

**С.Баярхүү** (Магистр, МНБ, ТМЗ)  
ХААИС-ийн ЭЗБС-ийн НББШ-ний тэнхимийн багш  
[bayarkhuu.s@mul.s.edu.mn](mailto:bayarkhuu.s@mul.s.edu.mn),

**С.Оюунчимэг** (Докторант, МНБ)  
ХААИС-ийн ЭЗБС-ийн НББШ-ний тэнхимийн ахлах багш  
[oyunchimeg.s@mul.s.edu.mn](mailto:oyunchimeg.s@mul.s.edu.mn),

## **БИОЛОГИЙН ХӨРӨНГӨ БА ХӨДӨӨ АЖ АХУЙН БҮТЭЭГДЭХҮҮНИЙ БҮРТГЭЛ ТАЙЛАГНАЛЫН ЗАРИМ АСУУДАЛ**

### ***Хураангуй***

ХАА-н үйл ажиллагааны бүртгэл, тайлагнал нь бусад салбартай харьцуулахад маш их өвөрмөц онцлогтой. Учир нь тус салбарын үйл ажиллагаа нэг талаас үйлдвэрлэлийн өвөрмөц технологийн онцлог горимоос, нөгөө талаас байгаль цаг уурын хүчин зүйлээс ихээхэн шалтгаалдаг. Практикийн нягтлан бодогчид болон ХАА-н салбарын ААН-ээс авсан судалгааны үр дүнд НББОУС 41 “Хөдөө аж ахуй” –ын практик хэрэглээ хангалтгүй үзүүлэлттэй гарсан. Өөрөөр хэлбэл манай ААН-үүд ХАА-н үйл ажиллагаанд хамаарах биологийн хөрөнгө ба түүнээс хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүнийг өртөгт суурилан бүртгэж, тайлагнасаар байна. Судалгааны ажлаараа манай улсын ХАА-н салбарт ажиллаж байгаа ААН-үүдийн томоохон төлөөлөл болох “Атар чандгана сүү” ХХК-ны Мал аж ахуй (МАА)-н үйл ажиллагааны бүртгэл, тайлагналын өнөөгийн байдалд үнэлэлт дүгнэлт өгч, улмаар СТОУС-ын дагуу бүртгэл, тайлагналыг хэрхэн хийх шаардлагатай байгааг харьцуулан үзүүллээ.

**Түлхүүр үг:** Хөдөө аж ахуй, мал аж ахуй, үржлийн хөрөнгө, бүтээгдэхүүний хүлээн авалт, бодит үнэ цэнэ.

### ***Үндэслэл***

Манай улс уул уурхайд түшиглэсэн ганц тулгуурт эдийн засгаар хөгжихгүй гэдгийг сүүлийн жилүүдийн хямрал харуулсаар байна. Доголон эдийн засгийг хөлд оруулах арга зам нь монголчууд бидний уламжлалт аж ахуй болох хөдөө аж ахуй (ХАА) гэдгийг та бид сайн мэддэг ч тэрхүү салбарт үйл ажиллагаа явуулж байгаа иргэд, аж ахуйн нэгж (ААН) -үүдийг хэрхэн чадавхжуулж, өрсөлдөх чадвартай болгох вэ гэдэг арга замаа хараахан олж чадаагүй л байна.

Судлаач би бээр өөрийн мэргэжлийн өнцгөөс харахад ХАА-н салбарын ААН-үүдийн санхүүгийн тайлан, тооцоо, бүртгэл нь боломжит хөрөнгө оруулагчдийн оновчтой шийдвэр гаргалтанд тус болох, чанарын шаардлага хангасан итгэл үнэмшил төрөхүйц, үнэн зөв бодитой байж чаддаггүй, өөрөөр хэлбэл олон улсын стандарт нийцэхгүй байгаа нь улс орны эдийн засагт тус салбарын оруулж буй хувь нэмэр, үр дүнг бодитой үнэлэхэд саад болж байна.

Тэрчлэн ХАА-н үйлдвэрлэлийн гол хүчин зүйл болох биологийн хөрөнгө нь “амьд организм” байдаг учраас тэдгээр хөрөнгө болоод түүнээс бий болох эдийн засгийн үр өгөөжийг нягтлан бодох бүртгэл (НББ) –д тусгах, тайлагнах асуудал бусад хөрөнгөнөөс багагүй ялгаатай. Иймд салбарын онцлогыг тусгасан НББОУС 41 “ХАА” –ын практик хэрэглээг нэмэгдүүлэх нь зайлшгүй чухал байна.

### ***Зорилго, зорилт***

ХАА-н үйл ажиллагаатай холбоотой биологийн хөрөнгө ба түүнээс хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүнийг бүртгэлд тусгах, тайлагнах онол арга зүйг практик хэрэглээнд нэвтрүүлэх боломжийг судалж харуулахад судалгааны ажлын зорилго оршино.

Дараах зорилтуудыг дэвшүүлж байна:

- ХАА-н үйл ажиллагаатай холбоотой НББ-ийн онол, аргазүйн асуудлыг судлах,
- НББОУС 41 “ХАА”-н хамрах хүрээ, ашиглагдах нөхцлийг тодорхойлох,
- ХАА-н салбарт үйл ажиллагаа явуулж байгаа аж ахуйн нэгжүүдийн НББ-ийн өнөөгийн байдлыг судалж дүгнэлт өгөх,
- Биологийн хөрөнгө ба түүнээс хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүнийг СТОУС-ын дагуу бүртгэх, тайлагнах аргазүйг судалгааны объект болгон сонгож авсан аж ахуйн нэгжийн жишээн дээр харуулах.

## II. Үндсэн хэсэг

### II.1. Онолын үндэслэл, судалгаа

#### II.1.1. НББОУС 41 “ХАА”-ын тойм

НББОУС 41 нь өргөн хамрах хүрээтэй ба хамрах хүрээнд багтах ААН-үүдэд мэдэгдэхүйц нөлөөтэй богино хэмжээтэй стандарт юм. Ашиг олохын тулд биологийн хөрөнгийг ургуулдаг, өсгөдөг ихэнх ААН-үүдэд уг стандартыг хэрэглэнэ. НББОУС 41-ын дагуу биологийн хөрөнгийг анхлан болон дараа үеүдэд борлуулах өртгийг хассан бодит үнэ цэнээр хэмжинэ. Бодит үнэ цэнийг тооцохдоо ул үндэслэлтэй үнэлэмж хийх шаардлагатай бөгөөд ихэвчлэн тодорхой загваруудыг ашигладаг. Тус стандартын үндсэн зарчмаар хөрөнгийн өсөлт, сайжруулалтыг үнэ цэнийн өсөлтийн ашиг гэж хүлээн зөвшөөрдөг.

