

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ВОЛГОГРАДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Володина Мария Витальевна

РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Специальность 08.00.12 –Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук,
профессор
Балашова Наталья Николаевна

Волгоград - 2022

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ.....	12
1.1. Предпосылки и оценка информационного потенциала интеграции управленческого учета с международной учетной практикой.....	12
1.2. Функционирование системы управленческого учета в экономических субъектах на основе процессной модели управления.....	21
1.3. Проблемы признания, оценки и раскрытия информации о биологических активах как объектах управленческого учета.....	37
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ.....	52
2.1 Оценка деятельности экономических субъектов.....	52
2.2. Современная методика организации управленческого учета биологических активов в интегрированной с финансовым учетом системе.....	60
2.3. Организация управленческого учета по бизнес-процессам и центрам ответственности.....	71
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ БАЗЫ УПРАВЛЕНИЯ СТОИМОСТЬЮ И ЦЕННОСТЬЮ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ.....	83
3.1. Методика оценки биологических активов на основе процессно-таргетированного подхода.....	83
3.2. Формирование системы внутренней отчетности для целей управления биологическими активами на основе процессного подхода....	113
3.3. Разработка организационно-методического обеспечения управленческого учета специальных резервов.....	128
Заключение	149
Список литературы	161
Приложения.....	190

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Повышение эффективности и конкурентоспособности экономических субъектов, являющихся поставщиками высокопродуктивных биологических активов, является одной из стратегических целей развития сельскохозяйственного производства и обеспечения продовольственной безопасности в Российской Федерации.

В этой связи растет многогранность и сложность управленческих задач, необходимость достаточной обоснованности принятия решений по развитию генетического разнообразия и продуктивного долголетия племенного скота, что актуализирует проблему достоверного и полного учетно-информационного обеспечения управления биологическими активами в племенных хозяйствах.

Особая острота этой проблемы подтверждается тем, что управленческий учет биологических активов в племенных хозяйствах развит недостаточно, а финансовый учет не сконцентрирован на информационных потребностях внутреннего управления, характеризуется недостаточностью формируемой учетной информации (для оценки эффективности племенного производства, контроля качества племенной продукции), слабой степенью адаптивности к меняющимся условиям хозяйствования.

Таким образом, очевидна потребность в формировании учетной системы, адекватной современным требованиям управления биологическими активами (оперативный характер информации, прогнозы в разных разрезах, нефинансовые показатели и их влияние на финансовые результаты, оптимизация затрат, управление себестоимостью, минимизация рисков), учитывающей отраслевую специфику и стандарты лучшей мировой учетной практики, применяющей современный организационно-методический учетный инструментарий, обеспечивающий высокую релевантность и качество формируемой учетной информации.

Немаловажное значение имеет решение проблемы учетно-информационного фокусирования на технологических процессах выращивания племенного скота. Генерирование и использование учетной

информации, характеризующей разные их параметры, влияет на управленческие решения, обеспечивающие инновационность применяемой технологии и высокое качество племенной продукции, необходимых для развития конкурентных преимуществ и достижения целей функционирования племенных хозяйств.

Возросшие информационные возможности управленческого учета позволят своевременно и полно отражать происходящие с племенными биологическими активами изменения, обусловленные особенностями технологии разведения, решать проблемы достоверной учетной оценки их стоимости, в условиях отсутствия активного рынка, обеспечить раскрытие релевантной информации (отраслевые особенности, специфика ценообразования, риски селекционно-генетической деятельности), усилить контролирование их количественно-качественных характеристик.

Таким образом, информация, формируемая в системе управленческого учета, выступает необходимым средством управления биологическими активами, оценки племенной продукции и эффективности деятельности, связанной с разведением племенного скота.

Степень разработанности темы исследования. Значительный вклад в развитие теории, методологии и практики создания унифицированных систем учетно-контрольного обеспечения затрат на производство, исследованию организационно-экономических вопросов, связанных с управленческим учетом и контролем расходов внесли российские ученые: П.С. Безруких, А.Н. Бобрышев, М.А. Вахрушина, В.Г. Гетьман, В.В. Говдя, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, Е.И. Костюкова, Е.А. Мизиковский, С.А. Николаева, Г.Я. Остаев, В.С. Плотников, Н.Г. Сапожникова, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет и другие.

Применение процессно-ориентированного подхода в учетно-контрольном процессе отражалось в научных работах А.В. Глущенко, Е.М. Егоровой, А.Р. Закировой, Ю. Н. Каткова, Г.М. Лисовича, М.З. Пизенгольца, В.В. Репина, Т.М. Рогуленко, С.А. Самусенко, В.П. Суйца, Я.В. Соколова и других.

Значительный вклад в исследования, посвященные теоретическим и методологическим аспектам бухгалтерского учета, в том числе оценке учетных объектов, внесли следующие ученые: Ю. Ю. Газизьянова, Е.М. Дусаева, Н. Н. Карзаева, Л.К. Никандрова, Л.В. Попова, М. Л. Пятов, Ю.И. Сигидов, Е.И. Степаненко, В.Т. Чая, В.Г. Широбоков и другие.

Существенный вклад в методологию оценки биологических активов и развитие бухгалтерского учета отрасли животноводства, в том числе племенного овцеводства внесли О.А. Агеева, Р. А. Алборов, Н. Ю. Быстрова, А. Е. Выручаева, Г.Р. Концевой, М. А. Коровина, Ю.И. Сигидов, З.В. Удалова, А.В. Фролов, Л. И. Хоружий, М. А. Шадрина и другие.

Среди зарубежных ученых значительный вклад в развитие бухгалтерского учета и методик оценки учетных объектов внесли Х. Андерсон, А. Апчерч, Д. Блэк, Р. Брайер, М.Ф.Ван Бреда, Дж. Вебер, Т. Вилкинс, Р. Гаррисон, Х. Джогсон, К. Друри, Р. Каплан, Д. Карнс, М. Касанен, К. Кинг, Д.Кларк, К. Монро, Г. Мюллер, Б. Нидлз, Д. Нортон, Ж. Ришар, Д. Соломонс, Дж.Фостер, Д. Хенда, Э. Хендриксен, Ч. Хорнгрен и другие.

Однако, в настоящее время остаются недостаточно разработанными вопросы комплексного развития управленческого учета и соответствующего организационно-методического инструментария, позволяющего осуществлять учетно-информационное обеспечение управления биологическими активами в субъектах племенного производства, адекватное рыночным условиям хозяйствования.

Необходимость решения выявленных выше проблем определили выбор темы научного исследования, ее актуальность, цель и задачи.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических и организационно-методических положений управленческого учета биологических активов, развивающих учетно-информационное обеспечение управления деятельностью, связанной с разведением племенных животных, с позиций повышения ее эффективности.

Поставленная цель предопределила постановку и решение следующих задач:

- обосновать подход к организации системы управленческого учета биологических активов племенных хозяйств с использованием требований международных учетных стандартов и процессной модели управления, позволяющей формировать учетную информацию о количественно-качественных характеристиках каждого бизнес-процесса и их совокупности;

- предложить методические решения по оценке и раскрытию информации о справедливой стоимости биологических активов племенных хозяйств, на основе учетной информации в разрезе основных бизнес-процессов;

- обосновать метод формирования информационной базы в системе управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости, базирующийся на процессном подходе, который может использоваться для достоверного определения справедливой стоимости племенных животных;

- разработать методические подходы к формированию управленческой отчетности субъектов племенного дела, необходимые для контроля, анализа и оценки их деятельности, в целом, а также в разрезе бизнес-процессов и центров ответственности;

- определить порядок формирования и систему счетов управленческого учета специальных резервов, минимизирующих экономические риски, на основе требований международных стандартов учета.

Область исследования. Предметная область исследования определена в границах специальности 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика», п. 1.7. «Бухгалтерский учет (финансовый, управленческий, налоговый и др.) в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», пункт 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности»; п. 1.9 «Трансформация национальной отчетности в соответствии с

международными стандартами и стандартами других стран» и п. 1.10 «Методология применения современных информационных и коммуникационных технологий в области бухгалтерского учета и отчетности» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Предметом исследования является комплекс теоретико-концептуальных и организационно-методических положений по организации управленческого учета биологических активов в племенных экономических субъектах, с учетом требований экономической среды, внутрифирменного управления и международных стандартов учета.

Объектом исследования является практика формирования учетно-аналитической информации о биологических активах в системах управленческого учета субъектов племенного дела, направленная на удовлетворение информационных потребностей менеджмента всех уровней.

Теоретическая и методологическая база исследования. Теоретической основой диссертационной работы послужили фундаментальные и прикладные исследования отечественных и зарубежных ученых по методологии и организации управленческого учета биологических активов.

В процессе диссертационного исследования применялись общенаучные и специальные методы: анализ и синтез; моделирование и абстрагирование; измерение; сравнение; документирование; первичная группировка на счетах; двойная запись; оценка; калькуляция.

Информационной базой исследования послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации; методические, аналитические и справочные материалы Минфина Российской Федерации и Минсельхоза Российской Федерации; российские и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности; материалы научно-практических конференций и исследований; периодические экономические издания; информационные ресурсы сети Интернет; бухгалтерская (финансовая) отчетность племенных экономических субъектов.

Научная новизна состоит в развитии теоретических и методических положений управленческого учета биологических активов, основанных на современных научных достижениях менеджмента и управленческого учета (процессное управление, интеграционная модель учета, положения МСФО), направленных на совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления биологическими активами и эффективностью племенной деятельности.

В результате исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- предложен процессный подход к организации системы управленческого учета биологических активов, позволяющий формировать учетную информацию в разрезе бизнес-процессов, с целью повышения эффективности технологии выращивания биологических активов, определены его концептуальные основы; в целях развития понятийного аппарата, дана авторская интерпретация дефиниций «биологический актив», указывающей на цель выращивания и способность приносить экономические выгоды и «функциональный бизнес-процесс», как совокупность взаимосвязанных видов деятельности (подпроцессов) и операций по созданию качественного продукта; разработана учетная классификация бизнес-процессов, как новых объектов управленческого учета и введен новый признак классификации - наличие племенных качеств, который, для целей достоверности учета, классифицирует биологические активы на обладающие и не обладающие высокой племенной ценностью и продуктивностью;

- разработаны методические положения по оценке и раскрытию информации о справедливой стоимости биологических активов, основанные на использовании учетно-аналитической информации по функциональным бизнес-процессам и селекционных индексах хозяйственно полезных признаков (ХПП), учитывающих продуктивность активов и их оценку по качеству потомства на основе прогрессивного метода BLUP (Best Linear Unbiased Prediction); предложена форма первичного учетного документа для

отражения информации о племенной ценности и генетическом потенциале биологических активов;

- обоснованы методические подходы к организации управленческой системы учета затрат и калькулирования, определяющие функциональные бизнес-процессы, подпроцессы и операции в качестве новых учетных объектов, что позволяет развить контрольно-аналитическое обеспечение эффективного управления оптимизацией затрат и их концентрацией на направлениях, повышающих генетическую и продуктивную ценность биологических активов; предложена схема организации учета затрат и установлена пятиуровневая структура субсчетов синтетического счета 20, для системного учета затрат по всем уровням иерархической структуры его объектов (функциональные бизнес-процессы, подпроцессы, операции, центры ответственности (ЦО), виды затрат; дополнена научно - обоснованная классификация затрат, в которую, для целей контроля за качеством, включены затраты на соответствие бизнес-процессу и затраты не по существу бизнес-процесса; предложена форма первичного документа для учета затрат по бизнес-процессам.

- разработаны методические рекомендации по формированию управленческой отчетности как совокупности формализованных отчетов, содержащих финансовые и нефинансовые показатели, предназначенных для управленческого контроля, анализа и оценки деятельности субъекта племенного овцеводства по повышению генетической ценности и продуктивности биологических активов: определены цель, основные задачи и принципы формирования отчетности, конкретизировано ее содержание, предложена шестиуровневая структура; для измерения и оценки деятельности центров ответственности (затрат, прибыли, инвестиций), разработаны формы отчетов, содержащие информацию, необходимую для осуществления контроля и управления ресурсами, доходами, затратами и результатами функциональных бизнес- процессов, подпроцессов и операций;

- обоснована необходимость формирования специального резерва под изменение стоимости биологических активов в системе управленческого

учета, для достоверной оценки активов и минимизации экономических рисков, регулируемого международными стандартами; разработан алгоритм его расчета, система счетов и бухгалтерских записей по его созданию и корректировке величины.

Практическая значимость проведенного исследования заключается в разработке конкретных прикладных механизмов, методических и практических рекомендаций: по организации управленческой системы затрат и калькулирования себестоимости для определения справедливой стоимости биологических активов племенных хозяйств, в разрезе функциональных бизнес-процессов; по разработке схемы счетоводства попроцессного учета затрат и формирования себестоимости функциональных бизнес-процессов; по формированию управленческой отчетности, как источника релевантной информации для принятия управленческих решений, а также проведения анализа деятельности субъектов племенной деятельности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации докладывались на международных конференциях и форумах, национальных научно-практических конференциях, проводимых в различных городах России.

Ряд рекомендаций и предложений приняты к внедрению в финансово-хозяйственную деятельность СПК Племзавод «Ромашковский», ООО «Волгоград - Эдильбай», СПК Племзавод «Палласовский», о чем имеются подтверждающие документы.

Отдельные теоретические положения используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВО «Волгоградский государственный аграрный университет» при чтении курсов: «Управленческий учет»; «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование»; «Теория и практика управленческого учета».

Автор была отмечена наградами Всероссийской агропромышленной выставки «Золотая осень» (Москва, 01.10.2014 - золотая медаль).

Разработанные в диссертации методические подходы к организации интегрированной с финансовым учетом системы управленческого учета биологических активов, могут быть использованы:

- покупателями, поставщиками, производителями племенной продукции для достоверной оценки справедливой стоимости и определении изменений от биотрансформации племенных животных с целью использования полученной информации в селекционно - генетической работе;

- субъектами финансового сектора для более достоверной оценки стоимости биологических активов овцеводства при формировании отчетности;

- в аудиторских фирмах при оказании консультационных услуг и проведении аудиторских проверок;

- в практической деятельности субъектов племенной работы в целях организации бухгалтерского учета и отчетности операций по воспроизводству племенных животных.

Публикации. Основные положения диссертации отражены в 15 публикациях автора общим объемом 6,5 п.л. (из них 3,5 п.л. авторских), из них 5 статей в журналах, рекомендованных ВАК РФ, и 2 в изданиях, входящих в международные реферативные базы данных и системы цитирования.

Объем и структура работы. Основное содержание исследования изложено на 229 страницах, включает 52 таблицы, 20 рисунков. Общее количество использованных источников составляет 270. Диссертационная работа содержит 32 приложения.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

1.1. Предпосылки и оценка информационного потенциала интеграции управленческого учета с международной учетной практикой

Устойчивое развитие субъектов агробизнеса (а в частности субъектов племенного животноводства) крайне затруднительно без их инновационно-технологического развития, как экономического субъекта [61]. «Интенсификация отрасли животноводства напрямую зависит от эффективности селекционно-племенной работы по совершенствованию существующих и созданию новых высокопродуктивных пород, линий, типов и кроссов, а также рационального использования генофонда сельскохозяйственных животных» [208].

Развитие селекционно-генетической деятельности племенных хозяйств (репродукторов, племзаводов, селекционно-генетических центров) за счет разработки и внедрения инновационных бизнес-процессов в племенную работу способствует ускоренному созданию генетически более ценных животных за счет селекции по хозяйственно полезным признакам.

Адаптация инновационных подходов в производственном, организационно-управленческом и учетно-контрольном сегментах племенной деятельности позволит контролировать качество племенных животных и определять эффективность функционирования бизнес-процессов [23;29;210].

Учет затрат по объектам селекционно-племенной деятельности посредством процессного подхода позволит вовремя довести до всех групп пользователей релевантную, достоверную, полную информацию, в том числе для цели управления инвестиционно-инновационными рисками племенного животноводства.

В текущих условиях для эффективного управления селекционно-племенной деятельностью важно применять новые подходы к учетно-контрольному обеспечению бизнес-процессов и нормы международной

учетной практики для формирования информации на основе единой информационно-аналитической базы управленческого учета субъекта.

Некоторые исследователи - экономисты отмечают, что отчетность по международным стандартам обладает ограничениями: недостаток отраслевой специфики, минимальные раскрытия ключевых показателей по сегментам деятельности, которые являются драйверами генерации денежных средств, а также сложностью раскрытия некоторых операций и направлений финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов [26;227;228].

Существование различий в моделях бухгалтерского учета стало важной проблемой, что привело к необходимости создания «единого мирового языка финансовой отчетности» [11;25;43;121;122].

Для гармонизации и унификации отчетности в 1973 году создали Международную федерацию бухгалтеров и аудитором и структурное подразделение Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (в настоящее время Совет по МСФО) [26;43]. «МСФО - комплекс стандартов и их разъяснений, представляющих собой не правила, а принципы учета и подготовки отчетности» [109;122;256].

Аспекты международной практики учета широко применяют и в Российской Федерации: крупные субъекты бизнеса по отраслям экономики формируют и активно применяют международные стандарты финансовой отчетности, в том числе крупные субъекты агробизнеса: ПАО «Черкизово», ООО «ГК Русагро», ГК «Фосагро» и др. [121].

В значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, представленных в «Концептуальных основах МСФО», которые устанавливают основополагающие принципы, лежащие в основе таких оценок, суждений и моделей. Принципы включают основополагающие качественные характеристики (уместность, полезность, существенность, правдивое представление) и качественные характеристики, повышающие полезность информации (сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность) и имеют существенное значение для эволюции представления

финансовых отчетов с целью повышения их полезности для внутрифирменного управления [91;207].

Проанализировав основные принципы (характеристики), представленные в Концепции МСФО выявили существенные позитивные аспекты применения международных учетных практик (таблица 1).

Таблица 1 - Оценка позитивного влияния применения принципов и характеристик МСФО [91] (составлено автором)

Преимущества	Характеристика
Достоверность данных	Достоверное раскрытие финансовой позиции субъекта и финансовых результатов деятельности
Справедливая оценка	Варианты оценки активов и обязательств субъекта по справедливой (рыночной) стоимости
Подотчетность	Усиливают подотчетность за счет сокращения информационного разрыва между лицами
Полезность	Информация должна быть уместной и правдиво представленной
Экономическая эффективность	Содействуют экономической эффективности, помогая инвесторам идентифицировать возможности и риски
Определение стоимости бизнеса	Отчеты содержат информацию, которая помогает существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам оценить стоимость субъекта
Отсутствие ошибок	Сумма четко и точно описывается как расчетная оценка, объясняются характер и ограничения процесса оценки
Прозрачность информации	Повышение сопоставимости финансовой информации и улучшения ее качества, что позволяет инвесторам и другим участникам рынка принимать обоснованные экономические решения
Концентрация на потребностях стейкхолдеров	Субъект имеет право включать дополнительную информацию, которая наиболее полезна для какой-либо определенной подгруппы основных пользователей.
Прогнозная и подтверждающая ценность	Информация существенно влияет на решения, если она имеет прогнозную или подтверждающую ценность либо и то и другое.
Регламентирование учетных процессов	Раскрытие всех требований и допущений в учетной политике
Полнота	Полное отображение активов включает: описание характера активов, числовое отображение всех активов, а также описание числового отображения (историческая стоимость; справедливая стоимость)
Правдивое представление	Информация не только должна представлять уместные экономические явления, но и правдиво представлять сущность экономических явлений
Нейтральность	Активы и доходы не завышаются, а обязательства и расходы не занижаются
Уместность информации	Информация способна значительно влиять на экономически обоснованные решения, принимаемые пользователями
Оптимальное соотношение между характеристиками	Наиболее полезная информация может включать расчетную оценку другого вида, которая является несколько менее уместной, но при этом степень неопределенности ее оценки ниже

Исходим из того, что существует потенциал интеграции подходов управленческого учета и международных учетных практик для создания унифицированной информационно-аналитической базы.

В Концептуальных основах МСФО определено: «полезность, уместность и достоверное представление содержащейся в отчетах информации для всех категорий пользователей достигается в результате подтверждения ее соответствия качественным характеристикам» [91;207]. При этом наибольшее значение имеют «подтверждение оценок, полнота, отсутствие существенных ошибок, нейтральность, сопоставимость, своевременность, понятность» [91;108;109].

В некоторых случаях наиболее уместной информацией об экономическом явлении может оказаться расчетная оценка с высокой степенью неопределенности. Степень неопределенности при определении расчетных оценок может быть настолько высокой, что может возникнуть сомнение в том, обеспечит ли расчетная оценка достаточно правдивое представление данного экономического явления. Наиболее полезной информацией может служить расчетная оценка с высокой степенью неопределенности, которая сопровождается описанием данной расчетной оценки и объяснением неопределенностей, влияющих на нее [91;207;256].

Представление отчетной финансовой информации сопряжено с затратами, и важно, чтобы данные затраты оправдывались выгодами от представления этой информации. Если необходимая информация не предоставляется, пользователи несут дополнительные затраты, чтобы получить ее из каких-либо других источников или оценить ее расчетным путем [91;109;110].

На рисунке 1 автором определены подходы к ведению разных видов учета (финансовый, управленческий, нефинансовый) в единой интегрированной системе для цели управления рисками, формирования релевантных отчетов для внешних и внутренних пользователей, взаимодействия с потенциальными инвесторами и кредиторами, а также для производственно-управленческих направлений деятельности.

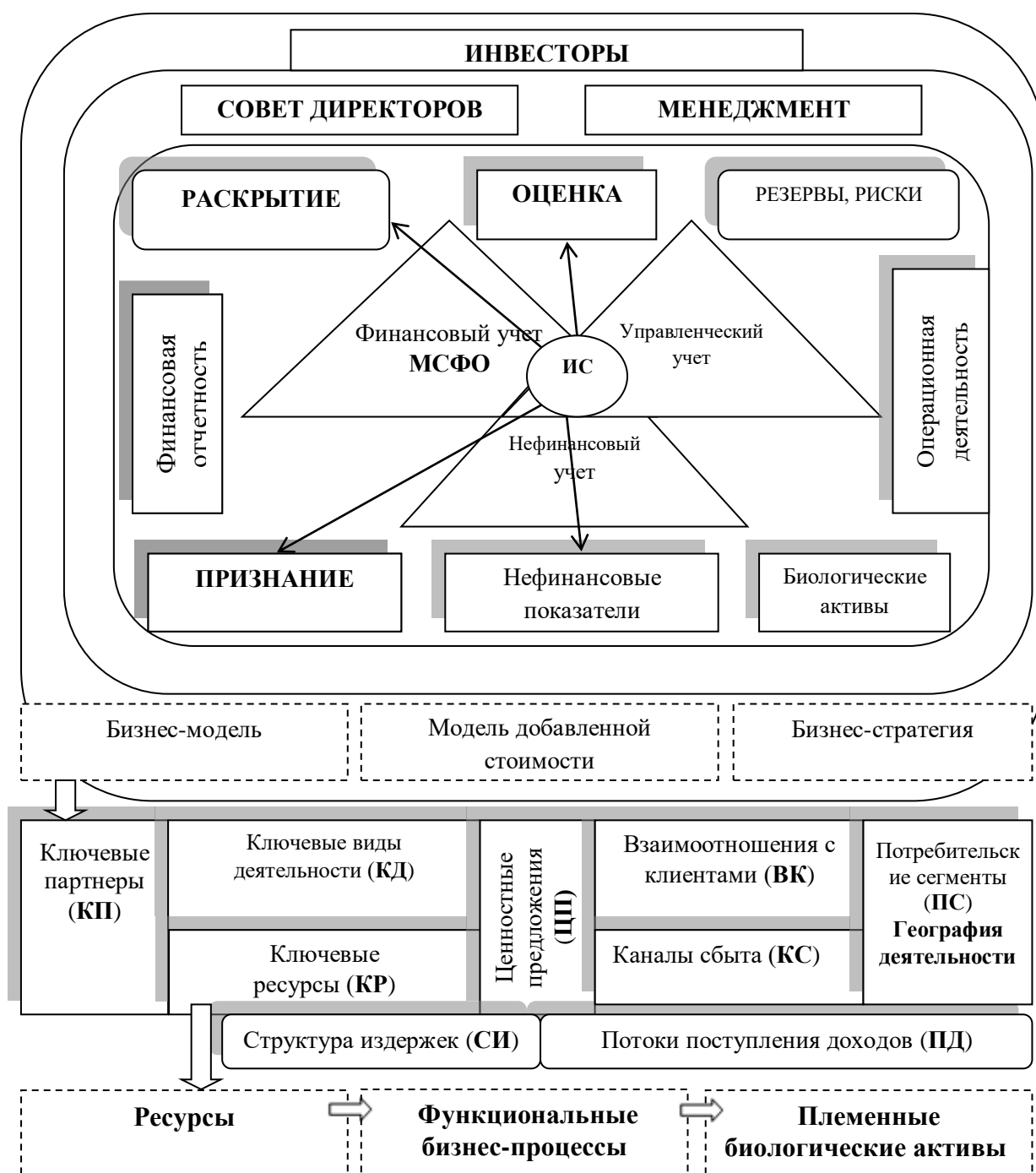


Рисунок 1- Структура интегрированной учетной системы субъекта племенного овцеводства (разработано автором на основе [107;114;236;257;265])

«Отчеты ориентированы на основные группы пользователей: существующие и потенциальные инвесторы, кредиторы и менеджмент. Менеджмент определяет стратегию развития и операционные планы бизнеса на основе информации из отчетов по МСФО» [256].

Можно выделить кадровую проблему, отсутствие прозрачности информации, языковую проблему, отсутствие российских автоматизированных программ, высокие затраты на переход [235].

Чтобы актив или обязательство можно было признать, его величину необходимо оценить. Во многих случаях такие оценки необходимо определять расчетным путем и, следовательно, они подвержены неопределенности [91;207]

Применение обоснованных расчетных оценок является неотъемлемой частью подготовки финансовой информации и не снижает полезности такой информации, если данные расчетные оценки четко и точно описаны и объяснены. Даже высокая степень неопределенности оценки не обязательно препятствует тому, чтобы такая расчетная оценка несла полезную информацию. Необходимы нефинансовые данные, заявления менеджмента в отношении развития и т.д. [4;10;31;51;91].

В последние годы ряд авторов эффективную учетную систему видит как совокупность видов учета (финансового, управленческого, нефинансового), согласованных на основе «точек роста», определенных в МСИО (капитал: человеческий, производственный, природный, социальный и т.д.; бизнес-стратегия; бизнес-модель; механизм создания стоимости) [107;114;242;243;257;265;267].

Представленные процессы представляют информационно-аналитической основой формирования комплексной системы. Важное значение в управлении элементами имеет информация, генерируемая в системе управленческого учета.

В новой версии «Концептуальных основ МСФО» приняты эволюционные предложения по расширению границы и сферы влияния принципов, убедив руководство субъектов раскрывать в отчетах информацию о внутренних бизнес-процессах, методах управления и собственной оценке эффективности деятельности [91;207].

«Дефицит информации для пользователей можно восполнить, включив во внутренние отчетные формы, существенные социальные показатели и

отраслевые особенности, влияющие на финансовые результаты экономического субъекта; оценку активов и обязательств, по которым нет наблюдаемых публичных данных» [46;47].

В этой связи выявлены точки сближения систем управленческого учета и финансового учета, основанного на международных учетных практиках (приложение А).

Важно отметить, что в отчетности по МСФО минимизируется влияние нефинансовых показателей, которые отражают отраслевые аспекты экономических субъектов (например, племенное животноводство). По нашему мнению, в системе управленческого учета компенсируется потребность пользователей в когерентных менеджментом учетных данных.

Таблица 2 - Характеристика информации, раскрываемой в системе управленческого учета и в отчетности по МСФО (разработано автором) [26;91;110; 256].

Управленческий учет	Финансовый учет
Оперативные данные	Существенная информация о направлении деятельности
Прогнозные данные, бизнес-планы, предпосылки, допущения и их обоснование	Базовые положения учетной политики
Нефинансовые показатели	Раскрытие внутренних и внешних признаков для проведения тестирования активов обесценение
Методы управления с указанием ключевого управленческого персонала по центрам ответственности и бизнес-процессам	Раскрытие отчетных операционных сегментов
Заявления менеджмента о направлениях развития бизнеса, оптимизации затрат и т.д.	Методика управления финансовыми рисками
Ключевые показатели эффективности (КПЭ)	Раскрытие информации о связанных сторонах
Отраслевые особенности, порядок регулирования рисков деятельности	Информация о движении денежных средств
Структура выручки по типам рынков, видам производств	Ликвидность, платежеспособность и рентабельность бизнеса
Дебиторская и кредиторская задолженность	Сопоставимая информация
Расчет себестоимости производимой продукции на базе методов управленческого учета	Информация о прочем совокупном доходе

Можно сделать вывод, что «в современной бухгалтерской и управленческой среде развивается процесс по созданию единой информационной базы с существенным объемом информации как для ведения учета и формирования отчетности, так и для принятия управленческих решений» [6; 70; 237].

Система управленческого учета содержит взаимосвязанные ключевые финансовые и нефинансовые показатели, определяемые требованиями менеджмента, необходимые для целей управления субъектом, и отвечающие интересам текущих и потенциальных инвесторов, так как важно раскрывать точки роста генерации финансовых результатов в будущем [44; 69; 237].

В работе определены предпосылки унификации системы управленческого учета и системы финансового учета, основанной на стандартах МСФО [28] (рисунок 2).



Рисунок 2 - Предпосылки организации системы управленческого учета в интегрированной, с финансовым учетом по МСФО, системе (разработано автором)

Ряд авторов считают, что действующая модель финансового учета позволяет не в полной мере и несвоевременно получать всю актуальную релевантную информацию, в результате чего управляющие экономическим субъектом испытывают дефицит в качественной управленческой информации.

При принятии управленческих решений необходимо использовать информацию, сгенерированной в интегрированной информационной системе (рисунок 3).

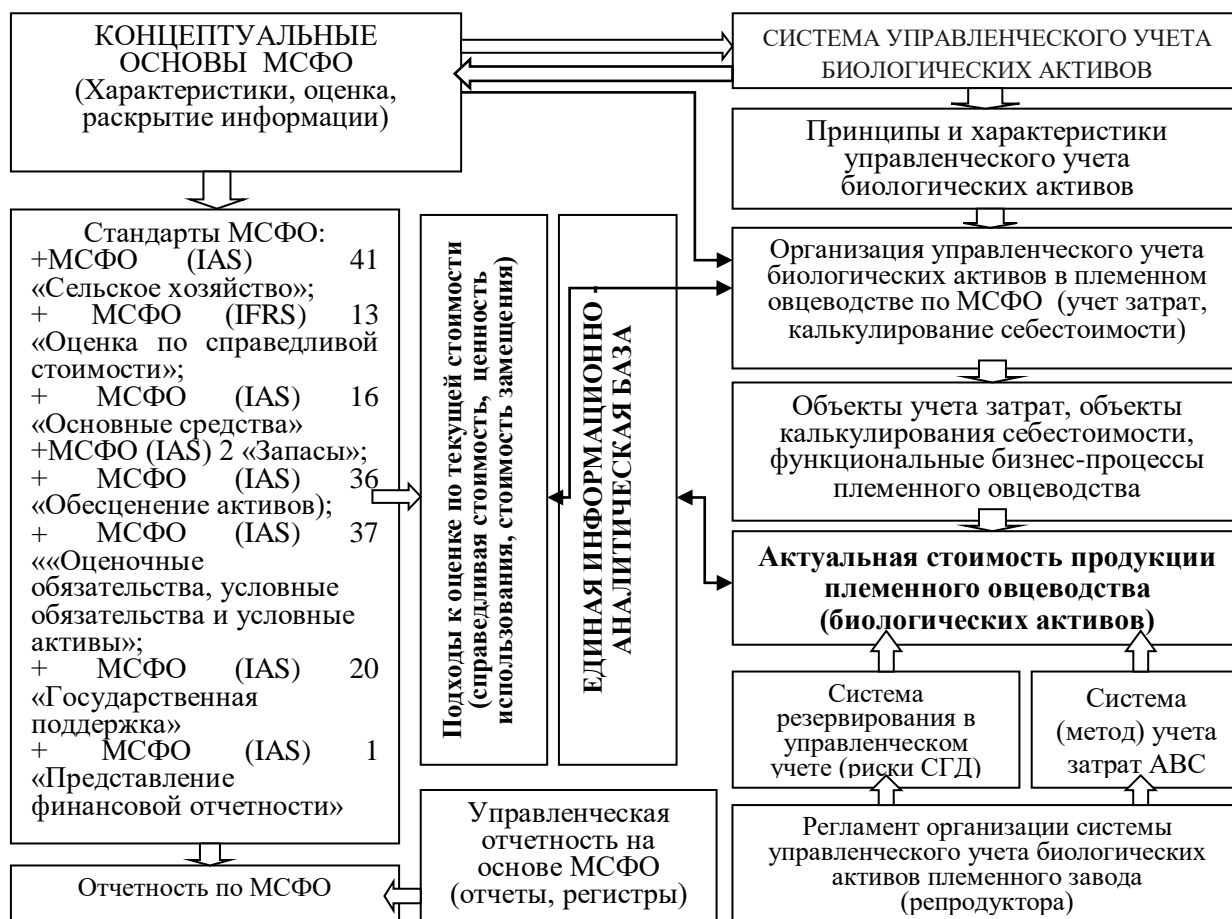


Рисунок 3 - Схема интеграции международных стандартов финансовой отчетности и системы управленческого учета биологических активов племенного овцеводства (разработано автором)

Соответственно, «нехватка таких данных может быть восполнена внедрением интегрированной информационной системы, включающей управленческий учет и финансовый учет в соответствии с международными стандартами» [237].

Можно сделать вывод о существующих предпосылках и потенциале организации системы управленческого учета на основе принципов МСФО для формирования информационной базы о затратах при осуществлении селекционно-генетической деятельности субъекта племенного овцеводства.

1.2. Функционирование системы управленческого учета в экономических субъектах на основе процессной модели управления

На сегодняшний день в мировом менеджменте применение процессного подхода в управлении является одним из важнейших факторов успеха.

Весомый вклад в успешную реализацию улучшения бизнес-процессов внесла Концепция всеобщего менеджмента качества - TQM (Total Quality Management), как совокупность принципов по постоянному улучшению процессов в организации [198].

