**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**КЫРГЫЗСКО** - **РОССИЙСКИЙ СЛАВЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**им. Б.Н. ЕЛЬЦИНА**

**КЫРГЫЗСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**им. Ж.БАЛАСАГЫНА**

**Диссертационный Совет Д.08.15.519**

На правах рукописи

**УДК:631.162(575.2)(043.3)**

**ЧОРТОНБАЕВА АСЕЛЬ ТЫРГООТОВНА**

**ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ВЫСОКОГОРНЫХ ПАСТБИЩ.**

(на примере Иссык-Кульской области)

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

**Бишкек – 2015**

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита в сельском хозяйстве Кыргызского Национального аграрного университета им. К.И. Скрябина

**Научный руководитель:**  доктор экономических наук, профессор

**Исраилов Мукаш Исраилович**

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор

**Тайгашинова Кусникамал Тортубаевна,**

кандидат экономических наук, доцент

**Абдыкаиров Токтоназар Абдыкаирович**

**Ведущая организация:**  Казахский Национальный аграрный университет, г. Алматы, проспект Абая,8

Защита диссертации состоится «25»декабря 2015 года в «14.00» часов на заседании диссертационного совета Д.08.15.519 при Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б.Н. Ельцина по адресу: 720022, Кыргызская Республика, г. Бишкек, проспект Чуй, 6.

С диссертацией можно ознакомиться в научном зале библиотеки Кыргызско-Российского Славянского университета им. Б.Н. Ельцина

Автореферат разослан «24» ноября 2015 г.

Ученый секретарь диссертационного

совета, кандидат экономических

наук, доцент Абдиева А.И.

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы диссертации.** Кыргызстан – горная республика, где большую часть ее территории занимают живописные горные ландшафты, имеются специфические климатические условия, более половины населения проживает в сельской местности и занимается животноводством. Разумное и рациональное решение социально-экономических, сельскохозяйственных проблем, присущих горным территориям, по сути дела, обеспечивает устойчивость экономического роста страны в целом. Поэтому вопрос рационального и эффективного использования пастбищными ресурсами приобретает все большую актуальность, требующая пересмотра всей концепции пастбищного животноводства и соответствующей законодательной базы, разработки системы по управлению, использованию и контролю пастбищными ресурсами.

Пастбища – это основной, наиболее питательный и самый дешевый источник для кормления домашних животных и воспроизводства биологических активов.

Биологическим активом в наших условиях является животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды в течение периода не превышающего 12 месяцев.

Однако, состояние пастбищных угодий страны в настоящее время весьма плачевное. Фермеры пользуются этим ресурсом, не задумываясь о том, что наносят непоправимый вред окружающей среде. Уже сейчас более 60% территорий пастбищ находится в стадии деградации. Причем наибольшей деградации подвержены более продуктивные пастбища.

Чрезмерная нагрузка на пастбища в недалеком прошлом, бессистемный выпас, недостаток проводимых мероприятий по улучшению естественных кормовых угодий из года в год приводили к ухудшению пастбищного травостоя, представляя опасность не только в плане снижения запасов пастбищных кормов, но и в плане нанесения ущерба окружающей среды.

Эти проблемы ставят перед учеными и производством серьезные задачи по рациональному и эффективному использованию пастбищных ресурсов.

Исследованием установлено, что для эффективного развития пастбищного кормопроизводства необходимо создание условий совершенствования управления производственными процессами, контроля за использованием и затратами, а также расчетов экономической эффективности. Осуществление этих мероприятий требует дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности учитывающих особенностей этой важной подотрасли сельского хозяйства республики – пастбищного кормопроизводства и животноводства.

Дальнейшее совершенствование учета затрат на продукцию пастбищ должно быть направлено на создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности функции, анализа и контроля за эффективностью данного производства.

Вопросы методологии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства и их аналитические аспекты в республике исследованы недостаточно. Многие теоретические разработки до сих пор не применяются в практической деятельности. В этой связи возникает необходимость дальнейшего изучения и совершенствования методологических основ организации учета и анализа затрат, формирования и исчисления себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства в изменившихся условиях экономических отношений и стандартов учета.

Теоретическими, методическими и практическими вопросами теории и практики учетно-аналитического обеспечения сельскохозяйственного производства в целом и, пастбищного кормопроизводства в частности нашли отражение в публикациях ученых СНГ - бухгалтеров Р.А. Алборова, А.Ф. Аксененко, А.Я. Бажова, И.М. Басманова, Ю.А. Данилевского, И.А. Ламыкина, А.Д. Ларионова, Е.А. Мизиковского, А.И. Павлычева,

М.З. Пизенгольц, В.К. Радостовца, К.Т. Тайгашиновой, С.Д. Тожибаева, Л.И. Хоружий и других.

Отдельные вопросы аграрной реформы и рационального использования пастбищ изучались отечественными учеными Кыргызской Республики. К ним относятся К.И. Исаков, М.И. Исраилов, Ю.А. Куринских, Т.В. Семенова, В.М. Шихотов и другие.

Вместе с тем, отсутствие адаптивной научной методологии и практической рекомендации регламентирующих организации учета, анализа и контроля в подотрасли пастбищного кормопроизводства и методики определения его эффективности использования определили выбор темы данного диссертационного исследования и ее актуальность.

**Связь темы диссертации с крупными научными программами и основными научно-исследовательскими работами.**

Тема диссертации и результаты исследования направлены на реализацию Указов Президента Кыргызской Республики «О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности в Кыргызской Республике» от 3 апреля 2000 г. №3 и «О пастбищах» в редакции от 28 декабря 2011 г. № 254 и программы Национальной стратегии устойчивого развития Кыргызской Республики на период 2013-2017 гг.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является разработка и научное обоснование теоретических положений и методических рекомендаций по совершенствованию систем учета выхода продукции, затрат на производство и калькулирования себестоимости пастбищного кормопроизводства, анализа, управления и эффективности подотрасли. В соответствии с данной целью определены следующие основные задачи диссертации:

- исследовать роль и значение пастбищ и пастбищного кормопроизводства в аграрной экономике страны и обосновать ее как объект учета;

- изучить существующую практику выхода продукции и учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства, а также выработать классификацию затрат отрасли в современных условиях;

- разработать методики организации учета выхода продукции пастбищного кормопроизводства и первичной документации поступления и расхода кормов;

- предложить методики анализа и оценки экономической эффективности использования пастбищных ресурсов;

- провести экологический мониторинг и аудит использования горных пастбищ с целью выработки основных направлений оптимизации пастбищной нагрузки и внедрения инновационных технологий.

**Научная новизна полученных результатов заключается** в предложениях автора по разработке положений учета затрат и выхода продукции пастбищ, составления и введения новых форм первичной документации, методики калькулирования себестоимости продукции пастбищ, методов определения экономической эффективности пастбищного кормопроизводства и обоснования направления ее развития.