Саяхныг болтол ХАА-н бүх үйл ажиллагаа НББОУС 41 “Хөдөө аж ахуй”-ын хамрах хүрээнд багтдаг байсан. 2014 оны 6-р сард НББОУСЗ-өөс эх ургамалыг НББОУС 41-аас НББОУС 16 –ын хамрах хүрээ рүү шилжүүлсэн өөрчлөлт хийсэн. Нэмэлт өөрчлөлт нь 2016.01.01-нээс хүчин төгөлдөр болох бөгөөд энэ хугацаанаас өмнө хэрэглэхийг зөвшөөрсөн. Эх буюу үржлийн ургамал бүхий ААН-үүд НББОУС 16 –ын дагуу өртгийн загвар ашиглах боломжтой болсон. Эх буюу үржлийн ургамал нь нэгээс илүү үеүдэд бүтээгдэхүүн бий болгодог ургамал юм. Жишээ нь чацаргана, алим, усан үзмийн мод зэрэг жимсний модод.

#### II.1.2. Хамрах хүрээ

НББОУС 41 нь биологийн хөрөнгө, ХАА-н бүтээгдэхүүн, засгийн газрын буцалтгүй тусламжтай холбоотой ХАА-н үйл ажиллагаанд ашиглагддаг.

ХАА-н үйл ажиллагаа нь борлуулах, эсвэл ХАА-н бүтээгдэхүүн, нэмэлт биологийн хөрөнгө болгон хувиргах зорилгоор биологийн хувьсал ба биологийн хөрөнгийн хүлээн авалтыг ААН удирдах үйл явц юм. (НББОУС 41.5)

ХАА-н үйл ажиллагааны гол шинж нь биологийн хувьсалыг удирдах явдал юм. Биологийн хувьсал нь биологийн хөрөнгөнд чанарын ба тоо хэмжээний өөрчлөлт бий болгох өсөлт, хөгшрөлт, үйлдвэрлэл, нөхөн үржлийн үйл явцыг агуулдаг. (НББОУС 41.5)

Хэрэв биологийн хөрөнгөнөөс үр өгөөжийг нь хурааж авсан, хүлээн авсан бол ХАА-н бүтээгдэхүүн нь бараа материал болох ба НББОУС 2 “Бараа материал”-ын дагуу бүртгэнэ.

**Газар.** ААН-ийн эзэмшиж байгаа ХАА-н үйл ажиллагаанд ашигладаг газарт НББОУС 16-ын хүлээн зөвшөөрөлт ба хэмжилтийн зарчим үйлчилнэ. Гуравдагч талын эзэмшдэг ба ХАА-н үйл ажиллагааны зорилгоор ААН-ийн түрээсэлсэн газрыг НББОУС 17 “Түрээс”-ын дагуу үйл ажиллагааны түрээсээр бүртгэнэ.

#### Хүснэгт 2. 1 НББОУС 41-ын хамрах хүрээ

Мал амьтантай холбоотой зугаа цэнгэлийн үйл ажиллагаа нь ХАА-н үйл ажиллагаа мөн үү?	Үгүй. Амьтны хүрээлэн зэрэг зугаа цэнгэлийн үйл ажиллагааг удирдаж явуулах нь ХАА-н үйл ажиллагаа биш. Үүнд борлуулах зорилгоор биологийн хөрөнгийн хувьсалыг удирдах үйл явц байхгүй
Далайн загасчлал ХАА-н үйл ажиллагаа мөн үү?	Үгүй. Далайн загасчлал зэрэг удирдлага зохион байгуулалтгүй эх үүсвэрээс биологийн хөрөнгө хүлээн авах нь ХАА-н үйл ажиллагаа биш.
Загасны аж ахуй буюу фермер нь ХАА-н үйл ажиллагаа мөн үү?	Тийм. Дараа нь махлаад, зарж борлуулах зорилгоор загас үржүүлгийг удирдах нь НББОУС 41-ын хамрах хүрээнд багтах ХАА-н үйл ажиллагаа юм.
Эмийн үйлдвэрлэлд ашиглагддаг ургамал тариалах нь НББОУС 41-ын хамрах хүрээний үйл ажиллагаа мөн үү?	Тийм. Эмзүй, эсвэл биотехнологийн ААН тодорхой эм үйлдвэрлэхэд ашигладаг ургамлыг ургуулдаг бол уг үйл ажиллагаа нь НББОУС 41-ын хамрах хүрээнд багтана.
ААН мал өсгөж үржүүлээд, тэдгээрийг нядлаад, гулуузыг нь орон нутгийн махны зах зээлд борлуулдаг. Эдгээр үйл ажиллагааны аль нь НББОУС 41-ын хамрах хүрээнд багтах вэ?	Амьд байгаа мал амьтан бол биологийн хөрөнгө. Малыг нядалснаар биологийн хувьсал зогсож гулуузыг нь ХАА-н бүтээгдэхүүний тодорхойлолтыг хангана. ААН амьд мал амьтныг НББОУС 41-ын дагуу, харин бараа материал болох гулуузыг НББОУС 2-ын дагуу бүртгэнэ.

Эх үүсвэр: Agriculture in depth: A look at current financial reporting issues №2015-15, PwC

### **НББОУС 41 ба НББОУС 16 –ын нэмэлт өөрчлөлт**

Биологийн хөрөнгийг дараах үндсэн ангилалд хуваадаг. Үүнд: Амьтан ба ургамал, таваарын ба эх үржлийн хөрөнгө. Таваарын хөрөнгө нь хэрэглэх зорилгоор хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүн, эсвэл борлуулах биологийн хөрөнгө юм. Жишээ нь, улаанбуудай, нядлах зорилготой мал амьтан. Эх буюу үржлийн хөрөнгө нь нэгээс дээш үеүдэд үр ашиг өгдөг амьдарлынхаа хугацаанд бүтээгдэхүүн бий болгодог. Жишээ нь, чацарганы мод бол үржлийн хөрөнгө, харин чацаргана жимс нь бүтээгдэхүүн, мөн үнээ бол үржлийн хөрөнгө, харин сүү нь бүтээгдэхүүн.

Үр жимсээ байнга өгдөг үржлийн буюу эх ургамлыг нэмэлт сайжруулалтаар НББОУС 16-ын хамрах хүрээнд шилжүүлж, ургамлаас бий болсон бүтээгдэхүүнийг НББОУС 41-ын хамрах хүрээнд үлдээсэн. Үржлийн ургамлыг НББОУС 16-д дараах амьд ургамал гэж тодорхойлсон:

- Үйлдвэрлэлд ашиглагддаг, ХАА-н бүтээгдэхүүн бий болгодог,
- Нэгээс дээш үеүдэд бүтээгдэхүүн бий болгохоор хүлээгдэж байгаа,
- Тохиолдлоорх эцсийн борлуулалтаас бусдаар ХАА-н бүтээгдэхүүн байдлаар борлуулах магадлал маш бага.

