подходы и формирование различных показателей отчетности, поэтому выводы в ней должны быть четкими, ясными и обозримыми.

В ней рекомендуется указать:

1. Характеристика степени выполнения производственной программы за отчетный год.
2. Оценка финансового состояния предприятия.
3. Характеристика мероприятий, осуществленных в отчетном году для повышения квалификации персонала и социальных мероприятий.
4. Общая характеристика коммерческой деятельности в отчетном году.

5. Характеристика инвестиционной деятельности в отчетном году и ее перспективы.

6. Характеристика природоохранной деятельности.

Составной частью пояснительной записки должна стать аналитическая информация, которая дополняется аналитическими таблицами тех или иных аналитических показателей.

В условиях рыночной экономики бухгалтерский баланс служит основным источником информации для обширного круга пользователей. Так, по данным баланса собственники, менеджеры и другие лица, связанные с управлением, знакомятся с имущественным состоянием хозяйствующего субъекта. Из баланса они узнают, каков в количественном и качественном отношении тот запас имущества, которым предприятие способно распоряжаться, и кто принимал участие в создании этого запаса.

По балансу определяют конечный финансовый результат работы организации в виде наращивания собственного капитала за отчетный период, по которому судят о способности администрации сохранить и приумножить вверенные ей материальные и денежные ресурсы, и который отражается в виде чистой прибыли в пассиве или убытка в активе баланса.

На основе данных баланса строится оперативное финансовое планирование любой организации, осуществляется контроль за движением денежных потоков в соответствии с полученной прибылью.

Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми службами, кредитными учреждениями, а также органами государственного управления поскольку, отражая совокупность имущественных отношений данного хозяйствующего субъекта, балансы отдельных организаций дают богатый материал для изучения особенностей современной экономической жизни. Ряд сложных проблем

современной хозяйственной политики невозможно решить без внимательного анализа балансовых цифр.

В существующей системе учета в АПК имеется немало проблем, которые требуют скорейшего их решения и внедрения в практику. Это обусловлено тем, что зачастую несоответствие регламентированных учетных процедур (или их отсутствие вообще) в действительности производственного процесса создает массу проблем не только для хозяйствующего субъекта, но и для налоговых органов, банков, инвесторов и других внутренних и внешних пользователей бухгалтерской информации.

С переходом бухгалтерского учета на новые стандарты, который был обусловлен требованиями времени и существующим социально-экономическим укладом общественного строя, практики-бухгалтеры столкнулись с рядом проблем в учете новых форм заемных средств, которые появились с переходом СНГ к рыночной форме хозяйствования ввиду их новизны, недостаточной методической доработанности и адаптированности к национальным условиям.

Основой действующего порядка учета в Кыргызской Республике являются План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий №56 от 1.11.91г. (с изменениями и дополнениями)[17] и Методические рекомендации по переходу на МСФО №29 от 23.12.02г.[18], План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и Методические рекомендации по его изменению №28 от 18.11.03г [7].

В отличие от российской системы бухгалтерского учета, основывающейся на традиционной системе учета, существовавшей в Советском Союзе, кыргызская система

основывается на Международных стандартах бухгалтерского учета. Однако, на сегодняшний день МСФО не введены в практику повсеместно ввиду их недоработанности и несоответствия реальным процессам, происходящим у хозяйствующих субъектов. Многие предприятия до сих пор пользуются традиционной системой бухгалтерского учета, сложившейся на протяжении более чем 70-летней практики, что особенно характерно периферийным регионам КР, где из-за недостаточной информационной обеспеченности и отсутствия новых учебных программ, МСФО до сих пор остаются не внедренными, следовательно, не используются субъектами хозяйствования.

План счетов бухгалтерского учета и финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению являются обязательными для применения всеми предприятиями и организациями, осуществляющими свою деятельность на территории КР, за исключением банков и страховых организаций.

В основе плана счетов заложено его построение как систематизированного перечня синтетических счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов предприятий и организаций должен вестись на взаимосвязанных счетах синтетического учета, которые формируются аналитическими счетами бухгалтерского учета. Поэтому данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Это требование означает, что для получения полной информации по счетам синтетического учета, необходимо «сложить» всю аналитику внутри этого счета. Об этом свойстве синтетических счетов необходимо помнить, поскольку именно это делает их малоприменимыми в условиях перехода на МСФО.

Такой подход изначально приводит к созданию очень громоздкого плана счетов. Но он позволяет формировать отчетность снизу, уже на стадии формирования плана счетов делать учет и отчетность более аналитичным, поскольку сразу даст возможность выявлять информацию о центрах прибыльности и убыточности, иметь подробнейшую информацию о структуре активов и пассивов. В дальнейшем такой подход позволяет формировать любые статьи отчетности в соответствии с основными концепциями ведения учета. Кроме того, такой подход сближает финансовый и управленческий учет, поскольку допускает в обеих системах учета использовать единую систему аналитических счетов.

Первоначальной датой ввода нового плана счетов в действие было 1 января 2002г. Но из-за большого количества изменений и доработок он был фактически введен в действие только с 1 января 2003г. Действующий в настоящее время план счетов вообрал в себя большое количество нововведений, которые произошли за последние годы в российском бухгалтерском законодательстве.

Анализ структуры действующего плана счетов, проводимый через его сопоставление с основными элементами финансовой отчетности (табл.1.1) показывает следующее:

**Таблица 1.1**

**Сопоставление структуры плана счетов с элементами финансовой отчетности**

Разделы плана счетов	Элементы финансовой отчетности
I. Оборотные активы	Текущие активы
II. Внеоборотные активы	Долгосрочные активы
III. Текущие обязательства	Текущие обязательства

IV. Долгосрочные обязательства	Долгосрочные обязательства Собственный капитал  Элементы формы № 2 «Отчета о прибылях убытках»
V. Собственный капитал	
VI. Доходы	
VII. Операционные расходы	
VIII. Административные расходы	
IX. Доходы и расходы от не операционной деятельности	

Из восьми разделов пять построены на основании элементов бухгалтерского баланса, а остальные включают в себя различные элементы формы №2. Необходимо помнить, что согласно МСФО элементы финансовой отчетности – это категории отчетности, в которых хозяйственные операции и события объединяются в соответствии с их экономическими характеристиками. К ним относятся активы, обязательства и капитал, которые формируют баланс и характеризуют финансовое положение предприятия на определенную дату. Доходы и расходы формируют отчет о прибылях и убытках и отражают финансовые результаты отчетного периода.

Можно сказать, что структура действующего плана счетов в абсолютной степени отражает взгляды на организацию бухгалтерского учета предприятий в соответствии с МСФО.

Исследование показало, что экономисты по-разному трактуют сущность МСФО.

«МСФО – это нормативные документы, раскрывающие требования к содержанию бухгалтерской информации и методологию получения важнейших учетных характеристик на основе гармонизации национальных стандартов экономически развитых стран,

разрабатываемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)».

В.Ф. Палий трактует понятие «МСФО» следующим образом: «Международные стандарты представляют собой свод правил бухгалтерского учета, информация которого предназначается для представления различным организациям и лицам» [19].

По мнению Курманбекова О.К.: «Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой совокупность взаимосвязанных документов, а именно: Предисловие к МСФО, Принципы подготовки и предоставления финансовой отчетности, собственно стандарты и разъяснения к ним»[20].

Профессор Исраилов М.И. считает, что «МСФО - это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире»[21].

Известно, что МСФО, более близки к англо-американской системе, в значительной степени ориентированы на внешнюю среду, в которой действует предприятие. Влияние внешних факторов на систему ведения бухгалтерского учета и формирование финансовой отчетности проявляется в таких концептуальных понятиях, как справедливая стоимость, дисконтированная стоимость, отсроченные налоги, рыночная стоимость собственного капитала предприятия и его финансовых вложений и т.д.

Экономическая среда в Кыргызстане коренным образом отличается от западной. Это проявляется, прежде всего, в отсутствии четко сформированного и развитого товарного и финансового рынков, что приводит к невозможности применения вышеупомянутых концепций при оценке активов и пассивов предприятий. Следовательно, на данном этапе развития экономики

любые практические расчеты, связанные с применением метода начисления, справедливой и дисконтированной стоимости, будут более чем относительными. Их использование в процессе формирования финансовой отчетности приведет к тому, что возникнет большое количество искажений. Информация будет недостоверной и малопригодной для принятия правильных экономических решений пользователями. Например, в наших условиях практически невозможно использовать МСФО 36 «Обесценивание активов», основанные на использовании справедливой и дисконтированной стоимости. Сейчас возникают существенные проблемы при применении на «все сто процентов» принципа «начисления», поскольку это ведет к «заранее запланированному банкротству» предприятий. Проблемным становится также становление консолидированной отчетности, так как МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» требует включения активов и обязательств дочерних предприятий в состав сводной отчетности по справедливым стоимостям.

Все эти факты свидетельствуют о том, что принятые в республике стандарты без предварительной привязки к местным условиям, в «чистом» виде не могут быть практически реализованы.

Специалист, привыкший долгие годы работать определенным образом, не может за один месяц и даже год «перейти на новые рельсы». Общеизвестно, что многие специалисты представляют процесс реформирования системы бухучета как реформу бухгалтерского законодательства, полагая, что как только новый нормативно-правовой акт вступает в силу, рядовые бухгалтеры незамедлительно вносят соответствующие изменения в свой учет, и очередной этап реформы свершится. Теоретически это верно. Но практически не всегда и везде

очевидно. Ярким доказательством может служить предпринятая 13 лет назад попытка Министерства финансов внедрить КСБУ и связанный с ним Генеральный план счетов в практику работы предприятий. Эти документы были разработаны иностранными консультантами на базе американской системы руководства по бухгалтерскому учету, называемой «Общепринятые бухгалтерские принципы» «Generally accepted accounting principles GAAP». В силу своей спецификации они предполагали ведение бухгалтерского учета автоматизированным способом.

К сожалению, эта особенность указанных документов не была учтена ни разработчиками, ни Минфином республики. Документ был утвержден как руководящий инструктивный, но подавляющее большинство практикующих бухгалтеров республики его не приняли на вооружение.

Таким образом, можно сделать следующий вывод:

- а) рассмотрение проблемы на макроуровне очень важно, но нельзя забывать об обязательной связи «макроуровень – микроуровень» (или теория - практика);
- б) необходимо разработать целенаправленную программу подготовки, переподготовки и повышения квалификации бухгалтерских кадров с последующим ее доведением до сведения руководителей и бухгалтеров всех хозяйствующих субъектов республики.

При изучении проблемы взаимной увязки требований пользователей и заинтересованности бухгалтеров необходимо отметить, что качество финансовой отчетности, равно как и качество любого другого продукта, определяется требованиями конечных пользователей, а также возможностями производителя. Производитель всегда выпускает тот продукт, на который есть спрос и который он в состоянии произвести. Чем выше запросы у

потребителя, тем к более высокому качеству будет стремиться производитель.

Таким образом, пассивность бухгалтеров свидетельствует об отсутствии у большинства из них желания создать высококачественный продукт. Однако не следует забывать и о спросе на данный продукт со стороны пользователей. Кто же является потребителем составляемой финансовой отчетности? Кто предъявляет требования к качеству информации, содержащейся в финансовой отчетности?

Практика показывает, что взаимоотношения пользователь – налоговые органы – бухгалтер предприятия представляют замкнутый круг. Пользователь считает, что отчетность готовится «под налоговую инспекцию», потому требует для себя только отдельную информацию по интересующим вопросам, не заявляя о себе как о потенциальном пользователе отчетности. Бухгалтер, со своей стороны, не видит иных пользователей подготавливаемой им отчетности, кроме налоговой, поэтому делает отчетность, которая не вызовет нареканий у фискальных органов.

В результате можно утверждать, что в Кыргызстане сегодня сложились реальные предпосылки для реформирования учета на местах, но у рядовых бухгалтеров отсутствует заинтересованность в каких-либо изменениях в системе бухгалтерского учета. По нашему мнению, внедрение принятого в качестве национальных стандартов Международный стандарт финансовой отчетности должно сопровождаться большим количеством комментариев по применению, и главное, разъяснениями целесообразности внедрения МСФО.

У бухгалтеров должно сложиться единообразное понимание того, зачем приняты данные МСФО, почему отчетность теперь станет информативнее для всех

категорий пользователей. Наряду с этим необходимо готовить квалифицированного работника, способного создавать высококачественный продукт. Безусловно, к данному процессу должны подключиться и профессионально бухгалтерские организации.

Однако мы считаем, что без формирования заинтересованных и наделенных соответствующими полномочиями пользователей финансовой отчетности (особенно собственников и руководителей предприятий), последняя никогда не будет готовиться на достаточно высоком уровне. Только высокие требования акционеров, банков, бирж и иных пользователей приведут к созданию высококачественной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Переход экономики нашей страны на рыночные условия хозяйствования поставил коммерческие организации перед необходимостью объективной оценки финансового состояния, платежеспособности и надежности своих партнеров. Предоставление экономическим субъектам полной хозяйственной самостоятельности в выборе рынков сбыта продукции, поставщиков и подрядчиков, в поиске источников финансирования заставляет особое внимание уделять расчетам с различными контрагентами. В этих условиях поддержание на приемлемом уровне финансовой устойчивости организации, развивающейся, как правило, в неблагоприятной конкурентной среде, зависит от своевременного поступления средств от покупателей и возможности безопасной отсрочки платежей по своим краткосрочным обязательствам. Динамика и структура дебиторской задолженности и кредиторских обязательств во многом связаны с проведением текущего мониторинга качества расчетно-финансовых операций и контроля исполнения платежной дисциплины.

Информация о должниках организации и собственных краткосрочных обязательствах может быть получена внешними пользователями из форм бухгалтерской

отчетности. Происходящие в последнее время интеграционные процессы между хозяйствующими субъектами и на межгосударственном уровне формируют объективную потребность в представлении информации из бухгалтерской отчетности, максимально удовлетворяющей запросам заинтересованных пользователей – собственников, органов государственной власти, инвесторов (в том числе из зарубежных стран). Решению этой задачи способствует переход на международные стандарты учета, калькуляции и анализа себестоимости. Одновременно с процессом реформирования отечественной системы бухгалтерского учета требуется пересмотр ранее действовавших подходов к раскрытию информации о дебиторской задолженности (ДЗ) и кредиторских обязательствах (КО) в финансовой отчетности хозяйствующих субъектов. В то же время в российской учетной практике переход на международные стандарты без учета национальных традиций, накопленного опыта и научных разработок отечественных ученых просто невозможен. В связи с этим одной из актуальных задач является проведение сравнительного анализа базовых положений по учету и оценке дебиторской задолженности, изложенных в международных и отечественных стандартах финансовой отчетности.

Одними из основных международных стандартов финансовой отчетности, в которых представлены организационно-методические рекомендации по оценке и учету дебиторской задолженности и кредиторских обязательств, являются МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации». Включение проблемных вопросов о ДЗ и КО в перечень задач, стоящих перед МСФО 32 и 39, не случайно. Несмотря на то, что ДЗ и КО нередко представляют в качестве части актива и пассива, а также способа стимулирования спроса (элементы маркетинговой политики), в последнее время для их характеристики используют

понятие «финансовый инструмент». На данный момент в Кыргызской Республике нет единого стандарта, регулирующего порядок осуществления операций с финансовыми активами и обязательствами. Кроме того, само понятие «финансовый инструмент» вошло в обиход совсем недавно и, на наш взгляд, требует некоторых комментариев.

МСФО 39 – это комплексный документ, в котором установлены принципы признания и раскрытия информации о финансовых активах и обязательствах, даны рекомендации по их группировке. Согласно этому стандарту, под финансовым инструментом понимают любой договор, в результате которого одновременно у одной компании возникает финансовый актив, а у другой – финансовые обязательства или долевые инструменты, связанные с капиталом, где финансовый актив – это любой актив, являющийся: (а) денежными средствами; (б) правом требования по договору денежных средств или другого финансового актива от другой компании; (с) предусмотренным договором правом на обмен финансовых инструментов с другой компанией на потенциально выгодных условиях; (и) долевой инструмент другой компании. Финансовое обязательство – это любая обязанность по договору: (а) предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании; или (б) обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях. Таким образом, дебиторскую задолженность и кредиторские обязательства можно представить в составе финансовых инструментов.

Используя материалы МСФО 39, можно выделить ряд признаков, характеризующих финансовые активы и обязательства. Например, обязательство выступает в качестве кредиторской задолженности, если оно: имеет место в настоящем и является следствием прошлых фактов хозяйственной жизни; связано с необходимостью будущих

платежей; должно быть выполнено; срок выполнения определен.

В МСФО 39 финансовые инструменты в зависимости от последующего их использования предприятием объединены в следующие укрупненные группы: финансовые активы или обязательства, предназначенные для торговли; инвестиции, удерживаемые до погашения, ссуды и ДЗ, предоставленные компанией; финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи. Такая классификация позволяет разграничивать активы и обязательства по их видам, но не предусматривает градации по срокам погашения задолженностей.

В свою очередь, в отечественной практике существует деление активов и обязательств, как по видам, так и по срокам погашения. Например, в балансе организаций информация о дебиторской задолженности развернута во втором разделе, где отражается актив баланса «Оборотные активы»:

- по строкам 231 и 241 – задолженность покупателей и заказчиков за отгруженные товары и выполненные работы;

- по строкам 232 и 242 – задолженность покупателей и заказчиков за отгруженные товары и выполненные работы, в счет отсрочки платежа которых организации выданы товарные векселя;

- по строкам 233 и 243– задолженность дочерних и зависимых обществ;

- по строкам 234 и 245– задолженность по выданным авансам в счет предстоящих поставок продукции (работ, услуг);

- по строке 244 – задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал предприятия;

- по строкам 235 и 246 – задолженность прочих дебиторов.

Такое подразделение не дает четкой информации для внешних пользователей о дальнейшей работе с каждым видом задолженности. Кроме того, из-за разницы в

толковании понятий возникают несоответствия в составе той или иной группы задолженностей. Так, в МСФО 39 полученные суммы авансов в счет предстоящих поставок продукции (работ, услуг) и товарообменные операции не являются финансовыми инструментами, так как не приводят к возникновению прав на получение денежных средств или других финансовых активов, и соответственно показываются в балансе отдельно. Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал организации отражается как поправка к величине уставного капитала в пассиве баланса, что позволяет иметь достоверные данные о фактическом размере уставного капитала и величине оборотных средств.