М. Хаммер и С. Стентон утверждают: «Процессное предприятие – это организационная форма, предназначенная для функционирования в условиях постоянно изменяющейся внешней среды» [254].

А.Д. Шеремет, подчеркивая преимущества процессного управления, говорит, что «...желаемый результат достигается эффективнее, когда деятельностью и соответствующими ресурсами управляют как процессом» [232].

Глобальный опыт использования технологий процессного управления свидетельствует о преимуществах, которые он дает при управлении организацией: обеспечение прозрачности протекания процессов; усиление ориентации работы на запросы и интересы потребителей; усиление ответственности сотрудников за конечный результат [231].

А.Д. Шеремет отмечает «в представлении любой деятельности организации в виде взаимосвязанной последовательности шагов, для которой определяются порядок взаимодействия и соответствующие организационные процедуры, необходимые материальные и трудовые ресурсы, информация и ответственность» [232].

Подход к организации деятельности в субъектах племенного овцеводства еще не получил широкого распространения, но именно он станет основой для совершенствования систем менеджмента.

Процессный подход к управленческому учету, в виде учета по сферам деятельности, получил развитие в трудах многих ученых-исследователей.

Существует множество определений или интерпретаций базовой дефиниции «бизнес-процесс» (таблица 3).

Таблица 3 - Анализ авторских дефиниций «бизнес-процесс» (составлено автором)

Автор	Определение бизнес-процесса
О.Д.Каверина	Горизонтальная иерархия взаимозависимых операций, конечной целью которых является выпуск продукции (работ, услуг), необходимой потребителю [72].
А.Д. Шерemet	Самостоятельный объект управления с присущими ему свойствами (входы, выходы, необходимые ресурсы, время выполнения) или совокупность подчиненных взаимодействующих систем [232].
В.П. Суйц	Совокупность различных видов деятельности, которые создают продукт, имеющий ценность как для самого предприятия, так и для потребителя [195].
Бьерн Андерсен	Сущность, определяемая через точки входа и выхода, интерфейсы и организационные устройства, частично включающие устройства потребителя услуг/товаров, в которой происходит наращивание стоимости производимой услуги/товара [9].
Дэйвид Нортон	Множество внутренних шагов (видов) деятельности, начинающихся с одного и более входов и заканчивающихся созданием продукции, необходимой клиенту [74].
М. Ветер	Логические серии взаимозависимых действий, которые используют ресурсы предприятия для создания или получения в обозримом или измеримо предсказуемом будущем [139].
Е.З. Зиндер	Набор логически взаимосвязанных действий, выполняемых для достижения определенного выхода бизнес-деятельности [65].
В.В. Репин	Структурированное конечное множество действий, спроектированных для производства специфической услуги (продукта) для конкретного потребителя или рынка [171].
М.Портер	Сущность, определяемая через точки входа и выхода, интерфейсы и организационные устройства, частично включающие устройства потребителя услуг/товаров, в которой происходит наращивание стоимости производимой услуги/ товара [166].
ИСО 9001:2008	Устойчивая, целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя [177].

В целом, «бизнес-процесс - это процесс, в результате которого достигается конкретная цель деятельности субъекта (коммерциализация, предпринимательство)» [166].

Обобщая вышеизложенное, мы определяем «функциональный бизнес-процесс» - совокупность взаимосвязанных видов деятельности (подпроцессов) и операций, трансформирующий все виды входящих

ресурсов в создаваемый на выходе качественный продукт, реализуемый потребителю и удовлетворяющий его требованиям.

Нами разработаны концептуальные основы управленческого учета бизнес-процессов в племенном овцеводстве (таблица 4) и «типовое положение по управленческому учету биологических активов в племенном овцеводстве» как важный организационно-управленческий документ, регламентирующий методологические и организационные аспекты управленческого учета (приложение Б).

Таблица 4 - Концептуальные аспекты управленческого учета бизнес-процессов в племенном овцеводстве (составлено автором)

Аспект	Характеристика и описание
Цель	Учетно-информационное обеспечение управления системой функциональных бизнес-процессов в племенном овцеводстве, с целью их оптимизации и совершенствования
Функции	Информационно-прогнозная, информационно - координирующая, информационно - организационная, планово-контрольная
Объекты учета	Система бизнес-процессов, функциональный бизнес-процесс, подпроцесс, операция
Предмет	Уставная производственно-хозяйственная деятельность по выращиванию племенного скота в овцеводстве
Принципы	Системность, комплексность, научность, оптимальность, бифуркационность, регулярность, декомпозиция
Методы учета и анализа затрат	Попроцессный (функциональный), ABC-система, таргет-костинг
Учетные инструменты	По функциям управления: бухгалтерские, аналитические, контрольные, организационные.
Технология	Технология сбора информации, ее обработки, анализа, оценки, контроля, мониторинга
Система учетных показателей	Многоуровневая система взаимосвязанных частных и обобщенных учетных показателей, характеризующих функциональный бизнес-процесс племенного овцеводства
Форма представления	Формализованные отчеты для внутреннего и внешнего пользования (разных уровней формирования)
Пользователи	Менеджеры всех уровней управления хозяйствами племенного овцеводства, заинтересованные в информации об осуществляемых функциональных бизнес-процессах

Всестороннее изучение аспектов применения процессной модели управления, как самой эффективной в условиях рынка, позволило автору сформулировать свое концептуальное видение управленческого учета

биологических активов в хозяйствах племенного овцеводства, облачив его в форму завершенной научной разработки (сформулирована цель, конкретизированы задачи, установлены функции и предметно-объектная основа, выведены базовые принципы).

Суть процессного подхода, применительно к субъектам племенного овцеводства, заключается в выделении в них бизнес-процессов (основные (функциональные) бизнес-процессы, управленческие бизнес-процессы и обслуживающие бизнес-процессы), управление этими бизнес-процессами, их улучшение и развитие на основе системы менеджмента качества (СМК).

Организации управленческого учета в хозяйствах племенного овцеводства заключается в информационном обеспечении управления системой функциональных бизнес-процессов, с целью их совершенствования и оптимизации, повышения качества, генетической и продуктивной ценности биологических активов и эффективности племенного производства.

Некоторые ученые-экономисты определяют: «процессный подход имеет понятийный ряд: вход процесса, выход процесса, ресурс процесса, владелец процесса».

Репин В.В. считает, что «Вход процесса - продукт, который в ходе выполнения процесса преобразуется в выход. Вход должен иметь своего поставщика. К входам процесса могут относиться: абитуриенты, документация, информация, персонал.

Выход (продукт) - это материальный или информационный объект или услуга, являющийся результатом выполнения процесса и потребляемый внешними по отношению к процессу клиентами.

Выход (продукт, услуга) процесса всегда имеет потребителя. В случае, если потребителем является другой процесс, то для него этот выход является входом.

Владелец процесса - должностное лицо или коллегиальный орган управления - ведет управление процессом, является его неотъемлемой частью и несет ответственность за результат процесса.

Ресурс процесса - материальный или информационный объект, постоянно используемый для выполнения процесса, но не являющийся входом процесса» [171].

Элементом сближения управленческого учета и МСФО является отраслевая специфика деятельности субъектов племенного овцеводства (технология, генетический потенциал, риски племенной работы), что дает комплексное видение бизнес-модели субъектов племенного овцеводства (рисунок 4).

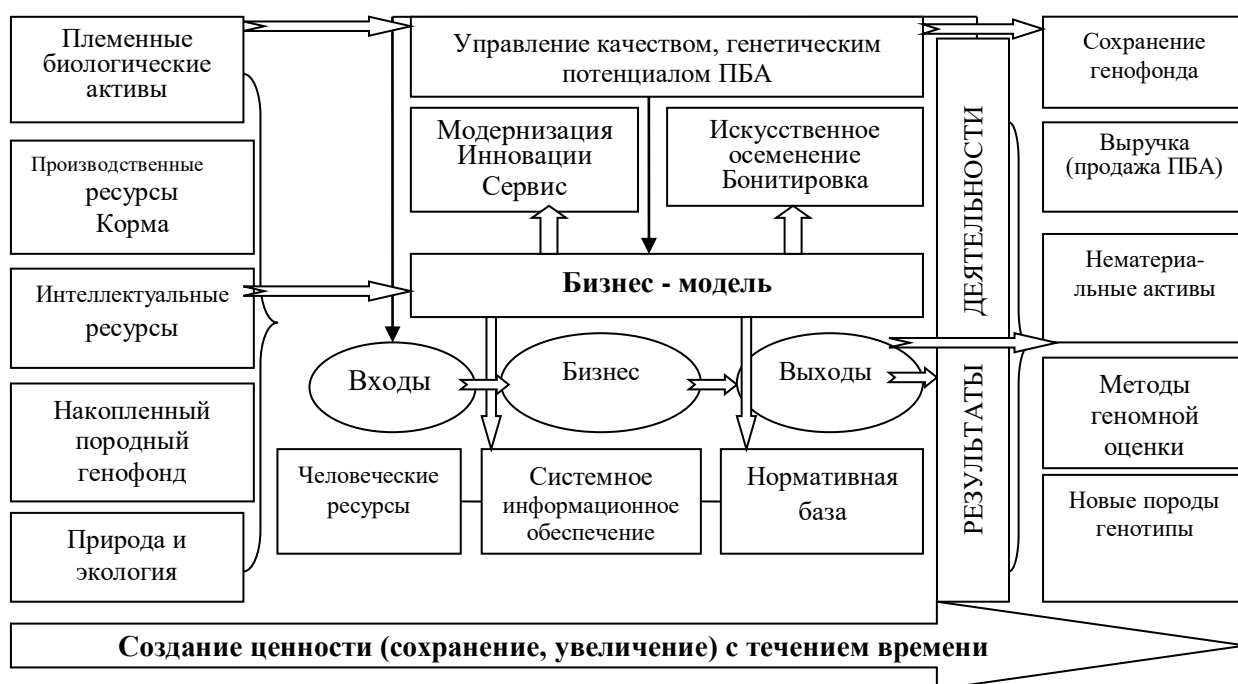


Рисунок 4 - Укрупненная схема процесса формирования стоимости субъекта племенного овцеводства (декомпозиция бизнес-модели)

«В процессе построения автором процессной модели основные (функциональные) бизнес-процессы субъекта племенного овцеводства образуют цепочку, состоящую из подпроцессов и операций, которые, наряду с бизнес-процессами, выступают объектами управленческого учета» [57].

При этом результаты каждого предыдущего подпроцесса (выходы) будут влиять не только на подпроцесс (входы подпроцесса), непосредственно осуществляемые после него, но и на всю последующую цепочку подпроцессов, входящих в основной бизнес-процесс.

Особенностью основных (функциональных) процессов является их концентрация на слабых горизонтальных связях, существующих между функциональными подразделениями.

Обеспечивающие процессы и процессы управления важная часть процессно-ориентированного управленческого учета. Выход вспомогательного бизнес-процесса и процесса управления является вторичным входом соответствующего основного бизнес-процесса.

Очень важным, для построения действенной системы управленческого учета, является аспект определения владельцев процессов племенного хозяйства, которые ими управляют, распоряжаются выделяемыми на процесс ресурсами, несут ответственность за их выполнение и результат.

Процессный подход кардинально меняет объем и структуру информационного поля, требует специальных систем учета затрат, калькулирования себестоимости, управленческого анализа.

Говдя В.В. исходит из того, что: «система управленческого учета обеспечивает эффективность основных операционных процессов субъекта и не была напрямую связана с финансовым учетом. В процессе эволюции произошел переход от учета затрат к разделению на центры ответственности (центры прибыли, центры затрат и др)» [44].

Принципиальным аспектом в предложенном подходе к управленческому учету биологических активов является необходимость его организации в интегрированной с финансовым учетом системе на основе процессной модели управления и требованиях международных учетных стандартов.

Анализируя состояние информационно-аналитического обеспечения управления предприятием, определенное в работе Ж.А. Ивановой, отмечается, что «бухгалтерский учет, выступая в роли основного поставщика информации, не обеспечивает управленцев всех уровней оперативной информацией, что препятствует своевременной обработке информации и принятию правильных управленческих решений; правила МСФО лучше отражают экономическую суть операций и поэтому в большей степени подходят для управленческого учета» [66].

Ученые-экономисты в области управленческого учета определяют его цели по разным направлениям:

- «обеспечение всех уровней управления данными, необходимыми для принятия управленческих решений» [7;17;27;49;55;213;218].

- «синтезирование информации, служащей средством коммуникации внутри предприятия» (Э. Каплан, К. Друри; В.Б. Ивашкевич) [53;54;67;68;75;259;260];

- «калькулирование затрат и исчисление себестоимости» (Р. Гаррисон, Е. Дженкинс, Б. Нидлз, Т.П. Карпова, П.С. Безруких, А.Н. Бобрышев) [13;16;17;40;77;78;124];

- «составление предварительных смет затрат, оперативное выявление отклонений от смет, усиление мер по сокращению смет» (Р. Каплан, М.А. Вахрушина, И.С. Мацкевичус, В.Ф. Палий, Ю.И. Сигидов и др.) [27;28;149;150;184;185];

- «принятие правильных решений при дефиците информации; нахождение правильных решений в условиях инфляции (Д. Джонсон, Р. Каплан, Б. Хук, Л.К. Никандрова, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, Д.А. Панков, Л.В. Попова)» [125;164;165;258;259;260];

- «подходы к классификации затрат, учет затрат по видам изделий и издержек» (К. Друри, Ч. Хорнгрен, Д. Блэк, Д. Соломонс, Дж. Фостер) [15;53;54;250;255;266].

Управленческий учет, по мнению Котовой К.Ю., является необходимым инструментом управления организацией для повышения качества и скорости принятия управленческих решений, чтобы максимизировать ожидаемый результат и эффективное управление рисками экономической деятельности [96]. «Как отмечают Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, управленческий учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии. Бухгалтерская отчетность не может быть подходящей для корпоративного управления, так как она хронически устаревает и не оперативна» [187;188].

Л.К. Никандрова полагает, что «главными принципами управленческого учета являются ориентация на достижение поставленной задачи, необходимость обеспечения альтернативных вариантов ее решения, участие в расчетах нормативных параметров оптимального варианта и в контроле его исполнения, ориентация на выявление отклонений от заданных параметров исполнения, интерпретация выявленных отклонений и их анализа» [125].

Закирова А.Р. отмечает важность соответствия управленческих данных принципам «ответственности, управляемости, достоверности, взаимозависимости, релевантности, обособленности, непрерывности, полноты, надежности, своевременности, сопоставимости, понятности, периодичности и экономичности» [61].

Основные цели управленческого учета - это информационно-аналитическая поддержка процедур управления субъектом и основа для принятия решений. Ученые-экономисты признают их приоритетными.

Потребность в появлении управленческого учета субъектов агробизнеса обусловлена тем, что современные сельскохозяйственные предприятия нуждаются в гибких системах оценки и анализа справедливой стоимости биологических активов. Управленческий учет не только обращается к данным по совершенным фактам, но и нуждается в

упреждающей информации. Если в системе финансового учета используются общепринятые принципы и правила, то правила управленческого учета устанавливаются предприятием самостоятельно. Находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, анализа и контроля, управленческий учет занимает особое место в управлении предприятием. Костюкова Е. И. и Бобрышев А. Н. отмечают, что управленческий учет в отечественных компаниях, как правило, осуществляется на основе существующего финансового учета, поэтому полученная информация ретроспективная и непригодная для принятия стратегических решений [17;94].

О.В. Рожнова подчеркивает, что «управленческому учету как подсистеме бухгалтерского учета присущи те же принципы (допущения), что и финансовому учету, а именно:

- 1) принцип имущественной обособленности;
- 2) принцип непрерывности деятельности;
- 3) принцип последовательности применения учетной политики;
- 4) принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности», а также требования:

- 5) «полноты и своевременности отражения фактов хозяйственной деятельности;

- 6) осмотрительности;

- 7) приоритета содержания перед формой;

- 8) непротиворечивости или тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

- 9) рациональности ведения учета исходя из условий хозяйствования и величины организации» [174].

«Требования к информации на основе его принципов: «адресность, оперативность, достаточность, аналитичность, гибкость и инициативность, полезность, достаточная экономичность, конфиденциальность» [27].

В современных условиях это имеет большое значение для эффективного развития аграрных организаций, поэтому приобретают важность такие аспекты как увеличение производства сельскохозяйственной продукции, улучшение ее качества, повышения рентабельности при одновременном снижении ее себестоимости. Для успешного решения этих задач, считают Бычков М.Ф [24], Хосиев Б.Н., большое значение имеет процесс осуществления надлежащего управления сельскохозяйственным производством, обеспечивая систему внутреннего менеджмента релевантной информацией управленческого учета [221]. При этом, научно-организованный процесс заключается в создании организационных предпосылок для повышения эффективности системы управленческого учета и аналитического уровня информации в системе управления, чтобы активно влиять на принятие и выполнение управленческих решений [217;232].

Современное понимание сущности управленческого учета базируется, с одной стороны, на том, что система управления представляет собой совокупность объектов управления, которые можно разделить на следующие категории: ресурсы; структурные подразделения; внутренние бизнес-процессы. С другой стороны, система управления представляет собой совокупность реализуемых в отношении перечисленных объектов управленческих воздействий (учета, контроля, анализа, планирования) [50;59].

Законченным продуктом бухгалтерского управленческого учета является информация, необходимая для принятия конкретных решений. В этой связи под организацией управленческого учета, по мнению Кавериной О.Д., понимается создание всех условий, необходимых для предоставления управляющей системе организации информации для принятия эффективных решений [71].

Если обратиться к мировой практике, то для нее характерен управленческий учет, сформировавшийся в середине прошлого века как

система, интегрирующая бюджетные, счетоведческие и аналитические процедуры и обеспечивающая потребности менеджеров информацией для принятия стратегических и оперативных решений по управлению бизнесом организаций и их подразделений. Наиболее яркие представители такого подхода Ч. Хорнгрен и К. Друри. [53;214]. Среди отечественных авторов, придерживающихся классического подхода к представлению управленческого учета [64;78;89].

В современных российских учебниках по управленческому учету основной акцент делается на изучении затрат субъекта, их основных классификациях, методах группировки и перераспределения затрат по местам и центрам их формирования, измерению и учету затрат в условиях применения различных методов - директ- и стандарт-костинга, нормативного метода учета и т.д. [14;19;62]. С точки зрения Г.В. Лебедевой, одной из основных задач управленческого учета является сбор и обобщение информации, которая позволит выявлять резервы снижения затрат на производство продукции [102]. В своих работах Е.И. Костюкова, К.М. Гарифуллина, А.Х. Курманова целями и задачами управленческого учета оценку себестоимости единицы продукции [39;94;105].

Все имеющиеся точки зрения можно разделить на три группы: 1) управленческий учет - это учет затрат; 2) управленческий учет формирует информацию для принятия решений менеджментом; 3) управленческий учет симбиоз прикладных экономических наук. Первого подхода придерживаются Керимов В.Э., Самусенко С.А. и др. Его уязвимость заключается в том, что он не охватывает другие элементы управления в компании, которые также требуют сбора и анализа информации для принятия административных решений.

«Остаев Г.Я. отмечает, что процессы формирования расходов будут противоположны всем другим экономическим процессам, что абсолютно не верно, потому что затраты не могут быть проанализированы в автономном

режиме от объемов производства и продаж, технологии, организации производства и других факторов» [142].

Достоинством второго подхода к трактовке понятия является вывод, что в процессе ведения управленческого учета происходит формирование не только решения менеджмента. Авторы этого подхода, Вахрушина М.А., Друри К., Кальницкая И.В., Шеремет А.Д., утверждают, что на основе собранной информации используются такие функции системы управления, как планирование, организация, оценка и контроль производственной деятельности, контроль и оценка организации в целом [27;53;73;232].

Третий подход основан на том, что управленческий учет интегрирует несколько прикладных экономических наук: планирование, организация и управление производством, нормирование, бухгалтерский учет и управленческий анализ [164;218;222].

С нашей точки зрения наиболее правильным является второй подход, предусматривающий создание в системе управленческого учета всей необходимой информации для обоснования управленческих решений внутренними пользователями на всех уровнях корпоративного управления.

При этом, с учетом упомянутых уточнений – это совокупность связанных и упорядоченных элементов (объектов калькуляции, центров ответственности, систему нормирования, рабочего плана счетов, список форм управленческой отчетности, метод анализа), учитывающую специфику деятельности экономического субъекта и являющуюся основой для принятия эффективных управленческих решений.

В условиях рыночной экономики, когда основной целью каждого субъекта экономики является максимизация прибыли при минимальных затратах, возникает необходимость разработки в сельском хозяйстве системы учета для управления производством по модели «затраты-выпуск-результат». По мнению Алборова Р.А. для создания системы управленческого учета по такой модели управления является развитие своих концептуальных основ и

также определение организационных и технических аспектов практической реализации этой системы. При этом имеет большое значение учет технико-экономических, технологических и агробиологических особенностей, присущих сельскому хозяйству [6;7].

М.А. Колпакова исследует значение информации в процессе управления затратами в предпринимательских структурах и обозначает важность организации управленческого учета на предприятиях. Для выработки управленческого решения, с точки зрения Колпаковой М.А., необходимо постоянно получать информацию об управляемом объекте, в том числе данных, связанных с учетом, контролем, анализом, планированием и прогнозированием затрат [87].

На основе бухгалтерских документов и отчетов, а также необходимых сведений из внешней среды экономического субъекта формируется аналитическая информация для менеджмента, на основе которой вносятся коррективы в деятельность организации, разрабатываются мероприятия, направленные на изменение уровня затрат [151;152]. С учетом рассмотренного информационного цикла управление затратами определяется как процесс, включающий сбор, обработку, анализ имеющейся информации, используемой при принятии и реализации управленческого решения.

По мнению Самусенко С.А., существует своего рода вакуум в исследованиях теории управленческого учета как в отношении его предмета и метода, так и в части взаимодействия с теорией бухгалтерского учета и смежными общественными науками [175]. Систему, которая способствует повышению эффективности управления, отмечает Супрунова Е.А., составляют контроллинг и управленческий учет [197].

Действительно, все сведения должны аккумулироваться в едином центре. По мнению В.В. Сорокиной, и с этим нельзя не согласиться, для принятия эффективных управленческих решений вся внутренняя информация (финансового и налогового учета), а также данные

интегрированной отчетности подвергаются генерированию и анализу в рамках управленческого учета [189].

Ивашкевич В.Б. указывает, что необходимая для управления организацией информация должна иметь единую методологическую основу и принципы формирования [68]. В этом случае предполагается использование соответствующих данных бухгалтерского, налогового и управленческого учета и отчетности. Все это, несомненно, обуславливает необходимость рассматривать управленческий учет не как совокупность обособленных его видов и функций, а как единую интегрированную систему.

«Применение правил международного финансового учета менеджментом определяется спецификой деятельности субъекта и составом фактов хозяйственной жизни» [227].

Преимущества сближения управленческого учета с требованиями МСФО представлены в приложении В.

Некоторые исследователи считают, что «требования, предъявляемые к современной управленческой отчетности, практически полностью совпадают по составу и качественным характеристикам, которыми должна обладать финансовая отчетность в соответствии с МСФО» [70]. Другие полагают, что «большинство принципов МСФО может быть перенесено и на управленческую отчетность, однако МСФО нужно воспринимать только как платформу» [36]. Черных И.Н. отмечает что «управленческий учет может стать информационной основой для составления международной отчетности, но не наоборот» [227].

Мы согласны с авторами, которые считают, что «МСФО в качестве принципов управленческого учета - оптимальное решение для большинства организаций. Отсутствует необходимость изобретать принципы и правила учета многих хозяйственных операций, поскольку МСФО и их разъяснения минимизируют проблему регламентации и ведения учета» [104].

Щегловская Ю.А. отмечает, «что сохраняются отличительные черты, объединение которых может привести к получению синергетического эффекта от сближения, а именно к повышению качества, достаточности и достоверности информации, содержащейся в объединенной системе учета» [237].

Потенциал управленческого учета для формирования финансовых отчетов представлен в приложении Г.

Учет затрат на производство в субъектах племенного животноводства, которые занимаются разведением племенных биологических активов, традиционно считается очень сложным из-за большого объема аспектов, группы которых представлены в таблице 5.

Таблица 5 - Аспекты селекционно-племенной работы, влияющие на содержание учета затрат на производство племенных биологических активов

Аспекты	Характеристика
Природно-климатические	Сезонность производства, биологический цикл
Экономические (рыночные)	Спрос и предложение, уровень рыночных цен на племенную продукцию, наличие и качественный состав конкурентов
Политические	Состояние нормативной базы в области племенного дела, политика санкций и импортозамещения
Государственный (комплексный)	Целевые индикаторы развития племенных субъектов; механизм распределения субсидий
Медицинские	Ветеринарные препараты
Технологические	Уровень развития технологий разведения животных, их идентификации и оценки племенных качеств и продуктивности
Технические	Автоматизация племенного учета, содержания и кормления племенного скота
Природные	Охрана окружающей среды, экологичность племенной продукции
Селекционно-генетические	Селекция новой породы, генотипа животных, генетическая работа
Сырьевые	Качество сырья, используемого при формировании кормовой базы
Научные	Состояние и развитие науки и инноваций в области племенного дела, традиции разведения племенных животных

«Комплексная программа развития биотехнологий в Российской Федерации на период и Федеральная научно-техническая программа развития генетических технологий на 2019-2027 годы» (приложение Д) [23,88].

Лисович Г.М., «в первую очередь в качестве определяющих особенностей называет такие, как:

- сезонность и длительность производства, обусловленные действием природных факторов и процессами биотрансформации биологических ресурсов;

- получение большого спектра продукции и использование ее части в собственном производстве;

- использование в качестве основного средства производства земли и другие особенности» [103].

Пизенгольц М.З. также отмечает: «специфику сельского хозяйства в системе материального производства, подразумевающую ряд особенностей, которые находятся под влиянием разных групп факторов, преимущественно, естественных и социальных» [153].

На основе анализа научных работ авторов, изучающих экономическую сущность племенной работы в овцеводстве можно отметить, что достоверный учет затрат по бизнес-процессам племенной работы в современных условиях имеет важное значение для финансово-хозяйственного состояния субъектов племенного овцеводства.

Организованный таким образом управленческий учет, в зависимости от информационных потребностей, способен обеспечить глубину детализации необходимых данных, в том числе в нефинансовом измерении, и высокую степень раскрытия отраслевых особенностей.

Можно сделать вывод, что цель процессного подхода заключается в информационном обеспечении управления системой функциональных бизнес-процессов, с целью повышения качества, генетической и

продуктивной ценности биологических активов и эффективности племенного производства. Процессный подход основан на выделении и классификации функциональных (основных) бизнес-процессов и их структурных компонентов - подпроцессов и операций, выступающих принципиально новыми объектами управленческого учета и внимания в хозяйствах племенного овцеводства, что требует формирования учетной информации, ориентированной на управление совершенствованием функциональных бизнес-процессов.

Как известно, отчетность по МСФО основывается на финансовых данных, но в условиях сложной окружающей среды конкурентные преимущества на рынке зависят, в основном, от нефинансовых показателей, раскрывающих отраслевые особенности, определяющих выбор политики управления, выявление и оценку рисков. Поэтому информационная система управленческого учета компенсирует потребность менеджмента в нефинансовой информации.

1.3. Проблемы признания, оценки и раскрытия информации о биологических активах как объектах управленческого учета

В современных условиях существует мнение ученых-экономистов, что «сохранение и воспроизводство видов племенных животных является основой устойчивости сельского хозяйства. Обеспечение биоразнообразия разводимых животных в настоящее время невозможно без осуществления организованной селекционно-генетической и племенной работы» [23].

В некоторых исследованиях отмечается, что «биологические активы племенного овцеводства являются объектами управленческого учета, так как процесс признания, оценки и раскрытия информации о них должен осуществляться на основе данных управленческого учета, который является источником информационной базы для принятия тактических

управленческих и стратегических решений в соответствии с отраслевой спецификой деятельности субъекта» [26;29].

Необходимо отметить, что МСФО (IAS) 41 применяется для учета сельскохозяйственной деятельности, в том числе биологических активов, сельскохозяйственной продукции на момент ее сбора, некоторых правительственных субсидий. МСФО 41 «Сельское хозяйство» «устанавливает порядок учета биологических активов в течение всех основных циклов - роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства – и порядок оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора» [97;109;112].

Параграф 5 МСФО 41 определяет сельскохозяйственную деятельность как «управление экономической единицей биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов» [27;35;92;120].

«Удалова З.В. определяет, что в качестве средств производства выступают живые организмы (животные и растения, которые развиваются на основе биологических законов), т.е. биологические активы» [203;204].

«Как отмечает Усенко Л.Н., Удалова З.В. технологические факторы подразумевают использование современных технологий при производстве животноводческой продукции, которые могут создать для организации дополнительные возможности либо определенные ограничения в деятельности. Технология играет важную роль в деятельности сельскохозяйственных организаций и выступает в качестве одного из критических факторов» [206].

«Профессор Палий В.Ф. отмечает, что общими характеристиками сельскохозяйственной деятельности являются способность биологических ресурсов к различным изменениям, возможность со стороны человека управлять и оценивать данные изменения» [149].

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» - биологические активы - это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, то есть выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем [112;256].

Газизьянова Ю.Ю. приводит похожее определение: «биологический актив - это растение и животное, используемые для организации сельскохозяйственной деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену или, наоборот, только разово используемые для сбора сельскохозяйственной продукции (в последнем случае они исчезают, переходя в готовую продукцию)» [38].

Палий В.Ф., отмечает, что биологические активы - это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем [150].

«Тодорова Л. считает, что биологический актив согласно системному подходу представляет собой актив в форме животного или растения, который был создан в результате прошлых биологических процессов (изменений, трансформаций), от которых можно получить различные экономические выгоды (новые виды биологических активов, различные виды сельскохозяйственной продукции, денежные средств и прочие активы)» [201].

«Под биологическим активом следует понимать животных (взрослый продуктивный и племенной скот, животные на выращивании и откорме, птица, кролики, звери, пчелы и т.п.) или растения (однолетние и многолетние культуры, многолетние насаждения, деревья в лесоводстве и т.д.), которые в процессе биологических преобразований (биологического роста) могут давать сельскохозяйственную продукцию (прирост живой массы, молоко,

шерсть, навоз, яйца, плоды, ягоды и т.п.) и (или) дополнительные биологические активы (телята, поросята, ягнята, саженцы, черенки и т.д.), а также каким-либо иным способом приносить экономическую выгоду организации» [167;168].

«Профессор Пятов М.Л. отмечает, что биологический актив - это понятие, в настоящее время, отсутствующее в российской учетной практике. Действующий Гражданский кодекс РФ определяет то, что МСФО называют биологическими активами, как «животные и растения» и рассматривает их в качестве объектов имущества, которые могут принадлежать физическим и юридическим лицам на правах собственности, то есть как объекты вещных прав» [170].

«Дефиниция «биологические активы», рекомендуемая ведущими учеными, зачастую дублирует данное определение в МСФО 41 «Сельское хозяйство», однако, не указывается цель выращивания, приобретения биоактивов, их способность генерировать или не генерировать экономические выгоды для субъекта».

Считаем, что при уточнении термина «биологический актив» важно учитывать то, что на этот объект воздействует человек в ходе ведения аграрной деятельности (разработка рациона кормления животных, применение ветеринарных препаратов, организация мелиорации обработка растений средствами защиты растений).

«В исследовании Быстровой Н.Ю. сформулировано понятие племенных биологических активов животноводства - культивируемых животных с подтвержденным породным происхождением и обладающими высокими генетическими свойствами, обуславливающими возможность передавать по наследству и сохранять в течение длительного времени экономически выгодные качества (продуктивность, устойчивость к заболеваниям, стрессам и т.д.)» [23].

В свою очередь Токарева Е.В. определяет «биологический актив лизинга» как «животные в лизинге, обладающие особой генетической ценностью, способные приносить экономические выгоды в процессе своих

биологических преобразований в виде сельскохозяйственной продукции и (или) дополнительных биологических активов, а также обеспечить инвестиционный доход в будущем» [202].

«Согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях, особенность данных активов заключается в том, что они подвержены постоянным изменениям: рост, увеличение веса, появление дополнительных биологических активов, таких как приплод. В результате их сложно идентифицировать и оценить, и как результат - их учет нужно вести по особым правилам» [119].

Важно отметить, что «процессы роста, размножения, воспроизводства, вырождения биологических активов называются биотрансформацией. Изменения свойств биологических активов в результате биотрансформации приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод субъекта» [27;35;92;120].

Выделение учетных объектов для цели управленческого учета согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» представлено в приложении Ж.

«Степаненко Е.И. отмечает, что биологические активы могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей сельскохозяйственную деятельность, лишь в том случае, если: 1) организация контролирует данный актив в результате прошлых событий; 2) существует вероятность, что организация получит в будущем экономические выгоды от актива в виде сельскохозяйственной продукции и других поступлений; 3) оценку данного актива можно определить с достаточной степенью надежности» [192;193].

Ряд авторов предлагает классификацию биологических активов по разным классификационным признакам (приложение З).

Предлагаемая в проекте стандарта классификация определяет зрелые биологические активы как активы, которые достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции (потребляемые биологические

активы), или могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (плодоносящие биологические активы) [152;167].

Для цели исследования нами определены подходы к классификации, признанию и оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции (приложение И,К). Все это требует обоснованной группировки и идентификации биоактивов в системе управления аграрным производством по определенным признакам классификации.

Рекомендуемая дополненная классификация биологических активов представлена в таблице 6.