Ургамлыг дараах хоёр байдлаар ашиглана. Үүнд: 1) ХАА-н бүтээгдэхүүн бий болгохын тулд тарьж ургуулах, 2) Хурааж аваад ХАА-н бүтээгдэхүүн байдлаар зарж борлуулах үржлийн ургамал. Жишээ нь, каучукны модыг шүүсийг нь авах, эсвэл мод бэлтгэхийн тулд тарьж ургуулж болно. Хэрэв гуалин модны борлуулалт нь тохиолдлын эцсийн борлуулалт биш л бол мод нь үржлийн ургамлын тодорхойлолтыг хангахгүй.

Цаашид бүтээгдэхүүн өгөхгүй үржлийн ургамлыг ашиглалтын хугацааны эцэст нь тайрч аваад зарж борлуулдаг. Иймэрхүү тохиолдлын эцсийн борлуулалт нь ургамлыг үржлийн ургамал гэж тодорхойлоход саад болохгүй.

#### *Хүснэгт 2. 2 Үржлийн ургамлын хамрах хүрээ*

Үржлийн ургамлын тодорхойлолтонд ямар төрлийн ургамал багтах вэ?	СТОУС-ын нэмэлт сайжруулалтаар ургамал нь тодорхойлолтын бүх гурван шалгуурыг хангах ёстой, жишээ нь жимсний мод, тосны далдуу мод, самрын мод, усан үзмийн мод, цайны бут, каучукны мод, чихрийн нишингэ. Үр тариа, чихрийн манжин, хүнсний ногоо зэрэг жил бүрийн тариалан нь үржлийн ургамал биш.
Үр өгөөжөө өгөх хугацааны эцэст үнэ цэнэтэй гуалин болгож хүлээн авах, хушга хурааж авахын тулд нэгэн компани хушганы модны аж ахуй эрхэлдэг. Модыг НББОУС 16 ба 41-ын алины дагуу бүртгэх вэ?	Үржлийн ургамлын тодорхойлолтын сүүлийн шалгуур бол тохиолдлын эцсийн борлуулалтаас бусдаар ургамал нь ХАА-н бүтээгдэхүүн байдлаар борлуулагдах магадлал маш бага байх. Модыг ургуулж байгаа зорилго нь ашиглагдах хугацааны эцэст үнэ цэнэ бүхий гуалин болгож бэлтгэх явдал агуулж байгаа бол уг шалгуурыг хангаж байна гэж үзэхгүй. Иймд хушганы мод нь НББОУС 41-ын хамрах хүрээнд багтана.
Зөвхөн өсгөж үржүүлэх зорилгоор маллаж байгаа эх, эцэг мал НББОУС 16-ын хамрах хүрээнд багтах уу?	Үгүй, бүх мал амьтан болох биологийн хөрөнгө НББОУС 41-ын хамрах хүрээнд багтана.
Үржлийн ургамлыг НББОУС 16-аас гадна НББОУС 41-ын дагуу үргэжлүүлэн бүртгэх сонголт байгаа юу?	Үгүй. Хэрэв ургамал нь эх ургамлын тодорхойлолтыг хангасан бол НББОУС 16-ын шаардлагуудын дагуу бүртгэх ёстой.

*Эх үүсвэр: Agriculture in depth: A look at current financial reporting issues №2015-15, Pwc*

### **II.1.3. Хүлээн зөвшөөрөлт**

НББОУС 41 дараах нөхцөлд ААН биологийн хөрөнгийг хүлээн зөвшөөрөхийг шаардсан. Үүнд:

- Өнгөрсөн үйл явдлын үр дүнд бий болсон хөрөнгийг ААН хянадаг,
- Хөрөнгөтэй холбоотой ирээдүйн эдийн засгийн өгөөж ААН-д орох боломжтой,
- Хөрөнгийн бодит үнэ цэнэ, эсвэл өртгийг найдвартай хэмжих боломжтой.

НББОУС 41 нь дээр дурдсан хүлээн зөвшөөрөлтийн ерөнхий шалгууруудаас өөр тусгай удирдамжаар хангаагүй.

#### II.1.4. Хэмжилт

НББОУС 41-ын дагуу тодорхой хязгаарлагдмал нөхцөл байдлаас бусад тохиолдолд биологийн хөрөнгийг анхлан хүлээн зөвшөөрөхдөө болон балансын өдөр борлуулах өртгийг хассан бодит үнэ цэнээр хэмжинэ. Бодит үнэ цэнийн аливаа өөрчлөлт нь орлогын тайланд тусгагдана.

Гэхдээ стандарт бодит үнэ цэнээс татгалзаж болох дараах хоёр нөхцөл байдлыг зөвшөөрсөн: (1) хөрөнгийн амьдарлын хугацааны эхэн үед ба (2) анхдагч хүлээн зөвшөөрөлтөөр бодит үнэ цэнийг найдвартай хэмжиж чадахгүй байгаа.

Эхний чөлөөлөлт нь практик арга барил юм. Анхны өртөг гарснаас хойш бага хэмжээний биологийн хувьсал явагдсан үед бодит үнэ цэнэ нь ойролцоогоор өртөг нь байж болохыг стандарт зөвшөөрсөн (Жишээ нь, дөнгөж балансын өдрийн өмнөхөн үрэлсэн улаанбуудай). Түүнчлэн үнэ ханшид үзүүлэх биологийн хувьслын нөлөө материаллаг бус гэж үзэж байгаа бол, жишээ нь, шилмүүст модны тариалалтын 30 жилийн хугацаатай мөчлөг анхны өсөлтийн үе шатандаа байгаа бол (НББОУС 41.24).

Хоёрдугаар чөлөөлөлт нь маш ховорхон тохиолдох ч бодит үнэ цэнийг найдвартай хэмжих боломжгүй байгаа нөхцөл юм. Стандарт биологийн хөрөнгийн хувьд бодит үнэ цэнийг найдвартай хэмжих боломжтой гэсэн таамаглалыг агуулдаг. Биологийн хөрөнгийг анх хүлээн зөвшөөрөх үед түүний хувьд зах зээлийн үнэ ба үнэ цэнийн үзүүлэлт байхгүй, бодит үнэ цэнийг тооцоолох боломжит хувилбарууд илэрхий найдваргүй нь тодорхойлогдож байвал дээрх таамаглалыг үгүйсгэж болно.