Таким образом, изучив и рассмотрев теоретико-методологические основы учетно-аналитического обеспечения крестьянских (фермерских) хозяйств можно сделать следующие выводы:

- определены основные предпосылки перехода хозяйствующих субъектов АПК на МСФО: (а) требования рыночных отношений, где главным элементом выступает «спрос и предложение», (б) основное требование инвесторов и доноров - прозрачность финансовой отчетности, которая была бы понятна всем пользователям, (в) сближение отечественной системы учета и отчетности на единые системы качественных, ясных для понимания и универсальных для применения стандартов финансовой отчетности;

- разработана и внедрена учетная политика для крестьянского (фермерского) хозяйства (К(Ф)Х «Сатыбалды» и ОсОО «Оазис-агро» для птицеводства) с учетом отраслевых особенностей и разработаны формы первичной документации для учета биологического актива;

- определены аналитические возможности составления финансовой отчетности хозяйствующих субъектов АПК.

## **Глава 2. Организационно-методические аспекты учета биологических активов в крестьянских (фермерских) секторах хозяйствования**

### **2.1 Биологические активы как основной объект учета отрасли по МСФО**

С переходом на рыночные отношения сложилось так, что органы, координирующие бухгалтерский учет в КР, недостаточно внимания уделяли ведению бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях, калькуляции и анализу себестоимости продукции. Кыргызская Республика является аграрной республикой, более 60 % населения проживает в сельской местности и занимается аграрным производством, аграрный сектор в ВВП республики дает свыше 12% продукции[1]. В связи с этим возникает необходимость правильной организации учета биологических активов, а также пересмотра системы учета и отчетности и внедрения МСФО №41 “Сельское хозяйство”.

Биологический актив - это объект учета, калькуляции и анализа себестоимости сельскохозяйственной деятельности, а точнее - это животные и растения [6]. Чтобы раскрыть суть биологических активов, необходимо понять, что собой представляет сельскохозяйственная деятельность. Сельскохозяйственная деятельность - это процесс биологической трансформации биологических активов в сельскохозяйственную продукцию, в другие биологические активы или активы, предназначенные на продажу. Главной особенностью сельского хозяйства является получение готовой продукции только один раз в год, следовательно, реализация продукции тоже осуществляется раз в год, соответственно финансовый результат определяется по завершении производственного цикла получения готовой продукции. Сельско-

хозяйственная деятельность состоит из нескольких взаимосвязанных между собой производств - из отраслей животноводства и растениеводства. Среди многообразия сельскохозяйственной деятельности можно выделить ряд общих характеристик:

- способность к изменению. Животные и растения поддаются биологической трансформации. Биотрансформация включает в себя процессы роста, дегенерации, производства и произведения потомства, приводящие к качественным и количественным изменениям в биологическом активе;

- управление изменениями. Управление способствует биотрансформации путем создания благоприятных или, по крайней мере, стабильных условий, необходимых для осуществления данного процесса (например, поддержания определенного уровня питательных веществ, влажности, температуры, плодородия и света). Такое управление отличает сельскохозяйственную деятельность от других видов деятельности;

- оценка изменений. В рамках оперативного управления производятся оценка и контроль за изменениями качественных показателей (например, генетических характеристик животных, плотности, спелости фруктов и овощей, содержание жира и белка, прочности волокна и др.) или количественных показателей (например, приплода, веса, кубических метров, длины и диаметра волокна), происходящими в результате биотрансформации.

В сельском хозяйстве биотрансформация приводит к следующим основным результатам:

- а) изменению активов в процессе роста (в случае увеличения количества животных и растений или улучшения качественных характеристик), дегенерации (уменьшение количества животных и растений или

ухудшение качественных характеристик), или воспроизводства дополнительных животных или растений, путем получения приплода животных или селекции и гибридизация растений;

б) производству сельскохозяйственной продукции зерно, хлопок-волокно, ферментированный табак, шерсть, овощи и фрукты, мясо, молоко и др.

Как уже выше отмечено, понятие “биологический актив” является новым, так как оно появилась недавно и вся методика учета, калькуляции и анализа себестоимости биологических активов регулируется согласно Международному стандарту № 41 “Сельское хозяйство”[6], вступившем в силу с 1 января 2003 года. Он предназначен для регулирования правил и процедур ведения учета, калькуляции и анализа себестоимости, порядка предоставления финансовой отчетности и раскрытия дополнительной информации по сельскому хозяйству. На основе вышеизложенного нами разработана классификация биологических активов (табл. 2.1).

**Таблица 2.1**

**Классификация биологических активов в сельском хозяйстве**

<b>Биологические активы</b>	<b>Сельскохозяйственная продукция</b>	<b>Результаты переработки сельхоз. продукции после сбора урожая</b>
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковры
Ореховые деревья	Орех и кап	Ореховые продукты и мебельная обшивка
Растения	Хлопок	Волокна, нити, текстильная одежда
Растения	Сахарная свекла	Сахар, сироп
Зерновые растения	Зерно, мука	Хлебобулочные изделия, макароны

Скотоводство	Мясо (туши) и кожа	Мясо и мясные продукты, консервированный продукт, кожаные изделия
Молочный скот	Молоко	Сыр, кефир, масло, сметана
Птицеводство	Яйцо и курятина	Продукты питания
Свиньи	Парное мясо	Колбасы, копчености, консервированная ветчина
Пчеловодство	Мед	Продукты из меда
Кустарники	Листья	Табак
Виноградные лозы	Виноград	Вино
Плодово-ягодные и фруктовые деревья	Собранные фрукты	Переработанные фрукты

Биологические активы признаются согласно МСФО №41 в следующих случаях:

- предприятие или компания контролирует актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность притока в компанию будущих экономических выгод, связанных с получением активов;
- справедливую стоимость или себестоимость актива можно оценить с достаточной степенью достоверности[6].

Согласно МСФО биологический актив признается только тогда, когда справедливую стоимость и себестоимость можно оценить в достаточной степени достоверности.

На наш взгляд, биологический актив признается в случае приобретения актива или в процессе биотрансформации, так как эти процессы дают предприятию контроль над активом, позволяют оценить их по справедливой стоимости и рассчитать вероятность поступления будущей экономической выгоды.

Биологические активы оцениваются по справедливой стоимости, балансовой стоимости и себестоимости.

Справедливая стоимость – это объективная стоимость актива, с учетом которой он может стать предметом обмена

или сделки между независимыми и хорошо разбирающимися в данной области сторонами. Согласно МСФО справедливую стоимость еще можно понять, как сумму денежных средств, достаточной для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами[6]. Справедливая стоимость зависит от месторасположения актива и состояния на данный момент, а также от различных факторов, таких как зрелость, размер, жирность и других свойств.

Балансовая стоимость – это сумма, по которой актив отражается в бухгалтерском балансе. Обычно в бухгалтерском балансе все активы предприятия отражаются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации, но в учете биологического актива они отражаются по справедливой стоимости, так как биологические активы оцениваются на каждую отчетную дату по справедливой стоимости. Во многих случаях балансовая стоимость биологического актива совпадает со справедливой стоимостью, так как бухгалтерский баланс составляется на отчетную дату.

В случае неопределенности справедливой стоимости биологического актива, в отношении которого отсутствует информация о рыночных ценах и показателях и альтернативные расчетные показатели ненадежны, биологический актив отражается в учете и отчетности по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. Но как только появляется возможность определить справедливую стоимость биологического актива с достаточной степенью достоверности, предприятию необходимо перейти на оценку по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

Себестоимость биологического актива – это совокупность всех затрат: на его приобретение и содержания до этого состояния; на его воспроизводство и содержание на текущий момент.

Еще одним из важнейших положений МСФО № 41 является измерение биологических активов по справедливой стоимости за вычетом сбытовых расходов при первоначальном признании и на каждую отчетную дату, а не по балансовой стоимости, как часто это делается в соответствии с МСФО в учете активов предприятия. Преимущества метода бухгалтерского учета по справедливой стоимости перед бухгалтерским учетом по балансовой стоимости заключается в том, что он дает возможность более подробно и точно отразить результаты осуществляемой сельскохозяйственной деятельности [6]. Однако упомянутая выше основа измерений не используется в случаях, когда можно надежно определить справедливую стоимость.

Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов предприятия, следует оценивать по справедливой стоимости, установленной на момент сбора урожая, за вычетом сбытовых расходов. В последствии полученная стоимость используется при оценке запасов, когда применяется МСФО №2 или другие соответствующие стандарты МСФО.

В свою очередь, сбытовые расходы - это комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, а также пошлины. К сбытовым расходам не относятся транспортные и другие виды расходов по доставке активов на рынок.

Оценка по справедливой стоимости во многом отличается от существующей системы учета, калькуляции и анализа себестоимости, где все активы сельского

хозяйства учитывались по себестоимости. Преимуществами оценки справедливой стоимости, по нашему мнению, являются:

- отражение в финансовой отчетности более точной информации (так как отражение в балансе по справедливой стоимости, дает точную информацию об активе);

- объективная оценка будущей экономической выгоды (справедливая оценка дает более объективную информацию о будущих денежных потоках);

- отражение своевременного изменения в ценах (по принципам бухгалтерского учета финансовая отчетность должна содержать достоверную информацию, а справедливая стоимость дает такую информацию).

Недостатками учета по справедливой стоимости может выступать проведение работы по корректировке справедливой стоимости на каждую отчетную дату, при этом не всякий раз можно точно определить справедливую стоимость (могут отсутствовать активные рынки или аналогичные сделки). Например: в оценке справедливой стоимости пчел в пчеловодстве невозможно.

Справедливую стоимость биологического актива обычно определяют на активном рынке. Активный рынок – это рынок, на котором осуществляются сделки однородной продукции, при этом сделка осуществляется на добровольной основе, без принуждения, цены всегда общедоступны или носят открытый характер. Например: рынки скота, птичьих рынки, аукционы по продаже земель, животных и растений, ярмарки по реализации сельхозпродукции и др.

Во многих случаях справедливую стоимость биологического актива можно гораздо легче определить путем группирования по каким-то признакам. Группирование биологических активов или сельско-

хозяйственной продукции в соответствии с определенными признаками (например, по возрасту или качеству) может существенно облегчить процесс подсчета справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. При группировке предприятие выбирает признаки, используемые на рынке при ценообразовании.

На практике многие предприятия часто заключают договоры, предусматривающие осуществление продажи биологических активов или сельскохозяйственной продукции на определенный день в будущем. В этом случае при определении справедливой стоимости, не всегда рекомендуется руководствоваться ценами, которые указаны в договоре, так как справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен, при которых покупатель и продавец готовы заключить сделку. В случае, если справедливая стоимость выше, чем цена указанная в договоре, то необходимо руководствоваться МСФО №37 “Резервы, условные обязательства и условные активы”, как обременительным договором[6].

Справедливая стоимость биологических активов или сельскохозяйственной продукции определяется по цене оцениваемых объектов, заявленной на активном рынке. В случае отсутствия активного рынка активов справедливая стоимость определяется следующими способами:

- по последней рыночной цене продажи, в случае если эта цена еще действительна на момент составления баланса;
- по рыночной цене для подобных активов с необходимыми поправками для того, чтобы показать различия;

• по ценовым показателям или отраслевым показателям, используемым в данном секторе, например, выражение стоимости скота в килограммах живого веса; стоимость садовых культур в расчете на один лоток или бушель (величина измерения садовых культур).

В некоторых случаях, может отсутствовать справедливая стоимость или другие стоимостные показатели биологического актива, находящиеся в определенном состоянии на данный момент. В этом случае, крестьянским хозяйствам необходимо применять коэффициент дисконтирования будущих экономических выгод. При расчете ожидаемых чистых денежных потоков, применяется коэффициент дисконтирования, рассчитанный исходя из сложившейся конъюнктуры рынка для денежных потоков до уплаты налогов. При определении коэффициента дисконтирования предприятие должно учитывать исключение прироста стоимости, связанные с дальнейшей биотрансформацией и будущей деятельностью предприятия и, в частности, прирост стоимости в результате совершенствования процессов биотрансформации, сбора и реализации продукции.

В расчете денежных потоков предприятия не включают сумму, которая необходима для финансирования, налогообложения или восстановления актива после сбора продукции (например, затраты на восстановление виноградных лоз после их вырубки).

Вышеизложенная методика расчета справедливой стоимости дисконтирования будущих экономических выгод, на наш взгляд не приемлема для нашей экономики, так как дисконтирование можно осуществлять там, где цена приобретения или реализации твердо установлены и уровень инфляции регулируем, а у нас цены колеблющиеся (к

примеру в прошлом году цена 1 кг ферментированного табака была равна около 45 сомов, а в этом году - менее 30 сомов) и инфляция не регулируется.

В учете биологических активов, иногда себестоимость может быть равна справедливой стоимости, в частности:

- с момента осуществления первоначальных затрат не происходит значительной биотрансформации (например, скот приобретен на рынке по справедливой стоимости перед отчетной датой);
- не ожидается существенного влияния биотрансформации на цену (например, на этапе первоначального роста орехов в ореховом хозяйстве, производственный цикл которого составляет более 50 лет).

Одной из важных особенностей оценки биологических активов может быть то, что она связана с землей, то есть биологический актив и земля, где находится этот биологический актив рассматривается как одно целое. Во многих случаях при оценке таких объектов (биологический актив вместе с землей) может отсутствовать активный рынок для определения справедливой стоимости. В этом случае предприятие может использовать информацию о взаимосвязанных между собой активах для определения справедливой стоимости биологических активов. Например, совершена сделка в 20.05.2021 на покупку садовых культур вместе с земельным участком (0,2 Га) на сумму 28300 сомов, при этом справедливая стоимость земли составляет 11250 сом (оценена исходя из месторасположения и размера независимыми оценщиками). Следовательно, стоимость садовых культур составляет 17050 сом. На 31.12.2021 справедливая

стоимость приобретенного объекта составляет 32800 сомов.

В нашем исследовании для отражения в учете корректировки справедливой стоимости биологических активов на каждую отчетную дату разработан специальный документ, который называется «Оценка по справедливой стоимости», имеющая следующую форму:

### Оценка по справедливой стоимости

№ 3 от « 31 » 12 2022г.

МОЛ):

№	Наименование	Кол-во	Сумма по учету	Справедливая стоимость	Отклонение
	Партия				
1.	Садовая культура	0.2 ГА	28300	32800	4500
	Итого		28300	32800	4500

**Итого сумма прописью (справедливая стоимость):**

*тридцать две тысячи восемьсот сомов*

**Итого отклонение в сумме:** *четыре тысячи пятьсот сомов*

Установленная справедливая стоимость является реальной и собственноручно подписывается.

Подписи:

Гл.бухгалтер: \_\_\_\_\_

Начальник производства : \_\_\_\_\_

МОЛ: \_\_\_\_\_

В учете биологического актива главную роль играет классификация биологических активов по группам – группа схожих животных или растений[6].

Основными группами биологического актива выступают потребляемые и плодоносящие биологические активы. Потребляемые биологические активы – это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологического актива. Примерами может быть крупный рогатый скот, предназначенный для мяса и для продажи, рыба в рыбноводческих хозяйствах, куры предназначенные для продажи в виде мяса, зерновые культуры такие, как пшеница и кукуруза, сахарная свекла, хлопок, многолетние насаждения, выращиваемые для заготовки древесины и т.д. Плодоносящие биологические активы – все прочие биологические активы, не являющиеся потребляемыми. Примеры: молочный скот, виноградники, плодово-ягодные деревья и др.

По нашему мнению, при разделении биологических активов на потребляемые и плодоносящие необходимо учесть во внимание краткосрочный и долгосрочный характер их использования. Потребляемые используются в краткосрочно, так как их жизненный цикл заканчивается только одним циклом, а плодоносящие, наоборот, имеют долгосрочный характер, так как они являются самовосстанавливающимся объектом, а не сельскохозяйственной продукцией. К примеру, крупнорогатый скот, предназначенный для продажи в виде мяса – это потребляемые активы, а молочный скот – это плодоносящие активы.

Биологические активы по степени использования делятся на зрелые и незрелые. Зрелые биологические активы – это активы, которые либо достигли параметров, позволяющие приступить к сбору продукции

(потребляемые), либо могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (плодоносящие). Незрелые – это недоспелые биологические активы.

Таким образом, в признании и оценке биологического актива необходимо учесть следующее:

- биологический актив - это объект учета отчетности сельскохозяйственной деятельности, а точнее живое животное или растение[6];
- биологические активы отражаются только по справедливой стоимости.
- в случае неопределенности справедливой стоимости биологического актива, в отношении которого отсутствует информация о рыночных ценах и показателях, а альтернативные расчетные показатели не надежны, биологический актив отражается в учете и отчетности по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
- в признании биологического актива необходимо учесть во внимание классификацию на потребляемые и плодоносящие активы;
- справедливую стоимость биологического актива можно гораздо легче определить путем с группирования по каким-то признакам (по возрасту, по качеству или по зрелости и т.д.).

В случае отсутствия активного рынка справедливая стоимость активов определяется следующими способами:

- по последней рыночной цене продажи, в случае если эта цена еще действительна на момент составления баланса;
- по рыночной цене для подобных активов с необходимыми поправками для того, чтобы показать различия;

- по ценовым показателям или отраслевым показателем, используемым в данном секторе, например, выражение стоимости скота в килограммах живого веса; стоимость садовых культур в расчете на один лоток или бушель (величина измерения садовых культур).

## **2.2 Сравнительная характеристика биологических активов и их учетное отражение**

Внедрением МСФО и рекомендуемых планов счетов хозяйственной деятельности биологические активы отражаются в составе долгосрочных активов, соответственно на счете 2200 «Биологические активы», на разрезе следующих счетов третьего порядка:

2210 Потребляемые животные

2220 Плодоносящие животные

2230 Потребляемые растения

2240 Плодоносящие растения

2250 Биологические активы, учитываемые по фактическим затратам

2290 Другие биологические активы

Счет 2200 «Биологические активы» по отношению к балансу активный, по дебету счета отражается остаток на начало приобретения (покупка, обмен, безвозмездное получение в виде государственной помощи или субсидий, биотрансформация, имеющихся биологических активов, к примеру, рождения телят) и остаток на конец периода. А по кредиту отражается выбытие (продажа, обмен, безвозмездная передача и ликвидация) биологического актива.

