

УДК 338.43

**ПРОБЛЕМЫ ТРАНСФОРМАЦИИ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
И ОТЧЕТНОСТИ В ПЧЕЛОВОДСТВЕ***магистр экон. наук, Е.Ю. АФАНАСЬЕВА
(Полоцкий государственный университет)*

Рассмотрены макро- и микроэкономические факторы, оказывающие влияние на развитие пчеловодства как отрасли, способствующей сохранению продовольственной безопасности страны. Сделан акцент на исследование проблем трансформации бухгалтерского учета и отчетности в пчеловодстве в условиях сближения национального законодательства с МСФО и требованиями системы управления. Разработана концепция поэтапного перехода на интегрированную систему бухгалтерского и управленческого учета и учетной документации в пчеловодстве, построенную в соответствии с внутриотраслевыми особенностями производственного процесса, ориентированную на интересы внутренних и внешних пользователей информации.

Введение. Приоритетной задачей развития национальной экономики в условиях мирового финансового кризиса и нестабильности международных торговых отношений, является обеспечение продовольственной безопасности Республики Беларусь, сохранение которой предусмотрено Национальной стратегией устойчивого социально-экономического развития страны на период до 2020 года (одобрена Президиумом Совета Министров, протокол № 25 от 22 июня 2004) [1]. Снабжение населения продуктами питания в достаточном объеме является условием сохранения суверенитета и независимости государства, поддержания конъюнктуры национального и региональных продуктовых рынков, а также фактором эффективного развития внешнеторговых продовольственных и сырьевых связей и усиления экспортной ориентации агропромышленного комплекса. Сегодняшняя степень самообеспеченности важнейшими видами сельскохозяйственной продукции за счет собственного производства в Республике Беларусь составляет всего 86% [2, с. 125], поэтому возрастает актуальность наращивания производственного потенциала АПК до уровня продовольственной безопасности.

Резервом роста объемов производства продукции сельского хозяйства является развитие пчеловодства как незаменимой отрасли народнохозяйственного комплекса, осуществляющей получение социально значимых групп товаров с уникальными свойствами и способствующей путем пчелоопыления повышению валового сбора продукции растениеводства, обеспечивая тем самым увеличение уровня продовольственной безопасности как элемента устойчивого экономического развития Республики Беларусь. Благодаря деятельности медоносных пчел урожайность сельскохозяйственных культур повышается в среднем на 40% (урожайность рапса повышается на 30%, гречихи – на 40%, люцерны – на 50%, плодовых насаждений – на 60%). По расчетам зарубежных экспертов, вклад опылителей, включая пчел, в производство продовольствия в мире оценивается в 150 млрд. евро, из которых на овощи и фрукты приходится по 50 млрд., масличные культуры – 39 млрд., а оставшаяся часть приходится на остальные культуры, при этом, суммарная стоимость выхода всех видов продукции, полученной от опыления, в 10 – 20 раз превышает понесенные затраты [3].

О значимости комплекса экономических, экологических и социальных функций пчеловодства свидетельствует принятие Программы развития отрасли пчеловодства Республики Беларусь на период 2012 – 2016 гг., целью которой является создание условий для развития пчеловодства у субъектов хозяйствования различных форм собственности, увеличение количества пчелиных семей и объемов производства продукции пчеловодства, способных удовлетворить рыночный спрос населения, повышение эффективности и конкурентоспособности производства продукции пчеловодства [2], что вызывает необходимость в преодолении существующих внутренних и внешних организационно-экономических и технологических проблем отрасли.

Основная часть. Вступление Республики Беларусь в рыночную экономику вызвало перераспределение пчелиных семей из общественного сектора в частный с тенденцией сокращения их общей численности по стране: к 2010 г. количество пчел уменьшилось в 2,4 раза (в 1957 г. насчитывалось 542 тыс. пчелосемей) [4] (табл. 1).

За период 2001 – 2010 гг. объемы производимого меда в республике увеличились на 43% (ежегодный средний прирост производства товарного меда – 4,05%), однако значение показателя объема потребляемого меда на душу населения в Беларуси не превышает 500 г в год, что в 2 раза ниже значений этого показателя в Австрии (1,6 кг), Греции (1,4 кг), Украине (1,2 кг), Германии (1,1 кг), Испании (1 кг) [3], и в 9 раз ниже годовой медицинской нормы потребления меда (по норме 3,5-4 кг в год). Средняя медопродуктивность пчелосемей по республике составляет 15 кг; воскопродуктивность пчел общественных пасек около 500 г., хотя природно-климатические условия Беларуси позволяют получать от пчелосемьи 30-40 кг меда и до 2 кг воска.