Биологийн хөрөнгөөс хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүнийг бодит үнэ цэнээс нь борлуулах зардлыг хассан дүнгээр хэмжиж, бүртгэнэ. НББОУС 2 *Бараа Материал* болон холбогдох бусад СТОУС-ыг ашиглаж байгаа үед энэ хэмжилт нь тодорхой хөрөнгийн тухайн өдрөөрх өртөг болно.

Бодит үнэ цэнийн тооцоолол илэрхий найдваргүй гэж үзэж байгаа бол биологийн хөрөнгийг аливаа хуримтлагдсан элэгдэл ба хуримтлагдсан үнэ цэнийн бууралтын гарзыг хассан өртгөөр нь хэмжинэ (НББОУС 41.30). Хөрөнгийн үнэ цэнэ буурсан эсэхийг тодорхойлохдоо түүний үнэ цэнийн тооцоолол шаардлагатай.

#### Хүснэгт 2. 3 Биологийн хөрөнгийн хэмжилт

<p>ААН-ийн хувьд биологийн хувьслын үйл явцаас гарцад ихээхэн хэмжээний өөрчлөлт бий болдог. Тэгвэл өртгийн загварыг ашиглаж болох уу?</p>	<p>Болохгүй. Гарцын ихээхэн хэмжээний өөрчлөлт нь үнэ цэнийн нотолгоо илэрхий найдваргүй гэж үзэх үндэслэлийг үгүйсгэж байна. Энэ нь бодит үнэ цэнийг тодорхойлох хэмжилтийн загварын хүчин зүйл болох юм.</p>
<p>ААН үйлдвэрлэлийн маш урт мөчлөгтэй таваарын хөрөнгийг ургуулдаг ба зах зээлийн үнийг урьдчилан тодорхойлох боломжгүй. Тэгвэр өртгийн загварыг ашиглаж болох уу?</p>	<p>Болохгүй. Үйлдвэрлэлийн урт мөчлөг нь бодит үнэ цэнэ илэрхий найдваргүй гэсэн үг биш. Үнийн эрсдэл ба цаг хугацааны нөлөө нь бодит үнэ цэнийг тодорхойлох загварыг бий болгоход оролцоно. Хэмжилтийн зорилго нь одоогийн үе шатан дахь тайлагналын өдрөөрх биологийн хөрөнгийн бодит үнэ юм.</p>
<p>ААН нь НББОУС 41-ыг хэдэн жилийн турш ашиглаж байгаа. 10 жилийн үйлдвэрлэлийн мөчлөгийн 4 дэх жилд таваарын хөрөнгийн үнийн томоохон тогтворгүй байдал бий болсон. Тэгвэр өртгийн загварыг ашиглаж болох уу?</p>	<p>Болохгүй. Чөлөөлөлт нь зөвхөн анхдагч хүлээн зөвшөөрөлтийн хувьд л боломжтой. Хэрэв өмнө нь бодит үнэ цэнийг ашигладаг байсан бол өртгийн загвар луу шилжихийг зөвшөөрдөггүй. Үнийн тогтворгүй байдлыг хэмжилт илэрхий найдваргүй гэдгийг нотлох хүчин зүйл гэж үзэхгүй.</p>

*Эх үүсвэр: Agriculture in depth: A look at current financial reporting issues №2015-15, Pwc*

#### II.1.5 Бодит үнэ цэнэ

СТОУС 13 “Бодит үнэ цэнийн хэмжилт”-д бодит үнэ цэнэ гэдэг нь хэмжилтийн өдрөөр зах зээлд оролцогчдын хоорондох ердийн ажил гүйлгээгээр хөрөнгийг борлуулснаар хүлээн авах, эсвэл өр төлбөрийг шилжүүлснээр төлөх үнэ гэж тодорхойлсон. Үнэлгээний олон улсын стандарт (ҮОУС 210)

ба СТОУС 13-д зааснаар бодит үнэ цэнийг хэмждэг зах зээлийн, орлогын, өртгийн гэсэн гурван хандлага байдаг.

Зах зээлийн ба орлогын хандлагууд нь биологийн хөрөнгийг хэмжихэд ихэвчлэн ашиглагддаг. Гэвч СТОУС 13 бодит үнэ цэнийг тооцоход аль нэг аргыг илүү давуу эрхтэй ашиглана гэж тодорхойлоогүй. Хэрэв зах зээлийн үнэ байгаа бол түүнийг хэрэгсэхгүй байж болохгүй.

**Зах зээлийн хандлага:** Хэрэв ХАА-н бүтээгдэхүүн нь идэвхтэй арилжаалагддаг үндсэн бараа таваар бол ихэнх биологийн хөрөнгөнд холбогдох зах зээлийн үнэ, боломжит үнэ цэнэ байна. Жишээ нь, тугал ба тооройны хувьд зах зээлийн үнэ тодорхойлогдох боломжтой. Биологийн хөрөнгө ба ХАА-н бүтээгдэхүүний идэвхтэй зах зээл байгаа бол тухайн зах зээлд тогтсон үнэ уг хөрөнгийн бодит үнэ цэнийг тодорхойлох тохиромжтой суурь болно.

Хэрэв идэвхтэй зах зээл байхгүй ч тоо мэдээ нь олдох боломжтой бол бодит үнэ цэнийг тооцохдоо дараах аргуудаас ашиглаж болно:

- Тухайн ажил гүйлгээний өдөр ба балансын өдөр хооронд эдийн засгийн нөхцөл байдалд мэдэгдэхүйц өөрчлөлт ороогүй бол зах зээлийн хамгийн сүүлийн ажил гүйлгээний үнэ.
- Ижил төстэй хөрөнгүүдийн тохируулга хийгдсэн зах зээлийн үнэ,
- Экспортын нэгж га, нэгж тэвш ургацын үнэ цэнэ ба гулууз махны нэг килограммаар илэрхийлэгдсэн малын үнэ цэнэ зэрэг салбарын бенчмарк хэмжүүр.

Биологийн хөрөнгө нь ихэвчлэн газартай холбогдсон байдаг. Жишээ нь, таваарын мод. Газартай холбоотой биологийн хөрөнгийн хувьд тусдаа зах зээл байхгүй байж болох ч нийлмэл хөрөнгө буюу биологийн хөрөнгө, боловсруулалт хийгээгүй газар ба газрын сайжруулалтыг багтаасан багц хөрөнгийн хувьд идэвхтэй зах зээл оршин байж болно. ААН биологийн хөрөнгийн бодит үнэ цэнийг тодорхойлохдоо нийлмэл багц хөрөнгийн мэдээллийг ашиглаж болно. Жишээ нь, багц хөрөнгийн бодит үнэ цэнээс боловсруулалт хийгээгүй газар ба газрын сайжруулалтын бодит үнэ цэнийг хассанаар биологийн хөрөнгө болох модны бодит үнэ цэнэ үлдэнэ.