В соответствии МСФО 41 «Сельское хозяйство» предприятия в зависимости от своей особенности группы биологических активов могут открыть счета по каждой

группе биологических активов (зрелые и незрелые или многолетние насаждения, животные на выращивании и откорме и др.)[б].

При покупке биологического актива составляется договор, где даются все сведения о заключении сделки. На основе договора оформляют счет-фактуру на приобретение. В счете-фактуре указываются все реквизиты покупателя и продавца, наименование объекта, единица измерения, количество, сумма, подписи ответственных лиц и др. На вновь приобретенный объект производится клеймение (для скота) или прочая маркировка. При покупке составляется следующая корреспонденция:

Дт 2200 “Биологические активы”

Кт 1110 “Денежные средства”

Кт 1210 “Расчетный счет”

Кт 3110 “Счета к оплате”

Покупка осуществляется на основе счет-фактуры и товарно-транспортной накладной.

Обмен осуществляется на основе договора, обычно обменные операции называются бартерными операциями. При бартере составляется следующая корреспонденция:

а) на приобретение биологического актива:

Дт 2200 “Биологические активы”

Кт 6130 “Доход от обмена товаров и услуг”

б) на обмениваемый объект:

Дт 7100 “Себестоимость продукции, товаров или услуг”,

Кт 1600 “Товарно-материальные запасы”, или 2100 “Основные средства”, или 1300, 2800 “Инвестиции”.

При безвозмездном получении биологического актива составляется следующая двойная запись:

Дт 2200 “Биологические активы”

Кт 6310 “Доход от первоначального признания биологического актива”.

В биотрансформации имеющихся в распоряжении субъекта биологических активов (например, рождения животных) субъект должен обязательно признать прибыль от первоначального признания биологического актива, при этом они оцениваются только по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. На прибыль от первоначального признания делается следующая корреспонденция:

Дт 2200 “Биологические активы”

Кт 6310 “Прибыль от первоначального признания биологических активов”

При этом составляются следующие основные документы:

- оприходование молодняка – предназначено для оприходования биологического актива после биотрансформации (теленка, ягнят и др.);
- приходный ордер цыплят – предназначено для оприходования цыплят после инкубатора (формы документов отражены в приложении №4).

Справедливая стоимость биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов может меняться в связи с изменениями как физических свойств актива, так и цен на рынке. Каждое из изменений физических свойств (рост, дегенерация, производство и воспроизводство) поддается наблюдению и переоценке на каждую отчетную дату по справедливой стоимости. Оно оформляется следующими корреспонденциями:

а) при увеличении справедливой стоимости:

Дт 2200 “Биологические активы”

Кт 6330 “Прибыль от изменения справедливой стоимости биологических активов”

б) при уменьшении справедливой стоимости:

Дт 6330 “Прибыль от изменения справедливой стоимости биологических активов”

Кт 2200 “Биологические активы”.

Корректировка справедливой стоимости на отчетную дату осуществляется на основе документа «Оценка по справедливой стоимости» (Приложение № 4).

Выбытие биологического актива осуществляется путем продажи, обмена, безвозмездной передачи и ликвидации.

Продажа может быть осуществлена на основе договора путем составления счета–фактуры. При продаже составляется следующая запись:

а) те биологические активы, которые отражены по справедливой стоимости:

- отражают доход:

Дт 1110 “Денежные средства”,

Дт 1210 “Расчетный счет”,

Дт 1410 “Счета к получению”.

Кт 6300 «Доход от биологических активов»

Проданный биологический актив подлежит немедленному списанию на основе накладной или акта выбытия биологического актива (Приложение №4):

Дт 7300 «Расходы по биологическому активу»

Кт 2200 «Биологический актив»

б) те биологические активы, которые отражены по себестоимости:

Дт 1110 “Денежные средства” на сумму выручки от продажи Кт 2200 “Биологические активы” на первоначальную стоимость или Дт 9571 “Убыток от продажи биологического актива” на сумму убытка или Кт 9191 “Прибыль от” продажи биологического актива” на сумму прибыли

При обмене осуществляются следующие операции:

а) на обмениваемый биологический актив на основе накладной или акта выбытия биологического актива (Приложения №4):

Дт 9590 “Прочие неоперационные расходы”

Кт 2200 “Биологические активы”

б) на приобретаемый объект на основе счета – фактуры:

Дт 1600 “Товарно-материальные запасы”,

Дт 2100 “Основные средства”,

Дт 1300, 2800 “Инвестиции”.

Кт 6130 “Доход от обмена товаров и услуг”

При безвозмездной передаче биологического актива составляется следующая двойная запись на основе счета – фактуры:

Дт 5210 “Дополнительно оплаченный капитал”

Кт 2200 “Биологические активы”

Ликвидация биологического актива осуществляется путем составления комиссии по ликвидации на основе акта о ликвидации. В акте ликвидации (списания) указывается объект ликвидации, причины ликвидации, жизненное состояние при ликвидации, справедливая стоимость или себестоимость (с обязательным указанием накопленной амортизации и убытки от обесценения), состав комиссии и др. При этом составляется следующая корреспонденция на основе акта списания биологических активов (Приложения №4):

а) если объект отражается по справедливой стоимости:

Дт 1600 “Товарно-материальные запасы”, на сумму полезных частей при списании

Дт 9571 “Убыток от списания биологического актива” на сумму убытка

Кт 2200 “Биологические активы” на стоимость выбытия

а) если объект отражается по себестоимости:

Дт 1600 “Товарно-материальные запасы”, на сумму полезных частей при списании

Дт 2299 “Накопленная амортизация – биологического актива” на сумму амортизации

Кт 2200 “Биологические активы” на балансовую стоимость

или Дт 9571 “Убыток от списания биологического актива” на сумму убытка;

или Кт 9191 “Прибыль от списания биологического актива” на сумму прибыли.

Доходы, полученные от долгосрочных биологических активов можно учитывать следующим образом:

- доход в виде сельхозпродукции или его можно назвать заработанный доход от сбора урожая;
- биотрансформация или получение приплода от животных.

В первом случае, доход оприходуется по справедливой стоимости следующей корреспонденцией счетов:

Дт 1650 “Сельхозпродукция от биологических активов”

Кт 6320 “Доход от сбора сельхозпродукции”

Во втором случае, приплод оприходуется по справедливой стоимости, как доход от биотрансформации:

Дт 2221 “Животные (молодняк)”

Кт 6310 “Прибыль от первоначального признания биологических активов”

Затраты по долгосрочным биологическим активам учитываются на временном счете 7300 “Расходы по производству биологических активов”, в котором по дебету собираются все затраты, связанные с биологическим активом и по кредиту осуществляется списание затрат на результат хозяйственной деятельности.

Вышерассмотренная методика учета биологических активов, на наш взгляд не приемлема, так как в ходе исследования диссертации и в применении некоторых моментов на практике показало, что учет биологических активов вести только в составе долгосрочных активов невозможно. Соответственно возникает вопрос, почему?

На наш взгляд, в организации учета крестьянских (фермерских) хозяйств необходимо классифицировать биологические активы по длительности производственного цикла. Такая классификация дает возможность признать актив как долгосрочный, так и краткосрочный, следовательно, биологические активы можно учесть в разделе краткосрочного актива, и в разделе долгосрочного.

По длительности производственного цикла активы можно разделить на краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочные биологические активы – это активы, производственный цикл которых составляет менее одного года, а именно потребляемые биологические активы, которые в течение отчетного периода производятся и оприходуются в составе запасов в виде заработанного дохода. К ним относятся: выращивание хлопка, кукурузы, зерна, свеклы, бахчевых культур, производство яиц, мяса и другие.

К долгосрочным биологическим активам можно отнести те активы, которые самовосстанавливаются и являются плодоносящими биологическими активами. Обычно такие биологические активы имеют длительный (более одного года) производственный цикл. К ним относятся: многолетние насаждения, ореховые, фруктовые и овощные сады, молочный скот, племенные животные, многолетние виноградники, лесные хозяйства и другие. Долгосрочные биологические активы учитываются в составе долгосрочных активов по справедливой стоимости,

на счете “Биологические активы”, как рекомендует МСФО[6].

По нашему мнению, краткосрочные биологические активы необходимо учесть в краткосрочных активах, а именно в составе товарно-материальных запасах, а фермерско-крестьянских хозяйствах в счете «ГМЗ», в разрезе счета «Незавершенное производство», открытием специального счета. Такая методика учета обуславливается следующими особенностями:

- во-первых, основная деятельность фермерско-крестьянских хозяйств – это производство и реализация сельхозпродукции, следовательно, производство кукурузы, зерна, хлопка и других краткосрочных биологических активов является основной деятельностью и основным производством;

- во-вторых, в производстве краткосрочных биологических активов можно выделить основные статьи и элементы затрат калькулирования себестоимости продукции, которая осуществляется именно на основном (незавершенном) производстве;

- в третьих, краткосрочные биологические активы как биологический актив учитывается только в одном отчетном периоде, то есть с начала периода в производственном цикле затраты на производство собираются и в конце (обычно осенью) произведенный актив оприходуется как сельхозпродукция и заработанный доход и сельхозпродукция учитывается согласно МСФО №2 “Запасы”.

Для учета краткосрочных биологических активов, так как МСФО имеет рекомендательный характер, можно применить «советскую» систему учета и отчетности. В существующей советской практике организации учета затрат и калькуляции себестоимости продукции в

сельском хозяйстве можно было выделить следующие две основные направления учета, калькуляции и анализа себестоимости:

- растениеводство;
- животноводство.

Согласно этим направлениям все операции, связанные с животноводством и растениеводством учитывались как основное производство на счете «Основное производство», в разрезе субсчетов «Животноводство» и «Растениеводство». Соответственно, все затраты собирались по следующим статьям затрат:

<b>Животноводство</b>	<b>Растениеводство</b>	<b>Птицеводство</b>
1. Затраты на оплату труда;	1. Затраты на оплату труда;	1. Корм и материалы
2. Отчисления на социальное страхование;	2. Отчисления на соцстрах.;	2. Затраты на оплату труда;
3. Корм	3. Семена и посадочный материал;	3. Отчисления на социальное страхование;
4. Средства защиты животных;	4. Удобрения;	4. Средства защиты птиц;
5. Затраты на содержание основных средств;	5. Средства защиты растений;	5. Затраты на содержание ОС;
6. Общие расходы по организации производства;	6. Затраты на содержание основных средств;	6. Общие расходы по организации производства;
7. Административные расходы;	7. Административные расходы;	7. Администр. расходы;
8. Прочие производственные затраты.	8. Прочие производственные затраты.	8. Прочие произв. затраты.
9. Итого производственная себестоимость	9. Итого производственная себестоимость	9. Итого производственная себестоимость

По статье «Затраты на оплату труда с отчислениями на социальное страхование» можно отражать заработную плату (оплату труда) рабочих (членов фермерско-крестьянского хозяйства) и привлеченных лиц, занятых

непосредственно в производственном процессе выращивания культур (групп культур) или животных.

По статье “Отчисления на социальное страхование” отражают отчисления на социальное страхование, осуществляемые в размере 19 % с фонда заработной платы и удержание 8 % с заработной платы работников.

По статье “Семена и посадочный материал” учитывают стоимость семян и посадочного материала собственного производства и покупных, использованных на посев (посадку) соответствующих культур и насаждений, кроме молодых многолетних насаждений, закладка которых производится за счет капитальных вложений. Затраты по подготовке семян к посеву (протравливание, погрузка и т. д.) и транспортировке их к месту сева в стоимость семян не включают, а относят на сельскохозяйственные культуры по соответствующим статьям затрат.

На статье “Удобрения” отражают стоимость внесенных в почву под сельскохозяйственные культуры минеральных удобрений, включая микроудобрения, бактериальные и другие удобрения, производимые в производственном цикле, а также органические удобрения (навоз, торф, компост и др.). При этом затраты связанные с доставкой и внесением удобрений тоже относят на эту статью. По этой статье расходы можно учитывать раздельно по минеральным и органическим удобрениям.

На статью “Средства защиты растений и животных” относят затраты на приобретение и хранение пестицидов, протравливателей, гербицидов, дефолиантов, лекарственных средств для животных и других химических, а также биологических средств, используемых для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений и животных.

На статью “Затраты на содержание основных средств” относят затраты на обслуживание и эксплуатацию, амортизацию и на текущий ремонт тракторов, сельскохозяйственных машин и оборудование, теплиц, парников, ферм, амбаров, гаражей для транспортных средств, зернохранилищ, внутрихозяйственных мелиоративных основных средств.

По статье “Общие расходы по организации производства” отражаются периодические затраты по организации производства в бригадах, цехах и иных производственных подразделениях растениеводства и животноводства, а также организации производства в целом, то есть бригадные, цеховые, отраслевые и общехозяйственные расходы в доле, приходящейся на растениеводство и животноводство.

По статье “Административные расходы” учитывают расходы по управлению производством и администрацией. А именно, заработная плата администрации с отчислениями в социальный фонд, канцелярские расходы, расходы на коммуникацию и по коммунальному хозяйству, расходы по страховке, командировочные расходы и другие.

По статье “Прочие затраты” отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции растениеводства и животноводства, не относящиеся ни к одной из указанных выше статей.

В учете краткосрочных биологических активов можно вести учет по фактическим затратам, но как только появляется возможность оценки по справедливой стоимости и можно списать фактическую себестоимость на основе накладной следующим образом:

а) на справедливую стоимость:

Дт 1650 “Сельхозпродукция от биологического актива” по справедливой стоимости

Кт 6310 “Прибыль от первоначального признания биологического актива” по справедливой стоимости;

б) на списание по фактической себестоимости:

Дт 7300 “Расходы по производству биологического актива” на фактическую себестоимость

Кт 1631 “Животноводство” или 1632 «Растениеводство» по фактической себестоимости.

Долгосрочные биологические активы учитываются в составе долгосрочных активов по справедливой стоимости, на счете “Биологические активы”, как рекомендует МСФО.

Как отмечено выше, самым проблемным вопросом выступал учет краткосрочных биологических активов в организации учета в К(Ф)Х “Сатыбалды” Карасуйского района и в ОсОО «Оазис агро».

В приложение № 3 приводится организация учета биологических активов в К(Ф)Х “Сатыбалды” Карасуйского района. Краткосрочные биологические активы учитываются на счете 1630 “Незавершенное производство”, в разрезе субсчетов 1631а “Зерно”, 1631б “Хлопок” и 1631в “Кукуруза” (примечание: данное хозяйство занимается только растениеводством, поэтому субсчета по растениеводству).

В бухгалтерском балансе на начало периода статья “Незавершенное производство” включает в себе затраты, связанные с пашнями земли (зимовкой) на сумму 18270 сомов (затраты по хлопку 1631б - 10136с. и 1631в -8134 с. затраты по кукурузе) и посевом зерна на 4,52 Га на сумму 20250 сомов. В журнале операций показаны, что затраты по этим культурам отражаются отдельно и в конце определена себестоимость культур (себестоимость зерна 3,5637 с., хлопка – 7,9355 с., а кукурузы – 3,9989 с.), которая списывается со счетов «Незавершенное производство» на счет 7300 «Расходы по производству биологических активов». Следовательно, полученный

урожай оприходован по справедливой стоимости, путем дебетования счета 1650 и кредитованием счета 6310 (в нашем примере справедливая стоимость оприходования составляет: зерна – 5,20 с., хлопка – 13,00с., а кукурузы – 4,40 с.).

Вышеизложенная методика учета в разрезе субсчетов дает возможность фермеру или дехканину определить в отчетном периоде, какая из выращенных культур более высококорентабельна, и какая из них нерентабельна?

Долгосрочные биологические активы К(Ф)Х “Сатыбалды” учтены на счете 2200 “Биологические активы”, в разрезе субсчетов 2210 “Потребляемые животные”, 2220 “Плодоносящие животные” и 2221 “Молодняк животных”, 2240 “Плодоносящие растения”.

Долгосрочные биологические активы учтены только по справедливой стоимости, так как МСФО предполагает справедливую стоимость (в нашем случае, в конце отчетного периода в корректирующих проводках отражается изменение справедливой стоимости Приложение №3 “Корректирующие проводки”).

Затраты по долгосрочным биологическим активам учтены на счетах 7300 “Расходы по животноводству” и 7310 “Расходы по растениеводству”, которые списаны на финансовый результат деятельности (на счет 7300 списано 197920 с., а на счет 7310 - 183718 сомов, Приложение №3 “Закрывающие проводки”).

В апробированном предприятии ОсОО «Оазис агро» ведется автоматизированная форма ведения бухгалтерского учета (с помощью специальной адаптированной бухгалтерской программы 1с-бухгалтерия 7.7) и применяется журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.

Биологические активы ОсОО «Оазис агро» носят краткосрочный характер, следовательно, учет

биологических активов ведется в составе счета «Товарно-материальные запасы», в разрезе следующих счетов:

- 1610 Товары
- 1620 Сырье и материалы
- 1621 Удобрение
- 1622 Семена и посадочный материал
- 1623 Средства защиты растений
- 1624 Корм
- 1625 Сырье и материалы для собственных нужд
- 1631 НЗП: Животноводство
- 1632 НЗП: Растениеводство
- 1633 НЗП: Переработка
- 1651 Яйцо для собственного производства
- 1652 Яйцо для продажи
- 1653 Бройлеры для мяса
- 1654 Бройлер на выращивание
- 1660 Несушки на вынашивании
- 1665 Корм для производства и реализации кур
- 1669 Прочие биологические активы

Приход биологических продуктов (яиц и мяса) в программе 1С-бухгалтерия осуществляется на основе разработанных документов («Формы первичной документации» в Приложении №4):

- «Оприходование яиц» – для прихода яиц производимых компанией;
- «Оприходование мяса» - для прихода мяса из убойного цеха

При оприходовании составляется следующая корреспонденция:

Дт 1650 Сельхозпродукция с биологических активов  
Кт 6320 Доход от сбора сельхозпродукции

При этом приход осуществляется по справедливой стоимости. Все расходы, связанные с признанием доходов

относятся на расходы того периода, в котором признан доход (мяса и яиц). Первичными документами расходов являются «Авансовый отчет», «Расходный кассовый ордер», «Акт списания» и др., составляется следующая корреспонденция:

Дт 7300 Расходы по производству биологических активов

Кт 1520, 1110, 9590 и др.