Таблица 1

Динамика основных показателей пчеловодства в Республике Беларусь за период 2001, 2006–2010 гг.
 $T_{р\text{ ср}}$ – среднегодовой темп роста показателя, %

Год	Численность пчелиных семей, тыс. шт	Объем товарного меда, тонн			На душу населения, г/чел		Медопродуктивность пчелосемей, кг/шт
		Импорт	Экспорт	Производство, тонн	Объем производства	Объем потребления	
2001	191,7	134	4	2420	243	256	12,62
2006	199,7	121	2	3179	330	342	15,92
2007	208,2	118	1	3216	336	348	15,45
2008	213,2	222	0	3382	354	378	15,86
2009	214,5	257	0	3283	345	372	15,31
2010	224,8	616	0	3458	364	429	15,38
$T_{р\text{ ср}}$	101,8	118,5	0	104,0	104,6	105,9	102,2

Начиная с 2002 г. в сельскохозяйственных организациях, выручка от реализации меда не покрывает стоимость понесенных затрат. Убыточность продаж пчелиного меда в этих организациях в 2011 г. достигла 22,6% при уровне товарности 45,4%. Кроме того, недостаток опыления является одной из причин низкой урожайности возделываемых энтомофильных культур и плодово-ягодных насаждений. Так, в 2005 – 2011 гг. урожайность рапса в пчеловодческих организациях составляла в среднем 10 – 15 ц/га, гречихи – 7 – 12 ц/га, плодовых и ягодных – 10 – 20 ц/га, что ниже потенциально возможных значений получения урожайности культур при их выращивании в природно-климатических условиях Республики Беларусь [3]. Получение других продуктов пчеловодства на белорусских пасеках является прерогативой небольшого числа пчеловодов, и, зачастую, выступает побочным результатом производства меда и воска. Низкие объемы производства не позволяют отечественным производителям конкурировать с крупными экспортерами и поставлять пчеловодные продукты на мировой рынок, о чем свидетельствует полное отсутствие экспорта в последние годы. Напротив, собственное производство способно покрыть спрос населения Беларуси лишь на 85%, остальные 15% восполняются за счет импортной продукции, которая за счет преимуществ в цене, является открытой угрозой для реализации отечественного меда.

В целом, уровень белорусского пчеловодства следует охарактеризовать как слабо развитый, что явилось следствием воздействия на отрасль комплекса макроэкономических факторов, таких как, обострение конкурентной борьбы стран за перспективные рынки сбыта продуктов пчеловодства, усугубление противоречий между мировым пчеловодным сообществом и гигантскими транснациональными корпорациями – производителями ГМО и средств защиты растений, повсеместная химизация сельскохозяйственных земель и распространении болезней, паразитов и естественных врагов пчел, повышение требований Евросоюза к качеству производимых пчелами продуктов, и влияния внутриотраслевых социально-экономических, технологических, организационных и экологических проблем (рис. 1).



Рис. 1. Проблемные аспекты развития отрасли пчеловодства в Республике Беларусь

Таким образом, сложившаяся ситуация в пчеловодстве республики предопределяет объективную необходимость принятия ряда мер по восстановлению состояния и развитию отрасли пчеловодства на ближайшую перспективу. Тяжелое положение пчеловодческих хозяйств во многом определяется применением устаревших методик учета биологических ресурсов, производственных затрат и результатов производства. Действующие рекомендации по учету хозяйственных операций в пчеловодстве накопили ряд нерешенных методологических проблем, вызванных повышением требований к качеству и детализации информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, и не соответствуют новым экономическим условиям, связанным с адаптацией учетных принципов национального законодательства к требованиям МСФО, и системы управления с учетом отраслевых особенностей пчеловодения. В соответствии с реформированием системы бухгалтерского учета учетно-методическая проблематика дифференцируется по двум типам: проблемы сближения системы национального учета в пчеловодстве с принципами МСФО и проблемы адаптации производственного учета к требованиям системы управления в соответствии с внутриотраслевыми особенностями.

Первичным этапом гармонизации национальной системы бухгалтерского учета с положениями международных стандартов является приведение в соответствие с зарубежными требованиями понятийного аппарата, применяемого системой отечественной бухгалтерского учета. Для пчеловодства, как отрасли агропромышленного комплекса, в первую очередь, возникает необходимость адаптации терминологии стандарта МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», регламентирующей сельскохозяйственную деятельность, к дефинициям, используемым в действующей системе бухгалтерского учета в пчеловодстве.