Таблица 6 - Дополненная классификация биологических активов
(разработано автором)

Критерий классификации	Виды
1. По продолжительности использования:	Внеоборотные и оборотные. Долгосрочные и текущие
2. По степени готовности к использованию:	Зрелые и незрелые
3. По назначению:	Производящие и потребляемые
4. По отраслям сельского хозяйства:	Растениеводство; животноводство и т.п.
5. По направлению использования	Предназначенные для продажи и прочей реализации на сторону и предназначенные для использования в организации.
6. По каналам поступления:	Выращенные субъектом; полученные по договорам, приобретенные у поставщиков; воспроизведенные в результате племенной работы и т.д.
7. По отраслям животноводства:	Биологические активы скотоводства, свиноводства, овцеводства, птицеводства, коневодства и т.д.
8. По происхождению в отрасли животноводства:	Естественные и генетически выведенные (искусственное оплодотворение; эмбрионы)
9. По направлению продуктивности:	Молочная, мясная, шерстная и др
10. По видам животных:	Бараны, быки, бычки, коровы, овцы, ягнята и т.д
11. По наличию хозяйственно полезных признаков:	Обладающие и необладающие
12. По инвестиционной привлекательности	Обладающие инвестиционным потенциалом и необладающие инвестиционным потенциалом
13. По наличию племенных качеств	Обладающие высокой племенной ценностью и уровнем продуктивности Не обладающие племенной и продуктивной ценностью

Классификация по направлению продуктивности животных заключается в их делении в зависимости от их основного хозяйственно-полезного признака (ХПП). Раздельное ведение учета биологических активов по направлению продуктивности необходимо для оценки животных (в том числе племенных), селекции лучших особей, выбраковки со сниженным генетическим потенциалом и т.д.

Газизьянова Ю.Ю. «определяет подход к оценке биологических активов, который включает в себя восемь критериев: 1) наличие у организации права собственности на биологические активы; 2) использование для получения сельскохозяйственной продукции и (или) дополнительных биологических активов; 3) переход к организации всех рисков, связанных с биологическими активами, и получаемой от них сельскохозяйственной продукции (заболевание, гибель, изменения цен и др.); 4) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов; 5) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем; 6) растения или животные должны быть живыми и пригодными для дальнейшей трансформации; 7) изменения в состоянии активов должны быть управляемыми, то есть приводить к осуществлению определенной деятельности; 8) должна существовать основа для оценки происходящих изменений в состоянии биологических активов» [37;38].

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство»: «биологические активы и продукция данного рода должны быть оценены по их справедливой стоимости, с учетом (вычетом) расходов на продажу». Специальные отраслевые стандарты МСФО описывают методику финансового учета и требования к нему в контексте специфической бизнес-деятельности, что может быть сопряжено с дополнением системы управленческого учета [109;112;116].

Коровина М.А. отмечает, что: «в учете возникают проблемы достоверного и полного раскрытия экономических выгод от использования

племенных биологических активов животноводства, которые должны оцениваться по совокупности факторов: физических параметров, соответствия стандартам и фактических рыночных цен на данном географическом рынке в момент времени; колебаний цен на племенной скот, эндемических и других факторов» [92].

Примеры биологических активов согласно данным классификационным признакам, представлены на рисунке 5.

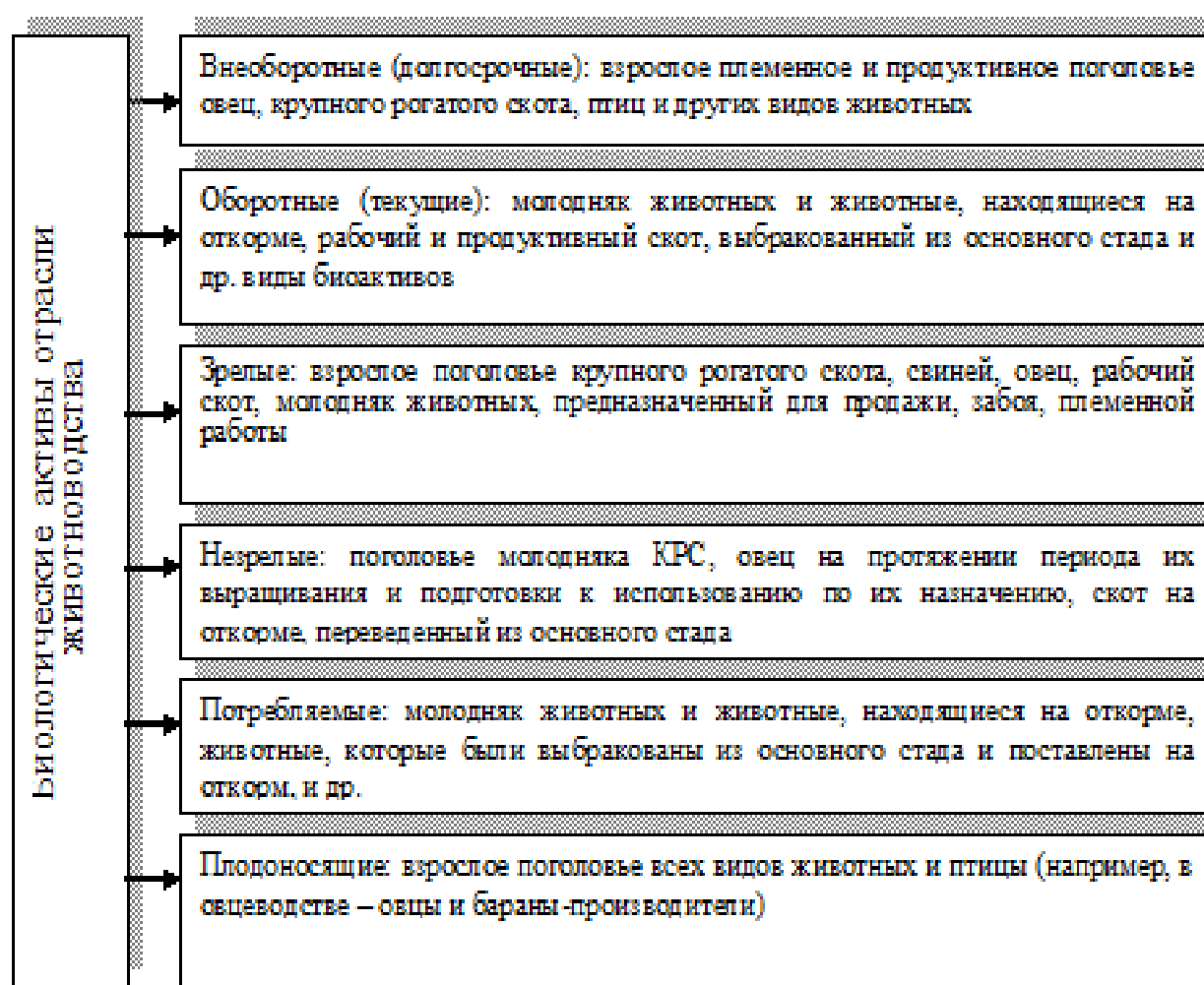


Рисунок 5 – Классификационные группы биологических активов животноводства [92;167;168]

Мизиковский Е.А. утверждает, «что для российского бухгалтерского учета оценка по рыночной стоимости не является открытием. Такой подход активно применялся в мировой учетной практике на разных этапах развития бухгалтерского учета и до времени появления первых бухгалтерских

стандартов часто был одним из основных. Эволюция мирового бухгалтерского учета свидетельствует о том, что оценка по себестоимости не всегда была нормой и закреплена как один из принципов бухгалтерского учета сравнительно недавно» [120].

Профессор Хоружий Л.И. отмечает, «что понятие «справедливая стоимость» введено в бухгалтерский учет в 1990-х годах прошлого века. В последние десять лет в международной практике справедливая стоимость все чаще применяется для оценки активов бухгалтерской (финансовой) отчетности с отражением разницы в отчете о прибылях и убытках» [215;216].

Проняева Л.И. считает, «что в современных экономических условиях применение категории «справедливая стоимость» в учетной практике организаций обусловлено следующими факторами:

- реализуемые в экономике процессы реформирования и интеграции организаций (создание крупных холдингов, корпораций, ассоциаций и др.) вызывают изменения в системе учета и формирования отчетности;

- расширение круга пользователей информацией бухгалтерской отчетности (инвесторы, кредитные организации, контрагенты, в том числе зарубежные, и др.) предъявляет к отчетности новые требования, связанные с ее прозрачностью, объективной оценкой имущественного положения и финансового состояния организации и т.д.» [169];

Таким образом, потенциальная возможность использования в системе управленческого учета модели учета биологических активов по справедливой стоимости предопределено требованиями текущей ситуацией в экономике, потребностями стейкхолдеров, специфическими отраслевыми особенностями племенных хозяйств.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство»: «оценка биологических активов должна осуществляться в момент первоначального признания и на каждую отчетную дату по справедливой стоимости» [109;112;116]

МСФО 41 «Сельское хозяйство» дает трактовку данного термина: «это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо

осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами» [112].

Аспекты раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности и племенных биологических активах представлены на рисунке 6.

Раскрытию подлежат:		
Совокупная величина прибыли/убытка, возникшая в текущем периоде (как результат первоначального признания биологических активов/ сельскохозяйственной продукции и результат изменения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу биологических активов)		
↓		
Раскрытие информации о биологических активах		
Приветствуется, чтобы количественная информация о биологических активах в зависимости от ситуации представлялась в разрезе групп:		
<ul style="list-style-type: none"> • Потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы; • Или/и зрелые незрелые биологические активы; 		
Цель разграничения: полезность информации при оценке сроков возникновения будущих денежных потоков		
<p>Потребляемые биологические активы - это те, которые будут:</p> <p>а) собраны в качестве урожая сельскохозяйственной продукции:</p> <ul style="list-style-type: none"> -скот мясного направления; -рыба в рыбоводческих хозяйствах; -зерновые культуры (кукуруза, пшеница); -продукция на плодовых культурах. <p>б) проданы в качестве биологических активов:</p>	<p>Плодоносящие/продуктивные биологические активы - это те, которые не относятся к потребляемым.</p> <p>Они не являются сельскохозяйственной продукцией, а предназначены для её производства:</p> <ul style="list-style-type: none"> -скот молочного направления; -плодово-ягодные деревья, с которых собирают урожай. 	<p>Достигшие состояния зрелости:</p> <ul style="list-style-type: none"> -для потребляемых: достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции; -для плодоносящих /продуктивных: могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе. <p>Не достигшие состояния зрелости</p>
На какой базе субъект проводил разграничение по группам		
Описание каждой группы племенных биологических активов (в описательной или числовой форме)		

Рисунок 6 – Аспекты раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности и биологических активах (составлено автором)

«Справедливая стоимость (fairvalue) - сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно

желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами» [113;116].

С целью объективности расчета справедливой стоимости требуется достаточный уровень осведомленности участников сделки о рыночной информации, имеющей прямое отношение к совершаемой сделке. Важное значение при этом имеют: момент проведения оценки; доступность и публичность информации для возможности сравнения цен; возможность проведения независимой экспертизы оценки.

По нашему мнению, справедливая стоимость выступает уже сформированной оценкой на основе информационной базы, фактических затрат без влияния субъективного мнения.

«Как считает профессор Степаненко Е.И.: при определении ставки дисконтирования для организаций АПК целесообразно пользоваться кумулятивным методом вследствие таких особенностей деятельности организаций АПК, как производственная ориентация сбытовой деятельности и отсутствие политики товародвижения и управления коммерческими издержками» [191;192].

Ряд исследователей отмечают, что «существует три возможных способа оценки справедливой стоимости:

- рыночный подход: совокупность методов оценки стоимости объекта, основанных на информации о реальных сделках на рынках;
- доходный подход: совокупность методов оценки стоимости объекта, основанных на определении будущих доходов от объекта оценки;
- затратный подход: совокупность методов оценки стоимости объекта, основанных на определении затрат (восстановление либо замещение объекта оценки с учетом износа)» [115;116].

Хоружий Л. И. и Выручаева А. Е. отмечают: «...оценка, используемая для учета биологических активов должна отражать их стоимость на текущий момент времени, а оценка, включающая в себя фактическую себестоимость

прошлого года, плановые оценки этому требованию не удовлетворяют» [34;215].

Таблица 7 - Факторы, влияющие на раскрытие информации о племенных биологических активах овцеводства (ПБА) (составлено автором)

Факторы	Действия
Определение финансового результата	Раскрытие прибыли и убытка от первоначального признания и корректировок справедливой стоимости биологических активов (далее - СС ПБА)
Группировка информации о биологических активах	Подробное описание методики формирования групп биологических активов (факторы и характеристики агрегирования)
Потребность в количественных данных по каждой группе ПБА	Раскрытие по фазам цикла производства ПБА с учетом перспективного срока возникновения возможности для получения дохода
Необходимость в информации о характере производства и типе активов	Раскрытие характера деятельности в области каждой группы продукции или типа биологических активов
Проверка данных в финансовой отчетности	Методика определения СС ПБА и база для формирования оценки
Раскрытие данных о ПБА на основе принципа полноты	СС ПБА и балансовая стоимость по группам ПБА
Раскрытие обязательств	Фактическое наличие и размеры обязательств в области совершенствования или приобретения групп ПБА
Раскрытие влияния отраслевых рисков, связанных с производством племенных животных	Основные положения корпоративной стратегии в области нивелирования рисков. Представление фактических событий в отчетном периоде по специфичным рискам (генетические аномалии, ветеринарные болезни)
Поиск отклонений балансовой стоимости биологических активов	Сверка балансовых стоимостей по группам активов на начало и конец периода и причины изменений
Рыночные факторы, объективные причины и физические изменения ПБА	Раскрытие факторов, влияющих на определение справедливой стоимости и на размер поступлений экономических выгод в будущем
Раскрытие влияния мер государственной поддержки	Государственные субсидии (субвенции) на селекционно-генетическую деятельность по направлениям
При наличии активов, по которым невозможно оценить СС ПБА	Описание объектов с экономическими характеристиками, пояснение причин, в силу которых невозможно оценить справедливую стоимость, раскрытие расчетной величины
Раскрытие убытков от обесценения	Расчет убытка от обесценения и проведение тестирования активов на предмет обесценения
Раскрытие изменений СС ПБА	Сверка изменений СС ПБА, в том числе: прибыль/убыток от изменений СС за вычетом затрат на продажу; покупка и продажа ПБА

Стандарт МСФО 41 «Сельское хозяйство» настаивает на том, «что в момент сбора продукции ее справедливую стоимость всегда можно надежно

оценить, поскольку существует огромная историческая база сведений, на основании которых возможно формирование средневзвешенных рыночных оценок, поэтому сельхозпроизводитель именно так оценивает продукцию в момент ее получения» [109;112].

Считаем, что существуют проблемы, в частности: отсутствие единой методики расчета, отсутствие активных рынков для племенных животных.

По нашему мнению, чтобы справиться с задачами по качественному раскрытию информации о справедливой стоимости требуется организация системы управленческого учета.

Субъекты племенного бизнеса должны оптимизировать процесс расчета стоимости племенных животных (продуктивность, возраст, качество; генетическая ценность и т.д.).

Рекомендуемые варианты раскрытия данных о племенных биологических активах в отчетности представлено в приложении Л.

В некоторых ситуациях себестоимость племенных животных приближается по размеру к ее справедливой стоимости в ситуациях (биотрансформация не существенна, нет влияния племенных (селекционно-генетических) процессов на цену).

Выделение племенных биологических активов племенного овцеводства как объекта управленческого учета позволило сформировать стратегию управления финансовым риском субъекта племенной деятельности (приложение М).

В системе управленческого учета формируется информация для оценки эффективности племенной деятельности для решения проблемы финансовой устойчивости и экономической безопасности племенных хозяйств.

Проведенная часть исследования позволяет сделать следующие выводы:

1. В субъектах агробизнеса, а в частности организациях племенного овцеводства, интеграция принципов управленческого учета и МСФО обеспечивает создание унифицированной информационно-аналитической базы системы управленческого учета.

Это объясняется тем, что в значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, представленных в концептуальных основах МСФО, которые устанавливают принципы, лежащие в основе таких оценок, суждений и моделей. Принципы включают основополагающие качественные характеристики, в том числе, повышающие полезность информации и имеют существенное значение для эволюции представления финансовых отчетов с целью повышения их полезности для внутрифирменного управления.

2. При принятии управленческих решений целесообразно использовать информацию, содержащуюся в интегрированной информационной системе.

3. Формирование информационной системы управленческого учета, которая компенсирует потребность менеджмента в нефинансовой информации, так как пакет отчетности по МСФО ориентирован на финансовые данные, но в условиях сложной институциональной среды конкурентные преимущества на рынке зависят, в основном, от нефинансовых показателей, раскрывающие производственно-технологические особенности субъектов, определяющих выбор политики управления, выявление и оценку рисков.

В исследовании проведен анализ МСФО и определены базовые преимущества использования отчетности по МСФО. В процессе исследования выявлены и систематизированы информационный потенциал и ограничения отчетности по МСФО. Информационные ограничения приводят к возникновению мотивации к поиску альтернативных источников информации.

4. Система управленческого учета - это основа для реализации требований стандартов финансового учета в части формирования отдельных раскрытий в бухгалтерской отчетности и параллельно элемент интеграции.

Выявлены предпосылки унификации системы управленческого учета и системы финансового учета, основанной на стандартах МСФО. Можно сделать вывод о существующем потенциале и сложностях МСФО, а также наличии предпосылок к организации системы управленческого учета на основе принципов МСФО для формирования информационной базы о затратах при осуществлении селекционно-генетической деятельности субъекта племенного овцеводства.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВАХ В УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

2.1 Оценка деятельности экономических субъектов

«Развитие отрасли племенного овцеводства лежит в основе Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия» [136]. Решение данной задачи невозможно без развития системы селекционно-племенной деятельности.

По мнению ученых: «племенные хозяйства являются поставщиками высокопродуктивных биологических активов для производства приплода, производства молока и другой животноводческой продукции (шерсть и т.д.), способствуют решению проблемы продовольственной безопасности страны». [136;190].

В России по состоянию на 2019 год насчитывается 194 племенных хозяйств в области овцеводства (племенных заводов - 58, племенных репродукторов - 117, генофондных хозяйств - 15, селекционно-генетических центров - 1, селекционно-гибридных центров -3) [144;147].

В Государственном племенном регистре зарегистрировано 2,3 тыс. племенных стад сельскохозяйственных животных, в том числе племенное поголовье овец, которое выросло на 0,1% по сравнению с 2013 годом. Растут темпы реализации племенного поголовья овец и коз - 156,8 тыс. голов (+5,2% в 2018 г по сравнению с 2013г). Однако, увеличивается доля импорта в племенном овцеводстве для развития производственных мощностей - на 17,9%. [144]. Комитет сельского хозяйства Волгоградской области отмечает: «климатические условия Волгоградской области являются благоприятными для развития овцеводства» [143;148].

«В период с 1991 до 2009 года в целом поголовье овец сократилось практически на 80 %. Причинами резкого сокращения поголовья овец в области являются смена форм собственности, диспаритет цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию. За период 2010-2019 существует тенденция к увеличению поголовья овец в регионе» [143;148;240].

Поголовье овец
Тыс. гол.

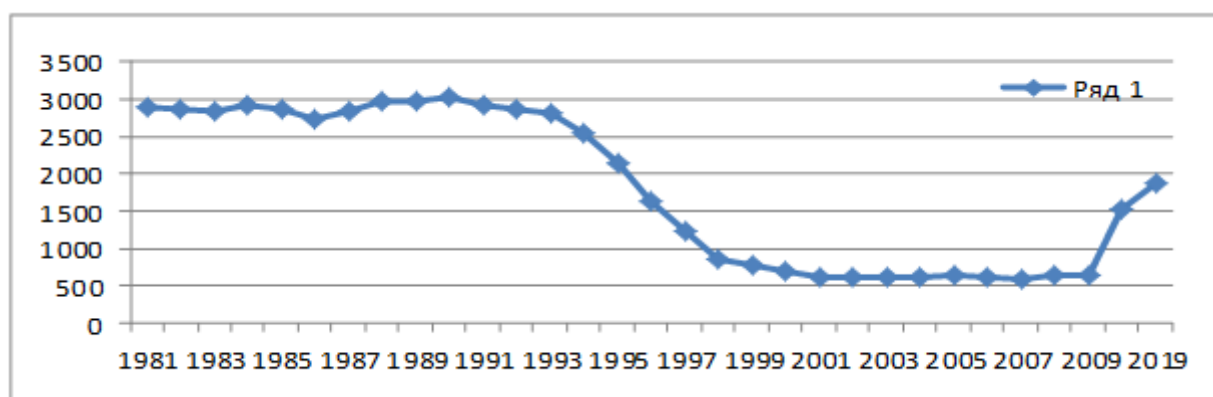


Рисунок 7 - Поголовье овец в период 1981...2019 гг. [143;148]

Как отмечает Ягупова Е.В.: «Волгоградское овцеводство имеет резко выраженную мясошерстную специализацию и, соответственно этому основной породой овец Волгоградской области является Волгоградская тонкорунная порода в совхозах «Ромашковский», «Даниловский» и «Эльтонский» путем сложного воспроизводительного скрещивания» [240].

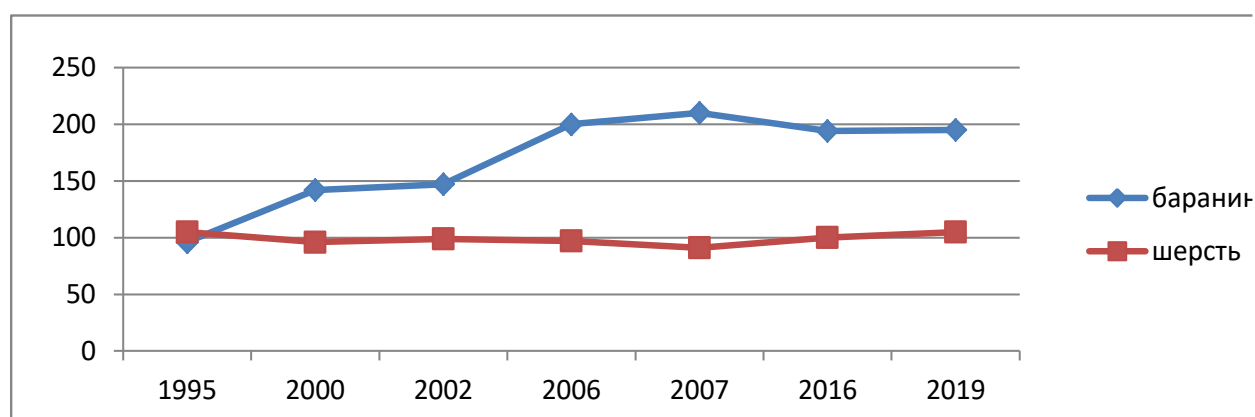


Рисунок 8 - Показатели товарности продукции овцеводства в Волгоградской области [143;148]

Экономическая эффективность отрасли овцеводства Волгоградской области представлена в таблице 8. «Несмотря на положительные тенденции, отмечается некоторое снижение показателей валового производства, которое в конечном итоге привело к сокращению выручки и снижению показателей эффективности овцеводства по отдельным районам области» [240].

Таблица 8 - Экономическая эффективность отрасли овцеводства Волгоградской области

Показатель	Годы					
	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2016г	2019г
Производство (выращивание), т	3098,3	2904,9	2827,5	2906,1	2827,5	2906,1
Среднесуточный прирост овец на выращивании и откорме, г.	30	28	26	27	26	27
Производственная себестоимость 1 ц. продукции, руб.:						
всего	1493,21	1826,02	2122,76	2176,53	2122,76	2176,53
в том числе оплата труда	353,73	392,01	450,62	582,11	450,62	582,11
Прямые затраты труда на 1ц. продукции чел.-час.	33,3	35,0	32,8	29,8	32,8	29,8
Продукция на 1 чел.-час., кг.	3,0	2,9	3,0	3,4	3,0	3,4
Продано всего, т.	2992,90	3115,60	2818,30	3041,10	2818,30	3041,10
Коммерческая себестоимость 1 ц., руб.	1325,77	1562,52	1803,9	943,0	1803,9	943,0
Цена реализации 1 ц. без субсидий, руб.	1896,42	2332,17	2933,29	2800,47	2933,29	2800,47
Прибыль (убыток)						
всего, тыс. руб.	17079,0	23979,0	31828,0	26076,0	31828,0	26076,0
на 1 ц. руб.	570,65	769,64	1129,33	857,45	1129,33	857,45
Уровень рентабельности от реализации по всем каналам, %	43,0	49,3	62,6	44,1	62,6	44,1

«В современных условиях развитие овцеводства, повышение его конкурентоспособности в большой степени обусловлены, прежде всего, его мясной продуктивностью. Мясо овец - баранина относится к наиболее ценным видам мясной продукции и пользуется повышенным спросом на мировом рынке» [211].

«В целом, по проведенным расчетам, по области наблюдается постепенное наращивание объемов производства продукции выращивания

овец, которому сопутствует рост производственной и коммерческой себестоимости и наличие положительного финансового результата» [143;148].

«Учитывая общее состояние отрасли овцеводства Волгоградской области в настоящее время, а также положительный опыт разведения племенных овец прошлых лет, по нашему мнению, возможно отнести ее к приоритетным отраслям инновационного развития» [239;240].

На сегодняшний день на территории Волгоградской области осуществляют свою деятельность более 30 племенных предприятий, из них: 11 племенных заводов, 19 племенных репродукторов и 1 СГЦ [143;144].

Таблица 9 - поголовье в племенных хозяйствах Волгоградской области в 2017-2020 гг [143;144]

Вид животноводства	2017г		2018г		2019г		2020 г	
	Общ. поголовье	Мат. поголовье	Общ. поголовье	Мат. поголовье	Общ. поголовье	Мат. поголовье	Общ. поголовье	Мат. поголовье
КРС молочного направления	18 649	8090	17643	7709	14943	5300	15643	5 700
КРС мясного направления	7759	3690	6759	3693	4759	2293	5 759	2 693
Свиньи	6998	708	7915	687	7995	809	8 915	811
Овцы	97784	44460	99714	58762	87914	49762	87714	48762

Племенные предприятия области представлены следующими породами: в овцеводстве: Эдильбаевская, Волгоградская. В 2020 году при участии ОАО «Головной центр по воспроизводству сельскохозяйственных животных» организованы и укомплектованы 16 пунктов искусственного осеменения на территории Волгоградской области обеспечивающих данным видом услуг хозяйства.

Таблица 10 - Общее количество племенных хозяйств Волгоградской области в 2017-2020 гг по направлениям продуктивности (составлено автором)

Направление продуктивности	2017	2018	2019	2020
КРС молочного направления	9	9	10	10
КРС мясного направления	6	6	7	7
Овцеводство	7	8	8	9
Свиноводство	2	2	2	2
Птицеводство	1	1	1	1
Коневодство	1	1	1	2
Итого:	26	27	29	31

Основной задачей племенных хозяйств помимо разведения генетически высокоценных животных и получение от них продукции является снабжение товарных хозяйств высокопродуктивными животными с целью повышения продуктивности в товарных хозяйствах, так при сокращении поголовья коров производство молока остается на прежнем уровне за счет роста продуктивности.

«Важнейшим региональным показателем племенной активности является объем реализованного племенного молодняка в натуральном выражении, предусмотренный также методикой по расчету ключевого показателя развития конкуренции на рынке племенного животноводства в субъектах Российской Федерации» [143;144].

Таблица 11 - Реализация племенного скота племенными хозяйствами Волгоградской области за 2020 год

Вид животноводства	тонн	голов	Внутри субъекта	За пределы субъекта
КРС молочного направления	93,02	246	246	-
КРС мясного направления	206,0	440	259	181
Свиньи	0	0	0	0
Овцы	257,7	6465	4620	1845

«Определение видов организаций в области племенного животноводства необходимо для совершенствования селекционно-племенной работы и создания эффективной системы управления деятельностью субъектов племенного животноводства. Приказом Минсельхоза РФ от 17.11.2011 № 431 определены следующие требования к племенным хозяйствам:

- наличие статуса племенного хозяйства;
- ежегодный выход молодняка - не ниже 80 телят на 100 коров;
- наличие планов или программ селекционно-племенной работы;
- стабильная численность и продуктивность племенного маточного поголовья;
- ежегодная реализация племенного молодняка в объемах, не менее 10 голов молодняка в расчете на 100 коров, имевшихся на начало года;
- наличие автоматизированного племенного учета;
- участие в выставках и аукционах сельскохозяйственных животных;
- эпизоотическое благополучие организации» [134].

Интенсивное развитие животноводства предполагает, замену низкопродуктивного скота высокопродуктивным племенным молодняком, с последующим увеличением его численности. Основным критерием, предъявляемые к сельскохозяйственным товаропроизводителям министерством сельского хозяйства Российской Федерации к племенным хозяйствам является реализация молодняка соответствующего требованиям стандарта породы, так в овцеводстве - 10 голов в расчете на 100 овцематок; увеличение численности маточного поголовья стада приравнивается к объему реализации племенного молодняка в тех же значениях - в овцеводстве 10 голов в расчете на 100 овцематок.

Этому способствует качественная и эффективная племенная работа, основанная на эффективной оценке генетического потенциала племенных животных.

«Существенная роль в увеличении производства баранины высокого качества отводится использованию отечественных пород овец мясо-шерстного направления, одной из которых является волгоградская тонкорунная порода овец, отличающаяся высокой мясной и шерстной продуктивностью»[209].

Филатов А.С. определяет, что «главная задача менеджмента племенных заводов (репродукторов) является сохранение генофонда овец, создание новых типов, линий, отвечающих современным требованиям» [209].

«Для оценки генетического потенциала проведены исследования племенных и продуктивных качеств овец волгоградской породы в СПК «Ромашковский» Палласовского района за 2015-2019 года» [209]. Бонитировку проводили согласно инструкции по бонитировке овец тонкорунных пород с основами племенной работы с последующим присвоением классов животным. В зависимости от породных особенностей, уровня шерстной и мясной продуктивности чистопородные овцы и помеси делятся на 3 класса: элита, I и II классы. Классный состав овец СПК «Ромашковский» за 2015-2019 гг. представлен в таблице 12.

Таблица 12 - Классовый состав овец СПК «Ромашковский» за 2015-2019 гг.

Всего овец, гол.	Годы				
	2015	2016	2017	2018	2019
Бараны-производители	340	340	200	200	200
из них чистопородные	340	340	200	200	200
класса элита	340	340	200	200	200
Матки и ярки старше 1 года	39930	41540	43030	43030	43030
в т.ч. класса элита	35300	36130	37470	38600	37870
I класса	4640	5410	5560	4430	5160
из них маток и ярок селекционного ядра	3000	3000	3000	3000	3000
маток и ярок селекционной группы	6500	6500	6500	6500	6500

Живая масса определяет мясную и шерстную продуктивность овцы. Однако в тонкорунном овцеводстве повышения величины животного следует добиваться до тех пор, пока это увеличивает настриг чистой шерсти (таблица 13).

Таблица 13- Живая масса, настриг шерсти племенных овец [209].

Всего овец, гол.	Годы				
	2015	2016	2017	2018	2019
Бараны-производители	340	340	200	200	200
из них чистопородные	340	340	200	200	200
класса элита	340	340	200	200	200
Матки и ярки старше 1 года	39930	41540	43030	43030	43030
в т.ч. класса элита	35300	36130	37470	38600	37870
I класса	4640	5410	5560	4430	5160
из них маток и ярк селекционного ядра	3000	3000	3000	3000	3000
маток и ярк селекционной группы	6500	6500	6500	6500	6500

Важно отразить качество и количество шерсти, получаемой с овцы (таблица 14).

Таблица 14 - Качественные показатели шерсти племенных овец за 2019 год

Половозрастные группы	Общее поголовье, гол.	Количество животных с признаками, оценёнными высшим баллом (гол.)			
		густота (масса)	извитость	уровненность по руну	цвет жиропота
Бараны-производители	200	200	200	200	200
Бараны-пробники	93	77	87	86	81
Бараны для продажи	97	82	92	88	81
Матки	43030	39070	35330	39970	42470
в т.ч. селекционное ядро	3000	2820	2840	2930	2750
Всего	43230	39270	35530	41170	42670

Толщина шерстных волокон является важным показателем технологических свойств. Шерстные волокна с большим диаметром, как правило, имеют большую длину. Промышленности, как известно, требуется тонкая шерсть различных ассортиментов по диаметру волокон (таблица 15).

Таблица 15 - Тонина шерсти по классовому составу

Половозрастные группы	Тонина шерсти, качество/мкм			
	64	64/60	60	60/58
	22	23	24	25
Бараны-производители	7	2	11	-
Бараны-пробники	12	3	18	-
Бараны для продажи	22	14	61	-
Матки, всего	1388	560	2205	247
в т.ч. селекционное ядро	102	73	125	-
Всего по стаду	1531	652	2420	247

Показатели продуктивности и качественный состав овец в СПК «Ромашковский» Палласовского района за 2019 год представлен в таблице 16.

Таблица 16 - Продуктивность и качественный состав овец за 2020 год

Половозрастные группы	Общее поголовье, гол.	Классный состав		Живая масса, кг		Настриг чистой шерсти, кг	
		Элита	I класс	Элита	I класс	Элита	I класс
Бараны-производители	200	200	-	95	-	5,7	-
Бараны-пробники	93	93	-	92	-	4,0	-
Матки	43030	37870	5160	52	56	2,3	2,2
Ярки	4810	4810	-	49	-	2,5	-
Всего по стаду	48133	42973	5160	-	-	2,4	2,2

Важно отметить, что должны формироваться подходы к селекционно-генетической деятельности, основанные на эффективной информационно-аналитической поддержке управленческого учета.

2.2. Современная методика организации управленческого учета биологических активов в интегрированной с финансовым учетом системе

В современной учетной практике не существует разработанных методических рекомендаций (указаний), которые регламентируют финансовый и управленческий учет в племенном овцеводстве. Специфика селекционно-племенной и генетической работы не раскрыта в действующих нормативно-правовых документах, что предопределило направление исследования.

Согласно современной учетной практике «объектом бухгалтерского учета животноводства могут быть виды животных (например, крупный рогатый скот, овцы, свиньи и т.д.) либо однородные группы биологических активов, которые состоят из определенных возрастных или технологических групп» [118;119;167].

«В практической деятельности при формировании финансовой отчетности экономический субъект сельского хозяйства представляет описание каждой группы животных. При этом следует описывать: характер своих действий, которые затрагивают каждую группу биологических активов; нефинансовые критерии или оценки физического количества каждой группы биологических активов на конец отчетного периода» [109;110;112].

Ряд авторов указывает на то, что «субъекты агробизнеса, в том числе должны раскрывать следующую касающуюся учета биологических активов информацию о:

- методах и значительных допущениях, которые используются при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции и биологических активов;

- суммах обязательств по созданию или приобретению биологических активов;

- наличии и балансовой стоимости биологических активов, права собственности на которые ограничены, а также балансовой стоимости биологических активов, использующихся в качестве залога или гарантии по обязательствам» [22;41;86].