Биологийн хөрөнгийн биет байршил нь хөрөнгийн чухал шинж чанаруудын нэг юм. Тээвэрлэлтийн өртөг нь биологийн хөрөнгө ба ХАА-н бүтээгдэхүүнийг үндсэн буюу давамгайлах зах зээл рүү хүргэх зардал юм. СТОУС 13-ын дагуу хөрөнгийн бодит үнэ цэнийг тээвэрлэлтийн өртгөөр тохируулахыг шаарддаг. Жишээ нь, фермерийн мал амьтны бодит үнэ цэнэ нь фермээс үндсэн зах зээл рүү хүргэх тээвэрлэлтийн болон бусад зардлыг хассан уг зах зээлийн малын үнэ байна. Иймд худалдаж авсан анхдагч хүлээн зөвшөөрөлтөөр гарз үүсч болох юм.

**Орлогын хандлага:** Орлогын хандлага нь дискаунтчилсан мөнгөн урсгалын арга бөгөөд тухайн нөхцөлд биологийн хөрөнгийн зах зээлийн үнэ байхгүй үед ашиглагддаг. Жишээ нь, үржлийн буюу эх эцэг мал амьтны бодит үнэ цэнэ нь түүнээс бий болох ХАА-н бүтээгдэхүүний хүлээгдэж байгаа мөнгөн урсгалд суурилан тооцогдоно.

Биологийн хөрөнгөөс хүлээн авах ХАА-н бүтээгдэхүүн нь НББОУС 41-ын дагуу НББОУС 16-д хамаарах үржлийн ургамлаасаа тусдаа үнэлэгдэх шаардлагатай. Үржлийн ургамал дээр бий болж байгаа боловсорч дуусаагүй бүтээгдэхүүнийг үнэлэх зорилгоор үржлийн ургамлын түрээсээс олох төсөөллийн мөнгөн урсгалыг авч үздэг. Жишээ нь, мөнгөн урсгалын загвар нь шууд хамааралтай бүх орох ба гарах мөнгөн урсгалыг багтаадаг. Орох урсгал нь хурааж авсан бүтээгдэхүүний зах зээлийн үнэ байна. Гарах урсгал нь шууд хөдөлмөр, бордоо, усалгаа, хортон шавьж устгалт, тээврийн зардал зэрэг хөрөнгийг тарьж ургуулах ба зах зээлд хүргэхэд гарах зардлууд байна.

### **II.1.6. Төлилуулга ба тодруулга**

Биологийн хөрөнгийг бодит үнэ цэнээр хэмжих бөгөөд үнийн өөрчлөлтийг орлогын тайланд хүлээн зөвшөөрнө. Тайлант хугацаанд бий болсон олз ба гарзын нийт дүнг тодруулахыг шаардлагатай. Олз ба гарз нь дараах тохиолдлуудад бий болдог. Үүнд:

- Биологийн хөрөнгийн анхдагч хүлээн зөвшөөрөлт,
- Биологийн хөрөнгийн борлуулах өртгийг хассан бодит үнэ цэнийн өөрчлөлт,
- ХАА-н бүтээгдэхүүний анхдагч хүлээн зөвшөөрөлт.

Биологийн хөрөнгийг худалдаж авах үед ихэвчлэн анхдагч гарз үүсдэг. Өөрөөр хэлбэл биологийн хөрөнгийн өртөг нь борлуулах өртгийг хассан бодит үнээс ихэвчлэн өндөр байдаг бөгөөд энэ нь тээвэрлэлтийн өртөг зэрэг ажил гүйлгээний зардалтай холбоотой. Харин тугал, тоорой төрөх зэрэг шинэ биологийн үүсэх буюу тусдаа хүлээн зөвшөөрөгдөх үед биологийн хөрөнгийн өсөлтөөс анхдагч олз бий болдог.

Биологийн хөрөнгийн борлуулах өртгийг хассан бодит үнэ цэнийн өөрчлөлт нь тайлант үе бүрийн үнэ цэнийн зөрүү юм. Өсөлт, хээлтүүлэг, өндөр зах зээлийн үнийн үр дүнд үнэ цэнэ өсдөг бол төрөлт, өвчлөлт, бага зах зээлийн үнийн үр дүнд үнийн бууралт үүснэ.

Дүрслэл 2.1 Биологийн хөрөнгийг НББ-д тусгах үе шатууд



НББОУС 41 нь ХАА-н үйл ажиллагаатай холбоотой өртөг зардлыг хэрхэн бүртгэх талаар дурдаагүй. Эдгээр өртгүүд нь тэжээл, мал эмнэлгийн үйлчилгээ, тариалалт, цэвэрлэгээ, усалгаа, бордоо, ургац хураалт, нядлах махлах зэрэг үйл ажиллагаатай холбоотой гарах бөгөөд эдгээр өртгүүдийг ААН капиталжуулах, эсвэл зардал болгох эсэхээ сонгож НББ-ийн бодлогодоо тусган, тодруулга хийх ёстой. Аль ч хувилбарын хувьд ашигт үзүүлэх нөлөө адил байдгийг дараах жишээгээр харуулав.

Хүснэгт 2.4 ХАА-н үйл ажиллагааны өртгийг капиталжуулах, эсвэл зардал болгох

Өртгийг капиталжуулах		Өртгийг зардал болгох	
<i>1. Шууд хөдөлмөрийн зардал</i>			
Дт Биологийн хөрөнгө	200	Дт Үйлдвэрлэлийн өртөг	200
Кт Мөнгө	200	Кт Мөнгө	200
<i>2. Бодит үнэ цэнийн тохируулга</i>			
Дт Биологийн хөрөнгө	150	Дт Биологийн хөрөнгө	250
Кт Дахин хэмжилтийн олз	150	Кт Дахин хэмжилтийн олз	250
<i>Орлогын тайлан дахь цэвэр үр дүн</i>			
Дахин хэмжилтийн олз	50	Дахин хэмжилтийн олз	250
Үйлдвэрлэлийн өртөг (0)		Үйлдвэрлэлийн өртөг (200)	
<b>Цэвэр нөлөө: +50</b>		<b>Цэвэр нөлөө: +50</b>	

## II.2. Судалгаа

### II.2.1 ХАА-н салбарын ААН-үүдийн НББ-ийн өнөөгийн байдал

ААН-үүдийн НББ нь СТОУС-д хэр нийцэж байгаа эсэхэд дүгнэлт санал өгөх, стандарт бүртгэл хийхэд тулгамдаж буй асуудлыг илрүүлэх, түүнийг шийдвэрлэх арга замыг эрэлхийлэх зорилгоор 100 гаруй ААН-ийн нягтлан бодогчдоос судалгаа авч тодрууллаа. Судалгаанд оролцсон нийт ААН-ийн ихэнх нь ХАА-н салбараас бусад салбар зонхилж байгаа ч тэдгээр ААН-үүд НББ-ийн бодлогын баримт бичигтэй хэдий ч хэрэгцээ хангаж чаддаггүй, СТОУС-ын талаарх мэдлэг дунд байгаа бөгөөд энэ талаарх мэдээлэл дутмаг, хүртээмжтэй бус гэж хариулсан байна.