В литературных источниках термин «производственный процесс», как основа сельскохозяйственной деятельности, определяется как совокупность действий над исходными ресурсами, необходимых для выпуска продукции, однако такое определение рассматривает дефиницию «производственный процесс» только с технологической позиции как базовую модель вида «производственные ресурсы → технологический процесс → продукт», что не позволяет раскрыть сущность категории, наделенной стоимостной характеристикой, и унифицировать составляющие процесса производства элементы в соответствии с международным категориальным аппаратом, используемым в системе бухгалтерского учета и при составлении финансовой отчетности.

На сегодняшний момент базовые элементы производственного процесса в сельском хозяйстве, используемые в положениях МСФО (IAS) 41, такие как «биологические активы», «биотрансформация», не находят применения в отечественном законодательстве, а понятие «сельскохозяйственная продукция» значительно отличается от используемой в Республике Беларусь дефиниции своей экономической сущностью, методикой определения стоимости и порядком отражения в учете и отчетности, что вызывает необходимость аккомодации основных понятий к специфике отечественного пчеловодства – социально, экономически и экологически значимой отрасли, с учетом особенностей функционирования производственного процесса.

Поэтому важной методологической проблемой бухгалтерского учета в целом, в рамках перехода системы бухгалтерского учета и отчетности на принципы МСФО, предусмотренного Законом о бухгалтерском учете и отчетности от 12 июля 2013 г. N 57-З, является отсутствие унифицированного понятийного аппарата, употребляемого зарубежными стандартами, с терминами, используемыми национальным законодательством по каждому объекту учета. Частной методологической проблемой пчеловодства – отрасли агропромышленного комплекса, выступает отсутствие преобразования к требованиям МСФО 41 «Сельское хозяйство» понятия «производственный процесс в пчеловодстве» и его базовых составных элементов, как основы сельскохозяйственной деятельности, и, как следствие, наличие терминологических противоречий в определении объектов учета в пчеловодстве (пчелиных семей и результатов их биотрансформаций).

Значительный вклад в исследования, посвященные применению МСФО в учетной практике сельскохозяйственных организаций, внесли ученые: Р.А. Алборов, Н. Г. Белов, Ю.Ю. Газизьнова, Е.В. Захарова, А.Н. Кокорев, А.И. Павлычев, Л.В. Постникова, Е.И. Степаненко, Е. В. Фастова, Л.И. Хоружий, Б.Н. Хосиев, В.Г. Широбоков и др., однако проблема унификации дефиниции «производственный процесс в пчеловодстве» и его составных элементов в соответствии с МСФО остается нерешенной на фоне роста ее актуальности.

В основу решения выявленной методологической проблемы должен быть положен методологический принцип **выделения составных элементов производственного процесса в пчеловодстве, выступающих самостоятельными объектами учета и их существенных характеристик на основе отраслевых особенностей, унифицированных в соответствии с применяемым в МСФО 41 «Сельское хозяйство» категориальным аппаратом**, что позволит провести параллель между базовыми дефинициями, используемыми зарубежными стандартами и национальным законодательством в пчеловодстве и раскрыть экономическую сущность понятия «производственный процесс» как сложной учетной категории, наделенной стоимостной характеристикой, что выступит теоретической основой научного обоснования методик оценки, учета и отражения в отчетности составных элементов производственного процесса в пчеловодстве в соответствии с МСФО.

Основой построения грамотной методики учета базовых элементов производственного процесса в пчеловодстве является выбор оптимального способа определения стоимости объектов – пчелиных семей по этапам их жизнедеятельности в хозяйстве и продукции пчеловодства.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» при принятии к учету активы оцениваются по первоначальной стоимости [5], которая для приобретенных со стороны пчелиных семей представляет собой стоимость приобретения, а для готовой продукции и выращенных в хозяйстве пчелосемей определяется «в сумме фактических затрат, связанных с производством данных запасов» [6]. Таким образом, в Республике Беларусь принцип учета по себестоимости выступает главенствующей концепцией, в соответствии с которой в основу оценки