Еще одной особенностью ОсОО «Оазис агро» является оприходование цыплят и кладка яиц на инкубатор. При кладке яиц на инкубатор используется документ «Кладка яиц на инкубатор» (форма прилагается в составленной учетной политике Приложения №4). При этом составляется:

Дт 7300 Расходы по производству биологических активов

Кт 1651 Яйцо для собственного производства или  
1652 Яйцо для продажи

Все расходы (в том числе испорченные) в течение времени, когда яйца содержатся в инкубаторе относятся на Дт 7300 Расходы по производству биологических активов.

При оприходовании цыплят используется документ «Оприходование цыплят» и составляется:

Дт 1653 Бройлеры для мяса или 1654 Бройлер на выращивание

Кт 6310 Доход от первоначального признания биологических активов

Периодически в ОсОО «Оазис-агро» биологические активы оцениваются по справедливой стоимости, это осуществляется один раз в месяц с помощью документа «Оценка по справедливой стоимости» (Приложение №4 «Разработанные формы первичной документации»).

Если справедливая стоимость больше рыночной стоимости, то на разницу делается следующая запись:

Дт 1660 Несушки на вынашивании или 1654 Бройлер на выращивание. Кт 6330 Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости биологических активов

Иначе, если справедливая стоимость меньше чем рыночная стоимость, тогда на разницу делается следующая запись:

Дт 7300 Расходы по производству биологических активов

КТ 1660 Несушки на вынашивании или 1654 Бройлер на выращивание

Еще одним нововведением в организации учета ОсОО «Оазис-агро», можно считать то, что по некоторым незначительным биологическим активам для определения справедливой стоимости и для ведения учета и отчетности применен по группам продукции **партионный** способ учета, так как расчет себестоимости, учет и калькулирование одной единицы продукции сделать невозможно. Суть партионного способа заключается в том, что на учет принимается не одна единица продукции, а целая партия единиц с единым жизненным циклом. В ОсОО «Оазис-агро» нами был применен данный способ оценки биологических активов. В данном случае покупка и производство биологических активов ведется по партиям (субконто партия). Н-р: Приобрели 500 цыплят мясного назначения (присваивается партия, № партии, наименование партии, жизненный срок активов, рыночная цена партии), получили из инкубатора 200 цыплят - также присваивается партия. Таким образом, продажа, переоценка, покупка, производство, списание реализуется с помощью субконто партии – это облегчает задачу, систематизирует, структурирует и анализирует движение в партиях. Из этого можно сделать вывод, что для учета по справедливой стоимости и для ведения отчетности используется учет по партиям.

Таким образом, биологические активы в зависимости от производственного цикла учитываются на счете 1630 “Незавершенное производство” и на счете 2200 “Биологические активы”, в разрезе соответствующих субсчетов учета, калькуляции и анализа себестоимости. В учете и отчетности биологического актива необходимо учесть следующее:

1. Биологический актив - это объект учета отчетности сельскохозяйственной деятельности, а точнее животное или растение.

2. Биологические активы отражаются только по справедливой стоимости. В случае неопределенности справедливой стоимости биологического актива, в отношении которого отсутствует информация о рыночных ценах и показателях и альтернативные расчетные показатели не надежны, биологический актив отражается в учете и отчетности по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

3. Справедливую стоимость биологического актива можно гораздо легче определить путем группирования по определенным признакам.

4. В организации учета, калькуляции и анализа себестоимости фермерско-крестьянских хозяйств необходимо группировать биологические активы по длительности производственного цикла и можно разделить на краткосрочные и долгосрочные.

Краткосрочные биологические активы – это активы, производственный цикл которых составляет менее одного года, а именно потребляемые биологические активы, которые в течение отчетного периода производятся и оприходуются в составе запасов в виде заработанного дохода. К ним относятся: выращивание хлопка, кукурузы, зерна, свеклы, бахчевых культур и другие.

К долгосрочным биологическим активам можно отнести так называемые самовосстанавливающиеся плодоносящие биологические активы. Обычно такие биологические активы имеют длительный (более одного года) производственный цикл. К ним относятся: многолетние насаждения, ореховые, фруктовые и овощные сады, молочный скот, племенные животные, многолетние виноградники, лесные хозяйства и другие.

5. Первоначальное признание или приобретение долгосрочного биологического актива может быть путем покупки, обмена, безвозмездного получения в виде помощи, от сбора продукции или в биотрансформации биологического актива.

6. Выбытие биологического актива осуществляется путем продажи, обмена, безвозмездной передачи и ликвидации.

### **2.3 Методика признания расходов и доходов по биологическим активам и их совершенствование**

Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики является языком и азбукой бизнеса. В нем обобщаются результаты деятельности и текущее состояние каждого предприятия, в том числе крестьянских (фермерских) хозяйств. Изменения в экономической системе Кыргызской Республики привели к изменению в деятельности агрофирм, все это должно было найти адекватное отражение в бухгалтерском учете и отчетности. Система учета и анализа себестоимости в Кыргызстане действительно подвергается коренному изменению с переходом на рыночные отношения. Это обуславливается тем, что в условиях плановой экономики существовало государственное сельское хозяйство, где государство в централизованном порядке обеспечивало и распределяло все ресурсы.

В плановой экономике основными функциями бухгалтерского учета были сбор и обработка информации для государственных органов управления, для вышестоящих министерств и ведомств, статистических и плановых органов. Отчетность предприятия выступала средством проверки выполнения установленной государственной программы.

С приобретением независимости КР ранее существующие государственные и коллективные хозяйства были преобразованы в различные формы собственности (К(Ф)Х, АО и СПК и др.). Наряду с положительными сторонами, разгосударствление совхозов и колхозов привело к разрушению сельскохозяйственного комплекса и существующей системы учета, калькуляции и анализа себестоимости. Многие хозяйства были разрушены, а имеющиеся животные, растения, многолетние насаждения были переданы в частную собственность, сельхозтехника и оборудование полностью были расхищены, распроданы и распределены среди работников.

Одним из основных препятствий в развитии учета и анализа себестоимости сельского хозяйства до 2000 года выступало отсутствие разработок или стандартов по МСФО. Только в июле 1999 года был предложен предварительный вариант МСФО, а в январе 2001 года был принят окончательный вариант МСФО №41 “Сельское хозяйство”. Стандарт №41 “Сельское хозяйство”. предназначенный для ведения учета и представления финансовой отчетности, а также для раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности.

К сожалению, по данным Национального статистического комитета в настоящее время организация учета и анализа себестоимости на основе МСФО в хозяйственной деятельности крестьянских (фермерских)

хозяйств как в республике, так и в Ошской области не применяется. В 2006 году из выборочно обследованных 62 крестьянских хозяйств в области в 2-х хозяйствах учет был организован по КСБУ, а в остальных 60 хозяйствах учет велся по простому (кассовому) методу.

Учитывая особенности сельского хозяйства и МСФО №41 “Сельское хозяйство”, можно выделить следующие особенности организации учета, калькуляции и анализа себестоимости крестьянских (фермерских) хозяйств: специфика применяемой техники и технологии производства, а также организации труда; биологический характер воспроизведения и трансформация; многотипность выпускаемой продукции; сезонность производства; технологическая зависимость животноводства от растениеводства и их взаимосвязь; зависимость от климатических и сезонных условий; сложность признания биологического актива (например, оценка объекта пчеловодства или рыбоводства); особенности учета затрат и калькулирования себестоимости; ненормируемое рабочее время и учет рабочего времени; сложность ценообразования и проблемы оценки по справедливой стоимости на активном рынке; особенность получения готовой продукции один раз в год по завершении технологического цикла; особенность признания дохода от биологических активов; система калькуляции и определения конечного финансового результата по завершении учетного цикла и пр.

В настоящее время существующая система учета и анализа себестоимости сохранилась только на предприятиях государственной и коллективной собственности. С появлением новых крестьянских (фермерских) хозяйств возникла необходимость

пересмотра системы учета, калькуляции и анализа себестоимости сельского хозяйства, то есть появилась необходимость перехода на систему учета, калькуляции и анализа себестоимости по международным стандартам.

Правильная организация учета, калькуляции и анализа себестоимости в условиях рынка должна быть в интересах не только государства, но и в интересах внешних пользователей (инвесторов, собственников, кредиторов и т.д.). В условиях рынка бухгалтерский учет и отчетность должны обеспечивать необходимой информацией внешних и внутренних пользователей. Бухгалтерский учет должен выступать, прежде всего, информационной базой в принятии управленческих экономических решений.

Международные стандарты финансовой отчетности предназначены только для внешних пользователей, а внутренние пользователи в сельском хозяйстве остаются в стороне. На сегодня, для принятия эффективного управленческого решения необходимо построить такую систему учета, доступную каждому дехканину или крестьянину, была бы проста в ведении и надежна.

Поэтому, говоря об организации учета и анализа себестоимости сельского хозяйства можно отметить, что в Кыргызской Республике применяется МСФО 41 “Сельское хозяйство” и специальные счета (1650, 2200, 6300, 7300) в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов. Главной особенностью при этом является: особенность учета затрат на биологические активы; признание дохода от первоначального признания, от сбора сельхозпродукции и от изменения справедливой стоимости.

Еще одной из особенностей существующего учета является то, что признание доходов и расходов от биологического актива учитывается дважды. Доходы:

- по краткосрочным биологическим активам, доход в виде сельхозпродукции или его можно назвать заработанный доход от сбора урожая, кроме этого при реализации - доход от реализации биологического актива;

- по долгосрочным биологическим активам биотрансформация или получение приплода от животных считается как заработанный доход, а последующая реализация доход от реализации продукции.

Следовательно **расходы**, тоже признаются дважды:

- по краткосрочным биологическим активам, расходы собираются в составе ТМЗ (с открытием) субсчета и по выпуску списываются на счет 7311 «Себестоимость произведенной сельхоз продукции».

- по долгосрочным биологическим активам расходы, связанные биотрансформацией или получением приплода от животных считаются как расходы по биологическим активам.

В обоих случаях при реализации показывается доход от реализации, а те биологические активы, которые использованы для собственных нужд относятся на соответствующий счет. Данное отражение показано на рисунке 2.1.



б) в растениеводстве - затраты на оплату труда работников, с отчислениями, затраты на семена и на посадочные материалы, затраты связанные с удобрением и навозом, на средства защиты растений, на различные работы и услуги, общие затраты растениеводства и прочие затраты.

После истечения отчетного периода для определения финансового результата в агрофирме списываются все расходы по производству биологических активов, путем кредитования счетов 7300, 7310 и 7320.

В признании дохода от биологических активов можно выделить следующие аспекты признания дохода:

- доход от первоначального признания биологического актива;
- доход от сбора сельхозпродукции;
- прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости биологического актива.

В первом случае, доход признается в биотрансформации животного или растения, при этом признание осуществляется только по справедливой стоимости.

В этом случае осуществляется корреспонденция:

Дт 2200 “Биологический актив”

Кт 6310 “Доход от первоначального признания биологического актива”.

Во втором случае, в момент сбора урожая собранная сельхозпродукция признается по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, доход от сбора и составляется бухгалтерская запись:

Дт 1650 “Сельхозпродукция с биологического актива”

Кт 6310 “Доход от сбора сельхозпродукции”

После оприходования, собранный урожай считается запасом, часть используется для собственного производства или для дальнейшей переработки, часть реализуется. Порядок учета реализации или переработки регулируется МСФО 2 “Запасы”.

В третьем случае, на каждую отчетную дату или в биотрансформации признается прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости биологического актива. При этом делается следующая запись:

а) на сумму прибыли (превышения справедливой стоимости):

Дт 2200 “Биологический актив”

Кт 6330 “Прибыль от изменения справедливой стоимости биологического актива”

б) на сумму убытка (понижение справедливой стоимости):

Дт 6330 “Убыток от изменения справедливой стоимости биологического актива”

Кт 2200 “Биологический актив”

На наш взгляд, вышеописанное признание расходов и доходов в К (Ф) Х не отвечает требованиям МСФО и не приемлемо на практике.

В признании расходов не соблюдены элементы принципа начисления. Суть принципа заключается в том, что все доходы и расходы должны признаваться тогда, когда они имели место, а не тогда, когда они получены или выплачены. Согласно рекомендуемым методическим рекомендациям по применению Плана счетов и выше рассматриваемом методе признанию расходов текущего года считается неправильным, так как некоторые расходы текущего года относят на незавершенное производство (или считаются затратами следующего периода). Например, в птицеводстве - недополученная продукция в

инкубаторе, в растениеводстве – затраты связанные с пашней и посадкой пшеницы озимых и др.

А при признании доходов в агрофирмах не соблюдены принципы признания дохода. В учебнике Д. Кизо, Дж. Вейганта и Т. Уорфилда, основанный на МСФО, отмечены следующие принципы признания дохода (рисунок 2.1.):

Еще одним из принципов признания доходов учета, калькуляции и анализа себестоимости является то, что признание дохода осуществлялось в момент передачи собственности. Основываясь на рассматриваемых методах признания дохода, сегодняшние методы признания доходов от биологических активов в КР не соответствуют ни современным требованиям МСФО:



Рис. 2.2. Существующие принципы признания дохода[22; с.204.]

Источник: разработано авторами

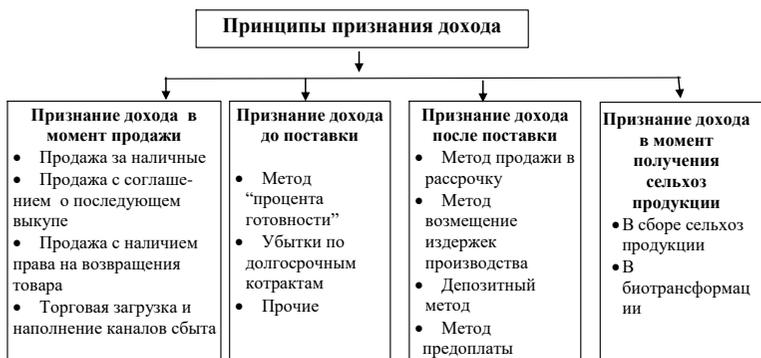
- в первом случае, первоначальное признание вследствие биотрансформации не соответствует ни одному

принципу, так как продажа и поставка не осуществляется и собственность не передается;

- во втором случае, признание дохода осуществляется дважды, первый раз в момент сбора и во второй раз в момент реализации сельхозпродукции. При этом признание в момент сбора не соответствует ни одному принципу, право собственности до сбора и после не изменено, поставка или продажа не осуществлена;

- по третьему случаю, мы согласны, так как по МСФО №41 биологические активы должны признаваться только по справедливой стоимости [6].

Согласно сложившейся практике с применением МСФО и по рекомендациям Государственной комиссии по стандартам финансовой отчетности и аудиту (ныне Служба надзора и регулирования финансового рынка) к принципам признания дохода добавляется еще один принцип – доход в момент получения сельхозпродукции (рисунок 2.3).



**Рис. 2.3. Предлагаемые принципы признания дохода**

*Источник: разработано авторами*

В ходе обсуждения возможных путей признания расходов и доходов среди практикующих и опытных бухгалтеров, мы пришли к выводу, что решения вышеуказанных проблем учета признания расходов и

доходов можно достичь путем использования методики советского учета на основе МСФО. В этом случае все расходы учитываются в К(Ф) Х как расходы производства на счете “Незавершенное производство”. Такая методика учета обуславливается тем, что для К (Ф) Х основной деятельностью считается животноводство и растениеводство и все затраты, связанные с ними необходимо учитывать как затраты основной деятельности, то есть затратами основного производства. При этом затраты собираются по животноводству и по растениеводству отдельно, путем открытия счетов 1631 “Животноводство” и 1632 “Растениеводство”. В течение отчетного периода все затраты собираются по дебету счета 1631 “Животноводство” или 1632 “Растениеводство”, а после биотрансформации или сбора урожая путем кредитования биологический актив или сельхозпродукция приходится по справедливой стоимости или по себестоимости (в случае невозможности определения справедливой стоимости). При оприходовании по справедливой стоимости необходимо признать прибыль или убыток от оприходования, то есть если справедливая стоимость выше, чем фактическая, то признается прибыль, если наоборот – то убыток. Полученная сельхозпродукция по справедливой стоимости считалась либо сырьем или материалом для дальнейшей переработки, либо готовой продукцией, предназначенной для реализации. Признание дохода осуществляется по мере реализации биологического актива или сельхозпродукции.

Преимуществами такого метода учета являются:

- определение места возникновения прямых затрат по каждой продукции отдельно;

- можно определить себестоимость каждого вида сельхозпродукции, следовательно, конкретную полученную прибыль по каждой продукции отдельно;

- доход признается только один раз, то есть в момент реализации, а по существующей системе сегодняшнего учета доход признается дважды, первый раз при сборе сельхозпродукции или первоначальном признании биологического актива, а второй раз - при реализации сельхозпродукции или биологического актива;

- признание по справедливой стоимости дает возможность достоверно оценить актив, что позволяет реально отразить финансово-хозяйственную деятельность на каждую отчетную дату в финансовых отчетах.

Таким образом, подводя итоги, можно отметить, что:

- биологический актив считается основным объектом учета и отчетности крестьянского (фермерского) хозяйства, который учитывается только по справедливой стоимости;

- биологические активы в зависимости от отражения классифицированы на краткосрочные и долгосрочные. Учет краткосрочных биологических активов отражается в разделе «Текущие (оборотные) активы» бухгалтерского баланса в соответствующих счетах товарно-материального запаса. В случае необходимости хозяйства могут открыть специальные синтетические и аналитические счета в соответствии со своей спецификой. А учет долгосрочных биологических активов ведется по методическим рекомендациям по применению международных стандартов финансовой отчетности МСФО 41 «Сельское хозяйство», разработанным Госкомиссией по стандартам финансовой отчетности и аудиту (2003г.)[23], которые максимально приближены к учету основных средств;

- разработан и внедрен ряд первичных документов с отраслевыми специфическими особенностями и

предложена упрощенная форма бухгалтерского учета для крестьянских (фермерских) хозяйств;

- в ходе исследования была обоснована необходимость применения по группам продукции, иначе говоря, **партионный** способ учета для определения справедливой стоимости и для ведения учета и отчетности, так как расчет себестоимости, учет и калькулирование одной единицы продукции невозможно. Суть партионного способа заключается в том, что на учет принимается не одна единица продукции, а целая партия единиц, с единым жизненным циклом;

- схематично отражен двойной метод признания доходов и расходов крестьянского (фермерского) хозяйства;

- проанализированы методы признания дохода (признание дохода в момент продажи, признание дохода до поставки, признание дохода после поставки) и предложен новый дополнительный метод – признание дохода в момент сбора урожая, который отражается в виде заработанного дохода. При этом она приходится в натуральной форме по справедливой стоимости (сбор хлопка, пшеницы, картофеля, овощей и фруктов, получение шерсти и др.)