ХАА-н салбарын НББ-ийн өнөөгийн байдлыг 500 гаруй сүүний үнээтэй “Атар Чандгана Сүү” компаниар төлөөлүүлэн авч судаллаа. 2012 оноос эхлэн Витафит группын хөрөнгө оруулалтаар “Атар чандгана сүү” автоматчмлагдсан саалийн 400 үнээний фермийн аж ахуй, газар тариалан хосолсон орчин үеийн эрчимжсэн аж ахуйн эрхлэн фермийг Хэнтий аймгийн Хэрлэн сумын Өлзийт багт байгуулсан. Тус фермийн хэрэгцээнд 2,000 га эргэлтийн талбайд тариа тэжээлийн аж ахуйг эрхэлдэг. Ферм нь зохиомол хээлтүүлгийн аргыг ашиглан жилд 3 удаа буюу 4, 6, 8 саруудад хээлтүүлдэг. Үнээний ферм нь дулаан байртай, автомат саалтуураар тоноглогдсон, угаалгын СІР системтэй, ариун цэвэр, эрүүл ахуйн стандарт шаардлагыг хангасан фермерийн аж ахуй юм. Үндсэн бүтээгдэхүүн болох “сүү”-г “Оргил хүнс” ХХК-нд борлуулдаг, мал борлуулалтын үйл ажиллагаа нь туслах аж ахуйн зориулалтаар байдаг.

“Атар чандгана сүү” ХХК биологийн хөрөнгө болох фермерийн мал сүргээ нас, чанар зэрэг чухал шинж чанарт үндэслэн үндсэн сүргийн болон эргэлтийн сүргийн гэж ангилдаг. Ашиг шимээ тасралтгүй өгдөг үндсэн сүргийн мал амьтдыг санхүүгийн тайланд биологийн хөрөнгө хэсэгт, ашиг шимээ хараахан өгөөгүй байгаа эсвэл зарлагадахаар төлөвлөж байгаа малыг санхүүгийн тайланд эргэлтийн хөрөнгөнд ангилан, эргэлтийн сүргийн мал амьтад хэсэгт бүртгэнэ.

Тус компани мал амьдыг орлогод авахдаа, мөн нас дэвшүүлэхдээ дараах үнэлгээг баримталж бүртгэдэг.

Хүснэгт 2. 5 Биологийн хөрөнгө үхрийг бүртгэлд тусгах үнэлгээ, төгрөг

Ангилал	Сар	Эр	Эм
Тугал	0-3	100,000	200,000
	4-6	200,000	300,000
	7-9	300,000	400,000
	10-12	400,000	500,000
Бяруу	13-15	500,000	600,000
	16-18	600,000	700,000
	19-21	700,000	800,000
	22-24	800,000	900,000
Үхэр	3 настай	900,000	1,000,000
Хээлтэй үнээ			2,100,000

#### ХАА-н бүтээгдэхүүний бүртгэлийн ангилал

Тус компанийн үндсэн үйл ажиллагаа нь сүү үйлдвэрлэл юм. Фермерийн дотоод хэрэгцээнд зориулж тэжээл тариалж хураадаг, заримаа борлуулдаг бөгөөд үүнийг туслах үйл ажиллагааны борлуулалтаар бүртгэнэ.

Фермерийн хувьд гарах зардлыг Үйлдвэрлэлийн зардал /Бүтээгдэхүүний өртөгт хамаарах зардал/, Үйл ажиллагааны зардал /Удирдлагын болон борлуулалтын зардал/, Үндсэн бус үйл ажиллагааны зардал гэж ангилна.

Үйлдвэрлэлийн зардлын бүртгэлд дараах Дуусаагүй үйлдвэрлэл (ДҮ) -ийн дансыг ашигладаг. Үүнд: ДҮ-сүү, ДҮ-төл, ДҮ-тугал, ДҮ-өсвөр үхэр, ДҮ-газар тариалан, ДҮ-нэмэлт тэжээл.

**Дуусаагүй үйлдвэрлэл-Сүү:** Сүү бэлтгэлийн өртгийг ДҮ-Сүү дансыг ашиглан бүртгэнэ. Үүнд: саальчдын цалин хөлс, нийгмийн даатгалын шимтгэл, хувцас хэрэглэл, холбогдох цахилгаан, тоног төхөөрөмжийн элэгдэл, урсгал засвар, хангамжийн материал гэх мэт сүү бэлтгэлтэй холбоотой зардлууд, саалийн үхэрт зарцуулсан өвс, тэжээл, өвөлжилтийн зардал, вакцин, эм тариа, малын хөлийн татварын зардлуудыг уг дансанд бүртгэнэ.

Дт. ДҮ – Сүү	500,912,344	
Кт. ХМ/Цалин/Элэгдэл/Өр/Мөнгө		500,912,344

Улирал тутамд уг дансанд хуримтлагдсан өртгийг ББ-Сүү дансанд хааж, нэгжийн өртгийг тооцохдоо ДҮ-Сүү дансанд хуримтлагдсан зардлыг тайлант хугацааны орлогод авсан сүүний тоо хэмжээнд харьцуулан тооцно.

Дт. Бэлэн бүтээгдэхүүн - Сүү	500,912,344	
Кт. ДҮ – Сүү		500,912,344

Биологийн хөрөнгийн хүлээн авалт болон нас дэвшүүлэлтийг бүртгэлд анх тусгахдаа компанийн зүгээс үнэлсэн үнэлгээгээр үнэлж, ДҮ дансанд хуримтлуулан бүртгэнэ.

**Дуусаагүй үйлдвэрлэл - Төл:** Төл хүлээн авахтай холбоотой зардлууд буюу тугалах үхэрт гарсан зардлуудыг хуримтлуулан бүртгэнэ.

ДҮ- Төл		Дт
Хангамжийн материал -Хээлтүүлгийн бэлдмэл		Кт
Хангамжийн материал - Эм		Кт
Хангамжийн материал - Өвс		Кт

Улирал бүр Дуусаагүй үйлдвэрлэл-Төл дансанд хуримтлагдсан өртгийг тухайн тайлант хугацаанд хүлээн авсан тугалын тоо хэмжээнд харьцуулан нэгжийн өртгийг тооцно. Эргэлтийн сүрэг бүлгийн Тугал-эр, Тугал-эм дансдуудад Дуусаагүй үйлдвэрлэл-Төл дансыг хаана. Дансны бичилт дараах байдалтай байна.