готовой продукции и пчелиных семей в пчеловодстве положена величина фактических затрат, понесенных при изготовлении или приобретении. Вместе с тем, учет пчелиных семей и готовой продукции по себестоимости (исторической стоимости) имеет ряд противоречий. Во-первых, сезонность получения готовой продукции в пчеловодстве не позволяет определить фактические производственные затраты в течение года, поэтому поступившую и реализованную в течение года продукцию хозяйство оценивает по учетным ценам, которые формируются до расчета фактической себестоимости, и не являются отражением реальной стоимости произведенной продукции, а также требуют проведения трудоемких операций по корректированию учетной стоимости до фактического уровня. Во-вторых, пчелиные семьи в процессе жизнедеятельности подвергаются количественным и качественным изменениям (росту, размножению, вырождению, продуцированию), которые увеличивают или уменьшают их реальную рыночную стоимость, но в соответствии с действующим законодательством историческая стоимость пчелосемей остается неизменной, что приводит к искажению финансового результата деятельности хозяйств.

В связи с выявленными проблемами оценки сельскохозяйственной продукции и живых организмов по исторической стоимости (себестоимости) приобретает практическую ценность разработка рыночно ориентированных методов оценки пчелиных семей и результатов биотрансформации, когда их стоимость определяется не затратным методом, а с учетом реальной цены реализации. В соответствии с принципами МСФО 41 «Сельское хозяйство» «в момент первоначального признания и на конец каждого отчетного периода биологический актив и сельскохозяйственная продукция должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» [7], то есть, приобретенные и новые пчелиные семьи, а также продукцию пчеловодства, по зарубежным стандартам рекомендуется оценивать по справедливой стоимости, наилучшей базой определения которой является текущая рыночная стоимость объектов на активном рынке, а, следовательно, справедливая стоимость – рыночно ориентированный подход к оценке, позволяющих корректировать текущую стоимость актива в соответствии с меняющимися экономическими условиями.

Резюмируя вышесказанное, ко второй методологической проблеме, стоящей перед бухгалтерским учетом следует отнести отсутствие разработанного подробного алгоритма по оценке биологических активов и результатов их биотрансформаций в соответствии с положениями МСФО с учетом внутриотраслевых особенностей производственного процесса, что является препятствием к ведению бухгалтерского учета согласно требованиям международных стандартов и составлению унифицированной внешней отчетности. Решение названной проблемы состоит в соблюдении методологического принципа ***определения текущей рыночной стоимости пчелиных семей и результатов их биотрансформаций по завершении каждого этапа жизнедеятельности, приводящих к качественным и (или) количественным изменениям признанных объектов оценки.***

Перспективным направлением повышения результативности работы пчеловодческих хозяйств является преобразование системы производства и управления затратами в механизм, способный обеспечить ужесточенный непрерывный контроль за рациональным использованием ресурсов на любой стадии технологического процесса, оптимизировать производственные затраты и оперативно реагировать на изменение результативности деятельности структурных сегментов. Эффективность управления затратами непосредственно зависит от достоверности и прозрачности учетной информации, формируемой в системе аналитических счетов управленческого учета, что вызывает необходимость в совершенствовании действующих методик учета затрат в соответствии с целями управления.

Вопросам бухгалтерского управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции посвящено значительное количество трудов отечественных и зарубежных ученых (Р.А. Алборов, М.А. Вахрушина, Н.А. Ермакова, Л.А. Жарикова, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, Е.Г. Либерман, П. М. Мансуров, В.Н. Нестеров, В.Ф. Палий, А.Ю. Соколов, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Е.Н. Ладутько, А.О. Левкович, А.П. Михалкевич, Д.А. Панков, П.Я. Папковская), однако проблема детализации производственных затрат в пчеловодстве для целей управления остается нерешенной.

Объектами учета затрат в пчеловодстве выступают отдельные производственные направления отрасли – разведенческое, медово-опылительное, медовое и опылительное пчеловодство, что подразумевает построение системы аналитических счетов для учета затрат в разрезе специализаций отрасли. Вместе с тем, группировка затрат на производство продукции пчеловодства по внутриотраслевым специализациям имеет ряд недостатков: учитывает только одну особенность производственного процесса отрасли – наличие отдельных производственных направлений, не принимая во внимание другие отличительные признаки пчеловодства; является излишне укрупненной и в условиях преобладания узкоспециализированного пчеловодства отражает производственные затраты в целом по хозяйству, не детализируя учетную информацию в необходимых разрезах для текущего и стратегического управления затратами.