Считаем, что для повышения качества и аналитичности бухгалтерских данных о племенных животных, для создания инфраструктуры использования международных стандартов, невозможно без применения категории справедливой стоимости, которая призвана решать вышеназванные задачи.

Балашова Н.Н. считает, что «к биологическим активам отрасли животноводства относятся племенные животные, которые контролируются организацией на основе права собственности и которые предназначены для племенной деятельности с целью получения и развития генетического потенциала новых биологических активов и продукции, как в настоящем, так и в будущем. Это продуктивный скот, животные основного стада и животные на выращивании и откорме» [12; 132].

Быстрова Н. Ю. определяет, что «племенное животноводство как подвид животноводческой деятельности не выделяется. Данное обстоятельство усугубляет ситуацию в отечественном племенном животноводстве отсутствием единой информационной базы племенных животных, не организованной селекционно-племенной работой, низкой продуктивностью племенного скота, а также зависимостью от импортного племенного материала» [23].

Основные задачи бухгалтерского учета животных на выращивании и откорме и основные требования представлены на рисунке 9.

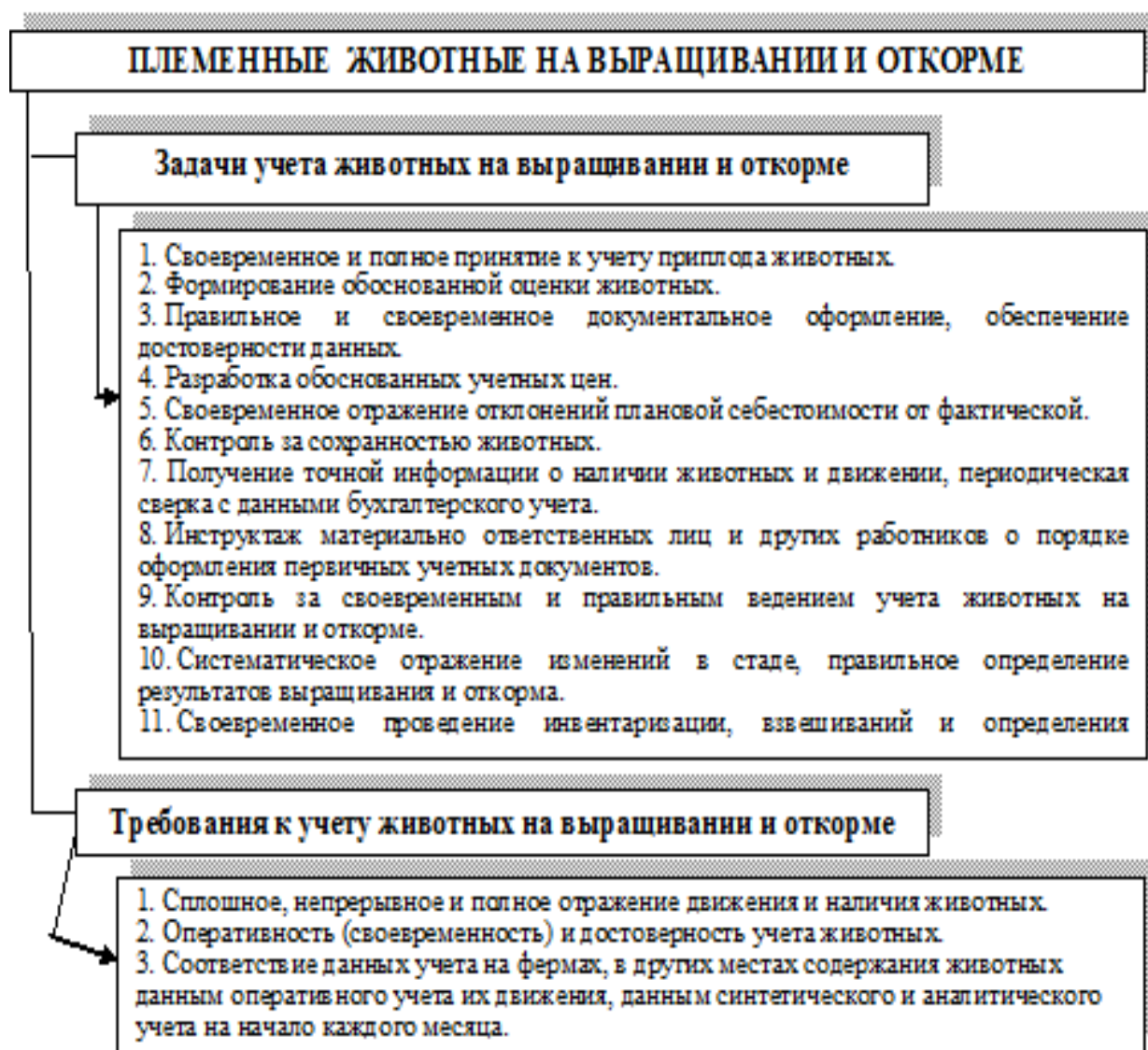


Рисунок 9 - Аспекты учета племенных животных на выращивании и откорме [119]

Как отмечает профессор Ширококов В.Г. «операции по движению животных на выращивании и откорме, как правило, многочисленны, осуществляются систематически и отличаются разнообразием и спецификой, характерной для биологических активов в том числе: оприходование приплода, прироста; перевод животных из группы в группу; продажа, забой и падеж животных; закупка скота у населения» [12; 233].

«Скот, выбракованный из основного стада и поставленный на откорм, наоборот, переходит в группу оборотных активов. Процесс выращивания и содержания животных на выращивании и откорме сопровождается материальными, денежными и трудовыми затратами» [119;132].

«Методику, включает в себя:

1. Организацию документального учета биологических активов и составление схемы (графика) документооборота по учету биологических активов и проверку ее соблюдения в организации.

2. Формирование типовой корреспонденции счетов по учету биологических активов, организацию контроля за ее соблюдением.

3. Определение состава бухгалтерской (финансовой) отчетности в части отражения информации о биологических активах» [12;92].

Порядок бухгалтерского учета приплода и получаемого прироста животных предусмотрен Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях, утвержденными Приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73, и Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве, утвержденными Приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792 [118;119].

В рамках первого направления методики необходимо отметить, что «в первичных документах в обязательном порядке указывают данные, которые отражают характер осуществляемых операций, характеристики учетного объекта, их единицы измерения, оценки и т.д.» [118;119;240].

Второе направление методики предусматривает формирование типовой корреспонденции счетов по учету племенных животных. Для обобщения информации о наличии, движении молодняка животных, взрослых животных, находящихся в нагуле, на откорме, взрослого скота, выбракованного из основного стада используется счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Затраты по выращиванию, откорму животных учитываются на счете 20 «Основное производство» или 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Молодняк животных, переводимый в основное стадо, оценивается по фактической себестоимости. Молодняк всех видов продуктивного и рабочего скота, переводимый в основное стадо, списывается в течение года со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по стоимости, числящейся на начало отчетного года, с присоединением плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала отчетного года до момента перевода животных в основное стадо. [118;119;157].

По третьему направлению в бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций информация о наличии и движении животных на выращивании и откорме, отражается в следующих формах: бухгалтерский баланс (раздел 2 «Оборотные активы», группа «Запасы»), отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства (форма № 13-АПК), Отчет о наличии животных (форма № 15-АПК). В бухгалтерском балансе животные на выращивании и откорме показывают по строке «Запасы», по которой приводятся данные о стоимости молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; взрослого скота, выбракованного из основного стада для продажи (без постановки на откорм) [118;119].

«Себестоимость племенных животных определяют, исходя из затрат на их выращивание и откорм в текущем году, из стоимости животных, имевшихся в организации на начало года, стоимости полученного в текущем году приплода и стоимости поступивших и переведенных на откорм из

основного стада животных. Незавершенное производство отрасли животноводства отражается по строке «Затраты в незавершенном производстве» в оценке, принятой организацией при формировании ее учетной политики. Согласно нормативным положениям по бухгалтерскому учету предусмотрено четыре метода: по фактической (производственной) себестоимости, по прямым статьям расходов, по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по стоимости сырья, материалов» [118;119].

В методических документах определено: «в современных условиях в части организации финансового учета сельскохозяйственных животных и незавершенного производства отрасли животноводства разработаны первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета. Информация о данных видах активов сельскохозяйственных организаций находит отражение в различных формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе в отраслевых формах» [118;119;157].

Одним из основных видов сельскохозяйственной деятельности является племенное овцеводство, призванное обеспечивать экономические субъекты агробизнеса племенными биологическими активами и материалами. В отрасли учет затрат по бизнес-процессам племенного овцеводства - элемент управленческого учета племенных животных.

Во многих научных трудах отражено, что «для изменения этой ситуации необходима реорганизация всей системы управления племенной работой на макро - и микроуровне на основе взаимосвязи качественных, количественных и стоимостных показателей производства. Эти показатели формируются в рамках управленческого учета, связывающего племенной, зоотехнический учет, учет затрат и калькулирование себестоимости племенной продукции» [12;16;22;23;29;30;93].

Согласно учетной политике учет готовой продукции ведется по фактической себестоимости. Учет готовой продукции по фактической себестоимости ведется на счете 43 «Готовая продукция», без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг). На принятие к учету готовой

продукции по фактической себестоимости делается проводка: Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

При действующей системе учет затрат на производство продукции овцеводства в специализированных хозяйствах осуществляется по следующим статьям.

По статье «Материальные затраты» учитывается стоимость потребленных материальных ресурсов в процессе производства овец. По своему назначению и использованию в процессе производства материальные ресурсы группируются бухгалтером по видам материально-производственных запасов и услуг производственного характера. В элементе «Материальные затраты» находят отражение:

- затраты на предметы труда (используемые в овцеводстве), на оплату услуг и работ производственного характера;

- корма; учитывают расход кормов собственного производства и покупных на содержание данной группы овец. Учет кормов ведут объединенный, поскольку израсходованные корма каждого наименования учитывают в отдельном регистре - журнале учета расхода кормов;

- средства защиты животных; учитывают стоимость израсходованных на данную учетную группу овец медикаментов, дезинфицирующих средств;

- затраты на работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями или производствами. К работам и услугам производственного характера относятся: транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия; оплата работ по всем видам ремонта сельскохозяйственной техники сторонними организациями и т.д.

Проанализировав аспекты современного финансового учета в животноводстве и, опираясь на выводы в части применения подходов, отраженных в стандартах МСФО, рекомендуем дополненную систему счетов по учету биологических активов племенного овцеводства с учетом

отраслевой специфики, многогранности селекционного и генетического процесса и попроцессного подхода (таблица 17).

Таблица 17 - Дополненная система счетов и субсчетов по учету биологических активов племенного овцеводства (разработано автором)

Счет	Субсчета, аналитические счета
Счет 06 «Долгосрочные биологические активы»	Субсчет 06.1 «Долгосрочные биологические активы животноводства» 06.1.1 «Племенные биологические активы животноводства» 06.1.2 «Неплеменные биологические активы животноводства» 06.2.2 «Неселекционные биологические активы растениеводства» 06.9 «Выбытие долгосрочных биологических активов»
Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	Субсчет 08.5 «Капитализация вложений на селекционно-генетическую деятельность» 08.51 «Капитализация вложений в разработку и реализацию породы (генотипа)». 08.52 «Капитализация вложений в разработку и реализацию процессных инноваций». 08-53. «Капитализация вложений в разработку инновационных рационов кормления» 08.6 «Приобретение племенных биологических активов»
Счет 12 «Текущие биологические активы»	Субсчет 12.1 «Текущие биологические активы животноводства» 12.11 «Текущие племенные биологические активы животноводства» 12.12 «Текущие неплеменные биологические активы животноводства»
Счет 20 «Основное производство»	20.2 «Животноводство (племенное овцеводство)» 20.21 «Формирование стоимости племенных биологических активов животноводства и результатов их биотрансформации»: субсчета 2-го порядка – «Функциональные бизнес-процессы»; субсчета 3-го порядка – «Подпроцессы»; субсчета 4-го порядка – «Структурные подразделения (центры ответственности)»; субсчета 5-го порядка – «Элементы затрат»
Счет 23 «Операционные расходы на селекционно-генетическую деятельность»	23-субсчет 1 «Расходы на научные исследования» 23-субсчет 2 «Расходы на разработки»
Счет 90 «Продажи»	90-21 «Себестоимость реализованных племенных биологических активов животноводства»
Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	91.1 «Прочие доходы от первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости» 91.2 «Прочие расходы на содержание биологических активов и получение сельхозпродукции»
Счет 92 «Доходы и расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов»	Счет 92 «Доходы и расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов» 92-1 «Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов» 92-2 «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов»
Счет 93 «Финансовые результаты по инновационным процессам племенного животноводства»	93-1 «Доходы от инновационной племенной деятельности» 93-2 «Расходы по инновационной племенной деятельности»

Стоимость всех видов материальных ресурсов на предприятии формируется исходя из фактических затрат на приобретение, или из фактических затрат, связанных с производством овец.

По статье «Затраты на оплату труда» учитывают основную и дополнительную оплату труда работников животноводства, занятых непосредственно в обслуживании данной группы овец, бригадиров, подменных рабочих. Сюда включают оплату труда по тарифным ставкам, доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, сохранение поголовья, качества продукции, за классность, доплаты за совмещение профессии и др.

«Страховые взносы» - учитывают суммы отчислений на социальное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве.

Статья «Содержание основных средств» предназначена для учета амортизационных отчислений и затрат на ремонт основных средств, используемых в овцеводстве и другие основные средства [146;147;157].

Статья «Работы и услуги вспомогательных производств» предназначена для учета выполненных в овцеводстве работ и вспомогательных производств и сторонних организаций. По каждому виду работ и услуг показывают их количество и стоимость (в течение года плановая с доведением в конце года до фактической).

Статья «Работы и услуги сторонних организаций и лиц» включает расходы организации по выполненным работам, услугам на основании заключенных договоров.

«В статье «Общепроизводственные расходы» отражают расходы на организацию и управление производством в овцеводстве в доле, приходящейся на данный объект учета затрат при распределении соответствующих расходов. На статью «Общехозяйственные расходы» относятся затраты, связанные с управлением производства в целом по организации, как имущественно-финансовому комплексу. На статью

«Потери от брака и падежа животных» относят потери от гибели ягнят, ремонтного молодняка и т. д. (кроме потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц, и потерь вследствие стихийных бедствий)» [118;119].

«Учет затрат и выхода продукции животноводства в специализированных хозяйствах овцеводства ведется на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчете 2 «Животноводство», по дебету которого отражают затраты по установленной номенклатуре статей, а по кредиту - выход продукции» [118;119].

По нашему мнению, представленная типовая статья затрат в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) не содержит статьи калькуляции затрат для отрасли племенного овцеводства, которая имеет свои особенности (таблица 18).

Таблица 18 - Дополненные статьи затрат, связанные с формированием генетического потенциала племенных овец [23;117;118;119].

Статьи затрат на производство племенных животных	Раскрытие статьи затрат на формирование и сохранение генетического потенциала
1. Корма 2. Амортизация племенных животных 3. Затраты на <i>формирование и сохранение генетического потенциала овец</i> 4. Прочие технологические затраты (Кормообеспечение: заработная плата персонала, отчисления на заработную плату, ветеринарные препараты, вода, услуги сторонних организаций и др.) 5. Техническое обслуживание (содержание, обслуживание, ремонт основных средств, заработная плата персонала, отчисления на заработную плату, запасные части, топливо, услуги сторонних организаций и др.) <i>Итого: производственная себестоимость</i>	1. Стоимость сексированного семени: - полученное от собственных баранов; - приобретенное со стороны. 2. Стоимость эмбрионов: - полученных от собственных овцематок; - приобретенных со стороны. 3. Стоимость вспомогательных материалов (для проведения процедур осеменения, подготовки к племенной реализации). 4. Заработная плата персонала, занимающегося племенной работой. 5. Отчисления на социальные нужды. 6. Амортизация специального оборудования. 7. Оплата услуг специализированных организаций (иммуногенетическая экспертиза, геномная экспертиза, оформление племенных свидетельств, т.д.). 8. Прочие затраты.

На основе изучения учетной практики можно отметить, что «Выбор объектов учета затрат определяется специализацией и размерами хозяйства» [118;119].

На отдельных аналитических счетах в животноводстве учитывают расходы по приготовлению кормов в кормокухнях и кормоцехах. В установленные сроки учтенные затраты с этих счетов списывают и распределяют пропорционально количеству приготовленных (отпущенных) кормов на счета объектов затрат по содержанию животных.

Как отмечает Ягупова Е.В. «в сельскохозяйственных организациях овцеводства объекты учета производственных затрат и объекты калькуляции зачастую не совпадают, т.к. из основного производства получают несколько видов сопряженной продукции», что представлено в таблице 19.

Таблица 19 - Состав объектов учета затрат и исчисления себестоимости продукции овцеводства [117;118;240]

Объект учета затрат	Состав объектов	Объект исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
1. Основное стадо овец	Овцематки с ягнятами до отбивки и бараны производители	Приплод Шерсть	1 голова 1ц
2. Овцы на выращивании и откорме	Ягнята и валушки после отбивки, овцематки и бараны выбракованные из основного стада	Шерсть Прирост живой массы	1ц 1ц

«Калькуляция начинается с использования данных о производственных затратах и количестве полученной продукции и заканчивается оценкой продукции по фактической себестоимости. Себестоимость продукции отрасли овцеводства определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующую технологическую группу животных, вид производства и выхода продукции» [117;118].

Общая сумма затрат по отдельным объектам учета складывается как из прямых затрат, непосредственно относимых на объекты учета затрат, так и затрат, распределяемых в конце отчетного периода с помощью предусмотренных способов и приемов.

Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: «себестоимость продукции овцеводства состоит из затрат на содержание взрослого поголовья и молодняка скота, их стрижку» [118].

Объекты учета затрат овцеводства выделены без учета специфики субъектов племенного овцеводства (племенные заводы, репродукторы, селекционно-генетические центры) считаем необходимым расширить объекты учета затрат с уточнением состава объектов с учетом структуры отары и функциональных бизнес-процессов племенного дела (приложение П).

Можно сделать вывод, что учет затрат по функциональным бизнес-процессам племенного овцеводства, основанный зоотехническом и племенном учете, является сложной информационно-аналитической системой, включающей процедуры регистрации и калькулирования себестоимости племенных биологических активов.

2.3. Организация управленческого учета по бизнес-процессам и центрам ответственности

Киселев С.В. считает: «повышение генетического разнообразия и продуктивного долголетия разводимых племенных баранов и овец предполагает постоянное развитие бизнес-процессов» [83].

«В такой постановке учет формирует необходимую информацию для адекватной оценки племенной продукции и эффективности деятельности, связанной с разведением племенных биологических активов». [140;141].

Для развития системы управленческого учета в племенном овцеводстве определены базовые аспекты.

В первую группу «технология» входят: развитие племенного производства; стандарты племенного бизнеса; его обеспечение; бюджетирование.

Ко второй группе можно отнести таргетированную классификацию затрат племенного производства; их контроль;

Воспроизводство баранов и овец высокой племенной ценности требует формирования достоверной информационной базы для управления затратами племенной деятельности по бизнес-процессам селекционно-племенной работы в овцеводстве.

По нашему мнению, система управленческого учета в племенном овцеводстве включает два блока: 1. Учет затрат племенного производства (определение себестоимости промежуточных продуктов); калькулирование себестоимости функциональных бизнес-процессов); 2. Калькулирование себестоимости племенной продукции.

В свою очередь затраты на выведение и воспроизводство племенных биологических активов овцеводства можно подразделить на: 1) Затраты на выведение новой породы; 2) Затраты, связанные с сохранением и развитием существующих пород овец».

Затраты связаны с научными исследованиями в области воспроизводства племенных биологических активов и таргетированы на выведение новых пород (генотипов) животных с генетически определенными племенными характеристиками.

«Это дает толчок к развитию племенного дела и стимулирует создание и применение современных способов селекции скота и оценки его продуктивных и племенных качеств» [23].

Схема учета затрат по инновационным бизнес-процессам племенного овцеводства и предлагаемая авторская методика учетной схемы фиксирования на специальных счетах операций по капитализации затрат на инновационные бизнес-процессы в племенном овцеводстве (альбом типовых бухгалтерских записей) представлены в приложениях Р, С.

Вторая группа затрат относится к разведению племенных биологических активов уже функционирующих пород.

Изучив мнения ряда авторов можно сделать вывод, что в племенном овцеводстве технология производства представляет комплекс биологических,

технических, научных, организационных и экономических элементов и включает в себя системы:

- комплекс мероприятий по селекционно-племенной работе, связанных с совершенствованием хозяйственно-полезных признаков разводимых пород и созданием новых пород и типов;

- воспроизводства и структуры отары, предполагающие использование животных с целью получения от них качественной сельскохозяйственной продукции;

- разработка оптимальных рационов и приготовление кормов, обеспечивающие кормление племенных животных с целью повышения показателей бонитировки;

- содержания и обслуживания животных;

- ветеринарно-санитарных профилактических мероприятий для обеспечения качества производства племенных биологических активов.

Субъекты племенного бизнеса, основываясь на данных управленческого учета, вправе самостоятельно выбирать критерии и характеристики оценки, учитывая генетический потенциал племенных животных, тенденции местного рынка, применяя затратный подход к расчету справедливой стоимости по функциональным бизнес-процессам племенного овцеводства.

Определяющим является то, что «процессные подходы к таргетированной селекции в овцеводстве могут вносить свои особенности в технологический процесс: традиционные - посредством искусственного осеменения и современные - путем трансплантации эмбрионов. В настоящее время возможно совмещение традиционных и современных подходов» [23].

Функциональные бизнес-процессы в племенном овцеводстве можно подразделить на подпроцессы и бизнес-операции в соответствии с действующей технологией производства, содержание которых раскрывается в таблице 20.

Таблица 20 - «Состав и структура функциональных бизнес-процессов в племенном овцеводстве для реализации затратного метода оценки (разработано автором)» [32].

Функциональные бизнес-процессы	Подпроцессы функциональных бизнес-процессов	Бизнес-операции, выполняемые в рамках бизнес-процесса
Чистопородное разведение племенных овец (искусственное осеменение)	Получение и хранение племенного материала	<ul style="list-style-type: none"> - Отбор и подбор баранов производителей; - Забор семени; - Осеменение.
	Обработка холодом, контроль, оценка	
Комплексная оценка племенных животных	Бонитировка поголовья	<ul style="list-style-type: none"> - Осмотр животных; - Обмер животных; - Взвешивание животных; - Присвоение классности. - Оценка хозяйственно полезных признаков (живая масса, настриг шерсти, тонины шерсти и т.д.)
	Оценка продуктивных качеств	
Воспроизводство и выращивание племенных животных	Окот маточного поголовья	<ul style="list-style-type: none"> - Получение и оприходование приплода; - Уход за новорожденными ягнятами; - Доразивание ягнят под матками до 4 месяцев; - Вакцинация.
	Откорм и выращивание	<ul style="list-style-type: none"> - Откорм основного поголовья; - Выращивание молодняка животных; - Разработка оптимальных опционов кормления
	Ветеринарное обслуживание	<ul style="list-style-type: none"> - Вакцинация; - Ветеринарный контроль.
	Проведение мечения овец	<ul style="list-style-type: none"> - Присвоение унифицированного идентификационного номера
	Зоотехническое обслуживание племенных животных	<ul style="list-style-type: none"> - Контроль генетического потенциала; - Зоотехническое и санитарное сопровождение
Получение сельскохозяйственной продукции и сырья	Стрижка основного стада	<ul style="list-style-type: none"> - Подготовка животных; - Стрижка; - Оприходование и хранение шерсти; - Обработка шерсти; - Доевание овец
	Доевание молока	
	Забор семени	
Восполнение племенных животных	Ремонт основного стада	<ul style="list-style-type: none"> - Осмотр животных; - Взвешивание животных; - Разграничение по классности; - Рацион кормления основного стада. - Оценка качества потомства
	Оценка (проверка) животных - производителей по качеству потомства	
Проведение генетической (биологической) экспертизы	Проверка на достоверность происхождения	<ul style="list-style-type: none"> - Осмотр животных;
	Проверка на наличие генетических аномалий	<ul style="list-style-type: none"> - Генетическое тестирование (маркеры)
	Генетическая оценка	<ul style="list-style-type: none"> - Оценка племенных качеств (сохранность ягнят, плодовитость) - Оценка биологических качеств (рост, телосложение)
Реализация чистопородных животных и племенного материала субъектам племенного овцеводства и субъектам агробизнеса	Продажа продукции овцеводства	<ul style="list-style-type: none"> - Осмотр животных; - Взвешивание каждого животного; - Продажа племенных животных; - Продажа племенного материала; - Реализация семени; эмбрионов - Реализация шерсти, мяса
Использование цифровых методов учета, идентификации, продуктивности и определения племенной ценности животных	Применение автоматизированной системы управления селекционно - племенной работой	<ul style="list-style-type: none"> - Ввод данных в систему управления СПР - расчет и применение методики оценки (индексный; BLUP и т.д.)
	Информационное обеспечение	<ul style="list-style-type: none"> - Поиск информации

В работе функциональные бизнес-процессы селекционно-генетической деятельности разбиты на подпроцессы и бизнес-операции для цели организации процессного подхода и для более эффективного учета и контроля затрат на биологические активы. В этом случае справедливую стоимость определяем в системе управленческого учета, где управление биотрансформацией биологических активов можно осуществлять в оперативном режиме в рамках осуществляемых функциональных бизнес-процессов.

Ранее был определен дефицит релевантной информации для обеспечения системы управления затратами в племенном овцеводстве. Решение этой проблемы потребовало разработки инструментальной основы управленческого учета биологических активов - учета затрат по бизнес-процессам селекционно-генетической деятельности.

Экономическая суть предложенного метода учета затрат основана на утверждении, что ресурсы, обуславливающие затраты, потребляются функциональными бизнес-процессами, соответствующими производственно-технологическим особенностям племенного производства, а не племенными биологическими активами, как его конечными продуктами.

Целесообразно, для контроля качества функциональных бизнес-процессов, в их научно-обоснованную классификацию включить затраты, которые соответствуют требованиям к качеству осуществляемых бизнес-процессов и которые не соответствуют этим требованиям и обусловлены ведением бизнес-процессов на низком уровне организации и управления.

Ресурсы, обуславливающие затраты на племенное производство, потребляются не конечными продуктами (племенные биологические активы), а его функциональными бизнес-процессами (подпроцессами, операциями), соответствующими технологическим и производственным особенностями племенного овцеводства.

Учет затрат на основе процессного подхода определяется как система по эффективному развитию хозяйства племенного овцеводства, его бизнес-процессов, направленной на повышение качества племенных биологических активов и эффективность племенного дела.

«Дж. Шанк и В. Говиндараджан рассматривают систему учета по бизнес-процессам как «метод классификации от исходного сырья до конечных потребителей по стратегически важным видам экономической деятельности», который «предназначен, чтобы понять источники затрат и источники дифференциации» [230].

На каждом из подпроцессов и операций основных бизнес-процессов применяются различные технологические приемы, оборудование, трудовые ресурсы, определяющие объем и виды затрат.

Система учетно-информационного обеспечения основных бизнес-процессов в хозяйствах племенного овцеводства, детализирующая и конкретизирующая их подпроцессы (операции), основанные на особенностях технологии выращивания племенных овец, предполагает принципиально новый подход, заключающийся в определении их в качестве объектов учета затрат.

«Выделение бизнес-процессов, подпроцессов и операций в качестве новых объектов учета затрат непосредственно влияет на его организацию и представляется достаточно сложной научно-практической проблемой. Для ее решения автор предлагает организовать учет затрат по всем уровням иерархической структуры его объектов, что обеспечивает возможность получения обобщенной информации для управления: бизнес-процессы (1 уровень); подпроцессы (операции) бизнес-процессов (2 уровень); центры ответственности, относящиеся к бизнес-процессам (3 уровень); виды затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям (4 уровень)» [32]. (рисунок 10).



Рисунок 10 - Управленческий учет затрат бизнес-процесса «Бонитировка поголовья племенных животных в разрезе объектов (фрагмент) (разработано автором)

Предложенный метод управленческого учета затрат де-факто реализует попроцессный метод учета, способствуя созданию системы эффективного управления себестоимостью, затратами и концентрации их на направлениях, повышающих качество племенных биологических активов.

Мы считаем необходимым дополнить научно-обоснованную классификацию затрат (на соответствие бизнес-процессу и затраты не по относящиеся к бизнес-процессу).

Затраты на проведение бизнес-операций по оценке качества селекционно-генетической работы и эффективности представлены в приложении Т.

Каждое место возникновения затрат состоит из нескольких центров затрат. Т.П. Карпова, В.Э. Керимов рассматривают «центры затрат как первичные производственные и обслуживающие единицы, которые

характеризуются единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат» [78;82].

В овцеводческих предприятиях центры возникновения затрат представляют собой отдельные объекты аналитического учета (рисунок 11).

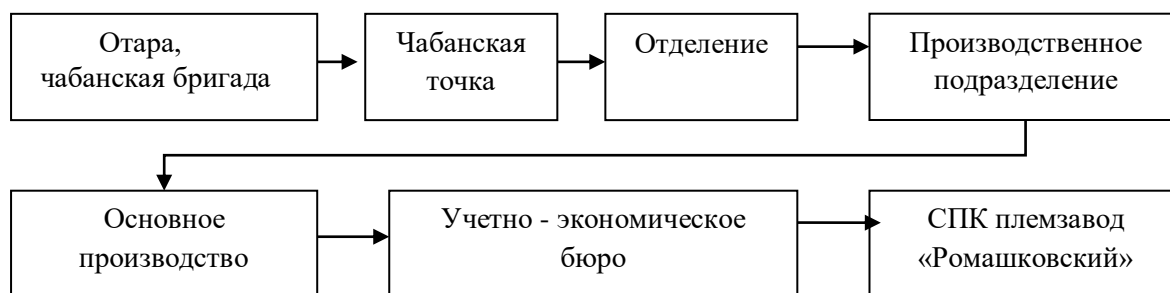


Рисунок 11 - Центры возникновения затрат в овцеводстве (на примере СПК племзавод «Ромашковский»)

Центр ответственности - область, сфера, вид деятельности, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер), имеющее право и возможность принимать и осуществлять решения. Центры ответственности, как объекты учета затрат могут совпадать с местом возникновения затрат или объединить несколько таких мест. Главной целью выделения центров ответственности является оперативное управление и контроль за затратами и объемами выпуска продукции.

В.Б. Ивашкевич классифицирует «центры ответственности по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, закрепленным за каждым центром» [28].

М.А. Вахрушина классифицирует «сегменты предпринимательской деятельности в зависимости от функции, выполняемой управленческим учетом, т.е. по информационному, организационному признакам и по месту подразделения в сегментарной отчетности организации» [12].

Классификация мест возникновения затрат по отношению к процессу производства приводится у В.Ф. Паляя: «...на

производственные, обслуживающие, условные. К производственным относятся цехи, участки, бригады, к обслуживающим – отделы и службы управления, склады, лаборатории и т.п., и условным – не связанные с конкретными структурными подразделениями затраты, которые следует группировать исходя из учетно-технических соображений в виде самостоятельных объектов учета» [149].

Взаимосвязь производственных подразделений и центров ответственности (Приложение У).

На современном этапе развития племенного овцеводства технологическими особенностями могут характеризоваться функциональные подпроцессы и бизнес-операции.

«Это обусловлено специфичностью используемых средств и предметов труда для получения различных видов продукции. На каждой стадии применяются различные технологические приемы, оборудование, трудовые ресурсы. Общий процесс производства продукции овцеводства и воспроизводства основного стада - это несколько взаимосвязанных технологических бизнес-процессов, которые в свою очередь представлены технологическими особенностями» [240].

При определении объектов учета затрат выделены бизнес-операции экономического субъекта: технологические стадии и фазы производства; направления их деятельности. Внутри каждой бизнес-операции группировка затрат осуществляется по их видам.

В их основу положены следующие отраслевые особенности и принципы, которыми следует руководствоваться в действующей учетной практике:

- непрерывность, последовательность и взаимосвязанность технологических процессов производства продукции овцеводства;
- затраты производственных ресурсов и системный контроль за их расходованием обусловлены применением двух основных показателей - выходом продукции и количеством поголовья овец;

- специфика затрат по содержанию основных средств, обусловленная использованием в овцеводстве разных способов и систем содержания овец;
- затрат на рацион кормов, медикаменты и биопрепараты;
- организация сводного учета затрат на производство продукции овцеводства и контроля за движением материальных ресурсов через систему управленческих отчетов субъекта.

На рисунке 12 представлен технологический процесс производства, состоящий из большого количества и разнообразия бизнес-процессов, следующих один за другим, и оказывающий существенное влияние на выбор объекта и организацию учета затрат.

«Создание системы управленческого учета, в соответствии с особенностями бизнес-процессов в племенном овцеводстве, подразумевает принципиально новый подход к объективизации учета затрат» [31].