- теоретически обоснованы отнесения пастбищного кормопроизводства в число объектов учета, определены состав и классификация затрат как объекта управления производством;

- с учетом специфики отрасли модифицированы формы первичной учетной документации по учету затрат и выходу продукции пастбищ;

- разработана методика калькулирования себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства;

- обоснованы сущность, показатели и факторы экономической эффективности пастбищного кормопроизводства;

- определены и обоснованы основные направления развития и повышения экономической эффективности пастбищного кормопроизводства;

**Практическая значимость полученных результатов.**

Практическая значимость предложенных рекомендаций по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства дает возможность в хозяйствах измерять, вести мониторинг и анализировать эти процессы;

Реализация результатов исследования позволит обоснованно при анализе использовать критерии и показатели экономической эффективности; более точно оценивать обеспеченность и потребности животноводства пастбищными кормами, то есть биологическими активами в каждом конкретном хозяйстве; выявить наиболее экономически выгодные, биологически полноценные и экологически безопасные пастбищные ресурсы; использовать полученные модели оптимальной пастбищной нагрузки для пастбищного кормопроизводства и обеспечить высокого качества, роста производства и снижения себестоимости пастбищного корма;

**Основные положения экономической значимости полученных результатов диссертации, выносимые на защиту:**

- проанализированы современное состояние горных пастбищ Иссык-Кульской области и определены его влияние на эффективность развития животноводства;

- исследованы теория и практика учета затрат в пастбищном кормопроизводстве, выхода продукции и калькуляции себестоимости естественных пастбищ и выработаны рекомендации по их улучшению;

- проведен анализ и аудит эффективности использования горных пастбищ и предложены методики, позволяющие принимать обоснованные решения по их повышению;

- оптимизация пастбищной нагрузки и внедрение инновационных технологий при использовании горных пастбищ.

**Практическая значимость полученных результатов.**

Практическая значимость предложенных рекомендаций по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства дает возможность в хозяйствах измерять, вести мониторинг и анализировать эти процессы;

Реализация результатов исследования позволит обоснованно при анализе использовать критерии и показатели экономической эффективности; более точно оценивать обеспеченность и потребность животноводства пастбищными кормами в каждом конкретном хозяйстве; выявить наиболее экономически выгодные, биологически полноценные и экологически безопасные пастбищные ресурсы; использовать полученные модели оптимальной пастбищной нагрузки для пастбищного кормопроизводства и обеспечить высокого качества, роста производства и снижения себестоимости пастбищного корма;

**Личный вклад автора.** Личное участие автора заключается в организации и выполнении всех собственных исследований, сборе материалов и их обработке, анализе и обобщении полученных результатов.

**Апробация результатов исследований.** Основные положения диссертационной работы были доложены на международных и республиканских научно-практических конференциях, в научных сборниках Кыргызского национального аграрного университета им. К.И. Скрябина

(г. Бишкек).

Научные исследования внедрены в Департаменте пастбищ Министерства сельского хозяйства и мелиорации Кыргызской Республики и в учебном процессе кафедры бухгалтерского учета и аудита Кыргызского Национального аграрного университета им. К.И. Скрябина.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, обзора литературы, 3 глав, выводов. Работа изложена на 150 страницах, содержит 29 таблиц, 2 рисунка. Список используемых источников включает 180 наименований, 2 приложения.

**ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**Во введении** обоснованы актуальность, теоретическая и практическая значимость темы диссертации, сформулированы цели и задачи исследования, ее научная новизна, положения выносимые на защиту, практическая значимость, структура и объем работы.

В первой главе - **«Теоретико-методологические и управленческие основы пастбищного кормопроизводства как объекта учета»** рассматриваются общие сведения о рассматриваемом объекте, природно-климатические условия объекта, общая характеристика горных пастбищ и их состояние, современное состояние пастбищного кормопроизводства и пути его развития, управление пастбищными ресурсами и методика оценки экономической эффективности, зарубежный опыт учета и эффективности использования пастбищ.

Наиболее важная отрасль сельского хозяйства Прииссыккулья – животноводство: здесь 1,5 млн. голов скота, где 80% поголовья составляют овцы и широко распространено отгонное животноводство, для которого используются не только горные луга в ущельях Терскея и Кунгея, но также долина Инельчека и сырты Арабели, Сарыжаза, Карасая, Верхнего Нарына и Акшийрака. Также в Восточном Прииссыккулье (восточнее Барскауна) природные условия благоприятны для животноводства.

В связи с реформированием агросектора области и передачей земли и животных частному сектору поголовье сельскохозяйственных животных резко сократилось. Между тем, кооперативное хозяйство «Айкол» Тонского района осталось одним из немногих хозяйств в республике, которое сохранило на прежнем уровне поголовье сельскохозяйственных животных.

В этих горных районах роль пастбищ для животноводства особенно велика: они дают животным до 80-85% корма (биологических активов). Пастбища этих районов отличаются исключительным разнообразием и богатством растительности.

Общая площадь пастбищ Иссык-Кульской области составляет [177] 1387662 тыс. га, что составляет около 15% от общей площади пастбищ Кыргызской Республики. Тонский район занимает второе место по наличию пастбищных территорий после Джетиогузского района и имеет 368,42 тыс. га, что составляет 4% от общей площади пастбищ Республики или 27% от площади пастбищ Иссык-Кульской области (табл.1).

Таблица 1 - Площадь пастбищ по сезонам использования по республике в целом и в разрезе Иссык-Кульской области на 2013 г. (по данным Кыргызгипрозем)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование областей и районов | Всего, (га) | В том числе по сезонам использования, (га) | | |
| Летних | Весенне-осенних | Зимних |
| По Республике | 9187600 | 5254544 | 2494763 | 1438293 |
| Иссык-Кульская область: | 1387662 | 642628 | 382036 | 351318 |
| 1. Ак-Суйский р-н | 302407 | 135245 | 67467 | 99695 |
| 1. Жети-Огузский р-н | 442008 | 220435 | 103922 | 117651 |
| 1. Иссык-Кульский р-н | 170940 | 61907 | 68699 | 403334 |
| 1. Тонский р-н | 368427 | 150171 | 114620 | 91956 |
| 1. Тюпский р-н | 103730 | 74870 | 27178 | 1682 |
| 1. г. Балыкчи | - | - | - | - |
| 1. г. Каракол | 150 | - | 150 | - |

Составлено автором

Кормопроизводство играет ведущую роль в экономике сельского хозяйства страны, позволяет решать многие проблемы ее развития. Животноводству оно дает корма, то есть биологические активы.

К основным проблемам сельского хозяйства Кыргызской Республики относятся: недостаточный объем и неустойчивость производства продукции животноводства и растениеводства; низкая продуктивность животноводства и растениеводства, снижение поголовья скота, дефицит кормов для животноводства (энергии, белка); нехватка финансовых, материально-технических и энергетических ресурсов; затратность и неконкурентоспособность производства молока и мяса; деградация сельскохозяйственных земель: кормовых угодий.

Для реализации целей Стратегии развития страны на 2013-2017 гг. этой цели необходимо обеспечить: рост производства кормов; повышение качества и снижение до минимума их потерь; уменьшение себестоимости кормов (биологических активов); потребность животноводства в течение года и при любых погодных условиях кормами высокого качества.

Хозяйственная и экономическая эффективность пастбищ заключается в их высокой урожайности, хорошем качестве и низкой себестоимости пастбищного корма (биологических активов). Необходимо с развитием пастбищного животноводства, прилагать максимальные усилия и принимать решения по дальнейшему расширению доли пастбищного кормопроизводства. Использование новейших технологий в кормодобывании позволит производить достаточное количество разнообразных кормов.

Задачи, поставленные для достижения интенсификации пастбищного кормопроизводства:

- изучить теоретические и методологические основы интенсификации пастбищного хозяйства в условиях Кыргызстана;

- раскрыть особенности и уточнить систему показателей интенсификации пастбищного кормопроизводства;

- определить основные факторы и методы интенсификации пастбищного хозяйства, выявить их влияние на урожайность пастбищ;

- исследовать современное состояние пастбищного хозяйства и определить его влияние на эффективность развития животноводства;

- обосновать основные пути повышения эффективности пастбищного хозяйства;

- определить мероприятия по дальнейшему совершенствованию системы рационального использования пастбищ.