## **Глава 3. Состояние калькуляции и анализа себестоимости продукции и пути их улучшения**

### **3.1 Организация учета затрат и калькулирования себестоимости комплексного производства и побочного продукта**

Одной из важных отличительных особенностей сельского хозяйства – это нелинейность производства, то есть в сельском хозяйстве производство продукции не имеет линейный характер или наряду с производством одной или нескольких основных продукций получают одну или несколько побочных продукций. В этом случае все затраты собираются в течение отчетного периода как один производственный цикл и в конце после получения продукции затраты для определения себестоимости распределяется между видами продукции (между основными и побочными продуктами).

В условиях рынка для правильности принятия экономических решений и для правильной организации учета в управленческом учете существует методика учета затрат комплексного производства и калькуляция себестоимости побочного продукта.

Как отмечает профессор К. Друри: “Отличительная характеристика комплексного производства и выпуска побочной продукции состоит в том, что до определенного момента в ходе производственного процесса продукция является неразличимой по отдельным видам. Другими словами, до определенной точки определяются затраты на производство всей продукции, так как распределить затраты по отдельным видам продукции здесь невозможно”[24; с.186], самой главной отличительной чертой комплексного производства выступает сбор затрат в течение отчетного периода, как одного производственного цикла, а в конце цикла - затраты распределяются по видам

продукции. Необходимость распределения затрат по видам продукции обуславливается тем, что для представления финансовой отчетности внешним и внутренним пользователям и для оценки стоимости товарно-материальных запасов необходимо вычислить производственную и полную себестоимость каждого вида продукции. Распределение затрат прежде всего, необходимо для определения стоимости запасов и реализованной продукции.

Выход двух или несколько основных продуктов называется совместными продуктами. Совместные и побочные продукты характерны для производств, где производство одного продукта неизбежно ведет к производству других. При одновременном производстве различных продуктов, когда каждый из них имеет отдельный вид и самостоятельную цену реализации, эти продукты называются совместными продуктами. В совместном продукте выделяется основная и побочная продукция. Основной продукт – это тот продукт, который наиболее важен при технологическом процессе и имеет значительную стоимость, чем остальные продукты. А продукты, которые производятся совместно с основными, но цена реализации которых существенно ниже, чем у остальных, называется побочными. Побочные продукты появляются в процессе производства основной продукции. Хотя иногда побочные продукты могут иметь большую абсолютную стоимость. Решающим критерием для определения того, является продукт основным или побочным, является цена его реализации в сравнении со стоимостью других совместно производимых продуктов.

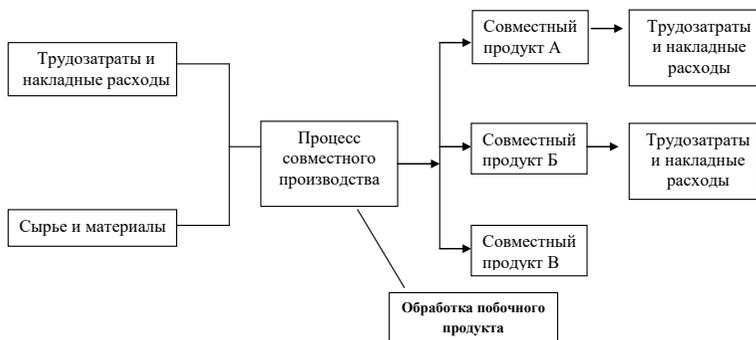
Для коммерческой жизнеспособности предприятий, совместно производимые продукты имеют решающее значение, а влияние на это побочных продуктов является второстепенным, то есть производство основного или

основных продуктов не зависит от производства побочного. Кроме этого, производство побочного продукта почти не влияет на цену, устанавливаемую на основные продукты.

Главная особенность комплексного производства – это совместное производство нескольких продуктов одновременно, то есть до определенного момента в технологическом цикле производства их невозможно идентифицировать как различные продукты. При этом, момент технологического цикла производства называется точкой раздела. Иногда точкой раздела может быть только одна или несколько точек, то есть все продукты разделяются одновременно, а иногда в различные моменты времени. До достижения точки раздела, рассчитать затраты на отдельные виды продукции невозможно. Например, в убойе скота для мяса до точки раздела затраты на покупку, доставку, затраты, связанные с убоем и другие собираются вместе, а после точки раздела они распределяются на - мясо, жир, кожу и продукты сбоя (кишки, печень и прочие). При этом мясо, жир и кожа считаются совместными основными продуктами, а продукты сбоя – **побочными.**

После точки раздела, полученные составляющие продукты могут быть реализованы или переработаны в дальнейшем. При переработке продуктов затраты на последующую обработку относят по определенному конечному продукту. Например, переработка мяса и получение колбасных изделий, или переработка кожи и получение одежды и обуви. В обоих случаях при переработке продуктов затраты учитываются отдельно.

Производственный цикл комплексного производства можно представить следующим образом:



**Рис. 3.1 Производственный процесс выпуска комплексного производства и побочного продукта**

*Источник: разработано авторами*

Как видно из рисунка 2.1 до точки раздела учитываются затраты, связанные с сырьем и материалами, трудозатратами и накладными расходами, которые называются комплексными (совместными) затратами. А после точки раздела появляются основные совместные продукты А и Б, а также побочный продукт С. До точки раздела отнесение затрат на А или Б или С невозможно, а после - совместные затраты распределяются согласно применяемому методу. При распределении комплексных (совместных) затрат распределение затрат исчисляется только по основным продуктам.

После получения отдельных продуктов, как выше отмечено, можно реализовать или подвергнуть их дальнейшей обработке, при этом затраты в дальнейшем учитываются по каждому продукту отдельно.

Необходимость распределения совместных затрат обуславливается тем, что вся произведенная продукция не может быть полностью реализована в данном отчетном периоде, где возникает потребность в определении фактической себестоимости реализованной продукции и себестоимость запасов на конец периода. При

распределении совместных продуктов, бухгалтеру приходится выбирать такое субъективное и произвольное решение метода распределения, которое должна быть рационально обосновано, так как выбор того или иного метода влияет в первую очередь на величину прибыли и на оценку нереализованных товарно-материальных запасов. Все, что можно сделать в этом случае – это постараться выбрать наиболее рациональный метод распределения.

Методы, используемые для распределения комплексных затрат до точки разделения, можно сгруппировать в две категории методов:

- методы, в основе которых лежат измеряемые физические параметры, например вес, объем и т.д.;
- методы, в основу которых положено допущение, что можно измерить возможности начисления комплексных затрат по видам продукции пропорционально рыночной стоимости продукции.

Совместные затраты после точки раздела распределяются на основе следующих методов:

1. Метод использования натуральных показателей.
2. Метод на основе стоимости реализации в точке разделения.
3. Метод чистой стоимости реализации.
4. Метод постоянной доли валовой прибыли [24; с.191].

Для рассмотрения особенностей этих методов приведем пример. Фермерское хозяйство “Береке” занимается выращиванием и откормкой скота. 1 марта 2021 года были выбраны 10 быков, которые были посажены на откорм, при этом стоимость приобретения быков составила 158400 сом (15840x10). Быки откармливались в течение 8 месяцев и затраты составили (табл. 3.1):

Таблица 3.1

## Распределение статей

	Статьи затрат	Сумма (в сомах)
1.	Первичные затраты (стоимость приобретения)	158400
2.	Затраты, связанные с кормом	24380
3.	Затраты, связанные с зарплатой	9600
4.	Затраты, связанные с отчислениями на социальное страхование	2400
5.	Средства защиты животных	1260
6.	Затраты на содержание основных средств	1880
7.	Затраты на организацию производства и управление производством	1490
8.	Прочие затраты	590
9.	Итого:	196400

В ноябре 2021 года продали 5 быков на рынке в виде мяса по 130 сомов за 1 кг, а кожа - по 1000 сомов, голова - ножки по 180 сомов и комплект сбоя от убоя (желудочно-кишечный тракт, легкие и т.д.) по 100 сомов. Полученный физический вес после убоя составил 928 кг мяса и в среднем на каждого из 5 быков пришлось 185,6 кг мяса.

Значит, в этом производстве основным продуктом выступает физический вес мяса и кожа, а побочными голова - ножки и комплект сбоя. Совместные затраты составили 98200 сомов.

Суть первого метода или **метода использования натуральных показателей** заключается в том, что совместные затраты после точки разделения распределяются на основе физического выхода продукции.

Таблица 3.2

## Распределение затрат

	Мясо (кг)	Кожа	Сумма
1. Натуральный показатель производства	928	5	933
2. Доля в объеме	928/933	5/933	
3. Распределение затрат	97674	526	98200

Распределение: Мясо -  $98200 \times 928/933 = 97674$

Кожа -  $98200 \times 5/933 = 526$

Как видно из примера, совместные затраты распределены только на основные продукты, а на побочные продукты - не распределены.

В этом методе распределения комплексных (совместных) затрат предполагается исходя из суждения, что совместные продукты имеют одинаковую рыночную стоимость и каждый продукт приносит одинаковый доход. Следовательно, себестоимость единицы продукции каждого вида совместных продуктов равны.

Если цены реализации совместно производимых продуктов различны, то предположение одинаковой себестоимости единицы продукции каждого вида приведет к тому, что на одни продукты будет показана более высокая прибыль, а на другие - убытки (табл. 3.3):

Таблица 3.3

## Калькуляция распределения

Продукт	Доход от реализации (сомов)	Общие затраты (сомов)	Прибыль (убыток) (сомов)	Соотношение прибыли и выручки от продаж (%)
Мясо	120640 (928 x 130)	97674	22966	19,06
Кожа	5000 (5 x 1000)	526	4474	89,48

Недостатком данного метода является случай различных цен совместно производимых продуктов, так как, если себестоимость одинаковая, а цена различная, то по одной продукции получаем высокую прибыль, а по другой – убыток, то есть по одним продуктам будет получена “сверхприбыль”, а по другим - “сверхубыток”. Преимуществом данного метода является простота исчисления.

Второй метод на основе стоимости реализации в точке раздела применяется в том случае, когда цена реализации основных продуктов различна. Комплексные затраты распределяются по совместно производимым продуктам пропорционально оценке выручки от их реализации, при этом предполагается, что более высоким ценам реализации соответствуют более высокие затраты и наоборот.

Таблица 3.4

Распределение комплексных затрат

	Мясо	Кожа	Сумма
1. Выручка от реализации в точке раздела, сом	120640	5000	125640
2. Доля в объеме, %	12064/12564	500/12564	
3. Распределение затрат, сом	94292	3908	98200

Таблица 3.5

Уточненная калькуляция

Продукт	Доход от реализации	Общие затраты	Прибыль (убыток)	Соотношение прибыли и выручки от продаж
Мясо	120640 (928 x 130)	94292	26348	0,22
Кожа	5000 (5 x 1000)	3908	1092	0,22

Следующий метод - метод на основе стоимости реализации в точке раздела гарантирует, что себестоимость каждого произведенного продукта не превышает чистую выручку от реализации данного продукта. Недостатком данного метода является то, что размер предыдущих затрат на выпущенную продукцию определяется величиной выручки от реализации данной продукции, что приводит к такому заблуждению, как на невыгодный продукт, дающий низкий доход от реализации, будет распределена незначительная доля затрат и создается такое впечатление, что он приносит нормальную прибыль. Метод на основе стоимости реализации в точке раздела обычно применяется в том случае когда, все продукты после точки раздела реализуются, не подвергаются дальнейшей обработке и не существуют дополнительных затрат. Однако, на практике может оказаться, что в точке раздела отдельные продукты могут потребовать дальнейшую переработку и нести дополнительные затраты, так как в точке раздела данный продукт не имеет рыночной стоимости. Поэтому, чтобы реально оценить стоимость реализации в точке раздела, необходимо использовать оценку стоимости реализации в момент продажи и от него двигаться назад. Этот метод называется **методом чистой стоимости реализации**. В этом методе с выручки от реализации путем вычета дополнительных затрат после точки раздела определяют оцениваемую чистую стоимость реализации в точке раздела и на основе доли каждого продукта распределяются комплексные затраты.

Таблица 3.6

Затраты и выручка после обработки

	Мясо	Кожа
1. Дополнительные затраты, сом	8,40	184
2. Ожидаемая выручка, сом	139200 (150 x 928)	7500 (5 x 1500)

Таблица 3.7

## Распределение затрат

	Мясо	Кожа	Сумма
1. Ожидаемая выручка, сом	139200	7500	146700
2. Минус ожидаемые прямые затраты на конечную обработку и продажу, сом	7795	920	8715
3. Расчет чистой стоимости в точке раздела, сом	131405	6580	137985
4. Доля в объеме (в %)	95,23	4,77	100
5. Распределение затрат, сом	131533	6582	137985

При применении метода чистой реализации, можно заметить, что для расчета используется ожидаемый объем и выручка, а не фактические данные (табл.3.8).

Таблица 3.8

## Процент валовой прибыли

	Мясо	Кожа	Сумма
1. Ожидаемая выручка, сом	139200	7500	146700
2. Себестоимость продаж, сом	131533	6582	138815
3. Валовая прибыль, сом	7667	918	8585
4. Процент валовой прибыли, %	5,51	12,24	

Метод чистой реализации ограничен только одной точкой раздела, следовательно, при множестве точек раздела требуются дополнительные расчеты.

**В методе постоянной доли валовой прибыли** комплексные издержки распределяются таким образом, что процентная доля в общей валовой прибыли была одинаковой для каждого отдельного продукта.

При этом методе затраты комплексных производств распределяются так, чтобы общий процент валовой прибыли был одинаков для каждого вида продукции. Этот метод включает себе следующие три шага:

Шаг 1. Расчет процента валовой прибыли.

Шаг 2. Определение общих затрат по каждому продукту.

Шаг 3. Распределения затрат[24; с.193].

Таблица 3.9

Расчет прибыли и распределения затрат

Шаг 1			
Общая цена продаж $(928 \times 150 \text{ с.}) + (5 \times 1500 \text{ с.}) = 146700$			
Минус затраты комплексного производства и прямые затраты $98200 + (928 \times 8,4) + (5 \times 184) = 106915$			
Валовая прибыль 39785			
Процент валовой прибыли 27,12			
Шаг 2			
	Мясо	Кожа	Сумма
Ожидаемый объем продаж	139200	7500	146700
Валовая выручка используя коэффициент	37751	2034	39785
Себестоимость продажи	101449	5466	106915
Шаг 3			
Минус прямые затраты на окончательную обработку и продажу	7795	920	8715
Распределенные затраты	93654	4546	98200

Как видно, для каждого продукта доля валовой прибыли одинаковая, затем вычитается величина затрат на последующую обработку, и разница представляет собой распределенные комплексные затраты. При использовании данного метода обязательно предполагается, что зависимость между себестоимостью и выручкой от реализации для каждого отдельного продукта является постоянной. Однако, на практике так не получается, потому что цена на сырье, услуги и на реализуемую продукцию с каждым днем меняются.

После рассмотрения этих методов, можно отметить, что для сельского хозяйства в нашей республике на сегодняшний день приемлем метод чистой стоимости после точки раздела (если продукт не имеет дальнейшую обработку) или метод чистой реализации. Потому что, оба

эти метода дают нам более точное и практичное распределение затрат.

#### *Особенности учета побочного продукта*

Как уже было выше отмечено, побочные продукты - это продукты с низкой ценой реализации, которые неизбежно появляются в ходе производства основного продукта[25; с.216]. При производстве основного и побочного продукта, комплексные затраты распределяются только на основные, так как главная цель предприятия - это получение основного продукта. Поэтому себестоимость побочного продукта после раздела равна нулю.

В учете побочного продукта полученный доход от продажи (в нашем случае 1400 (голова и ножки – 900 сомов, а комплект сбоя 500 сомов) вычитается из комплексных издержек (98200 сомов). В результате комплексные затраты уже составляют 96800 сомов и подлежат распределению.

На счетах бухгалтерского учета вышеуказанные действия выглядят следующим образом:

1) Чистый доход от реализации побочного продукта:

Дт “Касса” 1400 с.

Кт “Доход от реализации побочного продукта” 1400

с.

2) Списание дохода от реализации побочного продукта:

Дт “Доход от реализации побочного продукта” 1400

с.

Кт “Комплексные затраты”

1400 с.

Таким образом, в учете затрат комплексного производства и побочного продукта сельского хозяйства можно выделить, что:

- особенность комплексного производства – это совместное производство нескольких продуктов одновременно, то есть до определенного момента в

технологическом цикле производства их невозможно идентифицировать как различные продукты;

- основной продукт – это тот продукт, который наиболее важен при технологическом процессе и имеет значительную стоимость, чем остальные продукты;

- побочные продукты - это продукты с низкой ценой реализации, которые неизбежно появляются в ходе производства основного продукта;

- совместные затраты после точки раздела распределяются на основе следующих методов:

1. Метод использования натуральных показателей.

2. Метод определения затрат на основе стоимости реализации в точке разделения.

3. Метод чистой стоимости реализации;

4. Метод постоянной доли валовой прибыли.

- на сегодняшний день приемлемым методом для сельского хозяйства в нашей республике считается метод чистой стоимости после точки раздела (если продукт не имеет дальнейшую обработку) или метод чистой реализации;

- в учете побочного продукта чистый доход от продажи уменьшает комплексные затраты.

### **3.2 Организация учетного цикла и оперативного анализа на базе данных трансформационной таблицы**

Учетная процедура определяет последовательность этапов учетного процесса от анализа хозяйственных операций до составления финансовой отчетности и закрытия счетов. Эта процедура называется учетным циклом, который включает следующие этапы:

1. Анализ хозяйственных операций на основе первичных (оправдательных) документов.

2. Регистрация операций в Главном журнале.

3. Перенос записей в Главную книгу.

4. Трансформация счетов в конце отчетного периода с помощью составления трансформационной таблицы.

5. Составление финансовой отчетности на базе трансформационной таблицы.

6. Закрытие счетов в конце отчетного периода и подготовка к началу нового отчетного периода.

Поток информации, который оказывает влияние на предпринимательскую деятельность, не может быть произвольно остановлен в конце отчетного периода. Для составления финансовой отчетности бухгалтер должен отобразить данные, относящиеся к текущему периоду. Это требует проведения расчетов, анализа, подготовки проектов отчетных документов. Все они образуют рабочие документы бухгалтера.