Тугал эр (тооцсон өртгөөр)	Дт	
Тугал эм (тооцсон өртгөөр)	Дт	
ДҮ- Төл		Кт

**Дуусаагүй үйлдвэрлэл - Тугал:** Тугал бойжуулалттай холбоотой зардлууд (эм тариа, малын нэмнээ, төлийн байрны элэгдэл, өвс нэмэлт тэжээл)- ыг хуримтлуулан бүртгэж, тайлант хугацаанд хуримтлагдсан зардлыг нас дэвшүүлэлтийн өртөгт хуваарилж эргэлтийн сүргийн Өсвөр үхэр дансанд хаана. Эдгээрийг бүртгэхдээ:

ДҮ – Тугал	100,830,414	
Хангамжийн материал - үрийн шингэн		8,544,675
Хангамжийн материал - шингэн азот		532,705
Хангамжийн материал - тэжээл		38,561,047
Хангамжийн материал - сүү		50,487,077
Хангамжийн материал - эм тариа		2,704,910

**II.2.2 “Атга чандгана сүү” компанийн биологийн хөрөнгө ба ХАА-н бүтээгдэхүүнийг СТОУС-ын дагуу бүртгэж, тайлагнасан үр дүн, харьцуулалт**

*Хүснэгт 2. 6 Сүргийн эргэлтийн тооцоо, толгой мал*

Нас хүйс	Оны эхэнд	Орлого		Нас дэвшилт		Зарлага			
		Төл	Худал дан авах	Орлого	Зарлага	Зах зээлд	Дотоо дод	Хорог дол	Оны эцэст
Үнээ	220			19	-		8	13	218
Эр шүдлэн	14			9	-	13			10
Гунж	23			63	19	12		1	54
Бяруу	Эр	-		39	9	8			22
	Эм	53		96	63	19	1	6	60
Тугал	Эр	28	38		39	9	1	8	9
	Эм	82	86		96			28	44
Дүн	420	124	-	226	226	61	10	56	417

*Хүснэгт 2. 7 Борлуулах зардлын тооцоолол*

Хэнтий аймаг Хэрлэн сум-УБ (км)	Түлшний үнэ (л)	100 км-т зарцуулах түлш (л)	330 км-т зарцуулах түлш (л)	Жолоочийн цалин, (төг)	Тээврийн зардал, (төг)	Нийт, (төг)	Нийт борлуулсан мал, (ш)	Нэгжид ногдох тээврийн зардал (төг)
a	b	c	$d=a*c/100$	e	$f=b*d$	$g=e+f$	f	$g=e/f$
330	1,600	17	56	600,000	89,760	689,760	61	11,000

*Хүснэгт 2. 8 Зах зээл дээрх ижил төстэй үүлдрийн үнээний зах зээлийн үнэ*

Нас хүйс	Хар тарлан	Симментал	Алтан овоо	33Ү 2015.01.01	33Ү 2015.12.31	
Үнээ оны эхэн	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,000,000	1,400,000	
Тугалах үнээ оны эцэс	1,500,000	1,400,000	1,200,000	1,366,667	1,400,000	
Эр шүдлэн	650,000	650,000	650,000	650,000	800,000	
Гунж	800,000	800,000	900,000	830,000	1,000,000	
Бяруу	Эм	400,000	400,000	400,000	400,000	830,000
	Эр	400,000	400,000	300,000	365,000	650,000
Тугал	Эм	380,000	400,000	350,000	375,000	400,000
	Эр	350,000	350,000	250,000	315,000	365,000

*Хүснэгт 2. 9 Нас гүйцсэн, өсвөр үхэр болон төл мал борлуулах зардал, бодит үнэ цэнэ*



	2014.12.31		2015.12.31	
	Эр	Эм	Эр	Эм
Нэгжийн БҮЦ ( тугал)	315,000	375,000	400,000	500,000
Нэгжийн БҮЦ (бяруу)	365,000	400,000	600,000	800,000
Нэгжийн БҮЦ (нас гүйцсэн үнээ)	1,000,000		1,400,000	
Өсвөр насны шүдлэн үхэр	650,000	830,000	800,000	1,000,000
Борлуулах зардал: Тээврийн зардал	11,000	11,000	11,000	11,000
Нэгжид ногдох БҮЦ-ээс борлуулах зардлыг хассан дүн (тугал) (a)*	304,000	364,000	389,000	489,000
Нэгжид ногдох БҮЦ-ээс борлуулах зардлыг хассан дүн (бяруу) (b)*	354,000	389,000	589,000	789,000
Нэгжид ногдох БҮЦ-ээс борлуулах зардлыг хассан дүн (шүдлэн) (c)*	639,000	819,000	789,000	989,000
Нэгжид ногдох БҮЦ-ээс борлуулах зардлыг хассан дүн (үнээ) (d)		989,000		1,389,000

*Хүснэгт 2. 10 Оны эцэс дэх бодит үнэ цэнийн тохируулгын журнал бичилт*

<b>Төл хүлээн авах үеийн бүртгэл:</b>			
Биологийн хөрөнгө - эр тугал	14,782,000		
Биологийн хөрөнгө - эм тугал	42,054,000		
Анхдагч хүлээн зөвшөөрөлтийн олз		56,836,000	
<b>Биологийн хөрөнгийг дахин хэмжих, нас дэвшүүлэх үеийн бүртгэл:</b>			
<i>Нас дэвшүүлэлт-Тугал</i>			
Биологийн хөрөнгө- Эр бяруу	22,971,000		
Биологийн хөрөнгө- Эм бяруу	75,744,000		
Биологийн хөрөнгө- Эр тугал		15,171,000	
Биологийн хөрөнгө- Эм тугал		46,944,000	
Дахин хэмжилтийн БҮЦ-ийн олз		36,600,000	
<i>Нас дэвшүүлэлт-Бяруу</i>			
Биологийн хөрөнгө- Эр шүдлэн	7,101,000		
Биологийн хөрөнгө- Гунж	62,307,000		
Биологийн хөрөнгө- Эр бяруу		5,301,000	
Биологийн хөрөнгө- Эм бяруу		49,707,000	
Дахин хэмжилтийн БҮЦ-ийн олз		14,400,000	
<i>Нас дэвшүүлэлт-Гунж</i>			
Биологийн хөрөнгө- Үнээ	26,391,000		
Биологийн хөрөнгө- Гунж		18,791,000	
Дахин хэмжилтийн БҮЦ-ийн олз		7,600,000	
<i>Биологийн хөрөнгийг дахин хэмжих, үнийн өөрчлөлтийн бүртгэл</i>			
		127,840,	
Биологийн хөрөнгө	000		
Дахин хэмжилтийн БҮЦ-ийн олз (1)			127,84
		0,000	
<i>Мал борлуулалтыг бүртгэх</i>			
Мөнгө		45,329,0	
Борлуулалтын зардал (2)	00	671,000	
Орлого			46,000,