Эффективность путей интенсификации пастбищ может способствовать увеличению производства кормов. Это даст возможность обеспечить потребность в дешевых кормах, увеличить производство и реализацию животноводческой продукции, доходы хозяйств, что отвечает требованиям рыночной экономики в современных условиях.

Развитое кормопроизводство, дающее огромное преимущество всему сельскому хозяйству экономически выгодно, потому что в значительной степени основано на использовании природных сил, воспроизводимых ресурсов. Поэтому развитие кормопроизводства должно стать стратегическим направлением в ускоренном развитии животноводства.

Экономическая эффективность использования пастбищ определяется системой показателей. В числе их можно использовать урожайность пастбищ и себестоимость единицы продукции. Экономическая эффективность пастбищ характеризуется высокой урожайностью, хорошим качеством и низкой себестоимостью пастбищного корма (биологических активов).

Обобщение опыта зарубежных стран по эффективности использования пастбищ позволило установить, что в последние годы естественные пастбища малопродуктивны и в среднем дают небольшой выход кормов из-за бессистемного использования пастбищ, отсутствия водных источников, деградации земель, отсутствия инфраструктуры, отсутствия подхода по формированию и совершенствованию экологически сбалансированных систем пастбищепользования и т.д. В настоящее время в зарубежных странах рассматривается усиление мероприятий по улучшению пастбищ с целью повышения их продуктивности. Такие аналогичные меры принимаются и в Кыргызстане, но они пока еще малоэффективны.

Вторая глава – **«Учет затрат на содержание и выхода продукции пастбищного хозяйства».** Проведенное исследование теории и практики организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства в сельском хозяйстве республики показали о наличии существенных недостатков в методологии и методике учетного обеспечения этой сферы, а именно:

- действующий системный учет не обеспечивает возможность получения информации, необходимой для основных целей учета затрат и выхода продукции в пастбищном кормопроизводстве;

- отсутствует методика оценки количественного и качественного выхода продукции пастбищного кормопроизводства;

- не определен состав и классификация затрат по объекту пастбищного кормопроизводства и методика калькулирования его себестоимости.

Важное значение имеет правильный учет затрат и выхода продукции по пастбищам. В аналитическом учете все затраты по этим объектам должны быть разграничены по естественным и улучшенным угодьям. Текущие расходы по содержанию пастбищ (текущий ремонт скотопрогонов, дорог и мостов, эксплуатационные расходы по орошению и др.) полностью относят на объекты затрат текущего года по пастбищам. Сюда относят в соответствующей доле и затраты по организации производства и управлению.

Проведенные исследования современного состояния учета в пастбищном хозяйстве позволяют сделать вывод, что все затраты, связанные с созданием и использованием культурных пастбищ, следует разделять на две группы: 1) затраты по улучшению естественных угодий и созданию многолетнего травостоя; 2) текущие затраты по уходу за пастбищами.

В первую группу следует относить расходы, связанные с мелиоративными работами, очисткой территории от камней, кустарников, коренным и поверхностным улучшением, внесением извести и удобрений.

Во вторую - расходы, связанные с текущим ремонтом мостов, скотопрогонов, дорог, орошением, осушением, обводнением, с организацией производства и управления (заработная плата, отчисления в соц. фонд, амортизационные отчисления).

Главными носителями учетной информации в системе бухгалтерского учета является первичные документы. Именно в них отражаются первичные сведения о ходе работ, об исполнении труда, величине затрат на производство, выхода продукции и ее качестве и т.д.

В исследованиях некоторых хозяйств при формировании себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства недостаточно полно и достоверно отражается операции по расходованию материальных ценностей. Например, семена на посев и удобрения чаще всего списывают по актам произвольной формы. Это приводит к тому, что иногда в актах не указывают сорта, нормы высева на 1 га содержание действующего вещества в удобрениях и другие важные показатели, что затрудняет контроль за правильностью списания семян и удобрений.

Одной из основных задач учета продукции пастбищного кормопроизводства является своевременное и полное оприходование продукции, поступающей из производства. Получение, выпуск продукции (кормов) является завершением, результатом процесса производства. Поэтому учет производства тесно связан с учетом выпуска продукции.

И основным недостатком в этом направлении заключается в том, что на практике между суммой затрат на производство продукции и результатами ее реализации (внутрихозяйственным исполнением) нет увязки, которая состоит в следующем: чем ниже затраты на производство продукции, тем выше прибыль, и наоборот. Причина несоответствия заключается в отсутствии учета качества продукции (классность качества кормов и др.). И опять же рыночные цены колеблются в зависимости от качества продукции.

Анализ показывает, что при всей простоте и доступности указаний порядок учета процесса использования пастбищ является нерациональным. На практике его применение привело к тому, что урожая даже культурных пастбищ в большинстве хозяйств по циклам стравливания не ведется. В лучшем случае в конце пастбищного периода специалистами составляются разовые акты с указанием размеров стравленных площадей и количества содержащегося на них поголовья скота, что служит основанием для отнесения на затраты по животноводству расходов по содержанию пастбищ.

Акт на оприходования пастбищных кормов, учтенных по укосному методу применяется для учета оприходования зеленой массы пастбищ, скормленных скоту без предварительной уборки (путем выпаса).

Применение двух совершенно разных по содержанию первичных документов для оприходования пастбищных кормов связано с тем, что до настоящего времени нет единой методики определения количества зеленой массы пастбища, используемого без предварительной уборки (путем выпаса). В экономической литературе этот вопрос остается дискуссионным. Одни экономисты считают целесообразным определить количество пастбищных кормов зоотехническим методом, а другие укосным.

Исследования показывают, что при сопоставлении данных укосного и зоотехнического методов разница в показателях продуктивности пастбища по исследованной крупным рогатым скотам зеленой травы составляет от 14% до 20% и выше. Объясняется это тем, что базируются эти методы на разной основе и имеют разные задачи.

Оставляя право выбора зоотехнического или укосного метода за хозяйством, предлагаем к внедрению единый акт на оприходование пастбищных кормов.

Урожайность пастбища – это растительная масса, выросшая за вегетационный период, съеденная скотом или убранная другим способом. Конечная урожайность пастбища выражается в центнерах зеленой или воздушно-сухой массы (сена) с 1 га. При этом зелёная масса, скормленная на корню, а также использованная на сенаж, силос, травяную муку и т.д., может быть пересчитана на сено или на зеленый корм.

Продуктивность пастбища – это в конечном итоге количество животноводческих продуктов (молоко, шерсть, прирост скота), которое получено с 1га пастбища в течение всего пастбищного периода. В значительной степени продуктивность пастбища зависит от вида и породы скота, правильной организации выпаса животных, поедаемости травы, количества выделенных на подкормку концентратов и ряда других факторов.

Одна из наиболее существенных особенностей сельскохозяйственного производства, с которой приходится сталкиваться при калькулировании себестоимости, состоит в том, что многие сельскохозяйственные растения и животные в результате единого технологического процесса дают не один, а несколько видов продукции, которые обычно неравноценные и не соизмеримые между собой. Поэтому они подразделяются на продукцию основную, которая в свою очередь может состоять из нескольких видов сопряженной продукции и побочную.