Особое значение имеет **трансформационная таблица**. Ее использование уменьшает вероятность того, что будет пропущена корректирующая запись, помогает проверить точность арифметических подсчетов на счетах и облегчает составление финансовой отчетности. Трансформационная таблица в большинстве случаев составляется на предварительном этапе при составлении финансовой отчетности. Трансформационная таблица никогда не публикуется и редко попадает на глаза администрации.

Трансформационную таблицу многие называют основным инструментом бухгалтера, так как она облегчает бухгалтерскую работу при составлении финансовой отчетности.

#### **Этапы составления трансформационной таблицы**

Обычно трансформационная таблица имеет одну графу для названия счетов и или их номеров, кроме того, имеет еще десять граф с соответствующими названиям, как показано в табл. 3.10.





Уставный капитал	5100	750000				750000				750000		
Дополнительно оплаченный капитал	5210	94200				94200				94200		750000 94200
Нераспределенная прибыль	5300	29950				29950				29950		43534
Доход от реализации	6110	621032				621032				621032		
Доход от первоначального признания биоактивов	6310	318620				318620				318620		
Доход от изменения справедливой стоимости	6330	34260		71140		105400				105400		
Доход от продажи скота	6340	68500				68500				68500		
Себестоимость реализованных	7100	544530			544530					544530		
Расходы на животные	7300	197920			197920					197920		
Себестоимость полученного биоактива (зерна, хлопка и кукурузы)	7310	183718			183718					183718		
Расходы по зарплате	8010	60000			60000					60000		
Расходы по отчислениям на социальные страхования	8020	15000			15000					15000		
Расходы по амортизации	8470	5500		5500	5500					5500		
Расходы по процентам	9510	78300		15000	93300					93300		
<b>Итого:</b>		2581562		236640	<b>2673202</b>					<b>1099968</b>		<b>1573234</b>
Чистая прибыль (убыток)	5300									13584		
<b>Всего:</b>										<b>1113552</b>		<b>1573234</b>

В адресной части трансформационной таблицы указывается: 1) название фирмы; 2) название “Трансформационная таблица”; 3) период, за который составлена таблица.

Процедура составления трансформационной таблицы включает следующие пять элементов:

*1. Запись сальдо счетов и подсчет итогов в графах “Пробный баланс”.* Названия и сальдо счетов на 31 декабря непосредственно перенесены из Главной книги в графы “Пробный баланс”, как показано в табл. 3.10. Трансформационная таблица, таким образом, включает в себя пробный баланс и не требуется отдельно составлять его.

*2. Запись трансформационных проводок и подсчет итогов в графах “Трансформационные проводки”.* При внесении записей в трансформационную таблицу дебетовая и кредитовая части каждой трансформационной записи отмечаются одной и той же буквой, что отражает корреспонденцию счетов. Если при этом потребуется счет, которого не было в пробном балансе, то его название записывается ниже счетов, содержащихся в пробном балансе (последний включает только те счета, которые имеют сальдо). Итоги дебетовой и кредитовой граф должны быть равны.

*3. Запись сальдо счетов после трансформации и подсчет итогов в графах “Трансформированный пробный баланс”.* В табл. 3.10 можно найти и трансформированный пробный баланс, который составляется посредством алгебраического сложения сальдо каждого счета пробного баланса с соответствующими суммами в графах для трансформационных записей.

*4. Перенос сальдо из граф “Трансформированный пробный баланс” в графы “Отчет о прибылях и убытках” и “Бухгалтерский баланс”.* Каждая статья (счет)

трансформированного пробного баланса входит либо в «Бухгалтерский баланс», либо в «Отчет о прибылях и убытках». Чтобы не пропустить какую-либо статью, их следует переносить строка за строкой, начиная с первой строки “Денежные средства”. Каждое сальдо переносится только в одну графу: либо “Дебет”, либо в “Кредит”.

5. *Подсчет итогов граф “Отчет о прибылях и убытках” и “Бухгалтерский баланс”.* Запись чистой прибыли или чистого убытка в обе пары граф для сбалансирования и повторного подсчета итогов. Этот последний этап, как показано в табл. 3.10 необходим для исчисления чистой прибыли или чистого убытка, а также для проверки правильности арифметических расчетов в трансформационной таблице.

Чистая прибыль или чистый убыток - это разница между графами “Дебет” и “Кредит” «Отчета о прибылях и убытках». Она также равна разнице между графами “Дебет” и “Кредит” «Бухгалтерского баланса».

Для окончательной проверки итоги четырех граф пересчитываются снова. Если графы «Отчета о прибылях и убытках» или «Бухгалтерского баланса» не сбалансированы, это означает, что сумма записана не в ту графу или при расчетах сумм была допущена ошибка. Однако равные итоги граф «Бухгалтерского баланса» еще не означают, что расчеты правильны. Если какая - либо статья актива была ошибочно отражена в графе «Дебет» «Отчета о прибылях и убытках» и если аналогичная ошибка была допущена в статьях доходов или пассивов, трансформационная таблица будет иметь сбалансированные итоги, однако сумма чистой прибыли будет рассчитана неверно.

Применение трансформационной таблицы помогает бухгалтеру при следующих операциях:

1. подготовке финансовой отчетности;

2. в выполнении трансформационных записей;
3. регистрации в Главном журнале закрытия счетов для подготовки к началу следующего учетного цикла.

**Подготовка финансовой отчетности.** Составление трансформационной таблицы облегчает переход к подготовке финансовой отчетности, поскольку сальдо счетов перенесены в графы “Отчет о прибылях и убытках” и “Бухгалтерский баланс”.

**Выполнение трансформационных записей.** Непосредственно перед составлением пробного баланса предприятия в трансформационной таблице производят трансформационные записи, которые имеют большое значение для подготовки финансовой отчетности. К этому моменту трансформационные записи могут быть зарегистрированы в Главном журнале. Однако удобнее отложить эту регистрацию до того момента, когда будут закончены трансформационная таблица и финансовая отчетность; эта задача может быть выполнена одновременно с закрытием счетов, что рассматривается ниже. Регистрация трансформационных записей с соответствующими объяснениями в Главном журнале - не сложная операция, поскольку эти записи могут быть просто скопированы из трансформационной таблицы. Затем они переносятся в Главную книгу.

**Регистрация закрытия счетов.** **Заключительные записи** в журнале в конце отчетного периода преследуют две цели. Первая цель связана с тем, что в конце отчетного периода заключительные записи создают основу для следующего отчетного периода посредством закрытия счетов доходов и расходов (списания сальдо счетов). Эта операция необходима, поскольку «Отчет о прибылях и убытках» отражает чистую прибыль, а также доходы и

расходы за строго определенный отчетный период (цикл). Поэтому счета расходов и доходов должны быть закрыты и их сальдо списаны в конце отчетного периода с тем, чтобы в начале следующего периода сальдо на этих счетах было нулевым.

Вторая цель ведения заключительных записей связана с необходимостью подвести итоговую сумму доходов за отчетный период. Сальдо всех счетов расходов и доходов переносятся на счет **“Итоговая прибыль”** - новый временный счет. Он позволяет определить итог всех доходов и расходов в виде чистой прибыли или убытка. Сальдо этого счета переносится на счет **“Капитал”**. Этим счетом пользуются только в ходе процедуры закрытия счетов и никогда не включают в финансовую отчетность.

Сальдо счета **“Итоговая прибыль”** переносится на счет **“Уставного капитала”**. Эта операция необходима, так как доходы и расходы фактически отражают увеличение или уменьшение собственного капитала. Поэтому заключительные записи должны обеспечить перенос суммы чистого прироста (доходы) или уменьшения (расходы) на счет **“Собственного капитала”**.

Поскольку счета доходов и расходов называются временными, или номинальными, они открываются на каждый отчетный период с нулевым сальдо, накапливают в течение этого периода суммы (обороты) доходов и расходов, а затем посредством заключительных записей возвращаются к нулевому сальдо, так как их сальдо переносится на счет **“Уставного капитала”**. Бухгалтер использует эти счета для контроля за увеличением и уменьшением капитала фирмы с тем, чтобы эта информация могла быть использована администрацией и

другими лицами, заинтересованными в успешной хозяйственной деятельности компании.

Временные счета отличаются от балансовых счетов. Балансовые, или постоянные счета часто открывают, имея сальдо на начало периода, в течение отчетного периода в них отражаются дебетовые и кредитовые обороты и выявляется конечное сальдо, которое считается началом следующего отчетного периода.

Поскольку при разноске трансформационных и заключительных записей по счетам Главной книги возможны ошибки, необходимо еще раз проверить наличие нулевого сальдо у всех временных счетов и равенства итогов по дебету и кредиту посредством составления нового, так называемого пробного, баланса после закрытия счетов. Следует отметить, что в нем отражаются только постоянные счета, так как все временные счета закрыты.

Применение трансформационной таблицы рассмотрим на фермерско-крестьянском хозяйстве “Сатыбалды”, где применяется журнально-ордерная форма, и нами сделана попытка использования трансформационной таблицы и выполнены следующие действия.

Данные для составления трансформационной таблицы Фермерско-крестьянском хозяйстве “Сатыбалды” взяты из приложения № 3.

Пробный баланс до корректировки составляется на основе остатка счетов (главной книги). А корректирующие проводки составляются в конце отчетного периода перед составлением финансовой отчетности для констатации доходов и расходов предприятия, исправления ранее допущенных ошибок и др.

На основе выше выявленных операций можно сделать следующие корректирующие записи:

## Главный журнал

Дата или №	Краткое содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит
1	Полученный кредит 1 октября 2004 года, сроком на 6 лет, 12% годовых. Основная сумма и проценты выплачиваются раз в год 1 октября <ul style="list-style-type: none"> <li>• на текущую часть</li> <li>• начисление процента (500000 x 12%/100% x 3/12)</li> </ul>	100000	3330	4120
		15000	9510	3550
2	Финансовая аренда (трактор) на 180000 сомов 30 декабря оплата основной суммы и процента, текущая часть	45000	4120	3331
3	Амортизация трактора, срок службы 30 лет, применяется прямолинейный метод, остаточная стоимость 15000 сом	5500	8470	2197
4	Изменение справедливой стоимости биологических активов: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Животные (потребляемые)</li> <li>• Животные (плодоносящие)</li> <li>• Растения (потребляемые)</li> <li>• Растения (плодоносящие)</li> </ul>	25640	2210	6330
		21200	2220	
		9800	2230	
		14500	2240	

Таким образом, применение трансформационной таблицы на предприятиях упрощает систему ведения учетного цикла и составления финансовой отчетности, так как по трансформационной таблице можно подготовить:

- финансовый результат (подготовить отчетную форму № 2 “Отчет о финансовых результатах”);
- изменение в собственном капитале (форма № 4 “Отчет об изменении в капитале”);
- бухгалтерский баланс (форму № 1).

Немаловажное значение в принятии оперативного управленческого решения имеет оперативный анализ на

базе трансформационной таблицы или по остаткам синтетических счетов учета и отчетности.

Оперативный анализ проводится сразу после совершения хозяйственных операций или при изменении ситуации за короткий отрезок времени (сутки, декада). Как отмечает профессор Г. Савицкая: «Оперативный анализ бывает предварительный (перспективный) и последующий (ретроспективный)»[26; с. 11-17]. Основной целью оперативного анализа является выявление недостатков и воздействие на последующие хозяйственные процессы. Рыночная экономика характеризуется динамичностью ситуации, как производственной, коммерческой, финансовой деятельности предприятия, так и его внешней среды. В этих условиях оперативный анализ приобретает особое значение.

Проведение оперативного анализа на базе трансформационной таблицы позволяет принимать своевременные решения по биологическим активам до составления финансовой отчетности на предприятиях. В оперативном анализе на базе трансформационной таблицы применены методы сравнения, методы относительных величины структуры, динамики, темпы роста и другие.

**Таблица №3.11**  
**Оперативный анализ состава и структуры пробного**  
**баланса до корректировки ФКХ "Сатыбалды"**

№	Наименование счета	дебет		кредит	
		тыс.сом	уд.вес %	тыс.сом	уд.вес %
	Денежные средства	244082	9,45		
	Счета к получению	145432	5,63		
	Дебиторская задолженность по прочим операциям	6300	0,24		

	Сырье и материалы	74840	2,90		
	Незавершенное производство	26300	1,02		
	Топливо	13400	0,52		
	Земля	60000	2,32		
	Трактор	180000	6,97		
	Накопленная амортизация		0,00		
	Животные (потребляемые)	371700	14,40		
	Животные (плодоносящие)	329240	12,75		

	Растения (потребляемые)	8400	0,33		
	Плодоносящие растения	42400	1,64		
	Заработная плата к оплате			60000	2,32
	Начисленные взносы на социальное страхование			15000	0,58
	Обязательства по процентам				
	Банковский кредит (12%)			500000	19,37
	Обязательства по финансовой аренде			90000	3,49
	Уставный капитал			750000	29,05
	Дополнительно оплаченный капитал			94200	3,65
	Нераспределенная прибыль			29950	1,16
	Доход от реализации			621032	24,06
	Доход от первоначального признания биоактивов			318620	12,34
	Доход от изменения справедливой стоимости			34260	1,33
	Доход от продажи скота			68500	2,65
	Себестоимость реализованной готовой продукции (товаров и услуг)	544530	21,09		
	Расходы на животные	197920	7,67		

Себестоимость полученного биоактива (зерна, хлопка и кукурузы)	183718	7,12		
Расходы по зарплате	60000	2,32		
Расходы по отчислениям на социальное страхование	15000	0,58		
Расходы по процентам	78300	3,03		
<b>Итого:</b>	<b>2581562</b>	<b>100</b>	<b>2581562</b>	<b>100</b>

Рисунок № . Структура дебетовых счетов до корректировки пробного баланса

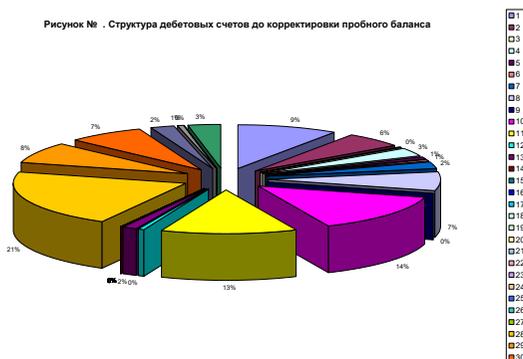
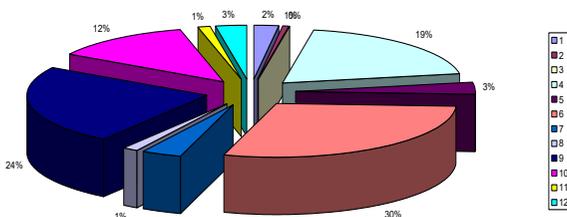


Рисунок № . Структура кредитовых счетов до корректировки пробного баланса ФХК "Сатыбалды"



Как видно из аналитической таблицы № 3.11 до корректировки пробного баланса по структуре наибольший удельный вес в дебетовых счетах занимает себестоимость реализованных товаров и услуг - 21,09% или 544530 тысячи сомов. Это связано, в первую очередь, с материалоемкостью выпускаемой продукции. На втором

месте - стоимость потребляемых животных - 14,4% и стоимость плодоносящих животных - 12,75%. Это связано с тем, что основной деятельностью данного предприятия является сельское хозяйство, а основным объектом учета являются биологические активы. Накопление денежных средств - всего 9,45% в общем удельном весе - свидетельствует о неэффективном управлении самыми ликвидными активами. О слабой кредитной политике в отношении дебиторов свидетельствует удельный вес счета к получению, доля которого составила в общем весе 5,63%.

### Оперативный анализ состава и структуры пробного баланса после корректировки ФКХ "Сатыбалды"

Таблица №3.12

№	Наименование счета	Дебет		Кредит	
		тыс.сом	уд.вес %	тыс.сом	уд.вес %
	Денежные средства	244082	9,13		
	Счета к получению	145432	5,44		
	Дебиторская задолженность по прочим операциям	6300	0,24		
	Сырье и материалы	74840	2,80		
	Незавершенное производство	26300	0,98		
	Топливо	13400	0,50		
	Земля	60000	2,24		
	Трактор	180000	6,73		
	Накопленная амортизация		0,00	5500	0,21
	Животные (потребляемые)	397340	14,86		
	Животные (плодоносящие)	350440	13,11		
	Растения (потребляемые)	18200	0,68		
	Плодоносящие растения	56900	2,13		
	Текущая часть			100000	3,74

	долгосрочных кредитов				
	Текущая часть аренды			45000	1,68
	Заработная плата к оплате			60000	2,24
	Начисленные взносы на социальное страхование			15000	0,56
	Обязательства по процентам			15000	0,56
	Банковский кредит (12%)			400000	14,96
	Обязательства по финансовой аренде			45000	1,68
	Уставный капитал			750000	28,06
	Дополнительно оплаченный капитал			94200	3,52
	Нераспределенная прибыль			29950	1,12
	Доход от реализации			621032	23,23
	Доход от первоначального признания биоактивов			318620	11,92
	Доход от изменения справедливой стоимости			105400	3,94
	Доход от продажи скота			68500	2,56
	Себестоимость реализованной готовой продукции (товаров и услуг)	544530	20,37		
	Расходы на животные	197920	7,40		
	Себестоимость полученного биоактива (зерна, хлопка и кукурузы)	183718	6,87		
	Расходы по зарплате	60000	2,24		
	Расходы по отчислениям на соц. страхования	15000	0,56		
	Расходы по амортизации	5500	0,21		
	Расходы по процентам	93300	3,49		
	<b>Итого:</b>	<b>2673202</b>	<b>100</b>	<b>2673202</b>	<b>100</b>

Рисунок № . Структура дебетовых счетов после корректировки пробного баланса  
ФХХ "Сатыбалды"