Вместе с тем, производственный процесс в пчеловодстве неоднороден (содержит два последовательных этапа) и включает ряд структурных подразделений, формирующих производственные затраты, контроль и управление которыми в настоящее время затруднен отсутствием детализированной учетной информации о возникновении и накоплении затрат в каждом внутреннем сегменте процесса производства. Поэтому возникает третья методологическая проблема в пчеловодстве: ***отсутствие методики аналитического учета, предоставляющей данные о производственных затратах по местам их возникновения, сгруппированных в соответствии с особенностями течения производственного процесса.***

Решение данной проблемы заключается в ***разработке системы аналитических счетов бухгалтерского учета, отражающих структурную организацию производственного процесса в пчеловодстве,*** представляю-

шей собой третий методологический принцип. Применение развитого аналитического учета затрат на производство продукции пчеловодства обеспечит формирование многоуровневой учетной информации о затраченных ресурсах с необходимой степенью детализации и обобщения для принятия оперативных управленческих решений.

Производственный процесс в улье носит комплексный характер, означающий одновременное получение ряда сопряженных продуктов в едином технологическом процессе. В таких условиях действующее законодательство предполагает распределять затраты между видами готовой продукции в пчеловодстве пропорционально ценам реализации, однако данная методика имеет ряд недостатков. Во-первых, реализационные цены, хотя и выступают денежным выражением стоимости, являются результатом взаимодействия рыночных спроса и предложения, а поэтому не обладают прямой взаимосвязью с фактической себестоимостью на производство продукции, что не позволяет определить действительный объем ресурсов, затраченный на тот или иной вид продукции. Во-вторых, основная часть продукции, полученная по завершении совместного производства в пчелином улье, требует обязательной доработки, и не может быть реализована, а, следовательно, цену реализации такой продукции невозможно определить и использовать для распределения затрат комплексного производства. В-третьих, действующее законодательство при распределении затрат пропорционально ценам реализации использует условные коэффициенты распределения: «себестоимость одного килограмма пчел (пакеты с пчелами) приравнивается к себестоимости 10 кг меда», а гнездовые соты оцениваются по цене топленого воска. Вместе с тем, ценовое соотношение пчелопакетов и меда 1:10 является устаревшим и не соответствует текущей рыночной ситуации. Для получения воска из гнездовых сот требуется провести ряд технологических операций, которые увеличивают фактическую себестоимость воска относительно сот, поэтому методика расчета фактической себестоимости пчелопакетов и гнездовых сот, основанная на применении условных коэффициентов, вызывает искажение фактической себестоимости продукции.

При совместном производстве применение широко используемых баз распределения (прямые затраты, заработная плата, объем производства и др.) неприемлемо, поскольку они не обеспечат обоснованный расчет фактической себестоимости. Поэтому в отсутствии аргументированной основы распределения затрат комплексного производства в пчеловодстве, обладающей непосредственной зависимостью с их величиной состоит четвертая методологическая проблема. Поиск базы разнесения производственных затрат должен быть основан на методологическом принципе **взаимозависимости выбранных коэффициентов распределения от производственных затрат**, что позволит рассчитать достоверную себестоимость производимой продукции пчеловодства.

В условиях сближения национальной системы бухгалтерского учета с положениями международного законодательства и усиления роли управленческого учета в пчеловодстве возникает противоречие в методике отражения результатов производственного процесса в системе синтетических счетов. В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» биологические активы и сельскохозяйственная продукция отражаются в бухгалтерском учете по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а производственные затраты без расчета фактической себестоимости относятся на финансовые результаты хозяйства [6]. Ведение управленческого учета, целью которого является оптимизация затрат и обеспечением контроля над расходованием производственных ресурсов, требует отражение на счетах бухгалтерского учета информации о фактической себестоимости произведенной продукции.

Несоответствие в методиках отражения на счетах стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции в условиях унификации с международными стандартами и развитием управленческого учета сформировало пятую нерешенную проблему наличия методологических противоречий действующего законодательства в ведении синтетического учета биологических активов, затрат на производство и готовой продукции в пчеловодстве с принципами МСФО и системы менеджмента. В основу решения этой проблемы должен быть положен принцип **взаимосвязи синтетических счетов управленческого учета, предназначенных для определения фактической себестоимости продукции, и счетов, отражающих справедливую стоимость биологических активов и продукции пчеловодства, в рамках концепции интегрированного учета**.