Следовательно, сами технологические особенности ряда отраслей сельскохозяйственного производства не всегда позволяют обособить учета затраты на производство каждого конкретного вида продукции даже и в тех случаях, когда в качестве самостоятельного объекта учета выступает отдельная сельскохозяйственная культура.

Поэтому в сельском хозяйстве во многих случаях неизбежно применение тех или иных приемов условного распределения затрат между отдельными видами продукции. В период Советского учета затраты между отдельными видами основной и побочной продукции пастбищного кормопроизводства распределялись по специальным коэффициентам, разработанным ЦСУ СССР и одобренным Министерством сельского хозяйства СССР.

А.Д. Ларионов писал, что «многолетний опыт применения этих коэффициентов в колхозах и совхозах, показал, что распределение затрат по ним приводит к значительному искажению себестоимости отдельных видов продукции».

Себестоимость центнера сена и зеленой массы зависит от многих конкретных условий, поэтому и соотношения затрат на производство центнера зеленой массы и сена не может быть одинаковым в различных сельскохозяйственных организациях, применение условных коэффициентов устранило естественную зависимость себестоимости единицы конкретных видов продукции от уровня их урожайности.

Подводя итог, можно сказать, что коэффициенты не только сохранили недостатки предшествующих методов, но и усугубили их своей шаблонностью. Применение общих коэффициентов значительно увеличивает отдаленность исчисляемой с их помощью условной себестоимости от фактических затрат на производство конкретных видов продукции.

Для улучшения качества калькулирования себестоимости продукции многолетних трав целесообразно некоторое усложнение учета производственных затрат.

Достигается это таким путем: прямые расходы, связанные с уборкой урожая и относящиеся к одному виду продукции, выделяют на отдельные аналитические счета, а затраты предуборочного характера (подготовка почвы к посеву, посев и уход за растениями) делят пропорционально использованной площади. Сложение прямых затрат с частями общих (распределяемых) дает нам сумму расходов, которая будет определять полную себестоимость отдельных видов продукции кормов (биологических активов).

Предлагается следующая формула расчета себестоимости пастбищного корма:

, где

Сб – себестоимость, сом;

З – затраты, сом;

М – количество зеленой массы, ц

Коэффициенты предшествующих лет относятся в равной мере по всем убранным площадям трав. Поэтому они должны распределяться по видам продукции не пропорционально ее выходу как это делается при коэффициентном методе, а пропорционально площадям использования трав.

Такая методика учета затрат по многолетним травам является более правильной, так как она позволяет прямо учесть основную часть расходов по отдельным видам продукции. Для сравнения исчислим себестоимость продукции многолетних травы с помощью действующих коэффициентов.

Коэффициентным методом калькулирования себестоимости продукции многолетних трав расчет фактической себестоимости зеленой массы трав, используемых на выпас, не предусматривается вообще.

Таблица 2 - Себестоимость основных видов кормов собственного производства в кооперативном хозяйстве «Айкол» (сом за 1 ц).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид кормов | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2013 г. К 2010 г. |
| Сенокосы естественные и пастбища (сено) | 81,2 | 88,5 | 83,39 | 62,43 | 70,54 |
| Сенокосы улучшенные  Сено  Зеленая масса | 136,5  29,37 | 142,12  28,56 | 127,55  25,33 | 129,6  26,7 | 94,9  90,9 |

Составлено автором

Как видно из таблицы, себестоимость основных видов кормов растет, в связи с этим возрастают и затраты на продукции животноводства. Себестоимость единицы по всем видам продукции животноводства возросла в более чем в 6 раз (таб.2). При этом за период с 1995 г. цены продукции пастбищ выросли в 18 раз, в то время как приобретенные ими продукции и услуги подрожали в 36 раз.

Недостаточная эффективность производства и использования кормов (биологических активов) в сельскохозяйственных организациях не только с вышеуказанными факторами, но и с несовершенством системы управления пастбищным кормопроизводством. В таблице 3 дана динамика себестоимости единицы продукции животноводства в кооперативном хозяйстве «Айкол».

По нашему мнению, для эффективного развития сельскохозяйственного производства необходимо не только совершенствование технологии производства, но и его организации.

Таблица 3 - Динамика себестоимости единицы продукции животноводства в кооперативном хозяйстве «Айкол» за 1998 – 2013 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Кооперативное хозяйство «Айкол» | к-во голов | 1998  сом/ц | 2010  сом/ц | 2011  сом/ц | 2012  сом/ц | 2013  сом/ц | 2013 г. к 1998г. |
| Мясо овец | 645 | 215 | 2152 | 2503 | 2805 | 3883 | 94,45 |
| Мясо яка | 859 | 230 | 1642 | 2106 | 3817 | 4195 | 94,52 |
| Мясо лошади | 158 | 162 | 1175 | 1807 | 2588 | 2917 | 94,45 |
| Шерсть, кг | 56 | 21 | 209 | 219 | 287 | 357 | 94,12 |

Составлено автором

В хозяйстве в соответствии с сегодняшними реалиями не на должном уровне поставлен производственный учет, анализ деятельности производственных подразделений. К сожалению, на многих хозяйствах не действует система управления издержками производства, практически не контролируется себестоимость продукции в виду отсутствия системного учета.

Таким образом, в условиях рынка экономические результаты в значительной степени зависят от эффективности затрат. Поэтому здесь возникает объективная необходимость совершенствования управления производством, усиления действенности его функции и рационального использования производственных ресурсов на базе хорошо наложенного производственного и бухгалтерского учета.

В третьей главе - **«Анализ и аудит эффективности использования пастбищ и пути их улучшения»** рассматриваетсяпроблема создания прочной пастбищной кормовой базы, которая остается одним из важнейших условий развития животноводства, существенно влияет на повышение продуктивности пастбищ, сохранение плодородия почв и окружающей среды.

Площадь пастбищ в республике составляет 9,1 млн. га или более 86 %.

Площадь пастбищ по сезонам использования по Иссык-Кульской области показана в таблице 4.

Таблица 4 - Площадь пастбищ по сезонам использования на 2013 г. по Иссык-Кульской области.