		000
<i>Мал хорогдлыг бүртгэх</i>		
Биологийн хөрөнгийн хор/гарз	40,584,000	
Биологийн хөрөнгө		40,584,000
<i>Малыг дотоод хэрэгцээнд зарцуулалтыг бүртгэх</i>		
Хангамжийн зардал	12,290,000	
Биологийн хөрөнгө		12,290,000

### **ХАА-н бүтээгдэхүүний бүртгэл**

*Хүснэгт 2. 11 Хүлээн авалтын үеийн ХАА-н бүтээгдэхүүн сүүний хэмжилтийн тооцоолол*

БҮЦ, (төг)	Тайлант хугацаанд саасан сүү (л)	Сүүний орлого (төг)	Тайлант жилд борлуулсан сүүний орлого (төг)	Борлуулалтын зардал (төг)	Борлуулалтын зардлыг хассан БҮЦ
a	b	c=a*b	d	e=d*5%	f=c-e
2,000	423,961.50	847,923,000	437,997,825	21,899,891	826,023,109

Биологийн хөрөнгөнөөс хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүнийг бүртгэлд тусгах үеийн бүртгэл:

*Сүү хүлээн авах үед бодит үнэ цэнээр нь бүртгэнэ:*

Бэлэн бүтээгдэхүүн- Саасан сүү	826,023,109	
ХАА-н бүтээгдэхүүний БҮЦ олз		826,023,109

*Сүүг борлуулах үеийн бичилт:*

Борлуулсан бүтээгдэхүүний өртөг	826,023,109	
Бэлэн бүтээгдэхүүн - Сүү		826,023,109
Мөнгө/Дансны авлага	437,997,825	
Борлуулалтын орлого		437,997,825

### **III. Дүгнэлт, санал**

Судалгааны ажлын үр дүнг нэгтгэн дүгнэвэл:

- Хэдийгээр асуулга судалгаанд оролцсон ААН-үүд дунд ХАА-н салбарын төлөөлөл бага хувь эзэлсэн боловч тэдгээр ААН-үүд СТОУС-ын дагуу бүртгэлээ хөтөлдөг, үнэлгээний суурийн талаарх мэдлэг сайн боловч биологийн хөрөнгө ба ХАА-н бүтээгдэхүүнийг стандартын дагуу хэрхэн бүртгэх талаар төдийлөн сайн мэдэхгүй байгаа,

- Биологийн хөрөнгө ба түүнээс хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүний бүртгэл тайлагналын өнөөгийн байдлыг сонгон авсан ААН болох “Атар Чандгана Сүү” ХХК-аар төлөөлөн харуулсан. Тус компани нь биологийн хөрөнгө болох үхрийг бүртгэл тусгаж орлогод авахдаа өртөг, бодит үнэ цэнийн аль алианаар нь бус харин компанийн удирдлагаас тогтоосон үнээр хэмжиж бүртгэдэг. Биологийн хөрөнгөөс хүлээн авсан ХАА-н үндсэн бүтээгдэхүүн болох сүүг хүлээн авалтын үед орлогод авахдаа бодит үнэ цэнээр бус өртөг зардалд үндэслэн бүртгэдэг.

- Судалгааны объект компанийн биологийн хөрөнгө ба түүнээс хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүний бодит тоон мэдээлэлд үндэслэн СТОУС-ын дагуу бүртгэл тайлагналыг хийж үзэхэд 2015 оны эцэст биологийн хөрөнгө дансыг 120 сая гаруй төгрөг (компанийн бүртгэснээр 310 сая, СТОУС-ын дагуу 190 сая) -өөр илүү илэрхийлсэн байна.

- Биологийн хөрөнгө ба түүнээс хүлээн авсан ХАА-н бүтээгдэхүүнийг СТОУС-ын дагуу борлуулалтын зардлыг хассан бодит үнэ цэнээр илэрхийлэх ёстой байдаг бөгөөд энэхүү үнэлгээтэй холбоотойгоор тайлант үеийн ашиг алдагдалд үнэлгээний олз, гарз үүсдэг. СТОУС-ын дагуу ийнхүү үнэлэхэд биологийн хөрөнгийн анхдагч үнэлгээтэй холбоотойгоор 56 сая төгрөгийн, нас дэвшилттэй холбоотойгоор 58 сая төгрөгийн, үнийн өөрчлөлттэй холбоотойгоор 127 сая төгрөгийн олз тайлагнахаар байна. Харин ХАА-н бүтээгдэхүүн болох сүүг орлогод авахдаа тухайн үеийн борлуулалтын зардлыг хассан бодит үнэ цэнээр бүртгэж, харин үнээг маллаж сүүг хүлээн авах хүртэл гарч байгаа бүх өртгийг тайлант үеийн зардлаар бүртгэсэн.

Дээрх дүгнэлтүүдэд үндэслэн дараах саналуудыг дэвшүүлж байна:

- СТОУС-тай нийцсэн ХАА-н үйл ажиллагаа, биологийн хөрөнгө, ХАА-ын бүтээгдэхүүнийг бүртгэх тайлагнах гарын авлага, аргачлал, хэрэглээний тайлбар боловсруулах шаардлагатай байна. Мөн санхүүгийн тайлангийн тодруулгын хэсэгт ХАА-ын үйл ажиллагааны үр дүнг нэмж, тайлбарлах тохирсон хүснэгт, загварыг оруулж өгөх, жишээ нь: сүргийн эргэлт гэх мэт.

- СТОУС-ын дагуу тэдгээр хөрөнгүүдийн бодит үнэ цэнийг тогтооход бэрхшээл үүсдэг. Иймд биологийн хөрөнгийн бодит үнэ цэнийг тогтоох тодорхой аргачлалыг бий болгох шаардлагатай байна. Манай улсад одоогоор ХАА-н биржийн үнийг жишиг болгон авч болох ч тус бирж дээр ноос, ноолуур, арьс шир зэрэг ХАА-н бүтээгдэхүүнүүд ихэвчлэн арилжаалагдаж байна. Харин сүүний үнээ, гахай, тахиа зэрэг биологийн хөрөнгүүд төдийлөн идэвхтэй арилжаалагдахгүй байгаа нь бодит үнэ цэнийг тогтооход бэрхшээл үүсгэж байна.

#### **IV. Номзүй**

1. International financial reporting standards, Redbook 2016, IASB
2. СТОУС-ын хэрэглээний тайлбар, 2014, ММНБИ
3. Agricultural financial reporting, 2015, PWC