Современный этап развития АПК характеризуется стремительным увеличением внешних и внутренних информационных потоков на всех уровнях управления хозяйствующих субъектов, что требует осуществления значительных методологических изменений отечественной системы документооборота сельскохозяйственных организаций, нацеленных на постепенную переориентацию на запросы потенциальных инвесторов, кредиторов и системы внутреннего менеджмента. Вместе с тем, практика показывает, что действующие в настоящее время формы учетной документации имеют фискальную направленность, не соответствуют принципам международных стандартов к их составлению, не обеспечивают надежности, полноты и прозрачности данных для оперативного анализа и контроля затрат в системе управленческого учета, что существенно ограничивает возможности эффективного использования экономической информации с целью развития производственного процесса, осложняет интеграционные и инвестиционные процессы.

Производственный процесс в пчеловодстве обладает рядом специфических признаков (наличие двух технологических этапов создания пчеловодческой продукции, комплексность биологического этапа производственного процесса, многообразие видов получаемых продуктов пчеловодства, биологическая изменчивость пчелиных семей), которые не находят отражения в применяемой пчеловодческими хозяйствами учетной документации. Проведенное исследование системы документооборота в КУПСХ «Полота» и типовых форм первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности (табл. 2), используемых в пчеловодческих хозяйствах, показывает, что нет ни одного разработанного специализированного для пчеловодства учетного документа, учитывающего особенности функционирования производственного процесса, а действующая учетная документация предоставляет только ограниченные данные о движении пчелиных семей в натуральном (поштучно) и стоимостном выражении, информацию о произведенном и реализованном меде и воске, данные о производственных затратах в разрезе номенклатуры, которые к тому же дублируются в нескольких формах документации.

Таблица 2

**Анализ типовых форм учетной документации,
отражающих данные о показателях процесса производства в пчеловодстве**

Наименование и форма первичного учетного документа, учетного регистра, бухгалтерской и статистической отчетности	№ строки	Наименование показателей, характеризующий производственный процесс в пчеловодстве, отражаемых в учетных и статистических документах
Первичные документы		
Форма 304-АПК «Акт на оприходование приплода животных»	-	Данные о количестве пчелиных семей в натуральном и стоимостном выражении
Форма 203-АПК «Требование-накладная»	-	Данные о количестве и стоимости продукции пчеловодства, принятой из производства
Форма 302-АПК «Акт на выбытие животных и птицы»	-	Данные о причинах и обстоятельствах выбытия пчел, о количестве и учетной стоимости семей
Учетные регистры		
Форма 301-АПК «Книга учета движения животных и птицы»	-	Данные о количестве пчелиных семьях на начало периода, количество поступивших пчелосемей, количество выбывших и погибших пчелосемей, данные о количестве пчелосемей на конец периода.
Форма 7-АПК «Реализация продукции»	0410	Стоимость количества реализованного меда, полная себестоимость меда, выручка за реализованный мед, финансовый результат от реализации меда
Форма 8-АПК «Затраты на основное производство»	-	Данные о затратах на основное производство в разрезе номенклатуры статей
Форма 9-АПК «Производство и себестоимость»	160	Количество пчелиных семей в период медосбора, затраты за период всего и в разрезе номенклатуры затрат
	550	Данные о количестве произведенного меда, себестоимости продукции, себестоимости единицы продукции, прямых затратах на производство
	560	Данные о количестве полученных роев, себестоимости роев, себестоимости одного роя, прямых затратах на производство
	570	Данные о количестве произведенного воска, себестоимости продукции, себестоимости единицы продукции, прямых затратах на производство
	571	Данные о количестве прочих продуктов пчеловодства, себестоимости продукции, себестоимости единицы продукции, прямых затратах на производство
	718 727	Данные о выходе меда от одной пчелосемьи Данные о количестве пчелиных семей, стоимость пчелиных семей
Форма 15-АПК «Баланс продукции»	280	Данные о количестве меда на начало периода, произведенного и купленного меда, реализованного и списанного меда, остаток меда на конец периода
Форма № 804-АПК «Калькуляционный лист (расчет фактической себестоимости работ, услуг)»	-	Расчет фактической себестоимости продукции пчеловодства
Бухгалтерская и статистическая отчетность		
Форма 1 «Бухгалтерский баланс»	212	Стоимость животных на выращивании и откорме (в том числе пчел в единой сумме с другими животными), учитываемая на счете 11 «Животные на выращивании и откорме»
Отчет о прибылях и убытках	020	Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг (в том числе пчеловодства в единой сумме с другими видами деятельности)
Форма 12-сх (животноводство) «Отчет о состоянии животноводства»	310	Масса собранного меда как изъятого из ульев, так и использованного на корм пчелам
	311	Масса произведенного пчелиного воска
Форма 1-сх (фермер) «Отчет о производстве продукции животноводства и численности скота»	160	Данные о сборе меда (как вынутого из ульев, так и используемого на корм пчелам)
	170	Данные о полученном пчелином воске
	280	Данные о численности пчелиных семей
Форма 1-сх (животноводство) «Отчет о наличии и движении скота и птицы, ресурсах кожевенного сырья»	420	Данные о численности пчелиных семей
Форма 12-цены (сх) «Отчет о ценах производителей сельскохозяйственной продукции»	23	Данные об объеме реализации на внутреннем рынке республики за отчетный период меда натурального, о средней цене в предыдущем и отчетном месяце, о причинах изменения цены
Форма 12-сх (дх-животноводство) «Дневник учета продукции животноводства и расхода кормов»	130-132	Данные о количестве произведенного товарной меда и меда, оставленного на корм пчелам, по декадам месяца
Форма 1-сх (реализация) «Отчет о реализации сельскохозяйственной продукции»	210	Данные о количестве и стоимости реализованного меда натурального
	220	Данные о количестве и стоимости реализованного воска, прополиса и др.
Форма 4-сх (дх-животноводство) «Вопросник о наличии и движения скота и птицы»	180	Данные о наличии пчелосемей на начало периода, приплоде, о наличии приобретенных семей, о количестве проданных и погибших пчелосемей, о количестве пчелиных семей на конец периода
Форма 4-ф (затраты) «Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)»	020	Стоимость продукции пчеловодства (товарная часть продукции оценивается по ценам реализации, нетоварная – по фактической себестоимости)
	021	Сумма затрат на производство продукции за период в целом по организации и по элементам и статьям затрат