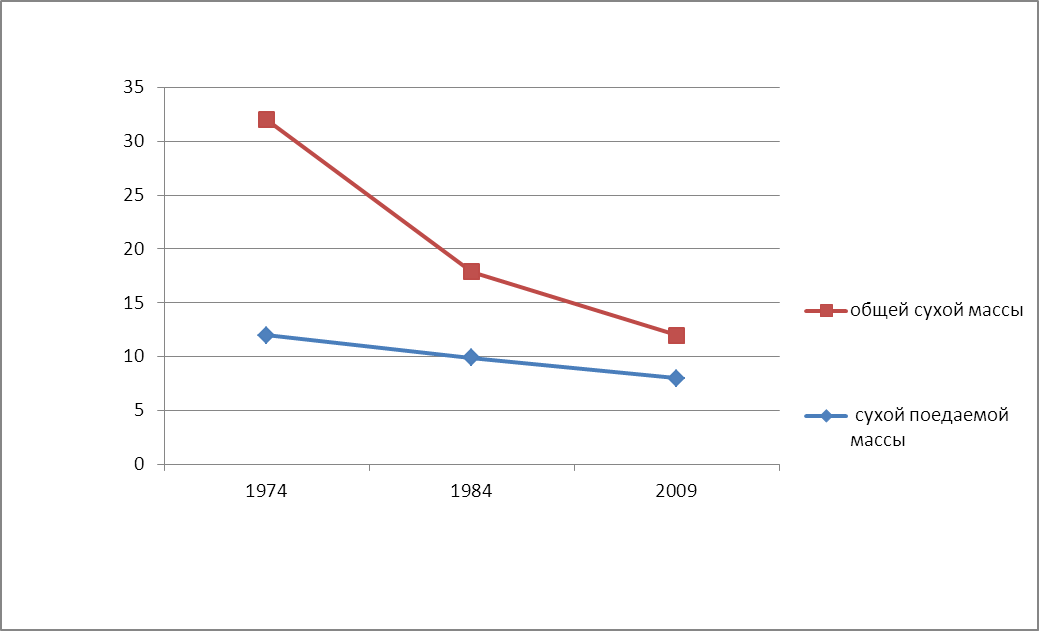
|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  областей и районов | Всего | в том числе по сезонам  использования | | |
| летних | весенне-осенних | зимних |
| По республике | 9 187 600 | 5 254 544 | 2 494 763 | 1 387   662 |
| Иссык-Кульская область | 1 387   662 | 642628 | 382036 | 362998 |
| 1.Аксуйский | 302407 | 135245 | 67467 | 99695 |
| 2.Жетиогузский | 442008 | 220435 | 103922 | 117651 |
| 3.Иссык-Кульский | 170940 | 61907 | 68699 | 52014 |
| 4.Тонский | 356747 | 150171 | 114620 | 91956 |
| 5.Тюпский | 103730 | 74870 | 27178 | 1682 |
| 6.г. Балыкчи | 0 |  |  |  |
| 7.г. Каракол | 150 |  | 150 |  |

Данные Департамента пастбищ за 2013год.

Основными показателями эффективности функционирования пастбищного кормопроизводства является прибыль, рентабельность, сокращение затрат антропогенной энергии на единицу пастбищных кормов (биологических активов), повышение урожайности зеленой массы за счет повышения плодородия почвы.

Состояние почвенного покрова и растительности пастбищ тесно взаимосвязаны между собой. Поэтому общее неблагоприятное состояние почв напрямую сказывается на урожайности ценных пастбищных трав. В результате изучения литературных источников и проведения собственных исследований мы оценили ситуацию по урожайности пастбищ в Кыргызстане в динамике с 1930гг. с прогнозом до 2030 гг. (рис.1).

**Динамика и прогноз урожайности горных пастбищ.**

****

Урожайность, ц/га

Годы исследования

Рис.1

По графику кривые показывают, что при условии отсутствия улучшающих мероприятий урожайность ценных трав в поедаемом (хозяйственном) отношении растений будет, несомненно, снижаться. При условии научно-обоснованного использования пастбищ, с применением улучшающих мероприятий мы получаем гарантированную ежегодную прибавку урожайности полезных растений.

В случае отсутствия использования пастбищ, а также отсутствия улучшающих мероприятий, урожайность пастбищ будет колебаться в небольших пределах, что, прежде всего, будет зависеть от природных и климатических условий данной территории в определенный период времени.

Для решения задач, поставленных в диссертации нами сопоставительно проанализированы данные овцеводства кооператива «Айкол» Тонского района Иссык-Кульской области. Так кооперативное хозяйство является одним из крупных хозяйств в Кыргызстане по выращиванию овец, яков и коней. Всего сельскохозяйственных земель -12563 га, в том числе: пашни-564 га, сенокосы-527 га, многолетние насаждения-31 га, пастбища -11414 га.

Животноводство: овец - 3157 голов, яков - 676 голов, лошадей - 350 голов.

В связи с этим в задачу наших исследований входило провести сравнительный анализ расхода кормов в расчете на 1 овцематку в зависимости от системы содержания и времени года проведения ягнения маток на базе кооператива «Айкол» (Табл. 5).

На современном этапе в нашей республике одним из основных ресурсов повышения эффективности овцеводства является эффективное использование потенциала горных пастбищ. В кооперативе «Айкол» была использована технология круглогодового пастбищного содержания овец в зимний период и весенним ягнением маток на пастбищах.

Стоимость годовой арендной платы за 1 га сенокосов и пастбищ в горной зоне составила 25 сомов, средняя урожайность - 12-14 ц/га воздушно-сухой массы, питательность кормов (биологических активов) получаемых в горной зоне в среднем: травостоя летнего пастбища - 0,25 кормовых единиц, зимнего - 0,30 кормовых единиц, сено горного пастбища - 0,5 кормовых единиц. По проведенным расчетам стоимость 1 кг зеленой массы высокогорного пастбища составила - 0,09-0,11 сом, стоимость 1 кг кормовых единиц зеленой массы высокогорного пастбища -0,38-0,44 сом. На одну овцематку в среднем за год было израсходовано 597,21 кг кормовых единиц (таб.3.2.7.), в том числе пастбищный корм составил 435,79 кг кормовых единиц, или же 78,85% ,а в ценовом отношении 28,07 %. Среднегодовая стоимость 1 кг кормовых единиц составила 2,03 сом, что отразилось на общих затратах по содержанию животных, при этом относительная дешевизна пастбищного корма способствовала снижению себестоимости кормов (биологических активов).

Для небольшого количества овец хозяйства применялась традиционная технология при зимней окоте маток в кошарах. На одну овцематку в среднем за год израсходовано 2091,6 кг кормовых единиц, в том числе пастбищный корм составил 1305 кг кормовых единиц или же 47,45%, а в ценовом соотношении 34,75%.

Таблица 5 - Структура расхода и стоимость кормов в зависимости от условий содержания овец (в расчете на 1 овцематку).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №№  п/п | Месяц | | Пастбищное содержание | | | Пастбищно-стойловое содержание | | | |
| Сено горное,  кг | Конц. корма,  кг | Трава пастбищная, кг. | Эспарцет, кг | Саман ячменя,  кг | Конц.  корма,  кг | Трава пастбищная,  кг |
| 1 | январь | | 0,78 | 0,15 | 1,68 | 0,83 | 3,2 | 0,32 | - |
| 2 | февраль | | 0,78 | 0,27 | 1,68 | 1,52 | 3,2 | 0,51 | - |
| 3 | март | | 0,78 | 0,35 | 1,68 | 1,52 | 3,2 | 0,51 | - |
| 4 | апрель | | 1,0 | 0,35 | 1,68 | 0,81 | 1,47 | 0,27 | 4,3 |
| 5 | май | | - | 0,25 | 9,0 | - | - | - | 7,0 |
| 6 | июнь | | - | - | 7,0 | - | - | - | 7,0 |
| 7 | июль | | - | - | 7,0 | - |  | - | 7,0 |
| 8 | август | | - | - | 7,0 | - | - | - | 7,0 |
| 9 | сентябрь | | - | - | 7,0 | - | - | 0,11 | 7,0 |
| 10 | октябрь | | - | - | 5,2 | 0,52 | - | 0,22 | 4,2 |
| 11 | ноябрь | | - | - | 5,2 | 0,82 | 2,9 | 0,26 | - |
| 12 | декабрь | | 0,78 | 0,15 | 1,75 | 0,82 | 2,9 | 0,31 | - |
| 13 | Всего кормов, кг | | 123,6 | 45,6 | 1676,1 | 205,2 | 506,1 | 75,3 | 1305 |
| 14 | Корм. ед. | В кг | 66,74 | 50,16 | 435,79 | 110,81 | 182,20 | 82,83 | 339,3 |
| В % | 12,08 | 9,07 | 78,85 | 15,49 | 25,48 | 11,58 | 47,45 |
| 15 | Стоим-сть кормов | Сом/кг | 2,0 | 4,0 | 0,1 | 2,55 | 0,98 | 3,71 | 0,53 |
| всего | 247,2 | 182,4 | 167,61 | 523,26 | 495,98 | 279,36 | 190,80 |
| 16 | Итого, сом | | 597,21 | | | 1489,4 | | | |