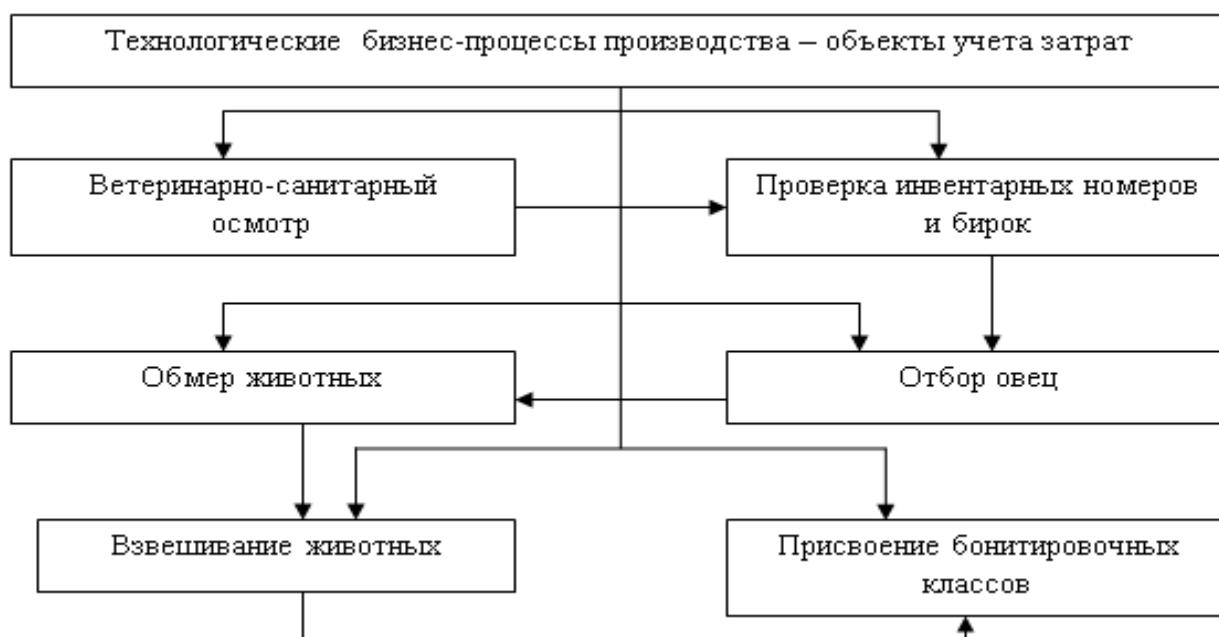


Рисунок 12 – Фактическая схема бизнес-процессов производства в племенном овцеводстве

Проведенная часть исследования позволяет сделать следующие выводы:

1. В современных условиях актуальна разработка эффективных методов оценки стоимости биологических активов и достоверного учета

затрат на селекционно-генетические мероприятия, которые имеют важное значение для финансово-хозяйственного состояния субъектов племенного овцеводства.

Авторский подход подразумевает влияние менеджмента на процедуры резервирования; порядка управления себестоимостью биологических активов; центров ответственности и т.д.

2. Исходим из того, что субъекты племенного бизнеса, основываясь на данных управленческого учета, вправе самостоятельно выбирать критерии и характеристики оценки, учитывая генетический потенциал племенных животных, тенденции местного рынка, применяя затратный подход к расчету справедливой стоимости по функциональным бизнес-процессам племенного овцеводства, система которых разработана в исследовании.

В работе функциональные бизнес-процессы селекционно-генетической деятельности разбиты на подпроцессы и бизнес-операции для цели организации процессного подхода и для более эффективного учета и контроля затрат на биологические активы. В этом случае справедливую стоимость определяем в системе управленческого учета, где управление биотрансформацией биологических активов можно осуществлять в оперативном режиме в рамках осуществляемых функциональных бизнес-процессов.

Важно отметить, что оценка стоимости продукции племенных хозяйств не в полной мере соответствует рыночным условиям. Считаем, что на справедливую стоимость биологических активов овцеводства, полученных в племенных хозяйствах должно влиять состояние селекционно-племенной работы, качество реализованного племенного молодняка, семени (эмбрионов), достигнутой продуктивности животных и ветеринарное благополучие стада.

3. Существует проблема дефицита релевантной информации для обеспечения системы управления затратами в племенном овцеводстве. Данный аспект потребовал разработки инструментальной основы

управленческого учета биологических активов - учета затрат по бизнес-процессам селекционно-генетической деятельности. Экономическая суть предложенного метода учета затрат основана на утверждении, что ресурсы, обуславливающие затраты, потребляются функциональными бизнес-процессами, соответствующими производственно-технологическим особенностям племенного производства, а не племенными биологическими активами, как его конечными продуктами.

4. Выделение бизнес-процессов, подпроцессов и операций в качестве новых объектов учета затрат непосредственно влияет на его организацию и представляется достаточно сложной научно-практической проблемой. В исследовании предлагается организовать учет затрат: бизнес-процессы; подпроцессы (операции) бизнес-процессов; виды затрат по элементам и статьям калькуляции.

В развитие и для практической реализации этого подхода к организации учета затрат и систематизации формируемой учетной информации о них, предложено открытие субсчетов второго, третьего, четвертого и пятого порядков к синтетическому счету 20, субсчету 2 «Животноводство (племенное овцеводство)», соответствующих функциональным бизнес-процессам, подпроцессам (операциям), структурным подразделениям (центрам ответственности) и элементам затрат.

Предложенный метод управленческого учета затрат де-факто реализует попроцессный метод учета, способствуя созданию системы эффективного управления себестоимостью, затратами и концентрации их на направлениях, повышающих качество племенных биологических активов.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ БАЗЫ УПРАВЛЕНИЯ СТОИМОСТЬЮ И ЦЕННОСТЬЮ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

3.1. Методика оценки биологических активов на основе процессно-таргетированного подхода

В современных условиях оценка стоимости продукции племенных хозяйств (племязаводов, селекционно-генетических центров) не в полной мере соответствует рыночным условиям. Считаем, что на справедливую стоимость биологических активов овцеводства, полученных в племенных хозяйствах должно влиять состояние селекционно-племенной работы, качество реализованного племенного молодняка, семени (эмбрионов), достигнутой продуктивности животных и ветеринарное благополучие стада.

Оценка может быть «осуществлена с использованием двух подходов - по справедливой стоимости и по первоначальной (фактической) стоимости» [26;109;112;113].

Анализируя труды современных ученых в области бухгалтерского учета: «справедливая стоимость считается одним из важнейших признаков, на котором базируются международные стандарты финансовой отчетности. Данный вид оценки характеризует актив на момент составления отчетности, являющейся главным источником информации для стейкхолдеров».

«В отечественной литературе последних лет активно обсуждается проблема исчисления справедливой стоимости биологических активов. По этому поводу нет четкой позиции государственных органов и научного сообщества» [97;215;216;224].

Противники данного вида оценки отмечают «искажение финансового результата в связи с необходимостью исчисления справедливой стоимости биологических активов в момент их производства, а не продажи. Налоговое законодательство не предусматривает данной оценки, что порождает

необходимость дополнительного исчисления их фактической стоимости» [56].

Сторонники оценки по справедливой стоимости считают, что «приоритетной основой формирования справедливой стоимости являются действующие цены на активном рынке, сложившиеся в отношении биоактивов, находящихся в той же зоне и в аналогичном состоянии, на которые установлены такие же условия договоров» [112;113].

В своих исследованиях Балашова Н.Н., Цепляева М.В. «предлагает для достоверного расчета справедливой стоимости биологических активов племенного овцеводства применять «иерархию справедливой стоимости» в соответствии с МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» в следующем порядке» [223] (рисунок 13).



Рисунок 13 - Характеристика подходов к оценке по справедливой стоимости биологических активов (составлено автором) [90; 223;225].

Важно уточнить, что «в случае отсутствия такой достоверности (надежности) возникает ситуация, когда в момент первоначального признания оценка биологических активов осуществляется не по справедливой стоимости, а по себестоимости производства за вычетом амортизации и убытков от обесценения» [29].

Клычова Г.С. считает, что «для исчисления справедливой стоимости необходимо учитывать базовые принципы, такие как наличие активного рынка, достоверное, объективное содержание цены и отсутствие ограничений в отношении доступа к информации о ней, обеспеченность технико-экономической информацией и т.д.»[84].

Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» «при формировании справедливой стоимости целесообразно учитывать предполагаемые расходы на продажу и цены активных рынков. Предполагаемые сбытовые расходы - это те расходы, которые возникают у организации при реализации биологических активов или получаемой от них сельскохозяйственной продукции непосредственно в точке их продажи (комиссии, невозмещаемые налоги, пошлины)» [112;113].

В свою очередь, «активный рынок представляет собой рынок, на котором выполняются следующие условия:

- объекты сделок являются однородными;
- в любой момент представляется возможным найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделки с биологическими активами;
- информация о ценах на рынке является доступной для всех заинтересованных пользователей» [112;113].

При отсутствии активного рынка для расчета справедливой стоимости Палий В.Ф. предлагает «использовать иные показатели:

- цена последней сделки на рынке, если хозяйственные условия не претерпели существенных изменений;
- цена на аналогичные товары, имеющиеся на активном рынке, скорректированная на существующие различия;
- показатели стоимости качественных характеристик».

На рисунке 14 представлен «разработанный нами алгоритм принятия решения при определении справедливой стоимости объектов учета на основе МСФО (IAS) 41, МСФО (IFRS) 13» [112;113;223;224].

В стандартах отмечается, что «при справедливой оценке следует учитывать дисконтированную стоимость, которая позволяет определять стоимость биологических активов с точки зрения учета временной стоимости денег. Дисконтирование денежных потоков заключается в нахождении суммы, которая является эквивалентной будущей стоимости денежных средств» [56].

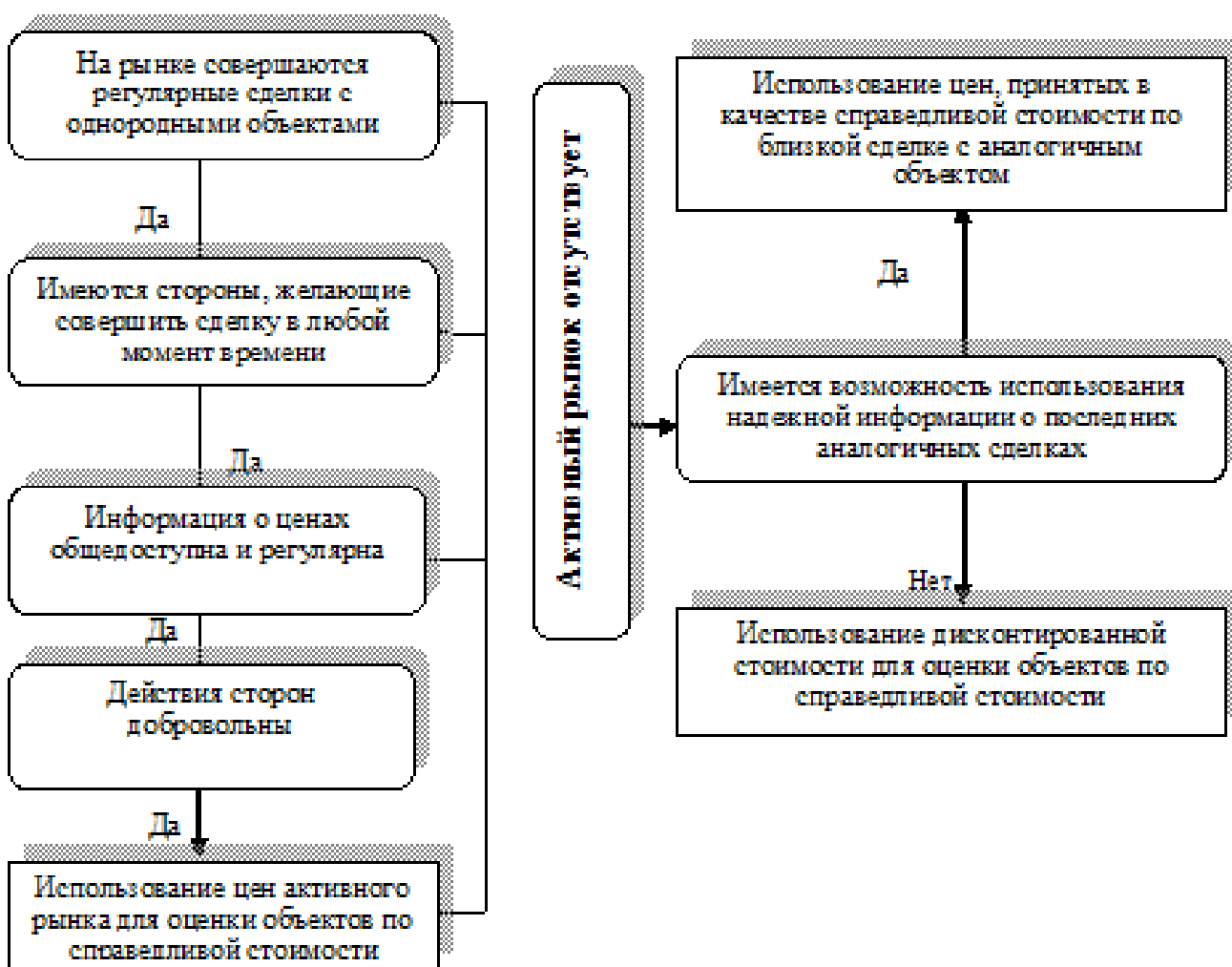


Рисунок 14 – Схема поиска оснований для оценки объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости [112;113;223;224]

«В частности, Хоружий Л.И. и Катков Ю.Н. считают эффективным применение варианта дисконтирования и капитализации в отношении

краткосрочных биологических активов, например, в случае товарного производства молока, так как при исчислении ставки дисконтирования опираются на доходность его продажи» [217].

«Хоружий Л.И. определяет, что: в племенном животноводстве основной продукцией является приплод, который после рождения переводится на доращивание, что создает дополнительное приращение затрат (доходный подход)» [217].

«Быстрова Н.Ю. выражает мнение, что: определение возможной доходности племенных биологических активов в России можно подвергнуть сомнению ввиду того, что даже в условиях неактивного рынка сделки с этими активами имеют свои специфические особенности, связанные с заключением трехстороннего договора при продаже племенного скота между продавцом, покупателем и племобъединением, что характеризует зависимость сторон» [23].

Есть мнение, что «подготовка к продаже занимает продолжительное время и предусматривает карантинное обслуживание племенных животных и их генетическую экспертизу. Использование доходного подхода в племенном животноводстве является проблемным из-за инфляции и неточности оценки» [22].

Шаврина Ю.О. отмечает «зависимость рыночного подхода от внешних факторов, не связанных с результатами работы субъекта и возможность применения организациями с устойчивым финансовым состоянием. Применение этого подхода в оценке отечественных племенных биологических активов представляется нам достаточно сложным, так как в России практически отсутствует активный рынок племенных животных».

На практике же реализация племенных биологических активов осуществляются на несистематической основе.

«Нецелесообразность применения этого метода оценки подтверждает и Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., отмечающих неразвитость рынка биологических активов в России» [217].

Важно отметить мнение: «справедливая стоимость дает возможность контролировать ценность племенных биологических активов и на этой основе принимать эффективные управленческие решения» [23].

Сигидов Ю.И., Коровина М.А. считают «затратный подход, устраняющий, несмотря на свою трудоемкость, недостатки предыдущих подходов. В дополнение к этому он обеспечивает возможность осуществления контроля над затратами на выращивание и формирование продуктивных и племенных качеств животных. Авторы считают, что справедливая стоимость должна соответствовать реальным «потребительским качествам» биологических активов на дату оценки» [185].

По нашему мнению, «в основе признания биологических активов племенного овцеводства и достоверного исчисления их справедливой стоимости должны лежать современные методы генетической оценки племенных животных» [28].

«Токарева Е.В. в отношении биологических активов лизинга, хотя отмечает возможность их некорректной оценки в период подготовки к передаче лизингополучателю. Она предлагает для корректировки справедливой стоимости использовать коэффициент «Потенциал жизнеспособности», рассчитанный на основании комплексной оценки скота» [202].

Нами поддерживается позиция в отношении обоснованности применения затратного подхода в оценке племенных животных в условиях современного состояния развития племенных экономических субъектов [29].

«Затратный подход основывается на достоверных фактических данных производственного учета о себестоимости племенных биологических активов в качестве базы для определения справедливой оценки» [224].

«При рассмотрении затратного подхода, как правило, используют методику экспертной оценки имущества в предприятиях АПК. Эта методика, учитывая ее давность, нуждается в объективной корректировке отдельных показателей, в частности, продуктивности и племенной ценности» [41].

Оценка биологических активов племенного овцеводства и эффективная селекционно-генетическая работа невозможна без качественной оценки племенных биологических активов овцеводства, используемых в селекционном процессе. Считаем целесообразным применять отбор по селекционным индексам с наиболее высокими показателями значимых хозяйственно полезных признаков (ХПП). Рекомендуемый подход позволяет учитывать для оценки сразу несколько ХПП (живая масса; длина шерсти; плодовитость; тип рождения; настриг шерсти; тонина шерсти и т.д.).

«Оценку по справедливой стоимости предлагаем проводить на основе комбинированного селекционного индекса, который учитывает не только данные о продуктивности баранов и ярок, но и их оценку по качеству потомства при помощи прогрессивного метода BLUP (Best Linear Unbiased Prediction)» [29] (рисунок 15).

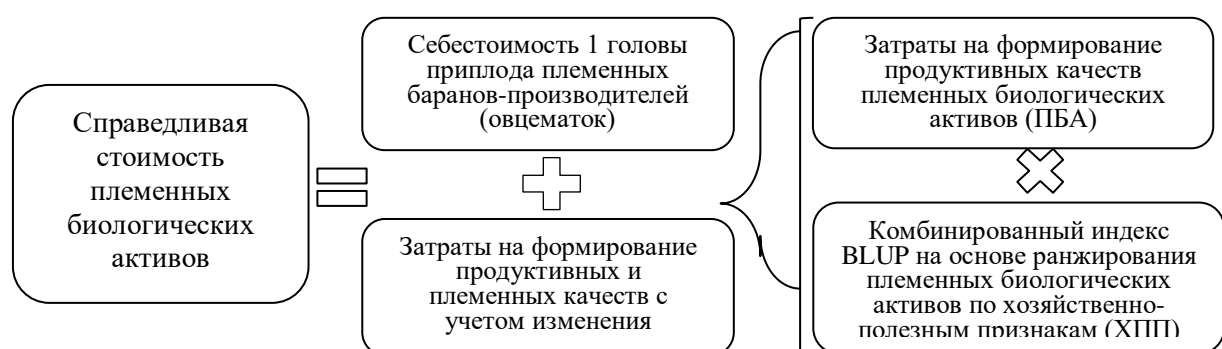


Рисунок 15 - Порядок расчета справедливой стоимости биологических активов племенного овцеводства на основе комбинированного селекционного индекса, рассчитанного методом BLUP

По нашему мнению, оценка племенных биологических активов по справедливой стоимости должна осуществляться с учетом динамики спроса и предложения, особенностей сбыта, состояния макроэкономических факторов (эмбарго, квоты, субсидии) и базироваться на полной базе расчетных данных и методов (включая текущую рыночную стоимость, стоимость погашения, дисконтированную стоимость), сформированных в системе управленческого учета.

Мы согласны с авторами в части того, что: «успешная селекционная работа невозможна без качественной оценки животных, используемых в селекционном процессе. Только отбор животных с наиболее высокими показателями значимых хозяйственно полезных признаков может привести к требуемому результату селекции. Наиболее простой формой отбора животных является отбор по какому-либо одному признаку. В то же время, в современной практике племенного дела селекция ведется сразу по нескольким признакам. В этом случае целесообразно использовать отбор по селекционным индексам. При индексной оценке животных учитываются сразу несколько хозяйственно полезных признаков. Это приводит к тому, что низкие показатели одного из используемых ХПП могут быть компенсированы высокими показателями остальных признаков» [79;211;222].

Нами предлагается формировать комбинированный селекционный индекс (КСИ), который учитывает не только данные о собственной продуктивности овец, но и их оценку по качеству потомства для оценки справедливой стоимости племенных овец на основе исследований ученых в области животноводства и их генетической оценки.

«Для оценки по потомству рекомендуем использовать метод BLUP. Использование приведенного подхода направлено на формирование более справедливой оценки биологических активов в племенном овцеводстве» [30].

«Для практического применения BLUP нами адаптирована методика, в основу которой положены индикаторы, характерные для особей волгоградской породы овец, например: адаптивная ценность, прогноз племенной ценности, показатель оценки по качеству потомства и другие» [79].

«Если основным показателем эффективности селекции только один хозяйственно полезный признак (ХПП), то очевидно, что оценку животного необходимо проводить именно по этому признаку».

«В то же время часто возникает необходимость в оценки животных одновременно по нескольким ХПП. В этом случае имеет смысл использовать

индексную оценку животных. При индексной оценке селекционный ответ по каждому признаку будет обратно пропорционален квадратному корню из количества ХПП, участвующих в формировании индекса» [79;80]:

$$S_o = \frac{1}{\sqrt{N}}, \quad (1)$$

где N - количество ХПП, участвующих в формировании индекса.

«Кроме оценки по собственной продуктивности используется оценка животных по качеству их потомства. Наиболее точные результаты такой оценки получаются при использовании метода BLUP (Best Linear Unbiased Prediction)» [80].

Некоторые специалисты отмечают, что «комбинированные селекционные индексы разрабатывались для применения в овцеводстве. Для их построения необходимо сначала сформировать селекционные индексы на основе данных о собственной продуктивности оцениваемой группы баранов и овцематок. А затем в сформированные индексы интегрировать оценки баранов и овцематок по качеству их потомства» [79;80].

«Для формирования селекционных индексов необходим следующий набор исходных данных:

- состав признаков, входящих в селекционный индекс;
- значения признаков по всей группе оцениваемых животных;
- показатели желательного типа для каждого из выбранных ХПП (целевые показатели);
- значения коэффициентов наследования h^2 по каждому признаку.

Для оценки баранов по качеству их потомства необходимы исходные данные:

- количество потомков каждого из оцениваемых баранов с их распределением по стадам;
- показатели вышеозначенных ХПП для потомков оцениваемой группы баранов;
- значения коэффициентов наследования h^2 по каждому признаку;

-данные о принадлежности оцениваемых баранов к генетическим группам» [79;80].

Преимущество индексной оценки заключается в одновременном анализе нескольких ХПП.

«1. Определяется основа селекционного индекса:

$$\begin{cases} B_i^D = X_{\text{ц}i} - \bar{X}_i \\ B_i^R = X_{\text{ц}i} / \bar{X}_i \end{cases} (i = 1 \dots N) \quad (2)$$

где B_i^D , B_i^R - основа селекционных индексов (селекционный дифференциал и селекционное отношение соответственно);

$X_{\text{ц}i}$ – показатели желательного типа для i -го ХПП;

\bar{X}_i – среднее значение i -го ХПП в выборке оцениваемых животных;

N – количество ХПП, участвующих в формировании селекционных индексов» [79].

«2. Определяется селекционный вес каждого признака:

$$\begin{cases} W_i^D = \frac{B_i^D}{\sigma_i \sqrt{h^2}} \\ W_i^R = \frac{B_i^R (X_i^{\max} - X_i^{\min})}{\sigma_i \sqrt{h^2}} \end{cases} \quad (3)$$

где σ_i - среднее квадратичное отклонение ХПП в оцениваемой выборке;

X_i^{\max} , X_i^{\min} – максимальное и минимальное значение ХПП в выборке,

соответственно» [79].

«Далее определяются селекционные индексы. Если в составе ХПП отсутствует признак «тонина шерсти», то выражения для селекционных индексов имеют вид:

$$\begin{cases} I_j^D = \sum_{i=1}^N K_i^D (X_{ij} - \bar{X}_i) \\ I_j^R = \sum_{i=1}^N K_i^R \frac{X_{ij}}{\bar{X}_i} \end{cases}, j = 1 \dots M, \quad (4)$$

где M – количество оцениваемых баранов» [80].

«Результатом оценки животного методом BLUP является вектор-столбец, элементами которого являются:

- оценки эффекта k -го стада, в котором находятся потомки оцениваемых баранов (\hat{h}_k);

- оценки эффекта q-й генетической группы, к которой принадлежит каждый оцениваемый баран (\hat{g}_q);

- оценки эффекта каждого j-го оцениваемого барана, принадлежащего к q-й генетической группе (\hat{s}_{qj})» [79].

«Так как в селекционном индексе используется N признаков, то необходимо N раз провести оценку каждого j-го оцениваемого барана по его потомству ($j=1\dots M$). В результате получаем матрицу оценок по качеству потомства (V) размерностью NxM. Элементами этой матрицы будут оценки по методу BLUP, определяемые, как удвоенная сумма оценки эффекта генетической группы и оценки барана, принадлежащего к этой группе, по каждому из N ХПП» [79]:

$$v_{ij} = 2(\hat{g}_q + \hat{s}_{qj}), (i = 1 \dots) \quad (5)$$

«Полученные выражения являются комбинированными селекционными индексами, позволяющими ранжировать оцениваемую группу баранов в соответствии с их собственной продуктивностью и качеством их потомства» [79].

«В качестве признаков, участвующих в формировании селекционного индекса, были взяты: живая масса баранов (ЖМ), длина шерсти (ДШ), настриг чистой шерсти (НШ), тонины шерсти (Т)»[79].

Таблица 21 - Таргетированные показатели, значения h^2 (ХПП для баранов волгоградской породы)

Параметры	Хозяйственно полезные признаки			
	Живая масса	Длина шерсти	Настриг шерсти	Тонина шерсти
Коэффициент h^2	0.37	0.34	0.39	0.39
Целевые показатели	110 кг	14 см	5 кг	29 мкм
Средние значения	96 кг	14.9 см	4.58 кг	32.1 мкм

Проведем ранжирование баранов по индексу I^R от наибольшего к меньшему Ранг каждого барана представлен в таблице 22.

Таблица 22 – Распределение по рангам баранов по индексу I^R

Ранг	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
№ барана	S9	S7	S5	S3	S6	S8	S2	S1	S10	S4

На следующем этапе методом BLUP была получена нормированная оценка баранов по качеству их потомства (таблица 23).

Таблица 23 - Ранжирование по нормированной оценке баранов по качеству потомства (BLUP)

ХПП	Номера оцениваемых баранов									
	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10
ЖМ	0.636	0.651	0.908	0.570	0.673	1	0.860	0.572	0	0.104
ДШ	0.003	0.001	0.013	0	0.003	1	0.987	0.952	0.890	0.901
НШ	0.666	1	0.671	0.640	0.656	0.422	0	0.246	0.027	0.220
Т	1	0.929	0.770	0.421	0.457	0.462	0.925	0	0.006	0.186

«Сформируем комбинированные селекционные индексы и проведем ранжирование баранов по комбинированному селекционному индексу CI^R от наибольшего к наименьшему значению индекса» [79].

«Затратный подход в иерархии справедливой стоимости предполагает исчисление базовой стоимости племенных овец (баранов) на основе совокупного значения затрат на выращивание биологических активов, включающего в себя затраты на выращивание живого веса и затраты на формирование продуктивных качеств за вычетом суммы их износа» [223;224].

Использование данной методики при определении справедливой стоимости племенных баранов основано на некоторых допущениях (изменениях продуктивных и племенных качеств), и показывает неактуальность оценке по первоначальной стоимости биологического актива.

Результаты ранжирования, а также значения ХПП оцениваемых баранов и их комбинированные селекционные индексы представлены в таблице 24.

Таблица 24 - Распределение по рангам баранов по комбинированному индексу CI^R

Ранг барана	№ барана	Значения ХПП оцениваемых баранов				Комбинированные индексы	
		ЖМ, кг	ДШ, см	НШ, кг	Т, мкм	CI^R	CI^D
1	S6	110	13	4.20	30	0.697	0.253
2	S3	100	12	5.90	32	0.574	0.325
3	S7	110	15	5.30	32	0.566	0.295
4	S2	88	16	3.60	32	0.507	-0.353
5	S8	94	18	3.48	33	0.481	0.279
6	S1	94	15	3.35	33	0.456	-0.440
7	S5	110	14	5.30	33	0.440	0.248
8	S10	80	13	4.70	33	0.327	-0.285
9	S9	96	19	6.07	33	0.326	0.471
10	S4	78	14	3.90	30	0.322	-0.153

2) Существует альтернативная методика определения справедливой стоимости племенных овец. «Расчет осуществляется путем умножения себестоимости 1 ц живого веса на живой вес племенного биологического актива. Путем обобщения затрат на выращивание живого веса и на формирование продуктивных и племенных качеств с учетом корректировки племенной и продуктивной ценности скота может быть исчислена его справедливая стоимость (в пропорции 77% и 23% согласно методики)»[119].

При этом специалистами отмечается, что «при оценке племенных животных основного стада могут учитываться и дополнительные показатели, которые отражают племенные качества животных, такие как показатели классности, наличие записи в государственной племенной книге и др. Установлено, что в среднем по стране из общего числа затрат, доля на формирование продуктивных качеств овец - 23%. Остаток затрат по названным видам животных относят на выращивание живого веса» [119].

3) В исследовании Токаревой Е.В. предлагается новая методика определения справедливой стоимости в условиях отсутствия активного

рынка, «предусматривает величину справедливой стоимости биологических активов, определяемую затратным подходом, умноженную на коэффициент «Потенциал жизнеспособности» (ПЖС), что позволяет учитывать в оценке генетические характеристики и инвестиционный ресурс» [202]. «Используя данный коэффициент ПЖС, покупатель получит возможность достоверно оценить справедливую стоимость инвестиционного актива с учетом его персональных генетических данных в момент управления его биотрансформацией и в дальнейшем на отчетные даты. В свою очередь племенной завод сможет по данному показателю прогнозировать успешность своей сельскохозяйственной деятельности. Методика оценки и расчета справедливой стоимости, основанные на качественных характеристиках биологического актива овцеводства, генетической ценности особи, возраста, условиях эксплуатации, влияющих на эффективность сделки, позволяет отражать в учете риски биотрансформационных особенностей биологических активов» [23;202].

Вахрушина М.А. определяет «Постепенная адаптация экономических субъектов к конкурентным условиям деятельности все больше определяет актуальность использования в них эффективных методов и средств управления, важным элементом которых является система управленческого учета» [26].

В исследованиях Володиной М.В. формируется тезис, что «Система управленческого учета на основе попроцессного подхода комплексно взаимодействует с функциями управления субъекта и является базовым источником данных для выработки и принятия экономически эффективных управленческих решений» [29].

Воплощением предлагаемого попроцессного подхода является, на наш взгляд, внедрение в субъектах племенного бизнеса метода (системы) ABC (Activity-Based Costing). Особенно в части определения справедливой

стоимости племенных биологических активов затратным способом (согласно МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости»).

По мнению Ивашкевича В.Б., нуждаются в дальнейшем исследовании следующие аспекты управленческого учета: концепция целевых затрат в системе бережливого производства; организация и методика учета расходов по бизнес-процессам с использованием обособленных счетов; методы планирования и учета в разрезе потоков, создающих ценность продукта; методические вопросы измерения и учета стоимости генерирования денежных средств. Управленческий учет затрат и результатов по функциям деятельности (Activity-Based Costing, ABC) - это сравнительно новое направление учета для внутреннего управления компаниями [67;68].

В литературе упоминается ABC-метод, в качестве синонимов, которому рассматриваются попроцессный и функциональный методы учета затрат. В качестве инновационных концепций учета рассматриваются «таргет-костинг», «кайзен-костинг» и другие методы управления затратами. Каждый из процессов выполняет в хозяйственной деятельности свою функцию (функция процесса).

Шумейко М.В. рассматривает классификацию методов учета затрат с учетом эволюционного развития управленческого учета. Она выделяет 5 наиболее важных этапов в развитии управленческого учета, для каждого из которых выделены характерные методы:

- 1 этап: попередельный, попроцессный и позаказный методы;
- 2 этап: стандарт-костинг, директ-костинг, нормативный метод, контроллинг;
- 3 этап: ABC, таргет-костинг, цепочка создания стоимости, «точно в срок»;
- 4 этап: интегрированные системы на основе компьютерных технологий с использованием структурированных рабочих планов счетов, позволяющих получать детализированную многопрофильную информацию;

- 5 этап: системы стратегического управленческого учета [236].

Особого внимания заслуживают исследования, проведенные А.Ю. Соколовым и Т.В. Ельсуковой. Авторы выделяют несколько методов: метод учета затрат по видам деятельности (Activity-Based Costing, или ABC); метод учета затрат в разрезе потоков, создающих ценность продукта (Value Stream Costing, или VSC); метод учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта (Life Cycle Costing); метод учета стоимости генерирования денежных средств; метод исследования динамики затрат ECD [186].

В.А. Пипко, А.В. Пипко и Е.И. Костюкова выделяют индексный метод калькуляции. Он применяется, при распределении затрат между стандартной и нестандартной продукцией пропорционально ее стоимости по ценам продаж [154]. А. Х. Курманова считает, что повышение качества и эффективности бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности в управленческих целях в сельскохозяйственных организациях достижимо путем внедрения нормативного метода учета затрат на производство [100].

Основным элементом управленческого учета является выбор метода (системы) учета затрат и расчета себестоимости биоактивов овцеводства. Предлагаем использовать комплексную систему управления затратами (метод ABC и «таргет-костинг»), которая значительно улучшает контроль за затратами, ускоряет обмен информацией и тем самым повышает эффективность управления себестоимостью племенных биологических активов овцеводства для цели определения справедливой стоимости затратным методом.

Управление в современных условиях требует создания эффективной многоуровневой информационной системы, которая объединяет все информационные потоки об условиях производства, реализации и результатов финансово-хозяйственной деятельности субъекта отрасли овцеводства в единое целое. Современная теория и практика управленческого учета развивается, предлагая новые модели. Учетная

функция обеспечивается развитием современных методов учета затрат и калькулирования: ABC, стандарт-кост, таргет-костинг и т.д.

Принятый в отечественной практике механизм учета затрат по структурным подразделениям и бизнес-процессам представляется частным случаем применения попроцессного подхода: в качестве процессов рассматривается работа структурных подразделений, которые являются местом возникновения затрат в прямом значении или источником затрат в пространстве. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» - это комплексные управленческие концепции, так как интегрируют многие функции менеджмента, в том числе планирование, организацию и контроль.

На пользу организации системы управленческого учета указывает дефиниция «сельскохозяйственная деятельность» (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» - управление биотрансформацией биоактивов (растения, животные) в целях их продажи, генерации аграрной продукции или производство дополнительных биоактивов. Финансовый учет имеет исторический характер, то есть управленческие решения можно принимать только в следующем производственном цикле. Это актуально, когда справедливую стоимость определить достоверно нет возможности. В этом случае справедливую стоимость определяем в системе управленческого учета, где управление биотрансформацией биологических активов можно осуществлять в оперативном режиме в рамках производственного цикла. До начала производственного процесса будет известно, что производить и по каким ценам это делать целесообразно. При определении справедливой стоимости в системе управленческого учета можно соотнести стоимость и расходы.

В современных условиях существует необходимость внедрять в учетную систему субъектов агробизнеса эффективные методы управления затратами, расходами, активами. Также возникает большая необходимость применения эффективных систем учетно-контрольного обеспечения

управления производственными процессами субъектов агробизнеса. По нашему мнению любой субъект, абсолютно разного размера и сферы деятельности, нуждается в получении управленческой информации для принятия стратегических решений.