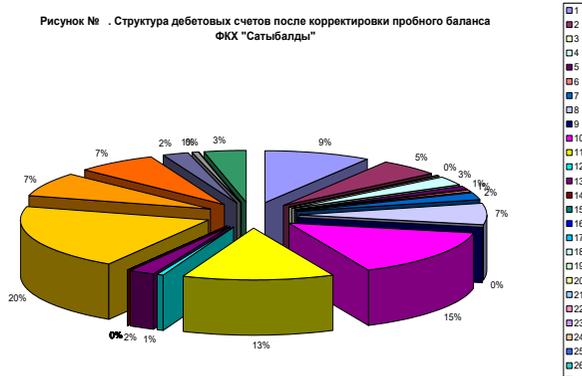
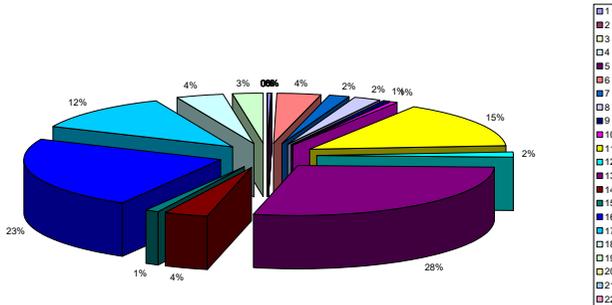


Рисунок № . Структура кредитовых счетов после корректировки пробного баланса  
ФХХ "Сатыбалды"



**Таблица №3.13**  
**Оперативный анализ динамики дебетовых счетов**  
**пробного баланса до и после корректировки Ф (К) Х**  
**"Сатыбалды"**

№	Наименование счета	дебет		отк. (+;-) тыс.сом	Темп роста
		до коррек- ки	после коррек- ки		
	Денежные средства	244082	244082	0	100
	Счета к получению	145432	145432	0	100
	Дебиторская задолженность по прочим операциям	6300	6300	0	100
	Сырье и материалы	74840	74840	0	100

	Незавершенное производство	26300	26300	0	100
	Топливо	13400	13400	0	100
	Земля	60000	60000	0	100
	Трактор	180000	180000	0	100
	Животные (потребляемые)	371700	397340	25640,0	106,9
	Животные (плодоносящие)	329240	350440	21200,0	106,4
	Растения (потребляемые)	8400	18200	9800,00	216,7
	Плодоносящие растения	42400	56900	14500,0	134,2
	Себестоимость реализованной готовой продукции (товаров и услуг)	544530	544530	0	100,0
	Расходы на животные	197920	197920	0	100,0
	Себестоимость полученного биоактива (зерна, хлопка и кукурузы)	183718	183718	0	100,0
	Расходы по зарплате	60000	60000	0	100,0
	Расходы по отчислениям на социальное страхования	15000	15000		100,0
	Расходы по амортизации		5500	5500,0	0
	Расходы по процентам	78300	93300	15000,0	119,2
	<b>Итого:</b>	2581562	2673202	91640,00	103,5

**Таблица №3.14**  
**Оперативный анализ динамики кредитовых счетов**  
**пробного баланса до и после корректировки Ф (К) Х**  
**"Сатыбалды"**

№	Наименование счета	дебет		отк. (+:-) тыс.сом	Темп роста
		до корректировки	после корректировки		
	Накопленная амортизация		5500	5500,0	0

	Текущая часть долгосрочных кредитов		100000	100000,0	0
	Текущая часть аренды		45000	45000,0	0
	Заработная плата к оплате	60000	60000	0	100
	Начисленные взносы на социальное страхование	15000	15000	0	100
	Обязательства по процентам		15000	15000,0	0
	Банковский кредит (12%)	500000	400000	-100000,0	80
	Обязательства по финансовой аренде	90000	45000	-45000,0	50
	Уставный капитал	750000	750000	0	100
	Дополнительно оплаченный капитал	94200	94200	0	100,0
	Нераспределенная прибыль	29950	29950	0	100,0
	Доход от реализации	621032	621032	0	100,0
	Доход от первоначального признания биоактивов	318620	318620	0	100,0
	Доход от изменения справедливой стоимости	34260	105400	71140,0	307,6
	Доход от продажи скота	68500	68500	0	100,0
	<b>Итого:</b>	2581562	2673202	91640,00	103,5

Как видно из таблиц № 3.13 и № 3.14 оперативного анализа динамики дебетовых и кредитовых счетов пробного баланса до и после корректировки Ф (К) Х "Сатыбалды", наиболее существенным изменениям в дебетовых счетах подвергается изменение стоимости биологических активов, следовательно эти изменения в кредитовой части счетов повлияли на доход от изменения

справедливой стоимости биологического актива хозяйства. Изменение в стоимости биологического актива после корректировки еще раз доказывает то, что согласно МСФО учет биологического актива целесообразно вести только по справедливой стоимости, так как исходя из рыночных условий стоимость биологических активов может увеличиваться или уменьшаться. Отражение биологического актива по справедливой стоимости дает возможность реально оценить финансово-хозяйственную деятельность хозяйства. Такая методика учета биологического актива является одной из специфических особенностей учета сельского хозяйства.

### **3.3. Совершенствование анализа себестоимости продукции в сельском хозяйстве путем применения соотношений затрат, объема продукции и прибыли предприятия (CVP-анализ)**

Понимание поведения затрат, т.е. реагирование затрат на различные влияния факторов, помогает менеджерам эффективно использовать производственные ресурсы находящиеся в области центров их ответственности. Во многом этому пониманию способствует анализ соотношения прибыли, затрат и объёма продаж (CVP-анализ). Он помогает понять цель планирования, контроля и калькулирования себестоимости продукции; помогает принимать решения как краткосрочного, так и долгосрочного характера.

Обычно CVP-анализ сводят к анализу критической точки (точки нулевой прибыли или безубыточности), под которой понимают точку объёма продаж, в которой затраты равны выручке от реализации всей продукции, т.е. где нет ни прибыли, ни убытков. Для её вычисления можно использовать три метода: уравнения, маржинального подхода и графического изображения.

Для расчёта точки безубыточности ОсОО «Оазис Агро» возьмём данные из отчёта о прибылях и убытках составленному по методу директ-костинга.

**Таблица 3.15**  
**Отчёт о прибыли и убытках**  
**за период с 1 января по 1 июля 2022 года**  
**(директ-костинг)**

	за 1 квартал, сом	за 2 квартал, сом
Выручка	28 634	44 909
Маржинальный доход	4 585	9 802
Постоянные расходы	6 655	6 049
Операционная прибыль	<b>(2 070)</b>	<b>3753</b>

Для анализа точки безубыточности ОсОО «Оазис Агро» применим метод уравнения. Точка безубыточности по методу уравнения рассчитывается следующим образом [25; С.285]:

$\text{Выручка} - \text{Переменные расходы} - \text{Постоянные расходы} = \text{Точка безубыточности}$
--

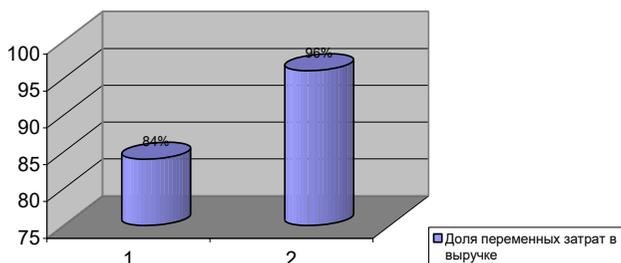
Используя данные отчёта о прибылях и убытка, составленному по директ-костингу, определим, при какой выручке ОсОО «Оазис Агро» достигла бы точки безубыточности. Для этого обозначим через X-выручку, при которой будет достигнута точка безубыточности. Тогда переменные расходы составят  $0,84 X$  ( $24\ 049 / 28\ 634$ ) в 1 квартале и  $0,78 X$  ( $35107 / 44\ 909$ ) во 2 квартале.

За 1 квартал 2022 г.	За 2 квартал 2022 г.
$X - 0,84X - 6\ 655 = 0$ $0,16X = 6\ 655$ $X = 41\ 595$	$X - 0,78X - 6049 = 0$ $0,12X = 6049$ $X = 50408$

Как показывают расчёты, выручка, при которой была бы достигнута точка безубыточности в 1 квартале году,

составила бы 41 595 сом, а переменные расходы составили бы 34 940 сом, а во 2 квартале – 50408 сом и 39318 сом соответственно.

Таким образом, как показывают расчёты, зависимость переменных затрат от объёма реализации снизилась на 0,02 сом. Это значит, что степень эффективности использования переменных затрат возросла, так как объём реализованной продукции в натуральном выражении составляющий 2734 ед. биологической продукции во 2 квартале возрос на 209 ед. по сравнению с 1 кварталом, а переменные затраты, наоборот, снизились. Динамика доли переменных затрат в общей сумме реализации показана в диаграмме 3.1.



**Рис. 3.6** Динамика доли переменных затрат в общей сумме реализации ОсОО «Оазис Агро»

Далее необходимо рассмотреть за счёт каких элементов переменных затрат выросла доля переменных затрат в общей сумме реализации.

**Таблица 3.16**

**Анализ структуры и динамики переменных затрат  
ОсОО «Оазис Агро»**

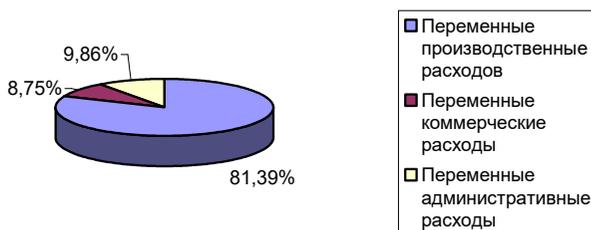
№ п/п	Элементы переменных расходов	1 квартал 2022 г.		2 квартал 2022 г.		Отклонение	
		сом	%	сом	%	сом	%
	А	1	2	3	4	5=3-1	6=4-2
1	Переменные	19 573	81,39	30 354	86,5	10 781	5,11

	производственные расходы						
2	Переменные коммерческие расходы	2 104	8,75	2 119	6,0	15	-2,75
3	Переменные административные расходы	2 372	9,86	2 634	7,5	262	-2,36
	Всего переменных расходов:	24 049	100,00	35 107	100,00	11 058	0,00

Как видно из таблицы 3.16 увеличение общей суммы переменных расходов на 11 058 сом произошло за счёт увеличения переменных производственных расходов на 10 781 сом или на 5,11%; увеличение переменных коммерческих расходов на 15 сом или на 2,75%; увеличения переменных административных расходов на 262 сом или 2,36%.

Ниже в диаграммах 3.7 и 3.8 показаны структура и динамика переменных расходов ОсОО «Оазис Агро».

а) 1 квартал



б) 2 квартал

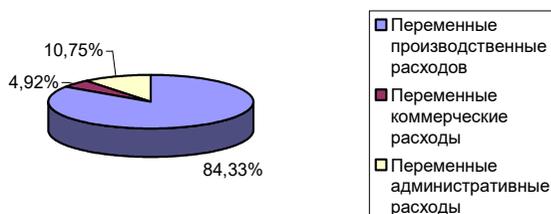
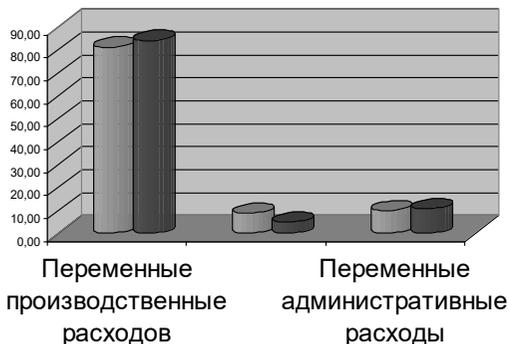


Рис. 3.7 Структура переменных расходов ОсОО «Оазис Агро»



**Рис. 3.8** Динамика переменных расходов ОсОО «Оазис Агро»

Далее проведём факторный анализ (способ цепных подстановок) переменных расходов ОсОО «Оазис Агро» для выявления влияния каждого фактора на общую сумму переменных расходов.

**Таблица 3.17**  
**Факторный анализ переменных расходов ОсОО «Оазис Агро»**

Условия расчёта	Переменные производственные расходы, сом	Переменные коммерческие расходы, сом	Переменные административные расходы, сом	ИТОГО:	Отклонение	
					сом	%
Переменные расходы (0)	19 573	2 104	2 372	24 049	0,00	0,00
Переменные расходы (произв. расходов)	30354	2 104	2 372	34830	10 781	97,5
Переменные расходы (коммер. расходов)	30354	2 119	2 372	34845	15	0,10
Переменные расходы (админист. расходов)	30354	2 119	2634	35207	262	2,5
Переменные расходы (1)	30354	2 119	2634	35207	0,00	0,00
Итого:	X	X	X	X	11 058	100,00

Как видно из таблицы 3.17 на увеличение переменных расходов на 11 058 сом повлияло три фактора:

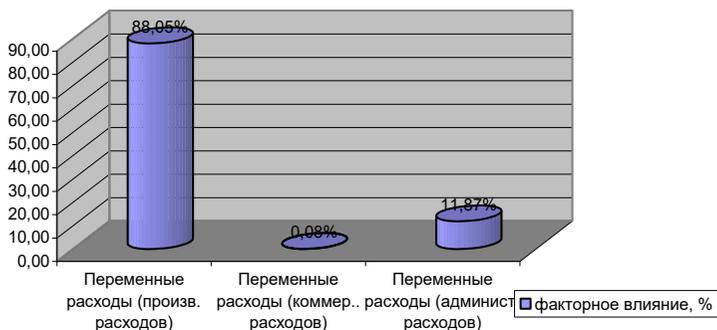
- за счёт увеличения переменных производственных расходов на 10 781 сом или на 97,5%;

- за счёт увеличения административных расходов на 262 сом или на 2,5%;

- за счёт увеличения коммерческих расходов на 15 сом или на 0,10%.

Существенно на рост переменных расходов повлияло опережения производственных переменных расходов над переменными административными и коммерческими частями. Таким образом, динамика изменения производственных переменных расходов свидетельствуют о взаимосвязи объема производства с переменными административными расходами, то есть увеличением неоправданных издержек на содержание администрации.

Ниже в рис. 3.9. показано влияние факторов на увеличение переменных расходов.



**Рис 3.9** Процент влияния факторов на переменные расходы  
ОсОО «Оазис Агро»

После того как мы выяснили за счёт каких факторов увеличились переменные расходы логично провести такой же анализ только постоянных расходов.

**Таблица 3.18**

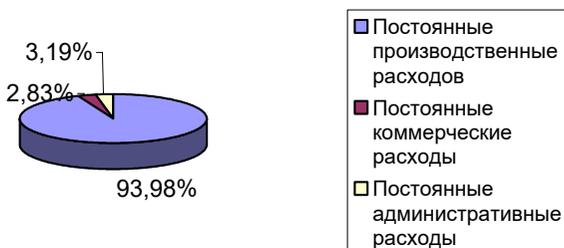
**Анализ структуры и динамики постоянных расходов  
ОсОО «Оазис Агро».**

№ п/п	Элементы постоянных расходов	1 квартал 2022 год		2 квартал 2022 год		Отклонение	
		сом	%	сом	%	сом	%
	А	1	2	3	4	5=3-1	$6=3/1*100$ -100
1	Постоянные производственные расходов	6 254	93,98	5445	90,05	-809	-12,93
2	Постоянные коммерческие расходы	188	2,83	415	6,05	227	120
3	Постоянные административные расходы	212	3,19	189	3,9	-23	-10,8
	Всего постоянных расходов	6 655	100,00	6049	100,00	-606	-9,10

Из таблицы 3.18. видно, что в постоянные расходы снизились на 606 сом или на 9,10 %. Значительно снизились постоянные производственные расходы на 809 сом или на 12,93 %, между тем постоянные коммерческие расходы увеличились на 227 сом на 120,%, а административные постоянные расходы напротив снизились на 23 сом или на 10,8%.

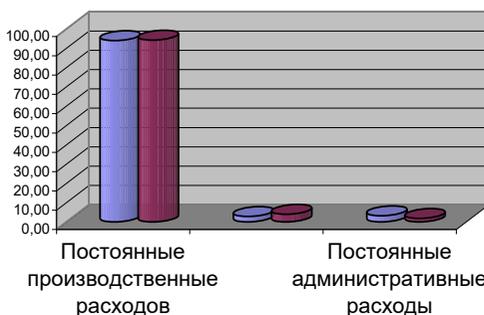
Ниже в диаграммах 3.10 и 3.11 показаны структура и динамика постоянных расходов.

**а) 1квартал**





**Рис. 3.10 Структура постоянных расходов ОсОО «Оазис Агро»**



**Рис. 3.11 Динамика постоянных расходов ОсОО «Оазис Агро»**

Далее проведём факторный анализ для определения влияния каждого фактора на увеличение постоянных расходов.

**Таблица 3.19**

**Факторный анализ постоянных расходов  
ОсОО «Оазис Агро»**

Условия расчёта	Постоянные производственные расходы, сом	Постоянные коммерческие расходы, сом	Постоянные административные расходы, сом	ИТОГО :	Отклонение	
					сом	%
Постоянные расходы (0)	6 254	188	212	6 655	0,00	0,00
Постоянные расходы (произв. расходов)	5445	188	212	5845	-810	-133,66

Постоянные расходы (коммер. расходов)	5445	415	212	6072	227	183,34
Постоянные расходы (админист. расходов)	5445	415	189	6049	-23	-3
Постоянные расходы (1)	5445	415	189	6049	0	0,00
Итого:	X	X	X	X	-606	100,00

Как видно из таблицы 3.19 на уменьшение постоянных расходов на 606 сом повлияло три фактора:

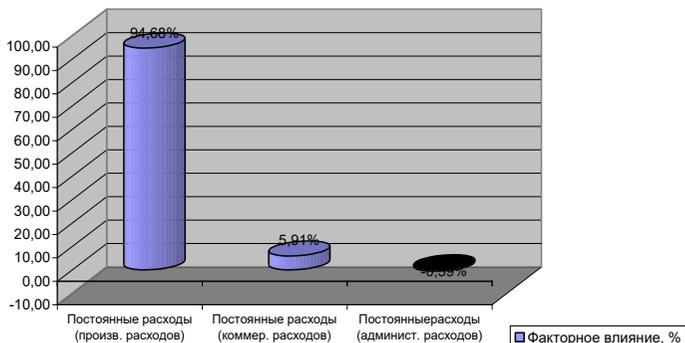
- за счёт уменьшения производственных постоянных расходов на 810 сом или на 133,66% в сторону уменьшения;

- за счёт увеличения постоянных коммерческих расходов на 227 сом или на 183,34 % в сторону увеличения;

- за счёт снижения постоянных административных расходов на 23 сом или на 3% в сторону уменьшения.

Становится ясно, что растут расходы производственные как переменные, так и постоянные - это значит что производство ОсОО «Оазис Агро» расширяется, однако это расширение мало контролируемо. Можно видеть, что постоянные административные расходы падают, в тоже время переменные административные расходы увеличиваются и здесь можно сказать, где происходит экономия по постоянным расходам. Что касается коммерческих расходов, то они растут по всем «фронтам».