Составлено автором

При этом в структуре рациона овцематок в пастбищно-стойловом содержании, доля дешевых кормов (биологических активов) меньше по сравнению с пастбищным содержанием на 6,68% , что в свою очередь отразилось на общей стоимости израсходованных кормов (биологических активов). Среднегодовая стоимость 1 кг корм ед. в пастбищно-стойловом содержании составила 3,56 сом, что выше по сравнению с пастбищным содержанием в 3,4 раза. Стоимость кормов заготавливаемых в пастбищно-стойловом содержании превышает стоимость 1 кг кормовых единиц пастбищного содержания; сено эспарцета - 12,5 раза, саман ячменный-11,5, концентрированные корма - 7,6 и зеленая масса долинного луга в 5 раз.

В результате стоимость кормов на содержание 1-й овцематки в пастбищно-стойловом содержании, при традиционной технологии и зимнем ягнении маток составила 1990,25 сом, при круглогодовом пастбищном содержании на естественных кормовых угодьях, с подкормкой в зимний период и весеннем ягнении маток-597,21 сом, разница на 1393,04 сом или же в 3,3 раза.

В таблице 6 показана экономическая эффективность овец разных поколений.

Таблица 6 - Экономическая эффективность овец разных поколений в хозяйстве «Айкол»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Поколения овец | Основные производственные показатели | | | | Чистый доход с 1-й головы овец, в сомах | Экономическая эффективность в % |
| Расход на выращивание одного барана, в сомах | Денежная прибыль с 1-й головы овец, в сомах | | |
| Всего | В том числе | |
| С шерсти и шкуры | С веса |
| I | 551,20 | 754,86 | 53,08 | 701,78 | 203,66 | 36,9 |
| II | 541,25 | 758,41 | 53,33 | 705,08 | 217,16 | 40,0 |
| III | 538,72 | 772,89 | 54,31 | 718,08 | 233,67 | 43,0 |

Из таблицы 6 видно, что овцы первого поколения являются молодняком, а второе и третье поколения овец проявляют полностью продуктивность и за счет этого их экономическая эффективность выше, чем у первого поколения.

Мониторинг – гибкий и точный инструмент для регулирования управления пастбищными угодьями. Результаты экологического мониторинга должны использоваться для корректировки норм выпаса, методов хозяйствования. Выявления неблагоприятных параметров на пастбищных участках и поддерживать экологический баланс.

Данные, полученные, по средствам экологического мониторинга, как одного из видов, получения информации о состоянии пастбищных ресурсов и общего состояния пастбищ, имеют приоритетное значение для дальнейшего рационального использования пастбищ и их улучшения.

В настоящее время актуальными являются вопросы обоснования эколого-экономических механизмов использования аудита для решения задач сельскохозяйственного и агропромышленного производства в одной системе рационального использования пастбищ.

Цель аудита в области пастбищного кормопроизводства является подтвердить достоверность формирования затрат, выхода продукции и правильность отражения их в отчете.

Задачей аудита производительной деятельности является установить:

- обоснование объектов и номенклатуры статей затрат;

- документальное оформление операций по учету затрат и выхода продукции пастбищного кормопроизводства;

- достоверность учета и издержек производства и калькулирования себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства;

- полноту оприходования продукции и правильность отражения в отчете.

Продукция культурных пастбищ отображается только в количественном выражении и стоимостной оценкой.

Себестоимость кормов (биологических активов) пастбищ должна определяться делением затрат на их создание (прошлых и текущих лет) на количество центнеров этих кормов. Корма пастбищ (с естественных пастбищ) отображаются только в количественном выражении в центнерах и кормо-единицах.

Оптимизация пастбищной нагрузки осуществляется через приведение количества скота в хозяйстве в соответствие с площадью пастбищных угодий. Или наоборот увеличение площади кормовых угодий до уровня необходимого для полного обеспечения поголовья скота пастбищным кормом. Пастбищную нагрузку нужно оптимизировать для того, чтобы повысить урожайность естественных угодий и повысить тем самым рентабельность хозяйства.

Емкость пастбищ определяется по формуле:

где Е – емкость урочища или участка в гол/га;

У – урожайность пастбища в сухой поедаемой массе, кг/га;

П – питательность пастбищной травы в кормовых единицах;

И – коэффициент использования пастбищ;

Н – суточная норма для одной условной овцы в кормовых единицах (кг);

К примеру: урожайность (У) летних пастбищ составляет 12,7 ц/га в зеленой или 5,33 ц/га в сухой поедаемой массе, с кормовым достоинством или питательностью (П) – 0,5. Суточная потребность одной условной овцеголовы (Н) составляет 1,2 кг кормовых единиц. Коэффициент использования пастбищ (И) составляет – 0,7 или 70%.

Тогда емкость пастбищ будет равна за 1 день:

Это означает, что 1 га пастбищ может прокормить в день 155 голов овец. Для овец в количестве 5000 в день потребуется 32,26 га пастбищ (5000/155=32,26 га).

Таким образом, через емкость (нагрузкой) пастбищ можно рассчитать потребную площадь для любого количества скота на любой срок (сезон).

Применяя коэффициент использования пастбищ (И), можно рассчитать потребную площадь любых типов пастбищ для любого вида скота по следующей формуле:

где:

S – потребная площадь пастбищ (га);

К – количество условных голов овец;

Н – суточная норма для одной условной овцы в кормовых единицах;

Д – продолжительность выпаса в днях;

У – урожайность пастбища в сухой поедаемой массе, кг/га;

П – питательность 1 ц пастбищной травы в кормовых единицах;

И - коэффициент использования пастбищ;

К примеру: К=5000 голов условных овец, Н=1,2 кг в кормовых единицах, Д=1 день, У=533 кг/га, П=0,5; И=0,7.

В данном случае потребная площадь в день будет равна.

Нагрузка на 1 га пастбища за сезон рассчитывается по формуле:

Нс= Урожайность ц/га(за сезон)\*коэффициент поедаемости (0,42)

Суточная потребность 1 головы (ц)\* пастбищный период (дни)

Нс=

Полученные данные говорят о недоиспользованности пастбищного травостоя, что и объясняет большое количество полегающих отмерших остатков растений, которые ограничивают важные факторы для роста и развития полезных растений. Таким образом, создаются большие конкурентоспособные условия для произрастания сорных и ядовитых растений, которые более устойчивы к изменениям условий среды произрастания.