Источник: собственная разработка на основе [8, 9].

Проблемы документооборота и отчетности в аграрной сфере экономики рассматривались в публикациях отечественных ученых, таких как А.П. Михалкевич, Г.В. Савицкая, А.Н. Соболевская, Н.М. Кондакова, В.Е. Ванкевич, крупных российских и украинских экономистов (Р.А. Алборов, Н.Г. Белов, Ф.Ф. Бутынец, Н.Я. Демьяненко, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, Л.И. Хоружий и др.). Вместе с тем, в отечественной теории и практике остаются недостаточно исследованными с одной стороны, проблемы формирования документооборота и бухгалтерской отчетности с целью их эффективного использования в системе управления сельскохозяйственной организацией, а с другой стороны, вопросы трансформации показателей учетной документации хозяйств АПК в условиях перехода к принципам международных стандартов.

Ожидаемым результатом перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь является унифицированная в соответствии с требованиями МСФО финансовая отчетность, направленная на удовлетворение заинтересованности в показателях деятельности организации инвесторов, кредиторов, потенциальных деловых партнеров. Необходимость составления финансовой отчетности по принципам МСФО пчеловодческими хозяйствами обусловлено постановкой приоритетных задач по увеличению объемов производства белорусских пчелопродуктов и их выходу на мировой рынок сельскохозяйственной продукции, предусмотренные Программой развития пчеловодства в Республике Беларусь на 2012–2016 гг. Основной целью такой отчетности является обеспечение пользователя сопоставимой финансовой информацией, которая предоставляет возможность сравнивать разные компании по единым критериям.

Однако использование отчетности, отражающих итоговые данные по финансовым показателям, недостаточно для эффективной работы системы менеджмента, осуществляющих поиск путей оптимизации деятельности организации, анализируя работу ее структурных подразделений. Поэтому отчетность, формируемая в хозяйствах, должна предоставлять информацию о производственных затратах и полученных результатах отдельных подразделений с высокой степенью детализации, определяемой особенностями процесса производства и целями управления.

В связи с этим, возникает шестая нерешенная методологическая проблема, выраженная в отсутствие разработанных единых специализированных форм первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности, отражающих показатели, унифицированные с МСФО и адаптированные к требованиям системы управления, учитывающие отраслевые особенности производственного процесса в пчеловодстве.

Закон о бухгалтерском учете и отчетности от 12 июля 2013 г. № 57-З регламентирует необходимость отражение всех совершенных хозяйственных операций в первичных учетных документах, на основе которых формируются регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность, поэтому от полноты сведений, содержащихся в первичной учетной документации, зависит качество и информативность учетных регистров и отчетности. Поэтому решение методологической проблемы должно быть основано на **взаимосвязи показателей, отраженных в первичной документации, с данными учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности.**

Таким образом, проведенное исследование выявило наличие нерешенных теоретико-методологических проблем в системе бухгалтерского учета процесса производства и формируемой отчетности пчеловодческих хозяйств, вызванных повышением требований к полноте и прозрачности учетной информации, используемой системой управления и необходимостью сближения национального законодательства с принципами международных стандартов. С целью развития методологии учета процесса производства в пчеловодстве разработана концептуальная модель поэтапной трансформации системы бухгалтерского учета и отчетности к современным условиям, в основу которой положены предложенные методологические принципы формирования учетной информации о функционировании производственного процесса, реализующие постепенный переход действующей учетной системы к требованиям МСФО и внутрихозяйственного менеджмента (рис. 2).