Проблема внедрения управленческого учета заключается в переориентации российской теории и практики на решение абсолютно новых задач, стоящих перед управлением субъектом. Другой задачей является создание и освоение на практике нетрадиционных методик формирования информации о затратах и калькулировании себестоимости биоактивов. Отсутствие необходимой методологии и методических рекомендаций, предопределяют проведение дальнейших исследований и определения задач учета в условиях трансформационной экономики.

ABC-костинг это система, которая выходит за рамки только лишь калькулирования себестоимости биоактивов. Как отмечает М.А. Вахрушина [27] основным отличием данной системы от других, традиционно применяющихся в управленческом учете, является то, что причиной возникновения затрат служит связь между финансовыми показателями и объектами учета через операции, в то время как традиционно причиной возникновения затрат считалось производство продукции. Определение себестоимости аграрной продукции можно представить как алгоритм (рисунок 16).

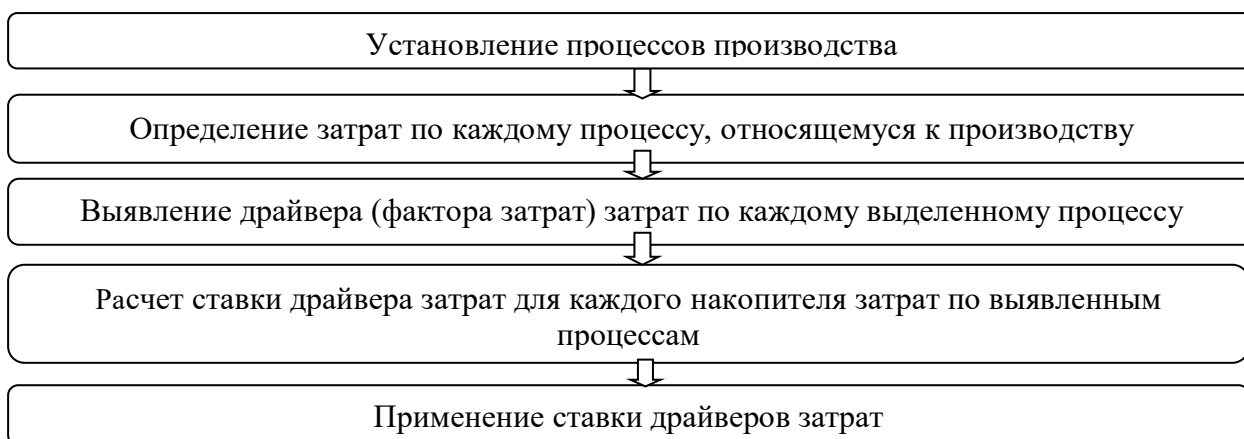


Рисунок 16 - Алгоритм организации учета по методу ABC-костинг

Суть метода ABC (учет затрат по функциям) или операционно-ориентированный метод калькуляции, заключается в том, что у субъекта есть определенный объем ресурсов, который позволяет выполнять определенные функции. Основным аспектом данного метода является особый порядок распределения накладных расходов.

Расчет ставки драйвера расходов для всех накопителей затрат по процессам рассчитывается по следующей формуле:

$$R_D = P/D, (6)$$

Где R_D - это ставка драйвера затрат,

P - объем затрат по каждому процессу,

D - драйвер затрат (или число операций).

По нашему мнению использование в учетной практике метода ABC позволит фиксировать реальный размер издержек, определить затраты, которые можно оптимизировать, рассчитать себестоимость продукции овцеводства более точно, а также соотнести затраты по видам продукции, по бизнес-процессам (бизнес-операциям) и центрам ответственности. Внедрение системы ABC позволит более точно определить справедливую стоимость овцеводческой продукции в тех случаях, когда нет данных активного рынка и необходимо использовать данные управленческого учета для этой цели.

Для цели формирования оптимальной себестоимости и справедливой стоимости биологических активов племенного овцеводства предлагаем использовать комплексную систему управления затратами (метод ABC), которая значительно улучшает контроль за затратами, ускоряет обмен информацией и тем самым повышает эффективность управления себестоимостью биологических активов племенного овцеводства. Формирование учетно-контрольной информации о затратах на племенные биологические активы необходимо вести на основе целевого принципа, чтобы качественно измерить успех селекционно-генетических мероприятий (рисунок 17).

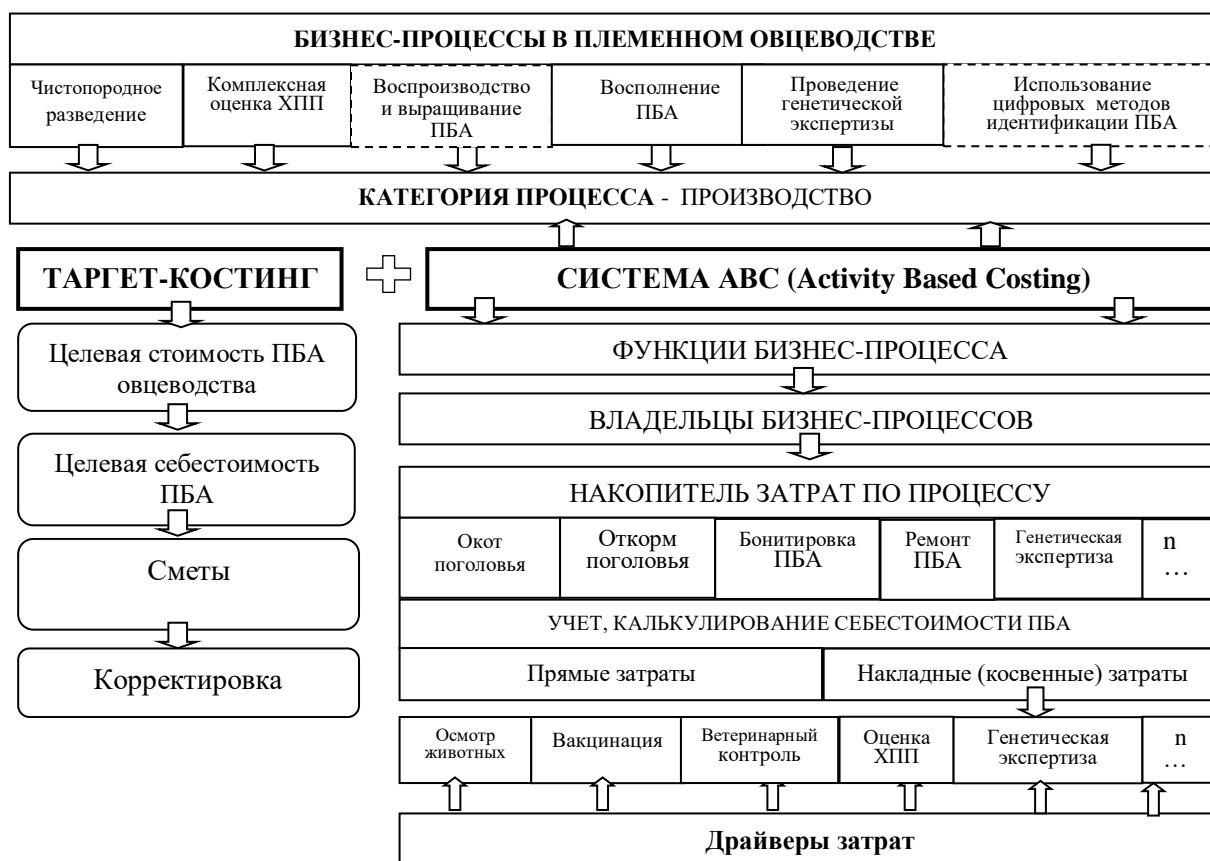


Рисунок 17 - Схема организации комбинированного процессно-таргетированного подхода в системе управленческого учета племенного овцеводства (разработано автором)

Объективная картина структуры издержек по видам продукции и их состав в себестоимости позволит принимать управленческие решения по оптимизации таких затрат. При использовании системы ABC могут возникать определенные сложности. В первую очередь, это правильное определение группы бизнес - процессов производства продукции овцеводства, что следует за этим и сложность определения драйверов затрат. Внедрение на субъекты овцеводства данной системы приведет к потенциальной возможности для анализа, управления основными и накладными затратами в целях повышения конкурентоспособности агробизнеса.

При организации системы ABC в качестве объектов калькулирования предлагаем: вид деятельности, действие, функция, операция, процессы, носители затрат, драйверы затрат.

По нашему мнению существует проблема: как выделить объекты калькулирования в деятельности субъекта таким образом, чтобы информация о себестоимости, полученная в рамках таких объектов, позволяла решать задачи и оценки затрат для определения справедливой стоимости продукта. Однако, теоретические подходы к системе ABC не содержат четких рекомендаций относительно того, как выделить объекты калькулирования по стадиям технологического процесса.

Комбинирование метода ABC и «таргет-костинг» предлагаем применять в субъектах племенного овцеводства для достоверной оценки биологических активов.

В этом случае справедливую стоимость определяем в системе управленческого учета, где управление биотрансформацией биологических активов можно осуществлять в оперативном режиме в рамках осуществляемых функциональных бизнес-процессов. В начале функционирования бизнес-процессов будет известно, какие племенные биологические активы выращивать и по каким ценам это делать целесообразно. При определении справедливой стоимости в системе управленческого учета можно соотнести стоимость и расходы.

Представленные подходы позволят устранить сложности определения объектов калькулирования в деятельности субъекта племенного овцеводства и предоставят возможность определять и контролировать объем затрат по каждому бизнес-процессу, а также определять себестоимость принципиально новых объектов калькулирования - бизнес-процессов, подпроцессов, бизнес-операций.

При организации системы ABC в качестве объектов калькулирования предлагаем: вид деятельности, процессы, операция. Важным является определение носителей и драйверов затрат (таблица 25).

Таблица 25 - Накопители и драйверы затрат племенного овцеводства
(разработано автором)

Накопитель затрат по процессу	Драйвер затрат	Затраты по процессу, руб.	Значение вида затрат по видам племенных биологических активов	
			Племенные бараны	Племенные овцематки
Окот поголовья	Отопление, электроэнергия, вакцинация, наладка оборудования	33000	+	+
Откорм и выращивание	Наладка, амортизация оборудования	1500	+	+
	Ветеринарный контроль	18000	+	+
	Создание условий содержания племенных животных	78000	+	+
	Разработка рационов кормления	29300	+	+
Бонитировка поголовья	Осмотр животных	13000	+	+
	Обмер животных	8000	+	+
	Взвешивание животных	6900	+	+
	Оценка и записи в журналах (присвоение классности)	21000	+	+
	Оценка хозяйственно полезных признаков	18600	+	+
Ремонт поголовья	Осмотр животных	3000	+	+
	Взвешивание животных	8000	+	+
	Разграничение по классности	3500	+	+
	Ремонт основного стада хозяйства (прогулки, кормление)	68000	+	+
Проведение генетической (биологической) оценки	Проверка на наличие генетических аномалий	46000	+	+
	Оценка племенных качеств	28900	+	+
	Оценка биологических качеств	16000	+	+
Применение автоматизированной системы управления селекционно - племенной работой	- Ввод данных в систему управления СПР - расчет и применение методики оценки (индексный; BLUP и т.д.)	7500	+	+

Этому предшествует комплекс организационно – управленческих, в т.ч. разработка и согласование плана селекционно-генетической работы, разработка бюджета племенной работы, планирование потребности в ресурсах по каждому бизнес-процессу и их совокупности.

«ABC-метод (Activity Based Costing) метод заключается в разделении косвенных и накладных расходов относительно отдельных категорий работ, операций, ассортимента продукции соразмерно величине израсходованных ресурсов на их осуществление, реализацию, производство» [80].

«СПК «Ромашковский» выращивает два вида продукции племенного овцеводства: племенные бараны и племенные овцематки на аналогичных животноводческих стоянках с использованием аналогичных производственных процессов. Продукция производится в различных объемах, выращивание овцематок превышает выращивание баранов-производителей» [10;12].

Таблица 26 - Данные об объемах производства племенных биологических активов овцеводства и затратах по видам за 2021 год

Показатели	Племенные овцематки	Племенные бараны-производители	Итого
Затраты труда на продукцию на 1 ц, чел.-ч	27,2	37,4	64,6
Объем годового производства, ц	2179	1649	3828
Время работы основных производственных рабочих, ч	54911	64971	119882
Объем производства (приплод), гол	160	80	240
Накладные производственные расходы, всего, р.:			377998
по объему производства			220786
по ветеринарному благополучию и генетической оценке			157212

«1. Разделим накладные производственные расходы по традиционной системе калькуляции, согласно которой существует лишь один центр затрат. Рассчитаем общезаводскую ставку распределения ННР на 1 чел.- ч = 3,15 (377998 р. / 119882 чел.-ч).

По традиционному методу разделение накладных расходов происходит с применением определенного числа баз распределения, относительно

количества отработанного времени работников основного производства, времени работы оборудования, меняющегося относительно объемов производства» [10].

2. Рассмотрим использование метода ABC в племенном овцеводстве.

Таблица 27 - Соотношение накладных производственных расходов согласно найденным ставкам СПК «Племзавод «Ромашковский» за 2021 г

Показатели	Племенные овцематки	Племенные бараны-производители
Накладные расходы на одну единицу, р/ц	85,68 (27,2 ?3,15)	117,81 (37,4 ?3,15)
Совокупные ННР, распределенные на годовой объем производства, р.	186696,72 (2179 ?85,68)	194268,69 (1649 ?117,81)
Всего	380965,41	

«Рассчитаем особые ставки разделения накладных расходов (ННР), связанных с каждой функцией, основываясь на потребностях продукции и их применение. Соотнесем накладные производственные расходы на биологические активы согласно найденным ставкам в таблице 29» [12].

Далее рассчитаем особые ставки разделения накладных расходов, связанных с каждой функцией, основываясь на потребностях при производстве определенных видов биологических активов (таблица 28).

Таблица 28 - Ставки накладных производственных расходов по методу ABC

Ставка ННР	Расчет	Комментарии
Ставка накладных расходов по величине производства, р/чел.-ч	1,84 (220786 / 119882)	Для ННР, связанных с величиной выпуска биологических активов (машинно- или трудо-часы)
Ставка накладных расходов, р/1 голову	655,05 (157212 / 240)	Для накладных расходов, связанных с ветеринарным благополучием, причинно-следственным фактором затрат является общая величина приплода голов

Использование специальных ставок по видам биологических активов представлено в таблице 29.

Таблица 29 - Применение найденных ставок к племенным биологическим активам овцеводства

Накладные расходы	Племенные овцематки	Племенные бараны-производители
НР по объему производства, р./ц	50,05 (27,2 ?1,84)	68,82 (37,4 ?1,84)
НР по приплоду, р./ц	48,09 (160 ?655,05/2179)	31,78 (80 ?655,05/1649)
Итого НР на 1 ц, р./ц	98,14	100,6
Совокупные НР, распределенные на годовой объем производства, р.	213847,06 (98,14 ?2179)	165889,4 (100,6 ?1649)
	379736,46	

«При использовании метода ABC были применены две базы разделения накладных расходов: отработанное время работников основного производства и затраты на ветеринарное благополучие и оценку племенного скота, а при традиционной системе - только одна база распределения (количество отработанного времени работников основного производства)» [10;12;30].

Таблица 30 - Распределение накладных расходов с помощью ABC-системы в СПК «Ромашковский» в 2021 году

Вид продукции	Традиционная система	Система ABC
Племенные бараны	117,81	100,6
Племенные овцематки	85,68	98,14

«Метод ABC выделяет различия в потреблении ресурсов и отражает их величину относительно отдельного вида племенных биологических активов. Соответственно, завышаются затраты на производство, так как учитываются затраты, не связанные с объемом производства активов. При применении же в качестве базы распределения факторов, связанных с величиной производства, на племенных баранов соотносится слишком большая доля затрат. На племенных овцематок приходится часть затрат, относящихся к племенным баранам-производителям» [10;12; 28; 80].

Для внедрения в системе управленческого учета метода ABC-costing ряд авторов предлагает использовать свободным разделом Плана счетов

бухгалтерского учета и использовать счета 30-39 для учета расходов по данному методу. К каждому виду продукции в данном случае будет целесообразно открыть отдельный субсчет, для отдельного учета затрат по каждому продукту 30 «Расходы на производство по бизнес-процессам».

Таблица 31 - Рекомендуемая система счетов для цели реализации метода АВС, таргет-костинг и организации системы резервирования субъекта

Счет	Субсчета, аналитические счета
Счет 24 «Целевые производственные расходы»	
Счет 27 «Целевые коммерческие расходы»	
30 «Расходы на производство по бизнес-процессам»	По видам биологических активов
33 «Расходы в разрезе объектов учета»	По объектам учета
34 «Таргетированные (целевые) доходы и расходы»	34.1 «Таргетированные доходы» 34.2 «Таргетированные расходы» 34.9 «Сальдо таргетированных доходов и расходов»
Счет 39 «Производственные прибыли и убытки»	По видам биологических активов

Также в свободном разделе Плана счетов бухгалтерского учета открывается счет 33 «Расходы в разрезе объектов учета». По дебету данного счета осуществляется отнесение накладных расходов, собранных на счете 30 «Расходы на производство по бизнес-процессам» по видам продукции овцеводства. В данной системе определяется себестоимость продукции с максимальной точностью и проводится анализ рентабельности производства продукции на основе полученных данных.

Управленческий персонал СПК «Ромашковский» может принять решение о перенаправлении ресурсов на производство шерсти или приплода, так как данный продукт имеет большой спрос и требует вложения меньших расходов.

«Производство продукции племенного овцеводства, как объекта производственного учета, в соответствии с установленной номенклатурой производственных затрат, предполагает организацию системы синтетического и аналитического учета затрат и выхода продукции, который необходим для проведения текущего контроля за формированием себестоимости продукции отрасли» [28].

Актуальными задачами на стадиях функционального бизнес-процесса производства продукции являются: формирование достоверной себестоимости продукции, учет данных о качестве продукта, поиск потенциальных векторов совершенствования продукта через процесс сертификации сырья и организацию ветеринарного контроля.

«Следующим уровнем учетной объективизации затрат являются центры ответственности, делегированные за исполнение соответствующих бизнес-операций. В каждой бизнес-операции группировка расходов ведется по их видам. Формирование информации по бизнес-процессам, бизнес-операциям и видам работ с выдачей отчетов стейкхолдерам позволит обеспечить прозрачность информации о затратах, а главное – существенно улучшить процесс управления себестоимостью» [10;12]

Предлагаем к применению на субъектах овцеводства комбинированный метод управленческого учета - ABC и таргет-костинг. Раскрытие сущности справедливой стоимости целесообразно проводить на базе японского метода управления и калькулирования себестоимости «таргет-костинг». Концепция «таргет-костинг» является целостной концепцией управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями. Реализация системы «таргет-костинг» имеет задачу - достижение целевой стоимости племенных биологических активов, что актуально в условиях нестабильного спроса и,

которую можно брать за основу при формировании цены при государственных закупках племенного скота.

Мы считаем, что в методологию определения справедливой стоимости крайне актуально дополнить с учетом индексации инфляции, так как при формировании отчетов, индексация будет делать ее более достоверной относительно временного периода отчета.

В настоящее время существует множество методов прогнозирования инфляции, поэтому специалистам организации следует критически оценивать их, проводить необходимые расчеты. Рассмотрим влияние инфляции на финансовые операции.

Пусть S – это сумма денег, для которой рассматривается покупательная способность при отсутствии инфляции. S_a – это сумма денег, покупательная способность которой с учетом инфляции равна покупательной способности суммы S при отсутствии инфляции, то есть один и тот же набор товаров можно купить на суммы S (при отсутствии инфляции) и S_a (с учетом инфляции). $S_a > S$.

Обозначим $\Delta S = S_a - S$. Тогда величина $a = \Delta S / S = (S_a - S) / S$ называется уровнем (темпом) инфляции. Это индекс прироста. Он показывает, на сколько процентов в целом выросли цены за рассматриваемый период.

$\Delta S = S_a - S \Rightarrow S_a = S + \Delta S$. Но $a = \Delta S / S \Rightarrow \Delta S = aS$. Тогда $S_a = S + \Delta S = S + aS = S(1 + a)$. Величину $I_i = 1 + a$ называют индексом инфляции. Это индекс роста. Он показывает во сколько раз в целом выросли цены за рассматриваемый период [7]. Допустим, уровень инфляции в марте составил 1,5%, в апреле – 1,4%, в мае – 2%. Тогда индекс инфляции за рассматриваемый период равен $(1 + 0,015)(1 + 0,014)(1 + 0,02) \approx 1,05$, то есть уровень инфляции за рассматриваемый период составил 5%.

Именно этим индексом мы будем пользоваться при формировании методологии определения справедливой стоимости.

Исходя из вышеизложенного, опираясь на содержание систем «таргет-кост» и «кайзен-кост», справедливая цена биоактивов в системе управленческого учета определяется по формуле:

$E_c = (C_{tp} + P_p) \times I_i$, где E_c – справедливая стоимость (Equitable cost);

C_{tp} – целевая себестоимость (Target prime cost);

P_p – прибыль планируемая (Profit planned);

I_i – индекс инфляции (Index to inflations)

На данном субъекте необходимо провести оценку биологических активов А, В, С и D по справедливой стоимости. Каждый месяц общий уровень цен увеличивается на 1%. Тогда ожидаемый уровень инфляции за

год будет равен: $I_{i(\text{год})} = (1 + 0,01)^{12} \approx 1,14$, то есть цены за год вырастут в 1,14 раза, или на 14%.

Таблица 32 - Расчет справедливой стоимости биологических активов в СПК Племзавод «Ромашковский» (тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	Индекс инфляции	Целевая себестоимость	Прибыль (планируемая)	Справедливая стоимость
1	2	3	4	5	(4+5) x 3
1	Биологический актив А	1,14	4300	1075	6127,5
2	Биологический актив В	1,14	5200	1300	7410
3	Биологический актив С	1,14	5080	1270	7239
4	Биологический актив D	1,14	7500	1875	10687,5
Итого биологических активов		x	x	x	31464
Итого планируемой прибыли		x	x	5520	x

Планируемая прибыль от реализации каждого из четырех биологических активов равна 20%. Методом «таргет-кост» на базе аналитической деятельности и маркетингового исследования рассчитаем таргетированную себестоимость по отдельным биоактивам. В системе «кайзен-костинг» осуществляются работы по ликвидации разницы между сметной и целевой себестоимостью.

Таким образом, мы рассчитали максимально приближенную к реальности справедливую стоимость биологических активов, а также оценили результаты деятельности в виде возможной прибыли (5520 тыс. руб.), которая индексирована с учетом инфляционных явлений. Соответственно, получая детализированный показатель прибыли по каждому биологическому активу, можно судить о степени полезности и целесообразности их производства.

Применение представленной методологии в практике помогает уменьшить трудоемкость учета отклонений справедливой стоимости в конце отчетного периода. Даже если отклонения возникнут, они будут незначительными. Такой подход возможен при минимизации разницы между сметной и таргетированной себестоимостью по данным системы управленческого учета, объективном определении инфляционного индекса. Преимуществом этой методологии является то, что информацию о справедливой стоимости из этих смет можно будет получить в любой момент времени, что невозможно сделать в сфере финансового учета.

«Исследование актуальных аспектов и решение проблемы организации системы управленческого учета на основе принципов МСФО помогло сформировать результаты, в основе которых лежит учетно-контрольная система управления затратами на биологические активы овцеводства. Информация о затратах формируется в регистрах финансового и управленческого учета, на основе которых формируется отчетность как внутренняя, так и внешняя для заинтересованных пользователей. На базе выполнения выше представленных критериев строится система управленческого учета затрат на биологические активы племенного овцеводства, которая обеспечивает пользователей (внешние и внутренние) целевой информацией об их справедливой стоимости» [29].

3.2. Формирование системы внутренней отчетности для целей управления биологическими активами на основе процессного подхода

Управленческая отчетность выступает средством принятия решений по развитию племенного овцеводства.

«Важно раскрыть взаимосвязи системы учета, бизнес-планирования и внутренней отчетности с анализом-контролем производственных бизнес-процессов племенного овцеводства. Для этой цели была разработана схема и мероприятия по организации учетных процедур в системе управленческого учета и формирования управленческой отчетности субъекта племенного овцеводства» [29] (рисунок 18).

«Управленческий учет осуществляется в рамках производственного с учетом положений Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Анализ применяемых методов производственного учета показал, что обобщение затрат ресурсов в системе счетов не позволяет получить подробную информацию об управляемых объектах, используется метод учета фактических затрат и расчета фактической производственной себестоимости, который с точки зрения управления затратами менее оперативен» [29].

Результаты управленческого учета должны быть систематизированы во внутренней управленческой отчетности субъекта.

По нашему мнению в формах управленческой отчетности должна раскрываться информация: описание племенной работы с разбивкой по видам биологических активов; количественные или качественные характеристики по группам племенных биологических активов.

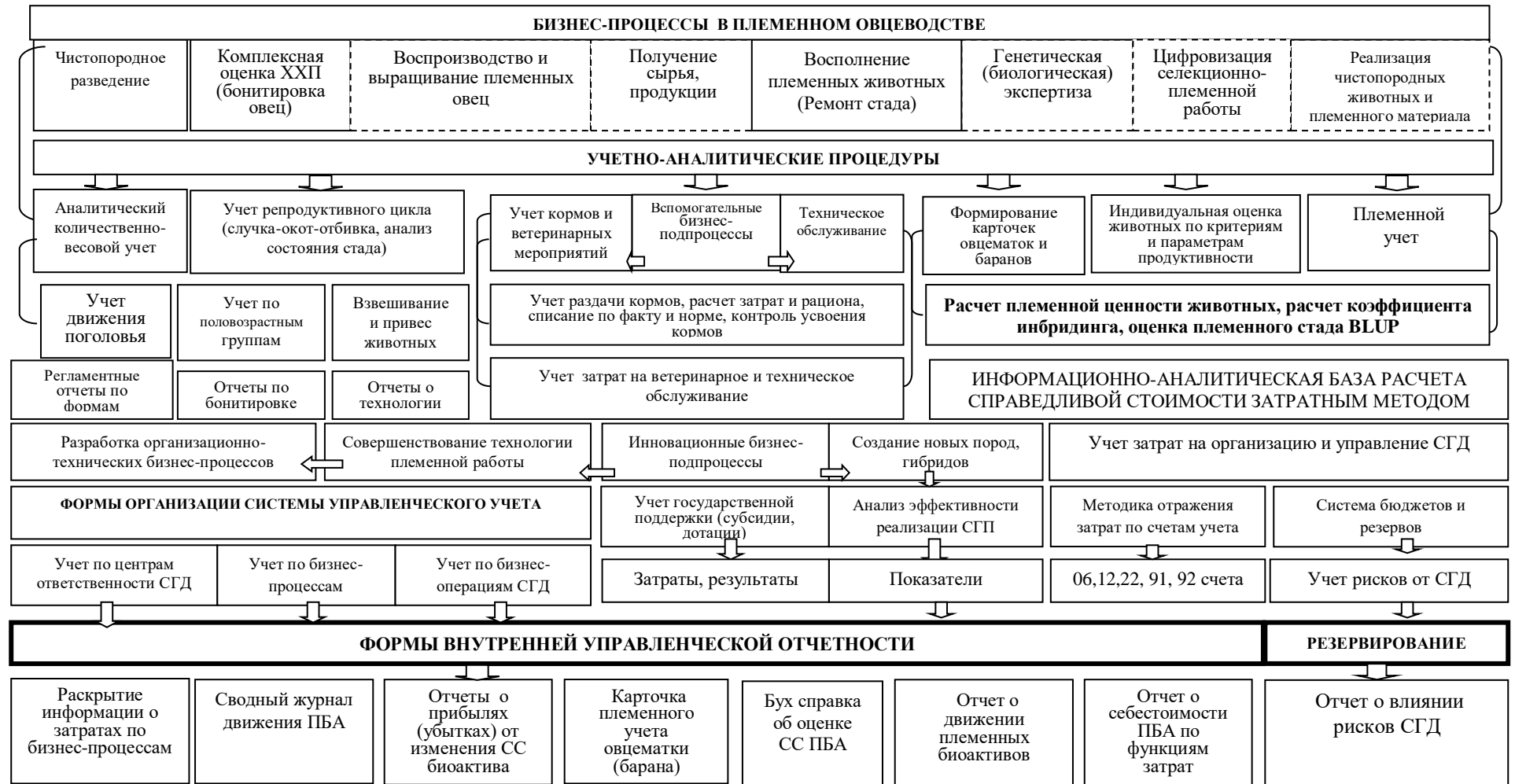


Рисунок 18 - Схема организации учетных процедур и формирование управленческой отчетности субъекта племенного овцеводства на основе подходов в стандартах МСФО (разработано автором)

Кроме этого существенна к раскрытию детализация активов в каждой из групп, на дающие потомство; информацию о финансовых результатах, образовавшихся за счет изменения справедливой стоимости; сведения о договорах на будущие приобретения или выращивание племенных животных; планы по дальнейшему управлению производством племенного молодняка; данные о полученных государственных субсидиях; информацию о потере стоимости активов в связи со сбором с них продукции; данные о влиянии на стоимость курсовых разниц при приобретении импортных племенных животных; сведения о влиянии на справедливую стоимость цен на продукцию и физических характеристик биологических активов по группам; раскрытие влияния на финансовый результат и изменение стоимости племенных животных посредством переоценки стоимости и теста на обесценение.

При внедрении рекомендуемой системы, внутри этапов селекционно-генетического процесса предлагаем выделять бизнес-процессы для цели учета и контроля затрат: разработка и согласование плана селекционно-генетической работы, разработка бюджета племенной работы, затраты на подбор кадров, затраты по мониторингу рисков, бюджет закупок, затраты на генетическую экспертизу; формирование структуры себестоимости этапов племенной деятельности для распределения трудоемкости и косвенных затрат по их драйверам; планирование потребности в ресурсах по этапам, контроль фактического финансирования селекционно-генетической работы, контроль фактических затрат в разрезе статей затрат структуры цены, корректировка графика работы при появлении чрезвычайных обстоятельств или изменения условий финансирования; формирование и утверждение планов по трудоемкости в разрезе этапов племенной работы.

Выделенные внутри бизнес-процессов селекционно-генетической деятельности функциональные бизнес-подпроцессы позволят формировать отчеты по этапам жизненного цикла племенного овцеводства и обеспечивать контроль затрат на каждом из этапов, а также проводить оригинальные бизнес-процессы, не связанные с регламентами племенной работы.

Процессный подход даст возможность формировать внутреннюю управленческую отчетность, раскрывающую нарушения регламентов и отражающей эффективность работы сотрудников, отделов при реализации селекционно-генетической деятельности

«Основываясь на циклической сущности производственных бизнес-процессов в сельском хозяйстве, важно отметить, что приоритетное значение системы учета затрат на племенные биологические активы - это контролирование показателей эффекта от биотрансформации, систематизация и группировка информации для цели управления затратами на каждом этапе генерации биоактива» [29].

«Соответственно, появляется необходимость организации управленческого учета затрат на племенные биологические активы, применяя оригинальный подход к классификации расходов по их составу и содержанию, характеру, местам возникновения затрат и центрам ответственности» [29;30].

«Мы считаем, что в субъектах агробизнеса, а в частности овцеводства, необходимо создавать систему управленческого учета на основе МСФО. Для совершенствования методического обеспечения управленческого учета затрат на племенные биологические активы рассмотрим субъект отрасли овцеводства СПК племзавод «Ромашковский» Волгоградской области, который занимается разведением и селекцией овец для дальнейшей продажи в качестве основного бизнеса. В качестве примера возьмем овцеводческую ферму субъекта без убойной активности» [223].

«Для цели эффективного расчета справедливой стоимости биологических активов овцеводства предлагаем формировать следующие регистры. Общая информация о справедливой стоимости как зрелых, так и незрелых овец (племенной молодняк), а также о расходах на продажу представлена в таблице 33» [28].

Таблица 33 - Общая информация о справедливой стоимости племенных биологических активов овцеводства, руб [28].

Показатели	2017	2018	2019	2020
1.Справедливая стоимость единицы (незрелые биоактивы-ягнята)	500.00	505.00	510.00	516.00
2.Справедливая стоимость единицы (зрелые биоактивы-однолетние овцы)	3000.00	3020.00	3040.00	3064.00
3. Справедливая стоимость единицы (зрелые биоактивы-взрослые овцы (бараны))	4500.00	4530.00	4560.00	4596.00
4.Расходы на продажу:				
Плата аукциониста (общая стоимость за животное)	25	25,25	25,50	25,80
Транспорт (общая стоимость за животное, оплачиваемая за любую транзакцию)	1,50	1,52	1,54	1,56
5.Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу за единицу (незрелые) (А)	473,5	478,23	482,96	488,64
6. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу за единицу (зрелые - однолетние овцы) (В)	2973,5	2993,23	3012,96	3036,64
7. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу за единицу (зрелые-взрослые овцы (бараны)) (С)	4473,5	4530,23	4532,96	4568,64

«Применяются следующие допущения: 1) Ферма была оценена по состоянию на 31 декабря 2020 года; в то время было приобретено 100 незрелых ягнят и 50 взрослых особей; 2) Овцы становятся зрелыми через год; 3) В течение анализируемого периода все перемещения и операции происходили на 31 декабря каждого года; 4) Транспортные расходы указаны за животное (переменная стоимость). На практике это фиксированная стоимость для ряда животных» [223].

«Следующим важным аспектом является измерение и подходы к оценке биоактивов. Биоактивы оцениваем при первоначальном признании и на отчетные даты по справедливой стоимости за минусом расходов на реализацию. Для субъекта овцеводства предполагаем, что расходы на реализацию включают в себе плату на проведение аукционных торгов и расходы на транспортировку активов. В течение периода, движения и справедливая стоимость незрелого и зрелого скота являются следующими (таблица 34)» [223;224].

Таблица 34 - Отчет о движении биологических активов овцеводства (незрелые и зрелые) по ферме 1 [223].