Максимальная продуктивность пастбищ возможна лишь при оптимальной нагрузке на них. Пастбищная дигрессия (пастбищный сбой) – постепенное изменение растительного сообщества под воздействием чрезмерной пастбищной нагрузки. При пастбищной дигрессии падает продуктивность травостоев, обедняется видовой состав, травы замещаются сорными растениями. Увеличение нагрузки выше оптимальной ведет к уменьшению количества поедаемой массы, снижению продуктивности животных, ухудшению пастбищ. Недогрузка пастбищ ведет к потере корма. Животные, получающие недостаточное количество корма малопродуктивны, что резко снижает экономическую рентабельность хозяйства. Одна сытая корова на хорошем пастбище дает больше молока, чем две голодные на сбитом пастбище. При этом во втором случае затрат в 2 раза больше. Одним из приемов сохранения и повышения урожайности кормовых трав, а также улучшения ботанического состава травостоя является одногодичный отдых пастбищ. Двухлетний и трехлетний отдых пастбищ нецелесообразен, так как со второго года отдыха прибавка урожая незначительна и не компенсирует потерь урожая в годы отдыха. Существует два основных способа использования пастбищ: бессистемный (или вольный) и загонный. При бессистемном выпасе кормовые растения лишены возможности отдыхать. Не поедаемые и плохо поедаемые растения угнетают кормовые травы. Загонный выпас позволяет избежать большинства недостатков, свойственных бессистемному выпасу. Учитывая, что в различные сроки выпас, и кратность стравливания неодинаково влияют на пастбищные травы, необходимо чередование сроков и кратности использования пастбищных участков внутри сезона по годам, то есть пастбище оборот. Пастбище оборот – это система рационального использования пастбищ, сочетающая максимально возможное использование их скотом с мерами сохранения и улучшения травостоя, то есть необходимость чередования сроков и кратности использования пастбищных участков внутри сезона и по годам. Введение пастбищеоборотов позволяет увеличить емкость пастбищ на 20-30% за счет увеличения урожайности и улучшения кормового состава травостоя.

Интенсификация пастбищного хозяйства означает переход к качественно новому состоянию его развития - от количественного роста к качественным показателям. В условиях рыночной экономики, в первую очередь это касается перестройки всего экономического механизма с учетом ресурсосберегающего подхода и учета экологического фактора. Кроме того, необходимо иметь в виду, что интенсификация представляет собой постоянное нарастание прогрессивных факторов. При этом необходимо отметить, что существенным недостатком предшествующего периода интенсификации в сельском, в том числе и пастбищном хозяйстве была разрозненность нововведений, использовавшихся в производстве. Современный же этап ее проведения предусматривает переход на инновационный путь развития, для которого характерным является системный и целенаправленный подход к решению проблем.

**ВЫВОДЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ**

Результаты проведенного исследования дают основание для следующих выводов и рекомендаций по совершенствованию учета, анализа и аудита пастбищного кормопроизводства и повышения его эффективности:

1. Природные кормовые угодья (биологические активы) являются гарантом стабильности экосистем. Для эффективного развития пастбищной отрасли необходимо создание условий становления и функционирования новых экономических отношений, направленных на формирование мобильных внутрихозяйственных структурных подразделений пастбищного кормопроизводства и животноводства, установление экономических взаимоотношений между ними. Поэтому в пастбищном кормопроизводстве и животноводстве возникает необходимость совершенствования управления производственными процессами. Осуществление этих мероприятий требует дальнейшего развития бухгалтерского учета и внутреннего контроля, усиления их роли в управлении процессами использования пастбищ и развития животноводства.

2. Совершенствование учета затрат на производство продукции пастбищного кормопроизводства должно быть направлено на создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций.

3. Одним из направлений совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пастбищ является совершенствование форм первичной документации. Разработка и построение новых форм первичных документов должны способствовать упрощению первичного учета, сокращению объема форм первичной документации. Внедрение в практику разработанных форм первичных документов позволит повысить оперативность и ценность получаемой информации, создать эффективную систему ценообразования, улучшить формирование рационов кормления, снизить затраты рабочего времени на подготовку данных, обеспечить качественный и количественный контроль за поступлением и расходованием пастбищных кормов (биологических активов).

4. Действующая методика калькулирования себестоимости продукции пастбищ требует совершенствования. Она не решает в полной мере одну из основных задач калькулирования-научно-обоснованного распределения затрат по видам получаемой продукции (сено, зеленая масса) в той мере, в какой они отражают стоимость используемых средств в соответствии с их участием в производстве этих видов продукции. В связи с чем происходит существенное завышение себестоимости основной продукции. С этой целью необходимо выделить затраты, касающиеся содержания пастбищ.

5. Критерием рациональной организации пастбищного кормопроизводства в хозяйствах, производящих корма для соответствующих нужд животноводства, является максимальный выход высококачественных кормов (биологических активов) с единицы кормовой площади при минимальных затратах труда и средств на единицу питательных веществ, а на предприятиях для продажи другим хозяйствам – прибыль на единицу кормовой площади.

В соответствии с данным критерием для экономической оценки эффективности пастбищного кормопроизводства целесообразно применять следующие основные показатели: урожайность зеленой массы (в центнерах кормовых единиц на 1 га), себестоимость 1 центнера кормовых единиц, прибыль от реализации продукции, рентабельность, производительность труда, выход обменной энергии на 1 сом затрат и другие дополнительные показатели.

6. Системы содержания овец значительно различаются материально и трудоемкостью. Выбор срока ягнения и технология содержания зависит в каждой конкретной зоне республики от ряда факторов. Использование в горной зоне республики технологии зимней пастьбы овец, с весенним ягнением маток на пастбищах позволяет значительно снизить затраты на заготовку кормов (биологических активов) и выращивание ягнят. Разведение овец, особенно при отгонно-горном способе и круглогодовом пастбищном содержании с подкормкой в зимнее время, тесно связано с эффективностью использования горных и высокогорных кормовых угодий. В условиях Иссык-Кульской области максимальное использование горных кормовых угодий создает возможность значительного снижения затрат в овцеводстве. Круглогодовое пастбищное содержание овец с использованием элементов ресурсосберегающих экологически чистых технологий позволит получить высокоценную экологически безопасную, конкурентоспособную продукцию при минимальных затратах. К примеру, себестоимость 1 ц сухой поедаемой зеленой массы составляет 20 сом, 1 кг зеленой массы составит 20 тыйын. Норма расхода на одного ягненка составляет 1 кг зеленой массы, тогда за пастбищный период сумма затрат на одного ягненка составляет 210\*1\*0,20=42 сом, то есть на одного 7-месячного ягненка составляет 42 сом. Если рыночная стоимость одного ягненка около 4 тыс. сом, то чистый доход получаем 3958 сом.

7. Проведение своевременного и регулярного экологического и экономического мониторинга естественных пастбищ существенно снизит затраты на восстановительные мероприятия пастбищ и приводит к рациональному и эффективному использованию пастбищных угодий и оптимизации пастбищной нагрузки и ее инновационное развитие.

**Список основных опубликованных работ по теме диссертации**

1. Чортонбаева А.Т., Исраилов М.И. Вопросы рационального и эффективного использования пастбищ Кыргызской Республики//Наука и новые технологии №2, Бишкек,2010.-С.159-161. (ISSN 1026-9045).

2.Чортонбаева А.Т. Управление и контроль над пастбищными ресурсами в Кыргызской Республике// «Поиск» научный журнал Министерства образования Республики Казахстан, №4, 2012.-С.146-148. (ISSN 1560-1730).

3.Чортонбаева А.Т. Пастбищное кормопроизводство как основной фактор интенсификации животноводства в Кыргызстане// «Поиск» научный журнал Министерства образования Республики Казахстан, №4, 2012.-С.149-151. (ISSN 1560-1730).

4. Чортонбаева А.Т. Оценка определения емкости и оптимизации пастбищной нагрузки Кыргызской Республики//Селекционно-технологические аспекты развития продуктивного верблюдоводства и аридного кормопроизводства в Казахстане. Материалы международной научно-практической конференции, Шымкент.-2012.-С.308-311.(ISBN 978-601-7275-48-

5. Чортонбаева А.Т., Исраилов М.И. Оценка определения экономической эффективности пастбищных ресурсов// Наука и новые технологии №4,Бишкек, 2013.- С.185-187. ( ISSN 1026-9045).