Ниже на рис 3.12 показано влияние факторов на рост постоянных расходов.



**Рис. 3.12** Влияние факторов на увеличение постоянных расходов ОсОО «Оазис Агро»

Таким образом, CVP-анализ показал, что степень контроля ОсОО «Оазис Агро» за величиной переменных расходов снизилась в силу того, что наблюдался рост производства, а не реализации, что и привело к убыткам.

В ходе диссертационного исследования, нами применен CVP – анализ в ОсОО «Оазис Агро», где производятся одновременно несколько видов продукции биологических активов.

В исследуемом ОсОО анализ CVP – основан на установлении краткосрочной зависимости между объемом производства и поступлениями, затратами и прибылью и вычисляется по следующей формуле:

$$\text{ЧП} = (\text{Ц} * \text{X}) - (\text{П} * \text{X}) - \text{Р}, \text{ где}$$

ЧП - Чистая прибыль;

X - количество реализованных единиц продукции;

Ц - цена;

П - переменные издержки на единицу;

Р - Общие постоянные издержки [24; с.475].

ОсОО «Оазис Агро» осуществляет свой бухгалтерский учет с применением программы 1С-бухгалтерия и выпускают множество видов продукции Н: мясо 1 сорта, мясо 2 сорта, яиц 1 сорта, яиц 2 сорта, цыплят бройлеров, цыплят несушек, корм-1, корм-2, супермикс.

В компании, которая выпускает широкий ассортимент продукции применение математической формулы CVP - анализа сложнее. Разработаны 2 метода из выхода данной ситуации.

### **1. Метод эквивалентных единиц**

При этом методе все производственные единицы приравниваются к эквивалентной единице и расчет осуществляется путем объединения несколько видов продукции в пропорциональную эквивалентную единицу, с помощью которой определяется число эквивалентных единиц при точке безубыточности. При этом можно получить следующие данные:

- величину всех переменных затрат со счетов 1633 – незавершенное производство, и 7300 – Расходы по производству биологических активов;

- величину всех постоянных затрат со счетов 1638-общезаводские накладные расходы и 1639 – общецеховые накладные расходы.

Н: В «Оазис Агро» восемь видов продукции приравнивается одной эквивалентной единице. Допустим, переменные расходы на эквивалентной единице = 10 сомов, а постоянные расходы предприятия = 50 000 сомов. Цена эквивалентной единицы = 50 сом (средняя цена всей продукции).

Формула: Точка безубыточности в единицах продукции = Постоянные издержки / валовая выручка на единицу продукции.

Следовательно, по нашим расчетам,  $50000 / (50-10) = 1250$  эквивалентных единиц.

Из анализа видно, что по каждой эквивалентной единице хозяйство должно произвести 1250, а если рассчитать по каждой единице, то оно составляет около 155 единиц (1250 эквивалентная единица / 8 видов продукции). Данная методика расчета не дает точную, а ориентированную информацию. Там, где ассортимент продукции более 2-х, то данный метод анализа для

ориентации затрат, объема и прибыли предприятия необходим, так как он помогает менеджерам эффективно управлять и принимать управленческие решения.

## **2. Метод детального анализа.**

В данном случае, делается детальный анализ распределения всех затрат при различных объемах по каждому виду продукции.

Переменные затраты можно получить, сформировав счет 7300 -расходы по производству биологических активов по субконте «номенклатура». Постоянные расходы получим из счетов 1638 - общезаводские накладные расходы и 1639 – общецеховые накладные расходы.

Постоянные затраты распределяем на произведенную продукцию пропорционально сумме переменных затрат. И далее можно анализировать отдельно по каждому ассортименту продукции.

Таким образом, в сельском хозяйстве традиционная система CVP – анализа не применима, так как традиционная система основана на тех производствах, где выпускается однородная продукция. А в сельском хозяйстве производится одновременно несколько ассортиментов продукции, поэтому, отклонив традиционную систему, мы применили метод эквивалентных единиц и метод детального анализа.

По состоянию калькуляции и анализа себестоимости продукции и путей их улучшения мы выявили следующее:

- применение учета затрат и калькулирования себестоимости комплексного производства и побочного продукта для сельского хозяйства считается обязательным, потому что одной из важных отличительных особенностей сельского хозяйства – это нелинейность производства, где в одном цикле производства получают несколько основных и побочных продуктов. В этом случае все затраты собираются в течение отчетного периода по одному производственному циклу и в конце, после получения

продукции, затраты распределяются между основными и побочными продуктами;

- организация учетного цикла с применением трансформационной таблицы и на базе ее проведение оперативного анализа деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств. Основной целью оперативного анализа на базе трансформационной таблицы является выявление недостатков и воздействие на хозяйственные последующие процессы. Проведение оперативного анализа на базе трансформационной таблицы позволяет принимать своевременные решения по биологическим активам до составления финансовой отчетности на предприятиях. В оперативном анализе на базе трансформационной таблицы применены методы сравнения, методы относительных величины структуры, динамики, темпы роста и другие;

- трансформационная таблица является предварительным этапом при составлении финансовой отчетности. Ее использование уменьшает вероятность того, что будет пропущена корректирующая запись, помогает проверить точность арифметических подсчетов на счетах и облегчает составления финансовой отчетности;

- сделан анализ деятельности субъектов сельского хозяйства с применением соотношения затрат, объема продукции и прибыли предприятия (CVP-анализ), где при выпуске широкого ассортимента продукции применяются метод эквивалентных единиц и метод детального анализа.

## ВЫВОДЫ

На основе проведенного исследования сформированы основные выводы и предложения по совершенствованию организации учета, калькуляции и анализа себестоимости в крестьянских (фермерских) хозяйствах:

1. Определены основные предпосылки перехода хозяйствующих субъектов АПК на МСФО: а) требования рыночных отношений, где главным выступает «спрос и предложение»; б) требования инвесторов и доноров - обеспечение «прозрачности» финансовой отчетности; в) приближение отечественной системы учета и отчетности к единой системе универсальных для применения международным стандартам финансовой отчетности.
2. Разработана учетная политика для крестьянского (фермерского) хозяйства (К (Ф) Х «Сатыбалды» и ОсОО «Оазис Агро» для птицеводства) с учетом отраслевых особенностей и разработаны формы первичной документации для учета биологических активов, а также предложена упрощенная форма бухгалтерского учета для крестьянских (фермерских) хозяйств.
3. Биологический актив является основным объектом учета и отчетности крестьянского (фермерского) хозяйства и учитывается только по справедливой стоимости. Биологические активы в зависимости от отражения классифицированы на краткосрочные и долгосрочные. Учет краткосрочных биологических активов отражается на разделе «Текущие (оборотные) активы» бухгалтерского баланса в соответствующих счетах товарно-материального запаса. В случае необходимости, хозяйства могут открыть специальные синтетические и аналитические счета в

соответствии со своей спецификой. Учет долгосрочных биологических активов ведется в соответствии с методическими рекомендациями по применению Международных стандартов финансовой отчетности МСФО 41 «Сельское хозяйство», разработанная Госкомиссией по стандартам финансовой отчетности и аудиту (2003г.), которая максимально приближена учету основных средств.

4. В ходе исследования была обоснована необходимость применения **партионного** способа учета продукции для определения справедливой стоимости и ведения учета и отчетности. Суть партионного способа заключается в том, что на учет принимается не одна единица продукции, а целая партия единиц, с единым жизненным циклом.
5. Теоретически обосновано и апробировано применение двойного метода признания доходов и расходов крестьянского (фермерского) хозяйства. Проанализированы методы признания дохода (признание дохода в момент продажи, признание дохода до поставки, признание дохода после поставки) и предложен новый дополнительный метод – признание дохода в момент сбора урожая, отраженный в виде заработанного дохода. При этом она приходится в натуральной форме по справедливой стоимости (сбор хлопка, пшеницы, картофеля, овощей и фруктов, получение шерсти и др.)
6. Применение учета затрат и калькулирования себестоимости комплексного производства и побочного продукта для сельского хозяйства является обязательным, так как одной из отличительных особенностей сельского хозяйства является нелинейность производства, где в одном цикле

производства получают несколько основных и побочных продуктов. В этом случае все затраты обобщаются в течение отчетного периода по одному производственному циклу, а в точке раздела, после получения продукции, затраты распределяются между основными видами и побочными продуктами.

7. Обоснована организация учетного цикла с применением трансформационной таблицы и на базе ее проведение оперативного анализа деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств. Основной целью оперативного анализа на базе трансформационной таблицы является выявление недостатков и воздействие на хозяйственные последующие процессы. Проведение оперативного анализа на базе трансформационной таблицы позволяет принимать своевременные решения по биологическим активам до составления финансовой отчетности на предприятиях. В оперативном анализе на базе трансформационной таблицы применены методы сравнения, методы относительных величины структуры, динамики, темпы роста и другие.
8. Проведен анализ деятельности субъектов сельского хозяйства с применением соотношения затрат, объема продукции и прибыли предприятия (CVP-анализ), где при выпуске широкого ассортимента продукции применяется метод эквивалентных единиц и метод детального анализа.
9. Обоснована необходимость применения простейшей формы учета, основанная на ведении книги учета доходов и расходов предприятия, учитывая многочисленность крестьянских (фермерских) хозяйств, а также ограниченность их возможности по осуществлению полного учета и отчетности на основе МСФО.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Кыргызстан в цифрах: статистический сборник, Бишкек, - 2022;
2. Указ Президента КР «О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности в КР» (УП-№73), - Б. 3.04.2000;
3. Внедрение международных стандартов бухгалтерского учета: опыт КР, Банковский вестник. – 1999. - №3. с. 8;
4. Зенина Е. Учетная политика – методическая основа организации бухгалтерского учета на предприятии // Экономика и статистика – 2006. - №2. – с. 173.;
5. Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский и управленческий учет в с/х и на перерабатывающих предприятиях АПК. - Ростов - на - Дону - 2000. – с.199;
6. Международные стандарты финансовой отчетности.– Б.; 2001.- с.1067;
7. Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, рекомендованные Постановлением Госкомиссии Правительства КР по стандартам финансовой отчетности и аудиту от 18.11.2003 года №28. – Б. – 2003.;
8. Закон Кыргызской Республики “О бухгалтерском учете”, Бишкек. // Нормативные акты Кыргызской Республики. 2002. - №10.;
9. Рекомендация по формированию учетной политики субъектов (утверждена постановлением коллегии Госкомиссии КР по стандартам финотчетности и аудиту от 26 марта 2002 года, №6). - Б. 2002;
10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, (учебное пособие) – М.; “ИНФРА - М”, 1999. – 114 с.
11. Шнейдман А. Финансовая отчетность – М.; “ИНФРА - М”, 1999. – 92 с.
12. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / Под общ. ред. А.П. Градова. – С-П.: 1996.

13. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учеб. – 4-е изд. перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
14. Дженсер Пер, Хасси Девид. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей / Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2003.
15. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы – М.: Бухгалтерский учет, 2007.
16. Инструкция о представлении финансовой отчетности, утвержденная постановлением коллегии ГКСФООА от 31.12.2002г. №36, Бишкек.
17. План счетов Бухучета финансово-хозяйственной деятельности предприятий от 1.11.91
18. Методические рекомендации по переходу на МСФО №29 от 23.12.02г.
19. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в России и международные стандарты // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 7.
20. Курманбеков О. Проблемы перехода к новому плану счетов бухучета хозяйствующих субъектов // Реформа. – 2003. - №1. – с. 50.
21. Исраилов М. Становление учетной системы суверенного Кыргызстана // Слово Кыргызстана. – 2005. - № 33;
22. Кизо В., Вейгант Дж. Финансовый учет: промежуточный уровень. – М.; Наука, 2001.;
23. Рекомендации по прим. МСФО 41 «Сельское хозяйство». Пост. ГКСФООА от 26.03.2002 г. – Б.; 2002.
24. Друри К. Управленческий и производственный учет, (учебное пособие) – М.; Юнити, 2003.
25. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухучет: управленческий аспект / Пер. с англ. - М.: Фин. и стат., 1995.
26. Савицкая Г.В. «Анализ хозяйственной деятельности предприятий»: 6-е изд. Перераб. И доп. – Минск: ООО «Новое знание», 2006.

**Приложение №1**

**Разработанные формы первичной документации**

**Оприходование яиц № \_\_\_\_\_ от « \_\_\_\_\_ »  
\_\_\_\_\_ 2022г.**

От кого(МОЛ): \_\_\_\_\_

Кому(МОЛ): \_\_\_\_\_

Счет учета: \_\_\_\_\_

Партия № \_\_\_\_\_

Корр.счет: \_\_\_\_\_

№	Наименование	Ед.изм	Количес тво	Справедлива я стоимость	Сумма
	Итого				

Итого, переданы яиц из склада \_\_\_\_\_ на склад \_\_\_\_\_ в сумме  
\_\_\_\_\_ сом.

Подписи сторон:

Отпустил: \_\_\_\_\_

Получил : \_\_\_\_\_

**Оприходование мяса № \_\_\_\_\_ от « \_\_\_\_\_ »  
\_\_\_\_\_ 2022г.**

От кого(МОЛ): \_\_\_\_\_

Кому(МОЛ): \_\_\_\_\_

Счет учета: \_\_\_\_\_

Партия № \_\_\_\_\_

Корр.счет: \_\_\_\_\_

№	Наименование	Ед.изм	Количес тво	Справедлива я стоимость	Сумма
	Итого				

Итого, переданы яиц из склада \_\_\_\_\_ на склад \_\_\_\_\_ в сумме \_\_\_\_\_ сом.

Подписи сторон:

Отпустил: \_\_\_\_\_

Получил : \_\_\_\_\_

**Приходный ордер цыплят № \_\_\_\_\_ от « \_\_\_\_\_ »  
\_\_\_\_\_ 2022г.**

От кого(инкубация): \_\_\_\_\_

Кому(МОЛ): \_\_\_\_\_

Счет учета: \_\_\_\_\_

Партия № \_\_\_\_\_

Корр.счет: \_\_\_\_\_

Средний вес: \_\_\_\_\_ Возраст: \_\_\_\_\_

№	Наименование	Ед.изм	Количество	Справедливая стоимость	Сумма
	Итого				

Итого, переданы цыплят из инкубатора \_\_\_\_\_ на склад  
\_\_\_\_\_ в сумме  
\_\_\_\_\_ сом.

Подписи сторон:

Отпустил: \_\_\_\_\_

Получил : \_\_\_\_\_

Кладка яиц на инкубатор № \_\_\_\_\_ от « \_\_\_\_\_ »  
\_\_\_\_\_ 2022г.

От кого(МОЛ): \_\_\_\_\_

Кому(инкубатор): \_\_\_\_\_

Счет учета: \_\_\_\_\_

Партия № \_\_\_\_\_

Корр.счет: \_\_\_\_\_

№	Наименование	Ед.изм	Количес во	Стоимость	Сумма
	Итого				

Итого, переданы яиц из склада \_\_\_\_\_ на инкубатор  
\_\_\_\_\_ в сумме \_\_\_\_\_ сом.

Подписи сторон:

Отпустил: \_\_\_\_\_

Получил : \_\_\_\_\_

Оценка по справедливой стоимости № \_\_\_\_\_ от « \_\_\_\_\_ »  
\_\_\_\_\_ 2022г.

МОЛ):

№	Наименование	Кол-во	Сумма по учету	Справедли вая стоимость	Отклонени е
	Партия				
	Итого				

**Итого сумма**

**прописью:** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Итого отклонение в**

**сумме:** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Установленная справедливая стоимость является реальным и  
собственно ручно подписывается.

Подписи:

Гл.бухгалтер: \_\_\_\_\_

Начальник производства : \_\_\_\_\_

МОЛ: \_\_\_\_\_

Списание тухлых яиц № \_\_\_\_\_ от « \_\_\_\_\_ »  
\_\_\_\_\_ 2022г.

МОЛ: \_\_\_\_\_

Счет учета: \_\_\_\_\_

Партия № \_\_\_\_\_

Корр.счет: \_\_\_\_\_

№	Наименование	Ед.изм	Количес во	Стоимость	Сумма
	Итого				

Итого, списаны яиц в сумме

\_\_\_\_\_ сом.

Подписи:

1: \_\_\_\_\_

2: \_\_\_\_\_

3: \_\_\_\_\_





## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Предисловие</b>	3
<b>Глава 1. Теоретико-методологические основы учетно-аналитического обеспечения крестьянских (фермерских) хозяйств в рыночных условиях</b>	5
1.1. Методологические и организационные аспекты системы бухгалтерского учета в предприятиях АПК в условиях перехода на МСФО	5
1.2. Особенности методики разработки учетной политики на основе МСФО в крестьянских (фермерских) хозяйствах	16
1.3. Аналитические возможности финансовой отчетности экономических субъектов АПК	28
<b>Глава 2. Организационно-методические аспекты учета биологических активов в крестьянских (фермерских) секторах хозяйствования</b>	51
2.1. Биологические активы, как основной объект учета отрасли по МСФО	51
2.2. Сравнительная характеристика биологических активов и их учетное отражение	64
2.3. Методика признания расходов и доходов по биологическим активам и их совершенствование	81
<b>Глава 3. Состояние калькуляции и анализа себестоимости продукции и пути их улучшения</b>	94
3.1. Организация учета затрат и калькулирования себестоимости комплексного производства и побочного продукта	94
3.2. Организация учетного цикла и оперативного анализа на базе данных трансформационной таблицы	106
3.3. Совершенствования анализа себестоимости продукции в сельском хозяйстве путем применения соотношений затрат, объема продукции и прибыли предприятия (CVP-анализ)	124
<b>Выводы и предложения</b>	137
<b>Список использованных источников</b>	140
<b>Приложения</b>	142
<b>Для заметок</b>	148

**Исраилов Т.М., Исманалиев К.И.**

**Организация  
учета и анализа  
в крестьянских (фермерских) хозяйствах  
на основе МСФО (монография)**

Техредактор: Акылбек Тойчубаев  
Дизайнер: Кантемир Аскарбеков

Сдано в печать 08.09.2023-ж.  
Формат бумаги 60x84. <sup>1/16</sup> 9,5 б. т. Буйрутма №016 Нускасы 100  
Город Ош, ул. Курманжан Датки 234.

---

Тел. : моб +996 502 500 488