Показатели	2017	2018	2019	2020
Незрелые овцы (бараны) - (количество животных)				
Начальное сальдо (открытый баланс)	-	100	115	115
Приобретение животных, кол-во гол	100	105	105	115
Рождение животных, кол-во гол	-	10	10	20
Перевод в зрелые биоактивы, кол-во гол	-	100	115	115
Продажи	-	-	-	-
Конечное сальдо (закрытый баланс) (Б)	100	115	115	135
Справедливая стоимость без учета расходов на продажу (общая) (АхБ), руб.	47350	54996	55540	65966
Зрелые овцы (бараны) - (количество животных)				
Начальное сальдо (открытый баланс)	-	50	100	115
Приобретение животных	50	-	-	-
Перевод в зрелые биоактивы	-	100	115	115
Продажи	-	50	100	115
Конечное сальдо (закрытый баланс) (Г)	50	100	115	115
Справедливая стоимость без учета расходов на продажу (общая) (ВхГ), руб.	148675	299323	346490	349214

«Следующим методическим этапом является отражение корректировок в стоимости биоактивов. При этом изменения справедливой стоимости могут быть связаны как с физическими изменениями, так и с изменениями цен на рынке. Элиминирование изменений в балансовой стоимости биоактивов между началом и концом периода требуется в соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», параграф 50» [223].

Субъектам овцеводства рекомендуется отдельно представлять в сверке прибыли и убытки в результате физических изменений и изменений цен. Для анализируемого субъекта агробизнеса выверка представляет отдельно изменения, связанные с новыми приобретениями, физическими изменениями, изменениями цен, рождением овец и продажами. Отдельная сверка изменений справедливой стоимости как зрелого, так и незрелого скота представлена ниже. Обобщенная сверка также возможна.

Субъектам овцеводства также рекомендуется представлять сверку нефинансовых показателей или оценок физического количества. Приведенная выше таблица с изменениями количества овец является примером этого раскрытия» [223].

Таблица 35 - Сверка изменений справедливой стоимости для зрелых и незрелых биоактивов овцеводства [28].

Показатели	2017	2018	2019	2020
Изменения справедливой стоимости (незрелые овцы)				
В начале года	–	47350	54996	55540
Из-за покупок	47350	50214	50711	56194
Из-за изменения цены (1)	–	473,00	543,95	653,20
Из-за новорожденных овец	–	4782,3	4829,6	4886,4
Из-за физических изменений (переведен в зрелую группу) на незрелые активы (СС-РП)	–	(47823,0)	(48296)	(48864)
Из-за продаж	–	-	–	–
В конце года	47350	54996	55540	65966
Изменения справедливой стоимости (зрелые овцы, бараны)				
В начале года	–	148675	299323	346490
Из-за покупок	148675	–	–	–
Из-за изменения цены (1)	–	987,00	1973,00	2724
Из-за физических изменений (переведен в зрелую группу) на зрелые активы (СС-РП)	–	299323	346490	349214
Из-за продаж	–	(149662)	(301296)	(349214)
В конце года	148675	299323	346490	349214

(1) Изменение цены рассчитывается по начальному балансу животных за год.

«Далее важно классифицировать биоактивы и представить записи в бухгалтерских журналах (таблица 36)» [223].

Таблица 36 - Сводный журнал движения племенных биологических активов овцеводства [223;224].

Показатели	2017	2018	2019	2020
Журнал 1: Покупки				
Дт - Биологические активы (незрелые) СС-РП	47350	50214	50711	56194
Дт- Биологические активы (зрелые) СС-РП	148675	–	–	–
Дт - Потери СС при первоначальном признании биологических активов (2)	1590,00	1169,70	1226,40	1416,80
Кт- Наличные средства (3)	197615,00	51383,70	51937,40	57610,40
Журнал 2: новорожденные телята				
Дт- Биологические активы (незрелые)	–	4782,3	4829,6	4886,4
Кт- Прибыль от первоначального признания биологических активов	–	4782,3	4829,6	4886,4
Журнал 3: переоценка биологических активов, изменение цен				
Дт - Биологические активы	–	1460,0	2516,95	3377,2
Кт- Прибыль от переоценки биологических активов (1)	–	1460,0	2516,95	3377,2
Журнал 4: переоценка биологических активов, переход от незрелого к зрелому				
Дт - Биологические активы	–	4,800,00	5,290,00	4,945,00
Кт- СС увеличивается от переоценки биологических активов	–	4,800,00	5,290,00	4,945,00
Журнал 5: Скот реализован				
Дт- Наличные средства	–	149662	301296	349214
Дт- Расходы на продажу	–	1338,5	2704	3146,4
Кт- Доходы	–	151000,5	304000,0	352360,4
Журнал 6: Себестоимость продаж				
Дт -Себестоимость продаж	–	149662	301296	349214
Кт- Биологические активы (зрелые)	–	149662	301296	349214

Как следствие, отчеты о прибылях и убытках для этих записей в совокупности будут представлены в таблице 37 [223].

Таблица 37 - Отчет о прибылях и убытках от изменения справедливой стоимости биоактивов [223]

Показатели	2017	2018	2019	2020
Доходы	–	151000,5	304000,0	352360,4
Прибыли / (убытки) при первоначальном признании биологических активов	(1,590.00)	(175.40)	(184.80)	780.00
Прибыли / (убытки) от переоценки биологических активов	–	5,409.50	6,106.95	5,906.40
Себестоимость продаж	–	(149662)	(301296)	(349214)
Расходы по реализации биологических активов	–	(1338,5)	(2704)	(3146,4)

«Следует определить влияние на учетные процедуры для управления:

- 1) системы нормативов расходов (нормативы по загрузке оборудования, материальные и энергетические ресурсы, данные о работе и заработной плате, предельные значения запасов, финансовых показателей);
- 2) системы ограничений (ограничения на постоянные расходы, платежи, денежные средства, финансовые показатели);
- 3) прогнозы и предположения (бюджеты);
- 4) методы планирования, бухгалтерского учета и анализа бюджетов;
- 5) учетную политику для целей управленческого учета» [29].

«Разработка методологических основ раскрытия релевантной информации о биологических активах, себестоимости незавершенного производства и готовой сельскохозяйственной продукции направлена на их реализацию в учетном процессе крупнейших субъектов отрасли племенного овцеводства (СПК племзавод «Ромашковский», СПК «Палласовский», ООО «Эдельбай» и т.д.)» [224].

«Необходимо определить место и методологию представления примечаний к финансовой отчетности, которые являются неотъемлемой частью отчетности, сформированной по правилам МСФО» [224]. При этом, важно отметить, что примечания к финансовой отчетности агропромышленных субъектов должны: содержать информацию о базисе подготовки финансовой отчетности, об индивидуальной учетной политике,

выбранной и примененной для существенных операций, фактов хозяйственной жизни; помогать раскрыть информацию, которая не содержится еще в формах отчетности, а также обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления [105].

Таблица 38 - Рекомендуемый алгоритм раскрытия информации о племенных биологических активах

Форма отчетности	Статья	Сумма, руб.		
		2020г	2019г	Отклонения
Отчет о финансовом положении (баланс)	Биологические активы	1443593	1183168	
Отчет о прибылях и убытках (ОПУ)	Себестоимость продаж			
	Изменение справедливой стоимости долгосрочных биологических активов (овцы)	(4872)	12399	(17 271)
	Изменение справедливой стоимости текущих биологических активов	(204564)	435280	(639 844)
Отчет о движении денежных средств (ОДДС)	Неденежные корректировки для сверки прибыли за отчетный год с чистыми денежными потоками:			
	Изменение справедливой стоимости биологических активов	4872	-173928	
	Изменение справедливой стоимости биоактивов текущего года	204564	-273751	
	Изменение резерва по устаревшим запасам	3888		
	Изменения в оборотном капитале:			
	(Увеличение)/уменьшение биологических активов	-464989	-1094017	
Расчет данных для ОДДС	(Увеличение)/уменьшение биологических активов	-464989		
Трансформационные корректировки из РСБУ в МСФО	Прочие внеоборотные активы (прочие биологические активы)	34667		
	Резерв на обесценение по материалам и прочим запасам	-630024		
	Резерв по НЗП по МСФО	-		
	Резерв по готовой продукции по МСФО	-		
	Прочие прибыли (убытки)			
	Изменение справедливой стоимости биоактивов	-		
	Изменение справедливой стоимости продукции	206388		
Корректировки МСФО текущего периода	Изменение справедливой стоимости биоактивов	176108		
Проводки-реклассы МСФО				

Примечания к финансовой отчетности должны быть представлены в упорядоченном виде. Обычно порядок примечаний к статьям в финансовой отчетности соответствует порядку их появления в отчетах.

«На основании требований РСБУ и МСФО в части формирования учетной политики, необходимо разработать единый порядок для субъекта в целом. Во-первых, установить единую автоматизированную форму учета, с использованием автоматизированной учетной программы, позволяющей использовать единый многоуровневый план счетов «счет - субсчет». Разработать единый график документооборота. В указанном разделе учетной политики закрепить используемые формы первичной учетной документации, определить контроль правильности заполнения, установить порядок и сроки передачи документов в бухгалтерию для обработки и на хранение и составить единый график документооборота.

Вторым этапом формирования организационно-технической части учетной политики управленческого учета является отражение метода двойной записи и разработка комплексного плана счетов.

Третьим этапом является определение состава первичных документов и разработка форм внутрихозяйственной отчетности. В системе управленческого учета первичную информацию предлагаем получать с помощью первичных документов и отдельных форм специальной внутрихозяйственной отчетности субъекта овцеводства» [29].

«Важным аспектом является разработанный алгоритм и структура раскрытий к финансовой отчетности субъектов племенного овцеводства, информация для которых формируется в системе управленческого учета субъекта. Раскрытия информации о биологических активах должны быть существенными, и отвечать принципу целесообразности затрат. Анализ значимости представленной информации, как правило, достаточно субъективен» [224].

«Предлагаем внедрить в учетную практику следующие примечания:

«1. Раскрытие формирования справедливой стоимости биологических активов овцеводства. В соответствии с МСФО справедливая стоимость биологических активов овцеводства наиболее чувствительна к рыночной цене живых товарных овец. Снижение цены товарной овцы в живом весе на 9 рублей за килограмм по состоянию на 31 декабря 2020 г. привело бы к снижению справедливой стоимости продуктивных и потребляемых биологических активов на 20,4 млн. и 62,2 млн. рублей, соответственно.

Основываясь на выводе, что прибыли и убытки от первоначального признания сельскохозяйственной продукции и от изменения справедливой стоимости биологических активов признаются в составе себестоимости реализованной продукции. Прибыли и убытки от первоначального признания сельскохозяйственной продукции и от изменения справедливой стоимости биологических активов признаются отдельно в консолидированном отчете о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата, если относятся к активам, не проданным по состоянию на конец отчетного периода» [224].

Таблица 39 - Изменение справедливой стоимости биологических активов за 2019..2020 гг., млн.руб. (рекомендовано автором) [224].

	Стоимость на 31.12. 2020 г	Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости в 2020 г.	Стоимость на 31.12. 2019 г.	Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости в 2019 г.	Стоимость на 31.12. 2018 г.
Племенные ягнята	1031	776	822	463	659
Ремонтный молодняк	1009	529	954	416	1 237
Овцы и бараны	1939	(1 090)	1 956	(861)	1 298
Итого продуктивные биологические активы	3979	215	3 732	18	3 194
Товарные ягнята и ярки	6155	10 535	4 585	9 394	3 980
Итого потребляемые биологические активы	6363	11 246	4 795	10 209	4 147
Итого биологические активы	10342	11 461	8 527	10 227	7 341

«3. Раскрытие информации о движении биологических активов. Для получения релевантной учетной информации и проведения анализа эффективности технологических, ветеринарных или агротехнических мероприятий рекомендуем представлять аналитическую информацию о движении племенных биологических активах (приложение Ф)» [224].

«Важным вопросом методического обеспечения формирования себестоимости биологических активов овцеводства является достоверное и своевременное отражение в первичных документах необходимой информации о затратах. Для развития системы управленческого учета требуется разработка новых форм внутренней отчетности и внесение в существующие регистры необходимых дополнительных реквизитов. Соблюдение принципов сплошного документирования операций требует повышения качества первичных документов по учету затрат и алгоритма их использования для регистрации фактов хозяйственной деятельности с целью получения надежных и объективных сведений о затратах по каждому производственному процессу в структурном отделении на обособленном этапе производства и определения резервов их снижения» [29].

Нами разработана ведомость учета затрат племенного овцеводства по бизнес-процессам, карточка учета племенной ценности и генетического потенциала биологических активов и другие первичные документы и сводные регистры (приложения X-Ю).

«В системе учета необходимо отражать счета статей производственной себестоимости, управленческих расходов и коммерческих расходов. При этом данные на счетах рекомендуется представить как единый справочник видов затрат. Единый подход необходим для оптимизации методики трансформационных и консолидационных проводок МСФО и классификации видов затрат как по функциям, так и по элементам» [224].

«Далее представляем расшифровку затрат на основе функционального подхода, исходя из того, что в 2020 СПК племзавод «Ромашковский» произвел 3210 овец и баранов (таблица 40).

В части совершенствования раскрытия информации субъект должен показать в примечании полученные государственные субсидии на селекционно-генетическую работу. Данные субсидии можно отразить как уменьшение затрат на сырье и материалы» [224].

Таблица 40 - Раскрытие информации о себестоимости реализованной продукции овцеводства, млн. руб. (классификация затрат по функции) [224].

Статьи затрат	2020 г.	2019 г.
Сырье и материалы	13/13	7937
Заработная плата и страховые взносы	2 450	1 676
Амортизация основных средств и племенных животных	2 088	1 383
Коммунальные платежи	670	440
Услуги сторонних организаций	667	342
Ветеринарные препараты	487	337
Прочее	755	792
Итого	20829	16980
Коммерческие и административные расходы		
	2020 г.	2019 г.
Заработная плата и отчисления в социальные фонды	2 701	1382
Транспортные расходы	1349	936
Налог на имущество	559	543
Амортизация основных средств	475	396
Реклама и маркетинг	321	336
Содержание складов и офисов	222	219
Арендная плата	149	116
Услуги по управлению	141	140
Изменение резерва под обесценение дебиторской задолженности и займов выданных	206	141
Прочие расходы	699	687
Итого	6 822	4 896
Финансовые расходы		
	2018 г.	2017 г.
Процентные расходы по банковским кредитам	6 218	5 121
Убыток от досрочного погашения банковских кредитов	-	226
Курсовые разницы	223	-
Государственные субсидии на племенную работу	(2 976)	(2 532)
Итого	3 465	2 815
Прочие доходы и расходы		
	2018 г.	2017 г.
Убыток от снижения стоимости племенных биологических активов	(1 540)	(206)
Погоншие животные	(49)	-
Убыток от выбытия основных средств	(28)	(3)
Убыток от переоценки недвижимости	-	(12)
Прочие доходы, нетто	2	25
Итого	(1 615)	(196)

В исследовании разработана шестиуровневая иерархическая схема системы управленческой отчетности (рисунок 19) и даны характеристики ее содержанию.

В основе рекомендаций по формированию управленческой отчетности лежит изучение информационных потребностей менеджмента субъектов племенного овцеводства, с позиций эффективного управления бизнес-процессами и центрами ответственности и способов наиболее полного их удовлетворения.

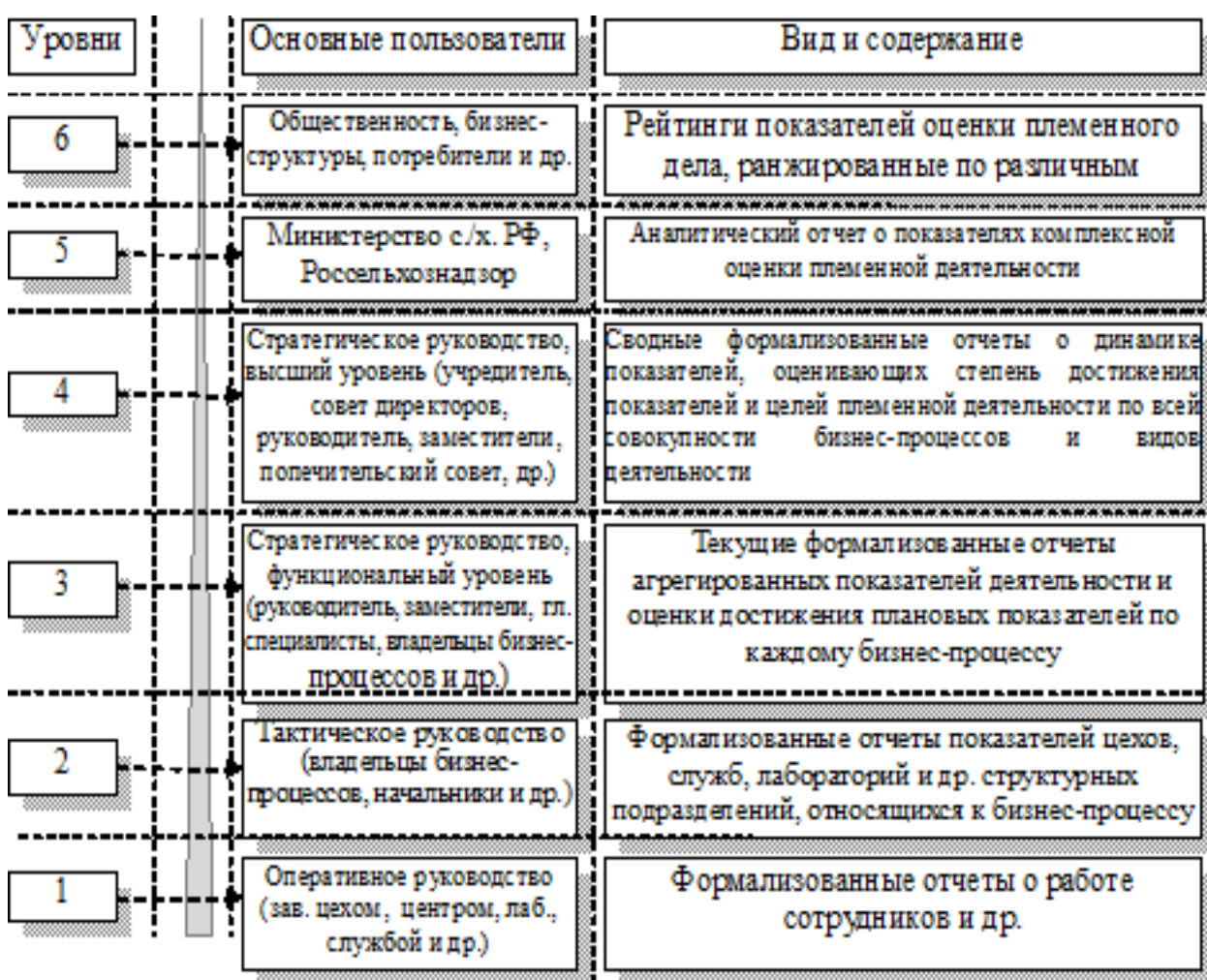


Рисунок 19 - Структура интегрированной управленческой отчетности субъекта племенного овцеводства

Для измерения и оценки результатов деятельности центров ответственности, разработаны формы внутренней отчетности по различным их видам, структурирован состав, определено содержание и структура [30].

«В развитие, разработаны формы отчетов, содержащие необходимую для управления информацию: по центрам затрат (структурным подразделениям бизнес-процессов, бизнес-процессам (таблица 41), сводного отчета по затратам системы бизнес-процессов хозяйства племенного овцеводства); по центрам прибыли; по центрам инвестиций» [29].

Цель управленческой отчетности - обеспечение всех уровней управления необходимой информацией прогнозного, планового, фактического характера для планирования, контроля, анализа, принятия решений [57].

Таблица 41 - Форма отчета по затратам центра затрат структурного подразделения функционального бизнес-процесса

Затраты функционального бизнес-процесса		ЦЗ ¹	ЦЗ ²	ЦЗ ³	ЦЗ ⁿ	Общие обеспечивающие расходы (Об)	Общие управленческие расходы (У)	ИТОГО
Плановые данные (Зп)	руб.	$3n^1$	$3n^2$	$3n^3$	$3n^n$	$3n^{Об}$	$3n^y$	$\sum 3n$
	%	$3n^1/\sum 3n$	...	...	...	$3n^{Об}/\sum 3n$	$3n^y/\sum 3n$	100%
Фактические данные (Зф)	руб.	$3\phi^1$	$3\phi^2$	$3\phi^3$	$3\phi^n$	$3\phi^{Об}$	$3\phi^y$	$\sum 3\phi$
	%	$3\phi^1/\sum 3n$	...	...	...	$3\phi^{Об}/\sum 3n$	$3\phi^y/\sum 3\phi$	100%
Отклонение фактических данных от плановых	руб.	$3\phi^1-3n^1$	...	...	...	$3\phi^{Об}-3n^{Об}$	$3\phi^y-3n^y$	$\sum 3\phi-\sum 3n$
	%	$3\phi^1/3n^1-1$	...	...	...	$3\phi^{Об}/3n^{Об}-1$	$3\phi^y/3n^y-1$	$\sum 3\phi/\sum 3n-1$
Затраты на соответствие качеству бизнес-процесса (Зс)	руб.	$3c^1$	$3c^2$	$3c^3$	$3c^n$	$3c^{Об}$	$3c^y$	$\sum 3c$
Отклонение затрат на соответствие качеству бизнес-процесса, %	от плана	$3c^1/3n^1-1$	$3c^2/3n^2-1$	$3c^3/3n^3-1$	$3c^n/3n^n-1$	$3c^{Об}/3n^{Об}-1$	$3c^y/3n^y-1$	$\sum 3c/\sum 3n-1$
	от факта	$3c^1/3\phi^1-1$	$3c^2/3\phi^2-1$	$3c^3/3\phi^3-1$	$3c^n/3\phi^n-1$	$3c^{Об}/3\phi^{Об}-1$	$3c^y/3\phi^y-1$	$\sum 3c/\sum 3\phi-1$

Основные задачи управленческой отчетности: учетно-аналитическое обеспечение контроля; количественно-качественная оценка деятельности функциональных бизнес-процессов и центров ответственности; анализ генетической ценности и продуктивных характеристик биологических активов овцеводства, с позиций повышения конкурентоспособности племенного производства.

По нашему мнению в управленческой отчетности должна раскрываться следующая информация: описание племенной работы с разбивкой по видам биологических активов; количественно-качественные характеристики по группам племенных биологических активов; детализация активов в каждой из групп, на дающие потомство и готовящихся к этому; информация о финансовых результатах, образовавшихся за счет изменения справедливой стоимости; сведения о договорах на будущие приобретения или выращивание племенных животных; планы по дальнейшему развитию производства племенного молодняка; сведения о влиянии на справедливую стоимость цен на продукцию и физических характеристик биологических активов; информацию о влиянии на статьи доходов-расходов рисков природного характера; сведения об активах, для которых оценка достоверной справедливой стоимости проблематична с описанием причин и приведением данных о методе, сроках, суммах амортизации и изменениях стоимости за счет ее начисления; раскрытие влияния на финансовый результат и изменение стоимости племенных животных, посредством переоценки стоимости и теста на обесценение.

«Совокупность предложенных отчетов позволит менеджменту субъектов племенного овцеводства иметь информацию, позволяющую в полной мере осуществлять контроль и управление ресурсами, доходами, затратами и результатами как на уровне всего хозяйства, так и на уровне его бизнес-процессов, подпроцессов и операций» [28;29].

В диссертации соответствующие мероприятия по формированию управленческой отчетности разработаны на основе правил МСФО, что актуально в условиях рыночной конъюнктуры.

3.3. Разработка организационно-методического обеспечения управленческого учета специальных резервов

«Резервирование - объект модели управленческого учета в условиях нестабильного состояния экономики, генерирующий процесс создания

комплекса элементов системы резервов, минимизирующие финансово-экономические и производственные риски субъекта племенного овцеводства, которые имеют место вследствие экономической неопределенности. Финансово-хозяйственная и технологическая среда субъекта племенного овцеводства предопределяет возникновение разнообразных рисков» [33].

На рисунке 20 представлены группы возможных рисков субъектов агробизнеса и резервов, направленных на их снижение.



Рисунок 20 - «Схема группировки резервов и рисков для формирования резервной системы субъекта племенного овцеводства (разработано автором)» [33].

«Кризисные условия вызывают неопределенность в поведении субъектов агробизнеса, увеличивает волатильность спроса на биологические активы и сельскохозяйственную продукцию, приводят к увеличению инфляции, что генерирует разработку оптимальных подходов к управленческому учету, направленного на снижение возможных рисков финансово-хозяйственной и производственной деятельности. На

функционирование субъектов агробизнеса влияют риски различных типов (технологические, инвестиционные, финансово-экономические, риск некачественного сырья, социально-бытовые риски и т.д.)» [33].

«Законодательство РФ в части обязательных резервов определяет ограниченный их перечень, применение которого не позволяет создать эффективную систему резервирования, что вызывает необходимость формирования специальных резервов в системе управленческого учета» [33].

Таблица 42 - Факторы, ограничивающие применение системы специальных резервов в Российской Федерации (составлено автором) [31].

Фактор сдерживания	Характеристика
1. Резервный капитал пополняется за счет средств прибыли за минусом налогов	Отсутствие экономических условий для устойчивого развития субъектов агробизнеса (риск нарушения обязательств минимален). Снижение неопределенности и рисков может быть достигнуто за счет резерва из прибыли до уплаты налогов (снижение риска неплатежей)
2. Резервирование приводит к оттоку финансовых ресурсов	Повышая уровень безопасности экономического субъекта, резервы понижают инвестиционную активность и потенциал операционной деятельности, вследствие создания оценочных резервов прибыль экономического субъекта уменьшается; извлечение прибыли нарушает процесс воспроизводства, ухудшает показатели ликвидности экономического субъекта
3. Сложность методологии и трудоемкость резервирования	Разнообразие учетных аспектов, сложность их методологии, развитие инструментария управленческого учета системы резервирования несет дополнительные материальные и временные вложения
4. Мотивация менеджмента	Не формируя резервы, менеджмент специально завышает стоимость экономического субъекта, нарушая принцип объективности
5. Методический дефицит формирования резервов	Дефицит методик расчета величины резерва, его дальнейшего использования и оценки эффективности системы резервов субъекта в целом, что требует разработки инструментария в системе управленческого учета
6. Формирование резервов повышает трудоемкость работы	Разработка управленческой документации, инвентаризация, проведение контроля и оценка эффективности резервирования - трудоемкие процедуры, которые требуют привлечения экспертов (оценщики, контролеры, актуарии)

«Кроме этого, по мнению ряда авторов, содержание сути алгоритма формирования резервов находит отражение во внедрении функций учета, оценки, контроля и мониторинга внешних рисков функционирования субъекта племенного овцеводства, в том числе и за счет исследования внешней среды, что повышает спрос на информационные данные, не

подлежащие сбору и регистрации в традиционной системе бухгалтерского учета. Данный аспект повышает значение системы управленческого учета» [31].

«Мы считаем, что содержание данной экономической дефиниции должно коррелироваться напрямую с антикризисной политикой субъекта племенного овцеводства. Соответственно формирование специальных резервов - это систематическое формирование запасов активов для цели обеспечения устойчивого деятельности субъекта путем таргетированного возмещения прогнозируемых затрат и потенциальных убытков [31].

В текущих экономических условиях оптимальный подход к резервированию направлен на получение ряда учетных преимуществ, улучшающих принятие эффективных решений менеджмента, например:

- рациональная система формирования резервов помогает балансировать расходы отчетного периода, повышать достоверность и качество отчетности для всех категорий стейкхолдеров, предвидеть негативные явления в экономике (инфляция, падение производства и др.);

- система резервирования выступает как механизм покрытия убытков и страхования рисков, воплощая тем самым защитную функцию в системе управления;

- резервы направлены на идентификацию и последующую минимизации рисков финансово-хозяйственной деятельности субъекта, а также являются базовым элементом системы контроля субъекта» [31].

«Но в практической деятельности далеко не все субъекты племенного овцеводства полноценно применяют инструменты резервирования. Потенциал применения резервной системы часто ограничивается формированием резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости запасов. Некоторые субъекты агробизнеса реализуют учетно-распределительную функцию через создание резервов предстоящих расходов» [33].

«В российской практике фактически нет опыта формирования резервов по обеспечению обязательств, которые в условиях нестабильности экономики являются более актуальными» [17]. При этом резервы расходов не формируются даже в системе управленческого учета.

«По нашему мнению инструмент резервирования является в большей степени элементом системы управленческого учета, так как прибыль есть основной источник создания системы резервирования. В кризисных условиях зачастую определить величину резерва невозможно без наличия прогнозных данных по поводу развития экономического сценария, влияния инфляции на хозяйственную деятельность. Систему формирования резервов трактуем как объект управленческого учета. Для субъектов племенного овцеводства, которые функционируют в условиях четкой сезонности процесса производства, в силу воздействия природно-климатических факторов и процессов биотрансформации, процесс резервирования ориентирован на минимизацию рисков финансово-хозяйственной деятельности, помогает сбалансировать денежные потоки и является инструментом аккумулирования формирования необходимых затрат или возмещения убытков» [31].

Определим особенности политики формирования резервов в условиях нестабильности:

1. В нестабильных экономических условиях необходима переоценка племенных биологических активов и последующее изменение их справедливой стоимости с целью снижения фактора инфляции. «Считаем эффективным мероприятием создание специального резерва, который хеджирует риск инфляционного процесса, увеличивающего (уменьшающего) справедливую стоимость племенных животных соответственно» [31];

2. Важно формировать резерв под снижение селекционно-генетического потенциала племенных животных;

3. «Тестирование задолженности дебиторов и идентификация сомнительных долгов должны быть систематическим, но в сложных условиях, когда существует высокая вероятность роста неплатежей, эти риски увеличиваются и требуют создания резервов.

4. Специальные резервы - образуются в системе управленческого учета и направлены на снижение рисков производственной деятельности, которые генерированы спецификой отрасли сельского хозяйства и условиями деятельности субъекта племенного овцеводства с целью улучшения его финансовой устойчивости» [31].

На основе изучения селекционно-генетической деятельности нами предлагается комплексное отражение рисков в соответствии с МСФО (IAS) 37, ПБУ 8/2010 и ПБУ 21/2008 [111;161;163].

«Дефицит методического обеспечения актуализирует разработку методики формирования резервов в рамках управленческого учета (в части расчета величины отчислений в резервы)» [33].

«Большинство активов субъекта не защищены возможностью создания резерва. Мы предлагаем формировать специальный резерв в управленческом учете субъекта - резерв под изменение справедливой стоимости биологических активов овцеводства» [33]. Создание резерва происходит за счет использования прибыли субъекта племенного овцеводства, что обуславливает актуальность создания специального субсчета для обобщения информации о величине отвлеченной прибыли отчетного года (счет 84-5 «Нераспределенная прибыль на резервирование») [33].

Размер отчислений в резерв рекомендуем определить на основе коэффициента вариации стоимости биоактива $V = \frac{\sigma}{\bar{x}} * 100$ (1), где V – коэффициент вариации цен; σ – среднее квадратичное отклонение; \bar{x} – средняя арифметическая величина стоимости племенного биологического актива [17;33]. При этом, среднее квадратичное отклонение определяется по

формуле: $\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (c_i - \bar{x})^2}{n-1}}$ (2), где n – количество значений, используемых в расчете; c_i – величина критерия волатильности в источнике с номером I [33].

В свою очередь, если коэффициент вариации цены превысит 30 %, то это свидетельство высокой волатильности стоимости племенного биоактива и вызывает необходимость формирования резерва в объеме, равном фактическому значению коэффициента. При этом критерием оценки волатильности для биологических активов - рыночная цена актива (например, котировки стоимости племенных животных на биржах или аукционах).

«Для интенсификации свойства в учете системы предлагаемых резервов субъекта агробизнеса рекомендуем систему субсчетов к счету 13 «Резерв под изменение справедливой стоимости биологических активов: 13.1 «Резерв под снижение справедливой стоимости племенных биологических активов в результате понижения рыночных цен»; 13.2 «Резерв под снижение справедливой стоимости племенных биологических активов в результате снижения селекционно-генетического потенциала» [33].

Таблица 43 - Бухгалтерские записи по формированию специальных резервов в управленческом учете (разработано автором) [33].

Факт хозяйственной жизни	Бухгалтерская проводка
Формирование резерва под изменение стоимости племенных биологических активов животноводства	Дт 92-2 «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов» Кт 13.1 «Резерв под изменение справедливой стоимости племенных биологических активов в результате понижения рыночных цен»
Формирование резерва под снижение справедливой стоимости племенных биологических активов в результате снижения селекционно-генетического потенциала	Дт 92-2 «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов» Кт 13.2 «Резерв под изменение справедливой стоимости племенных биологических активов в результате снижения селекционно-генетического потенциала»
Списана прибыль от увеличения справедливой стоимости биологических активов	Дт 92-9 «Сальдо доходов и расходов от изменения справедливой стоимости биологических активов» (прибыль) Кт 84-5 «Нераспределенная прибыль на резервирование»
Списан убыток от изменения справедливой стоимости биологических активов	Дт 84-5 «Нераспределенная прибыль на резервирование» Кт 92-9 «Сальдо доходов и расходов от изменения справедливой стоимости биологических активов» (убыток)

Для учета финансовых результатов от изменения справедливой стоимости предлагаем использовать счет 92 «Доходы и расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов»: 92-1 «Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов»; 92-2 «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов».

Предлагаемая система резервирования за счет информации, генерируемой в системе управленческого учета, позволит снизить некоторые риски финансово-хозяйственной деятельности в тех субъектах племенного овцеводства, которые не внедрили полноценную систему управленческого учета. Далее политика формирования резервов рассматривается нами как инструмент управленческого учета [33].

В исследовании представлены методические рекомендации по созданию специального резерва под изменение стоимости племенных биоактивов, которые содержат методику его определения (на базе величины коэффициента вариации цены биоактива), а также систему бухгалтерских проводок по созданию и корректировке величины резерва.

Нами определены элементы политики формирования резервов субъекта агробизнеса в системе управленческого учета, которые генерируют релевантные данные для принятия решений относительно целесообразности создания резерва, которые ориентированы на минимизацию как внутренних, так и внешних рисков.

Справедливая стоимость племенных биоактивов и запасов искусственно уменьшается под влиянием инфляции по отношению с их реальной стоимостью. Стоимость приобретения запасов уменьшается при отсрочке платежа и увеличивается в условиях авансовой оплаты.

Считаем, что инфляция влияет на учетную функцию - обеспечение сохранности активов. Под влиянием понимаем воздействие инфляции на алгоритм принятия решений менеджерами за счет получения искаженных данных, то есть, как инфляция воздействует на информационную функцию

финансового учета. Мероприятия по корректировке информации финансового и управленческого учета в условиях инфляции призваны повысить эффективность систем менеджмента субъекта племенного овцеводства.