6. Чортонбаева А.Т., Исраилов М.И. Пути снижения себестоимости продукции пастбищных ресурсов//Наука и новые технологии №4, Бишкек,2013.-С.192-194. ( ISSN 1026-9045).

7. Чортонбаева А.Т., Исраилов М.И. Анализ использования пастбищ и пути их улучшения (на примере производственного кооператива «Айкол» Тонского района Иссык-Кульской области//ВЕСТНИК КНАУ им. К.И. Скрябина ,№2(29), Бишкек,2013.-С.190-193 (ISSBN 1694-6286).

8. Чортонбаева А.Т., Исраилов М.И. Распределение доходов за использование пастбищных ресурсов//ВЕСТНИК КНАУ им. К.И. Скрябина (29), Бишкек,2013.-С.193-195 (ISSBN 1694-6286).

9.Чортонбаева А.Т. Налоги на пастбищные ресурсы в Кыргызской Республике// Известия Вузов, №3,Бишкек, 2013.-С. 141-143.( ISSN 1026-9045).

**Резюме**

диссертации Чортонбаевой Асель Тыргоотовны на тему: «Организация учета, анализа и аудита эффективности использования высокогорных пастбищ (на примере Иссык-Кульской области) представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет и статистика.

**Ключевые слова:**аналитический и синтетический учет; себестоимость, калькулирование себестоимости, экономическая эффективность, экономическая оценка, аудит, экологический аудит, выход продукции, пастбищное кормопроизводство, высокогорные пастбища, ценообразование*.*

**Предмет исследования:** Теоретические и практические проблемы функционирования учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства.

**Объект исследования:** выбраны высокогорные пастбища Иссык-Кульской области Кыргызской Республики.

**Цель исследования:** разработка и обоснование рекомендации по совершенствованию управления пастбищными ресурсами, учета затрат на производство и калькулирования себестоимости пастбищного кормопроизводства и на основе вышеизложенного и научного анализа современного состояния обосновать и выработать предложения по повышению эффективности использования пастбищ.

**Методы исследования:** применялись абстрактный, экономико-статистический, монографический, экономико-математический и другие методы исследования.

**Полученные результаты:**Обобщены и углублены теоретические положения, касающиеся процессов совершенствования учета затрат пастбищного кормопроизводства. Модифицированы формы первичной учетной документации по учету затрат и выходу продукции пастбищ, разработана методика калькулирования себестоимости продукции пастбищного кормопроизводства; обоснованы сущность, показатели и факторы экономической эффективности пастбищного кормопроизводства.

**Степень использования:**научно-практические рекомендации, разработанные и апробированные автором могут быть рекомендованы для использования в государственных органах при разработке аграрной политики Кыргызской Республики.

**08.00.12.-“Бухгалтердик эсеп жана статистика” адистиги боюнча экономика илимдеринин кандидаты илимий даражасын алуу учун «Бийик тоолуу жайыттарды пайдалануунун эффективдүүлүгүнүн эсебин, талдоосун жана аудитин уюштуруу (Ысык Көл областынын материалдарынын негизинде)” деген темадагы Чортонбаева Асель Тыргоотовнанын диссертациясынын**

**Корутундусу**

**Өзөктуу сөздөр:**аналитикалык жана синтетикалык эсеп, өздүк наркы,өздүк наркты калькуляциялоо, экономикалык эффективдүүлүк. Экономикалык баалоо,аудит, экологиялык аудит, продукциянын түшүмү, жайыт тоюттары, бийик тоолуу жайыттар, баа түзүлүшү.

**Изилдөөнун негиздери:** Жайыттагы тоюттун түшүмүнүн өздук наркын калькуляциялоодо жана өндүрүүдөгү чыгымдардын эсебин жүргүзүүдөгү теориялык жана практикалык проблемалар.

**Изилдөөнүн объектиси:**Кыргыз Республикасынын Ыссык-Көл дубанынын бийик тоолуу жайыттары.

**Изилдөөнүн максаттары:**Жайыттагы тоют өндүрүүнүн өзгөчө наркын калькуляциялоо боюнча сунуштарды иштеп чыгуу жана негиздөө. Азыркы учурда илимий анализдөөнүн негизинде заманбап шарттарда жайыттардын эффективдүүлүгүн жогорулатуу үчүн багыттарды негиздөө жана сунуштарды иштеп чыгуу.

**Изилдөөнун ыкмалары:** абстрактуу, экономикалык, статистикалык, монографиялык, экономикалык математикалык жана башка ыкмалар колдонулду.

**Келип чыккан натыжалар:** Жайыт тоюттарынын чыгымдарынын эсебин жакшыртуу процесстерине тиешелуу болгон теориялык көрсөтмөлөр тереңделди жана жыйынтыкталды. Жайыттардын тоютунун түшүмү жана анын чыгымдарын эсептөө боюнча алгачкы эсептөө документацияларынын формасы өзгөртүлдү, жайыт тоюттарынын түшүмүнүн өздүк наркын калькуляциялоо боюнча ыкма иштелип чыкты; жайыт тоюттарынын экономикалык эффективдүүлүгүнүн факторлору, көрсөткүчтөрү , мааниси негизделди.

**Пайдалануу даражасы:**Автор иштеп чыккан илимий – практикалык көрсөтмөлөр айыл-чарба мекемелеринде бухгалтериялык эсептер жүргүзүүнүн инструкциялык материалдарын жана методикалык сунуштарын иштеп чыгууда пайдаланса болот.

**Колдонуунун тармагы:** көрсөтүлгөн жоболор борбордук жана жергиликтүү башкаруу уюмдары тарабынан өнүктүрүүнүн перспективдүү программаларында колдонулушу мүмкүн.

**Summary**

of A.T. Chortonbaeva’s dissertation on the theme «The organization of accounting, analysis and audit of the high mountain pasture efficiency (by the example of the Issyk**-**Kyl region)» for the degree of candidate of the economic sciences, specialty 08.00.12 – Accounting and Statistics.

**The Key words:** analytical and synthetic accounting; prime cost; prime cost calculating; economic efficiency; economic evaluation; audit; ecological audit; outcome; pasture feed production; high mountain pastures; price formation.

**The object of the research:** theoretical and practical problems of the production cost functioning and the prime cost calculation of the high mountain pasture feed production.

**The subject of the research:** the hight mountain pastures of the Issyk-Kyl region of the Kyrgyz Republic.

**The aim of the research:** The development and the justification of the recommendations on the pasture feed production improvement. The justification of the development direction and the development of the recommendations on the improvement of the pastures efficiency under the modern conditions.

**The methods of the research:** The abstract, the economic-statistic, the monographic, the economic-mathematic and other methods of research were used.

**The obtained results:**The theoretical statements, concerning the processes of the pasture feed production improvement of cost accounting, were generalized and profound. The primary forms of the accounting documents on the cost accounting and the pastures production yield were modified, the methods of calculating of the pasture feed production prime cost were developed; the nature, the indicators and the factors of the pasture feed production economic efficiency were grounded.

**The level of the efficiency:** The scientific-practical recommendations, which were developed and tested by the author, can be recommended for using in state organizations while developing the agricultural politics of the Kyrgyz Republic.