Выполнение предложенной на рисунке модели поэтапного трансформирования системы бухгалтерского учета и отчетности является необходимым условием динамичного развития отрасли пчеловодства в Республике Беларусь.

Заключение. Успешное преодоление критической ситуации, сложившейся в пчеловодстве, путем оперативной реализации предложенной концепции адаптации бухгалтерского учета и отчетности к требованиям МСФО 41 «Сельское хозяйство» и внутрихозяйственного менеджмента, позволит наладить грамотное управление производственным процессом, рассчитать и отразить фактическую и справедливую стоимость пчелиных семей и продукции пчеловодства в единой системе учета, унифицировать учетную документацию в соответствии с требованиями международных стандартов и особенностями ведения производственного процесса, что повысит инвестиционную привлекательность и экономическую эффективность пчеловодческих хозяйств, создаст условия для активизации опылительной деятельности и роста валового сбора продукции растениеводства, обеспечивающее подъем уровня продовольственной безопасности Республики Беларусь.



Рис. 2. Алгоритм поэтапной трансформации системы бухгалтерского учета и отчетности в пчеловодстве к требованиям управления и МСФО 41 «Сельское хозяйство»

ЛИТЕРАТУРА

1. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года / Нац. комис. По устойчивому развитию Респ. Беларусь ; редкол.: Л.М. Александрович [и др.]. – Минск : Юнипак, 2004. – 202 с.
2. Экономические вопросы развития сельского хозяйства Беларуси : межведомственный тематический сб. / Ин-т системных исследований в АПК НАН Беларуси. – Минск : Ин-т системных исследований в АПК НАБеларуси, 2014. – Вып. 42. – 285 с.
3. Программа развития отрасли пчеловодства Республики Беларусь на 2012 – 2016 годы, разработанной в соответствии с обращением в НАН Беларуси Союза общественных объединений белорусских пчеловодов (письмо от 7 апреля 2009 г. № 54) и распоряжения Председателя Президиума НАН Беларуси (от 24.09.2009 № 38). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://medosbor.by/normativnye-akty/72-programma-razvitiya-otrasli-pchelovodstva-respubliki-belarus-na-2012--2016-gody.html>. – Дата доступа: 18.09.2014.
4. Об утверждении Республиканской программы по племенному делу в животноводстве на 2007 – 2010 годы: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 21 дек. 2006 г., № 1694 [Электронный ресурс] // Эталон-Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
5. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», принятый Палатой представителей от 12 июля 2013 г. N 57 – 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/accounting/methodology/acts/e5e444befdb6363f.html>. – Дата доступа: 18.09.2014.
6. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 N 133 (в ред. постановления Минфина от 27.04.2011 N 25) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/accounting/methodology/acts/doc/b566111faa5366f4.html>. – Дата доступа: 21.09.2014.
7. Международный стандарт финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2012/IAS_41.pdf. – Дата доступа: 12.09.2014.

8. Власенко, И.Л. Документальное оформление учета животных на выращивании и откорме [Электронный ресурс] / И.Л. Власенко // Архив журнала «Главный бухгалтер». – Режим доступа: <http://glavbuh.by/13464.html>. – Дата доступа: 12.09.2014.
9. Экономический портал «Форма 4» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://форма4.info/>. – Дата доступа: 16.10.2014.

Поступила 13.10.2014

PROBLEMS OF TRANSFORMATION OF ACCOUNTING SYSTEM AND THE REPORTING IN BEEKEEPING

K. AFANASEVA

The article deals with macro - and the microeconomic factors having impact on development of beekeeping as the branch promoting preservation of food security of the country. The emphasis on research of problems of transformation of accounting and the reporting in beekeeping in the conditions of rapprochement of the national legislation with IFRS and requirements of a control system is placed. The concept of a phased transition on the integrated system of accounting and management accounting and registration documentation in beekeeping constructed according to intra-branch features of production focused on interests of internal and external users of information is developed.