Дефиниция «корректировочные мероприятия» - это процесс минимизации воздействия инфляционных процессов в экономике на учетную систему субъекта посредством выполнения системного комплекса процедур и методических подходов в унифицированной системе финансового и управленческого учета, анализа и контроля.

В результате проведения корректировочных мероприятий формируются скорректированные управленческие отчеты, а комплекс учетных данных в части отклонения, полученного в результате проведенных корректировок, необходим для принятия решений.

По результатам бизнес-процессов племенной деятельности получают документы - носители информации об отклонениях для принятия управленческого решения. Использование корректировочных мероприятий является элементом формирования управленческой отчетности субъекта. Отчетность с учетом корректировки - источник новой информации-нетто без инфляции, является более достоверной и точной для принятия решения менеджментом субъекта агробизнеса.

По нашему мнению, механизм корректировки учетной информации в племенном агробизнесе ведет к появлению новых видов расходов, которые не коррелируют ни с технологическим процессом, ни с расходами и бизнес-процессами, и только косвенно относятся к расходам на организацию производства и управления (таблица 44).

Таблица 44 - Рекомендуемые счета и субсчета бухгалтерского учета для проведения корректировок стоимости племенных биологических активов [33].

Счет	Рекомендуемые субсчета	Статьи расходов
22 «Расходы, связанные с осуществлением стоимости корректировочных мероприятий»	22-1 «Организационно-технические расходы»	Расходы, связанные с принятием регламента, внедрением стандартов, методическим обеспечением, программ, разработкой форм первичной и сводной отчетности, инструкций и т.д. в части корректировок стоимости биоактивов
	22-2 «Оценочные мероприятия»	Расходы, связанные с работой независимых экспертов по оценке биоактивов
	22-3 «Расходы по автоматизации корректировок»	Субсчет отражает расходы, связанные с разработкой компьютерных программ и баз данных для корректировки стоимости биоактивов
	22-4 «Прочие расходы, связанные с корректировками цены»	Отражаются расходы, не входящие в предыдущие статьи (налоги, расходы по страхованию активов, командировочные расходы и т.д.)
90 «Продажи»	90-7 «Расходы, связанные со стоимостными корректировками»	Расходы, понесенные в результате проведения корректировочных мероприятий, списанные со субсчетов: 22-1; 22-2; 22-3; 22-4
99 «Прибыли и убытки»	99-4 «Прибыли и убытки в результате корректировок стоимости»	Финансовый результат, полученный при выполнении корректировок стоимости биоактивов

Для внутренних стейкхолдеров, которые определяют себестоимость племенных биоактивов, информация, сгенерированная на выходе процесса корректировки, релевантна для принятия эффективных решений менеджментом, что невозможно в условиях, когда информация искажена влиянием инфляции. Процессно-ориентированный подход в рамках системы управленческого учета (метод ABC и таргет-костинг) направлен на расчет себестоимости не только биологических активов, но и самих функциональных и вспомогательных бизнес-процессов, что показывает необходимость расширения учетно-аналитических свойств бухгалтерской системы.

Мы считаем, что необходимо усилить учетные функции для отражения расходов, связанных с процессами корректировки стоимости, на обособленном счете. Для систематизации расходов, которые связаны с корректировками стоимости, предлагаем применять счет 22 «Расходы, связанные с осуществлением стоимостно - корректировочных мероприятий».

Таблица 45 - Схема бухгалтерских записей по отражению корректировке стоимости племенных биологических активов

Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам, которые заняты принятием регламента, внедрением стандартов, методическим обеспечением, программ, разработкой форм первичной и сводной отчетности	22-1	70
Начислены страховые взносы работникам, которые заняты принятием регламента, внедрением стандартов, методическим обеспечением	22-1	69
Учтены консультационные и экспертные услуги сторонних организаций, занятых принятием регламента, внедрением стандартов, методическим обеспечением, программ, мероприятий	22-1	76
Учет расходов, связанных с оценкой стоимости	22-2	70; 69;76
Учтены расходы, связанные с разработкой компьютерных программ и баз данных с целью проведения инфляционных корректировок	22-3	10; 70;69;
Учтены прочие расходы, которые осуществлены в результате корректировки себестоимости биоактивов на уровень инфляции	22-4	10; 70;69;
Списаны расходы, связанные с принятием регламента, внедрением стандартов, методическим обеспечением, программ, разработкой форм первичной и сводной отчетности, инструкций	90-71	22-1
Списаны расходы, понесенные в результате проведения корректировочных мероприятий	90-72	22-2
Учтены прочие расходы, связанные с корректировками на уровень инфляции	90-74	22-4

Для развития аналитического потенциала данного счета целесообразно открытие субсчетов, которые позволят калькулировать себестоимость бизнес-процесса по корректировке стоимости, а так же определить финансовый результат корректировочных мероприятий.

Применение счета 22 «Расходы, связанные с осуществлением стоимостно - корректировочных мероприятий» объясняем широкой номенклатурой расходов при реализации бизнес-процесса. По дебету счета 22 фиксируются расходы по организационно-методической, оценочной, учетно-аналитической деятельности в рамках корректировки объектов учета на уровень инфляции, а по кредиту - их выбытие.

Для цели учета стоимостных корректировок долгосрочных и текущих биологических активов овцеводства в системе управленческого учета субъекта отрасли овцеводства предлагаем к применению 83 счета «Добавочный капитал». Для усиления аналитичности учета рекомендуется открыть субсчета, на которых корректируется величина внеоборотных и

текущих биоактивов на инфляцию в предыдущем периоде (таблица 46).

Таблица 46 - Порядок отражения корректировок справедливой стоимости биологических активов.

Счет синтетического учета	Субсчет первого порядка	Характеристика
83 «Добавочный капитал»	83-3 «Корректировка СС за счет переоценки»	
Субсчета 2-го порядка	Субконто	
83-31 «Увеличение справедливой стоимости долгосрочных биоактивов за счет переоценки»	По видам долгосрочных биоактивов	Аккумулируются данные о величине прироста стоимости долгосрочных биоактивов
83-32 «Увеличение стоимости текущих биоактивов за счет переоценки»	По видам текущих биоактивов	Отражаются операции дооценки стоимости текущих биоактивов корректировочным мероприятием. Суммы дооценки отражаются по кредиту субсчета

Развитие учетно-аналитических функций за счет использования счета 22 «Расходы, связанные с осуществлением стоимостно - корректировочных мероприятий» кроме генерирования релевантной в кризисных условиях информации позволит снизить нагрузку на счет 26 «Общехозяйственные расходы». Рекомендованная система бухгалтерских записей позволяет выявить финансовый результат стоимостных корректировок.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н, 83 счет «Добавочный капитал» рекомендован для фиксации изменений стоимости внеоборотных активов (долгосрочных биоактивов), рассчитанных по результатам их переоценки и др. В практике функционирования субъектов агробизнеса к счету 83 «Добавочный капитал» применяются субсчета:

83-1 «Доход от дополнительной эмиссии»;

83-2 «Капитал, вложенный в социальную сферу».

83-3 «Увеличение стоимости за счет переоценки внеоборотных биологических активов».

В таблице 47 представлены типовые записи по фиксации корректировки объектов на уровень инфляции при использовании рекомендованной структуры субсчетов к 83 счету «Добавочный капитал».

Таблица 47 - Бухгалтерские записи по фиксированию стоимостных корректировок с использованием структуры субсчетов к счету 83 «Добавочный капитал» [33].

Факт хозяйственной жизни	Корреспондирующий счет		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Корректировка стоимости текущих племенных биологических активов животноводства	12-11	83-32	10500
Корректировка стоимости долгосрочных биологических активов животноводства	06-3	83-32	7810
Корректировка стоимости прочих доходов, полученных в немонетарной форме	06-3, 12-11, 43, 10	83-33	960
Корректировки стоимости прочих расходов, понесенных в немонетарной форме	83-34	06, 12	960
Разница между скорректированной и фактической стоимостью ресурсов вложенных в долгосрочные биологические активы	06	83-31	17400

«Для формирования итогового результата по реализации мероприятий предлагаем в системе управленческого учета открыть следующие субсчета (таблица 48):

- 06-3 «Влияние инфляции на долгосрочные биоактивы животноводства» - для отражения результатов переоценки долгосрочных племенных биологических активов;

-счет 12-4 «Влияние инфляции на текущие биологические активы» - для отражения переоценки племенного молодняка на выращивании и откорме и других оборотных активов;

-счет 92 «Доходы и расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов» - отражается изменение реальной величины

доходов и расходов, а также активов и пассивов в условиях инфляции» [33].

Таблица 48 - Рекомендуемая система счетов и субсчетов для фиксирования корректировок инфляции в управленческом учете [33]

Счет	Субсчет
06 «Долгосрочные биологические активы»	06-3 «Влияние инфляции на долгосрочные биоактивы животноводства»
12 «Текущие биологические активы»	12-3 «Влияние инфляции на запасы» 12-4 «Влияние инфляции на текущие биологические активы»
92 «Доходы и расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов»	92-1 «Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов» 92-2 «Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов»

«Данные предложения позволят сформировать систему учета для эффективного проведения мероприятий по корректировке справедливой стоимости племенных биологических активов в рамках системы управленческого учет» [31].

Таблица 49 - Схема бухгалтерских проводок по представлению корректировок инфляции в системе управленческого учета [33].

Содержание факта хозяйственной жизни	Управленческий учет	
	Дебет	Кредит
Отражен инфляционный доход в результате корректировки объекта долгосрочных биоактивов	06-3	92-1
Отражен инфляционный доход при корректировке стоимости сельскохозяйственной продукции (запасов)	12-3	92-1
Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки текущих биоактивов	12-4	92-1
Отражен инфляционный убыток отчетного периода	99	92-9
Отражена инфляционная прибыль отчетного периода	92-9	99
Скорректирован капитал на величину инфляционного убытка	84	99
Списаны инфляционные убытки за счет резерва	84-5	92-9
Скорректирован капитал на величину инфляционной прибыли	99	84

На данном этапе разработаем систему бухгалтерского сопровождения учета расходов в рамках модели управленческого учета, где формируется информация о справедливой стоимости биоактивов овцеводства и система резервов, которая предотвращает риски сельскохозяйственной деятельности.

«Большая часть счетов раздела (синтетические счета 20-39) используется для ведения финансового учета, поэтому для формирования счетов в системе управленческого учета нами предложены к применению счета, отражающие расходы по производственной племенной деятельности» [31;32].

«Для цели внедрения метода «таргет-костинг» в систему управленческого учета субъекта агробизнеса рекомендуем использовать комплекс синтетических счетов в системе управленческого учета:

- счет 24 «Целевые производственные расходы» - предназначен для учета расходов на производство племенных биоактивов овцеводства в разрезе статей калькулирования в пределах сумм, заложенных в функционально-целевых бюджетах по бизнес-процессам овцеводства (основные и вспомогательные материалы (корма, ветеринарные препараты), топливо, оплата труда и отчисления на социальные нужды основного и вспомогательного персонала и т. д.);

- счет 27 «Целевые коммерческие расходы» - предназначен для отражения расходов на продажу в пределах сумм, предусмотренных целевым бюджетом (расходы, связанные с доставкой и отгрузкой товаров и т.п)

- счет 34 «Таргетированные доходы и расходы» - учитываются таргетированные доходы и расходы при реализации метода «таргет-костинг». По дебету данного счета отражаются таргетированные (бюджетлируемые) производственные затраты и бюджетлируемые расходы на продажу, по кредиту отражается выручка от продажи племенных биологических активов. На счете формируется информация о себестоимости продаж племенного скота и величине выручки от его реализации и определяется финансовый результат производственной деятельности;

- счет 35 «Чрезвычайные производственные расходы» - предназначен для учета производственных расходов, не предусмотренных в бюджете, связанные с кризисными и чрезвычайными событиями при реализации

племенной работы. Аналитический учет ведется в разрезе видов биологических активов. Конечное сальдо показывает величину расходов, скорректированных чрезвычайными процессами по каждой калькуляционной статье и виду биологических активов;

- счет 39 «Производственные прибыли и убытки» - предназначен для отражения финансового результата в части целевых параметров функционирования субъекта племенного овцеводства» [17;31;33].

Таблица 50 - Рекомендуемая система счетов и субсчетов

Счет	Субсчет 1-го порядка	Субсчет 2-го порядка
Счет 24 «Целевые производственные расходы»	24-1 «Расходы на сырье и материалы» 24-2 «Расходы на оплату труда» 24 - 3 «Расходы на социальные нужды» и т.д.	+Племенные бараны-производители + Племенные овцематки + Племенной молодняк
Счет 27 «Целевые коммерческие расходы»	27- 2 «Расходы по хранению племенных биоактивов» 27-2 «Расходы, связанные с доставкой и отгрузкой биологических активов овцеводства» 27-3 «Расходы по оплате труда коммерческого персонала» и т.д.	В случае необходимости
Счет 35 «Чрезвычайные производственные расходы»	35-1 «Чрезвычайные расходы на сырье и материалы» 34-2 «Чрезвычайные расходы на оплату труда» 34-3 «Чрезвычайные расходы на социальные нужды»	+Племенные бараны-производители + Племенные овцематки + Племенной молодняк
Счет 34 «Таргетированные доходы и расходы»	Таргетированные доходы Таргетированные расходы	Таргетированные производственные расходы Таргетированные расходы на продажу
Счет 39 «Производственные прибыли и убытки»	Прибыль (убыток) по племенным баранам-производителям Прибыль (убыток) по племенным овцематкам Прибыль (убыток) по племенному молодняку	+Племенные бараны-производители + Племенные овцематки + Племенной молодняк
Счет 95 «Резервы по чрезвычайным и непредвиденным расходам на производство»	По видам расходов	
Счет 13 «Резерв под изменение справедливой стоимости биологических активов»	13.3 «Резерв корректировки справедливой стоимости от инфляции»	

«Целесообразно открывать субсчет 13.3 «Резерв корректировки справедливой стоимости биологических активов от инфляции» - для отражения сумм, предназначенных для покрытия убытков от инфляции.

Формирование резерва осуществляется за счет средств нераспределенной прибыли;

- счет 95 «Резервы по чрезвычайным и непредвиденным расходам на производство». По дебету счета учитываются непредвиденные расходы на продажу в корреспонденции со счетом 35 «Чрезвычайные расходы на продажу», по кредиту - формирование резерва.

К непланируемым расходам селекционно-генетической деятельности можно отнести кризисные и чрезвычайные события:

- повышение цен на сырье и материалы;
- повышение ставок по кредитам и займам;
- рост цен и тарифов на услуги;
- увеличение сумм безнадежной дебиторской задолженности;
- стихийные бедствия, техногенные катастрофы, природно-климатические катаклизмы, экологические катастрофы;
- изменения экономической, финансовой, бюджетной, налоговой, таможенной политики, повлекшие за собой рост расходов;
- убытки в связи со срывом поставок;
- биологические риски, риск снижения генетического потенциала (болезни, эпидемии, инфекции) и др» [31;32;33].

Недостатком представленной модели бухгалтерского учета является тот факт, что резерв образуется за счет средств нераспределенной прибыли, таким образом, в случае получения убытка его формирование невозможно.

Для нивелирования данного недостатка нами разработана вторая модель, которая предполагает формирование резерва за счет расходов на производство племенных биологических активов.

Бухгалтерские записи по резервированию расходов на производство биологических активов овцеводства представлены в таблице 51.

Таблица 51 - Учетная схема резервирования расходов на производство биологических активов овцеводства (схема 1)

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Сформирован резерв по основным расходам на производство продукции овцеводства	84	92	72000
2	Списаны материалы в производство в пределах бюджета	24-1	10	73800
3	Начислена заработная плата производственному персоналу при производстве продукции овцеводства в пределах бюджета	24-2	70	72000
4	Произведены отчисления на социальные нужды из заработной платы производственному персоналу в пределах бюджета	24-3	69	28600
5	Списаны на чрезвычайные расходы материалы ввиду повышения цен, не предусмотренного в бюджете	35-1	10	5200
6	Начислена заработная плата производственным работникам, превышающая заложенную в бюджете величину	35-2	70	37000
7	Произведены отчисления на социальные нужды из заработной платы производственных рабочих сверх сумм, заложенных в бюджете	35-3	69	8100
8	Учтены услуги сторонних организаций и собственных вспомогательных производств сверх сумм, заложенных в бюджете, ввиду роста тарифов	35-4	02	12200
9	Величина непредвиденной суммы материальных затрат, возникшая вследствие кризисных явлений в экономике, списана за счет образованного резерва	95	35-1	5200
10	Чрезвычайные расходы на оплату труда списаны за счет резерва	95	35-2	37000
11	Непредвиденные расходы на социальные нужды списаны за счет образованного резерва	95	35-3	8100
12	Непредвиденные услуги сторонних организаций и собственных вспомогательных производств за счет резерва	95	35-4	12200
13	Списана неиспользованная сумма резерва затрат на производство	95	84	9500
14	Сформирован резерв списания инфляционных убытков отчетного года	84-5	13-3	Уставно
15	Пополнен резерв на стоимостные корректировки	84-5	13-3	Уставно

«Разработанная корреспонденция счетов по резервированию производственных расходов субъекта племенного овцеводства и расходов на продажу племенного скота позволяет аккумулировать данные, необходимые для принятия управленческих решений» [31].

Таблица 52 - Учетная схема резервирования расходов на производство биологических активов овцеводства (схема 1)

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Сформирован резерв по основным расходам на производство продукции овцеводства	24	92
2	Сформирован резерв по расходам на продажу биоактивов	27	92
3	Отражены расходы на производство продукции овцеводства в пределах сумм, заложенных в бюджет	24	10, 70, 69, 23, 60, 25, 26...
4	Учтены расходы на продажу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27	10, 02, 60, 70, 69, 23, 25, 26...
5	Учтены непредвиденные производственные затраты, связанные с кризисными явлениями	35	02, 10, 70, 69, 02, 23, 60, 76...
6	Величина непредвиденной суммы производственных затрат, возникшая вследствие непредвиденных явлений, списана за счет образованного резерва	92	35
7	Списана сумма неиспользованного в отчетном периоде резерва по непредвиденным кризисным затратам	24	92
10	Списаны таргетированные производственные расходы	34-2	24
11	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (прибыль)	34-2	39
14	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (убыток)	39	34-2

«Начисленные и неиспользованные резервы не должны участвовать в формировании финансового результата в бухгалтерском финансовом учете нами разработана система бухгалтерских записей, которая позволяет выявлять финансовый результат производственной деятельности в управленческом учете независимо от бухгалтерского финансового учета за счет использования счетов 34 «Таргетированные доходы и расходы», 39 «Производственные прибыли и убытки». Такой подход позволит выявлять финансовый результат производства в течение отчетного периода и принимать своевременные управленческие решения, что особенно важно для экономических субъектов племенного овцеводства» [31;33].

Проведенная часть исследования позволяет сделать следующие выводы:

1. Оценка племенных биологических активов по справедливой стоимости должна осуществляться с учетом динамики спроса и предложения, особенностей сбыта, состояния макроэкономических факторов (эмбарго, квоты, субсидии) и базироваться на полной базе расчетных данных и методов, сформированных в системе управленческого учета. В случаях, когда оценка справедливой стоимости племенных животных невозможна на основании изложенных выше методик, в исследовании рекомендован подход, который позволяет учитывать для оценки сразу несколько хозяйственно-полезных признаков (живая масса; длина шерсти; плодовитость; тип рождения; настриг шерсти; тонина шерсти и т.д.). Оценка проводилась на основе комбинированного селекционного индекса, который учитывает не только данные о продуктивности баранов и ярок, но и их оценку по качеству потомства при помощи прогрессивного метода BLUP (Best Linear Unbiased Prediction)

2. Для цели формирования оптимальной себестоимости и справедливой стоимости биологических активов племенного овцеводства предлагаем использовать комплексную систему управления затратами (метод ABC), которая значительно улучшает контроль за затратами, ускоряет обмен информацией и тем самым повышает эффективность управления себестоимостью биологических активов племенного овцеводства. Формирование учетно-контрольной информации о затратах на племенные биологические активы необходимо вести на основе целевого принципа, чтобы качественно измерить успех селекционно-генетических мероприятий.

В тоже время комбинирование метода ABC и «таргет-костинг» представляется более эффективным для достоверной оценки биологических активов.

3. В работе сформулирована цель управленческой отчетности (обеспечение всех уровней управления необходимой информацией прогнозного, планового, фактического характера для планирования, контроля, анализа, принятия решений); определены основные задачи деятельности функциональных бизнес-процессов и центров ответственности; анализ генетической ценности и продуктивных характеристик биологических активов овцеводства, с позиций повышения конкурентоспособности племенного производства.

Для измерения и оценки результатов деятельности центров ответственности, в исследовании разработана система внутренней отчетности по различным их видам, структурирован ее состав, определено содержание и структура.

4. Определены группы возможных рисков, увеличивающих волатильность спроса на биологические активы и инфляцию, вносящих неопределенность в поведение субъектов племенного овцеводства и резервов, направленных на их снижение.

В исследовании представлены методические рекомендации по созданию специального резерва под изменение стоимости биологических активов, которые содержат методику определения его размера. Также представлена разработанная система бухгалтерских проводок по созданию и корректировке величины резерва.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современных условиях становится очевидной потребность в формировании учетно-информационной системы в субъектах племенного овцеводства, адекватной современным требованиям управления (оперативный характер информации, прогнозы в разных разрезах, нефинансовые показатели и их влияние на финансовые результаты, оптимизация затрат, управление себестоимостью, минимизация рисков), объединяющей принципы МСФО и управленческого учета, учитывающей отраслевую специфику, что обеспечит синергетический эффект, заключающийся в повышении качества, полноты, достоверности и релевантности информации, формируемой в учетной системе для разных групп стейкхолдеров.

Основным результатом становится обоснование и разработка элементов интегрированной информационной системы управленческого учета, базирующейся на принципах МСФО, направленной на повышение эффективности управления и реализацию стратегии развития племенного овцеводства.

В диссертационной работе были поставлены и решены следующие задачи:

1. Критически оценена необходимость интеграции принципов управленческого учета и МСФО; определены преимущества и недостатки такого сближения; дано определение и уточнены функции системы управленческого учета по МСФО в качестве информационно-аналитической базы определения достоверной справедливой стоимости биологических активов племенного овцеводства с учетом их отраслевой специфики.

В субъектах агробизнеса, а в частности организациях племенного овцеводства, есть потенциал интеграции принципов управленческого учета и МСФО для создания унифицированной информационно-аналитической

базы. В значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, представленных в концептуальных основах МСФО, которые устанавливают принципы, лежащие в основе таких оценок, суждений и моделей. Принципы включают основополагающие качественные характеристики (уместность, существенность, правдивое представление) и качественные характеристики, повышающие полезность информации (сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность) и имеют существенное значение для эволюции представления финансовых отчетов с целью повышения их полезности для внутрифирменного управления.

Чтобы соответствовать фундаментальным характеристикам МСФО, важно соблюдать качественные характеристики, представленные в концептуальных основах МСФО, что представляется не всегда возможным, поэтому перед менеджментом стоят задачи по выявлению наиболее значимых характеристик с точки зрения специфики деятельности субъекта и потребностей основных заинтересованных пользователей отчетности по МСФО.

В исследовании проведен анализ МСФО и определены базовые преимущества использования отчетности по МСФО. Пакет отчетности по МСФО акцентируется на финансовых данных, но в условиях сложной институциональной среды конкурентные преимущества на рынке зависят, в основном, от нефинансовых показателей, раскрывающих отраслевые особенности субъектов, определяющих выбор политики управления, выявление и оценку рисков. Потенциальным разрешением данной ситуации может стать информационная система управленческого учета, компенсирующая потребность менеджмента в нефинансовой информации.

В процессе исследования выявлены и систематизированы информационный потенциал и ограничения отчетности по МСФО, оказывающие стимулирующее или сдерживающее влияние на достижение пользователями их целей. Информационные ограничения приводят к

возникновению мотивации к поиску альтернативных источников информации.

В исследовании определены предпосылки унификации системы управленческого учета и системы финансового учета, основанные на стандартах МСФО.

На основе исследования можно сделать вывод о существующем потенциале и сложностях МСФО, а также наличии предпосылок к организации системы управленческого учета на основе принципов МСФО для формирования информационной базы о затратах при осуществлении селекционно-генетической деятельности субъекта племенного овцеводства. В основе системы находится механизм генерации информации о селекционно-генетической деятельности племенных организаций, бюджетировании, контроле учетных данных о капитализируемых и операционных затратах на биологические активы овцеводства, их справедливой стоимости, результативности функциональных процессов в разрезе релевантных для цели управления затратами объектов учета племенного овцеводства.

2. Обоснованы предложенные методические решения по оценке и раскрытию информации о справедливой стоимости биологических активов племенного овцеводства, с учетом отраслевой специфики, на основе учетной информации в разрезе основных бизнес-процессов.

Селекционно-генетическая деятельность в овцеводстве - это совокупность организационно-технических и селекционно-генетических мероприятий, обеспечивающих повышение племенных и продуктивных качеств баранов и ярок. Племенная работа подразумевает использование различных методов разведения и отбора для получения новых генераций более ценных животных.

На основе анализа научных работ авторов, изучающих экономическую сущность племенной работы в овцеводстве можно отметить,

что достоверный учет затрат на селекционно-генетические мероприятия, в современных условиях, имеет важное значение для финансово-хозяйственного состояния субъектов племенного овцеводства.

Субъекты агробизнеса вправе самостоятельно выбирать критерии и характеристики оценки, основываясь на данных управленческого учета, учитывая генетический потенциал племенных животных, тенденции местного рынка, и применяя затратный подход к расчету справедливой стоимости по функциональным бизнес-процессам племенного овцеводства, система которых разработана в исследовании. В исследовании бизнес-процессы селекционно-генетической деятельности разбиты на подпроцессы и бизнес-операции для цели организации процессного подхода и для более эффективного учета и контроля затрат на биологические активы.

В современных условиях оценка стоимости продукции племенных заводов (селекционно-генетических центров) не в полной мере соответствует рыночным условиям. Считаем, что на справедливую стоимость биологических активов овцеводства, полученных в племзаводе должно влиять состояние селекционно-племенной работы, качество реализованного племенного молодняка, семени (эмбрионов), достигнутой продуктивности животных и ветеринарное благополучие стада.

Эффективная селекционно-генетическая работа невозможна без качественной оценки племенных биологических активов овцеводства, используемых в селекционном процессе. Считаем целесообразным применять отбор по селекционным индексам с наиболее высокими показателями значимых хозяйственно полезных признаков (ХПП). Рекомендуемый подход позволяет учитывать для оценки сразу несколько ХПП (живая масса; длина шерсти; плодовитость; тип рождения; настриг шерсти; тонины шерсти и т.д.).

Оценка проводилась на основе комбинированного селекционного индекса, который учитывает не только данные о продуктивности баранов и

ярок, но и их оценку по качеству потомства при помощи прогрессивного метода BLUP (Best Linear Unbiased Prediction).

По нашему мнению, чтобы выполнить качественное раскрытие информации о справедливой стоимости требуется организация системы управленческого учета, где содержится полная база расчетных данных, на которых может базироваться оценка. Автором проведена группировка факторов, существенно влияющих на раскрытие данных о племенных биологических активах.

Дефиниции термина «биологические активы», рекомендуемые ведущими учеными, зачастую дублируют определение, данное в МСФО 41 «Сельское хозяйство», и не указывают на цель выращивания, приобретения активов, их способность генерировать или не генерировать экономические выгоды для субъекта. Считаем, что при уточнении термина «биологический актив» важно учитывать то, что на этот объект воздействует человек в ходе ведения селекционно-генетической деятельности.

Автором дано авторское определение биологических активов племенного животноводства - выращиваемые животные, имеющие научно-подтвержденную генетическую ценность, переходящую по наследству, способные не только развивать инвестиционно-полезные качества (жизнеспособность, продуктивность), экономически значимые (хозяйственно-полезные) признаки, но и элиминировать негативные факторы изменения генофонда посредством биологической трансформации, сконцентрированной на развитии их генетического потенциала.

В исследовании был определен дефицит релевантной информации для обеспечения системы управления затратами по селекционно-генетической деятельности в племенном овцеводстве, существенная роль в которой должна быть отведена управленческому учету бизнес-процессов племенной работы в овцеводстве.

Выращенная готовая продукция племенного овцеводства в типичной ситуации в некоторых случаях реализуется по контрактам с отсрочкой платежа в будущем. Вследствие этого цену конкретного контракта на поставку продукции нельзя считать лучшей базой для определения справедливой стоимости, так как нет параметров сделки и часто цена отлична от реальной рыночной ситуации.

3. Предложен метод формирования информационной базы в системе управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости, который базируется на принципах МСФО и процессного подхода, в качестве источника достоверного определения справедливой стоимости племенных животных.

Для цели формирования оптимальной себестоимости и справедливой стоимости биологических активов племенного овцеводства предлагаем использовать комплексную систему управления затратами (метод ABC), которая значительно улучшает контроль за затратами, ускоряет обмен информацией и тем самым повышает эффективность управления себестоимостью биологических активов овцеводства. Формирование учетно-контрольной информации о затратах на племенные биоактивы необходимо вести на основе целевого принципа, чтобы качественно измерить успех селекционно-генетических мероприятий.

Комбинирование метода ABC и «таргет-костинг» предлагаем применять в субъектах племенного овцеводства, когда справедливую стоимость биологических активов определить достоверно нет возможности. В этом случае справедливую стоимость определяем в системе управленческого учета, где управление биотрансформацией биологических активов можно осуществлять в оперативном режиме в рамках осуществляемых функциональных бизнес-процессов. В начале функционирования бизнес-процессов будет известно, какие племенные биоактивы выращивать и по каким ценам это делать целесообразно. При

определении справедливой стоимости в системе управленческого учета можно соотнести стоимость и расходы.

Представленные подходы позволят устранить сложности определения объектов калькулирования в деятельности субъекта племенного овцеводства и предоставят возможность определять и контролировать объем затрат по каждому бизнес-процессу, а также определять себестоимость принципиально новых объектов калькулирования - бизнес-процессов, подпроцессов, бизнес-операций.

4. Разработаны рекомендации по формированию управленческой отчетности субъектов племенного овцеводства, основанной на принципах управленческого учета, МСФО и специфике отрасли в целях повышения надежности и оперативности данных в системе управленческого учета.

В системе управленческого учета по принципам МСФО генерируется информация, необходимая менеджменту для принятия решений. Кроме этого, детализированы процессы ценообразования, ведется поиск путей оптимизации производства и управления, эффективного распределения капитала и формирования себестоимости товаров и услуг, перспективное планирование и прогнозирование, финансовый анализ результатов. Система управленческой отчетности и аналитические отчеты разработаны для сокращения затрат и улучшения качества управленческих решений.

Результаты управленческого учета должны быть систематизированы во внутренней управленческой отчетности субъекта. В диссертации разработаны мероприятия по формированию управленческой отчетности на основе правил МСФО.

По нашему мнению в них должна раскрываться информация: описание племенной работы с разбивкой по видам биологических активов; количественные или качественные характеристики по группам племенных биологических активов; детализация активов в каждой из групп, на дающие потомство и, находящиеся в стадии подготовки к этому; данные о прибылях-

убытках, возникших при первоначальной оценке объектов при принятии их к учету; информацию о финансовых результатах, образовавшихся за счет изменения справедливой стоимости; сведения о договорах на будущие приобретения или выращивание племенных животных; планы по дальнейшему управлению производством племенного молодняка; данные о полученных государственных субсидиях и, сопровождающих их условиях; сведения о перспективах изменения их объемов; информацию об изменениях за отчетный период в величине активов за счет их покупки, продажи и отнесения к предназначенным для продажи; информацию о потере стоимости активов в связи со сбором с них продукции; данные о влиянии на стоимость курсовых разниц при приобретении импортных племенных животных; сведения о влиянии на справедливую стоимость цен на продукцию и физических характеристик биологических активов по группам; информацию о влиянии на статьи доходов-расходов рисков природного характера; сведения об активах, для которых оценка достоверной справедливой стоимости проблематична с описанием причин и приведением данных о методе, сроках, суммах амортизации и изменениях стоимости за счет ее начисления; раскрытие влияния на финансовый результат и изменение стоимости племенных животных посредством переоценки стоимости и теста на обесценение.

При внедрении рекомендуемой системы, внутри этапов селекционно-генетического процесса предлагаем выделять бизнес-процессы для цели учета и контроля затрат: разработка и согласование плана селекционно-генетической работы, разработка бюджета племенной работы, затраты на подбор кадров, затраты по мониторингу рисков, бюджет закупок, затраты на генетическую экспертизу; формирование структуры себестоимости этапов племенной деятельности для распределения трудоемкости и косвенных затрат по их драйверам; планирование потребности в ресурсах по этапам, контроль фактического финансирования селекционно-генетической работы,

контроль фактических затрат в разрезе статей затрат структуры цены, корректировка графика работы при появлении чрезвычайных обстоятельств или изменения условий финансирования; формирование и утверждение планов по трудоемкости в разрезе этапов племенной работы.

Выделенные внутри бизнес-процессов селекционно-генетической деятельности функциональные бизнес-подпроцессы позволят формировать отчеты по этапам жизненного цикла племенного овцеводства и обеспечивать контроль затрат на каждом из этапов, а также проводить оригинальные бизнес-процессы, не связанные с регламентами племенной работы. Процессный подход даст возможность формировать внутреннюю управленческую отчетность, раскрывающую нарушения регламентов и отражающей эффективность работы сотрудников, отделов при реализации селекционно-генетической деятельности.

5. Разработана система счетов управленческого учета специальных резервов, на основе требований МСФО, ориентированная на улучшение учетно-информационного обеспечения управления финансово-экономическими и производственными рисками в субъектах племенного овцеводства, с целью их минимизации, в условиях сложной институциональной среды.

Резервирование - объект управленческого учета, в условиях нестабильного состояния экономики, генерирующий процесс создания комплекса элементов системы резервов, который минимизирует риски, влияющие на функционирование субъекта племенного овцеводства.

Возникновение разнообразных рисков предопределено факторами внешней и внутренней среды, имеющей сложный и детерминированный характер, вносящей неопределенность в поведение субъектов племенного овцеводства, увеличивающей волатильность спроса на биологические активы и сельскохозяйственную продукцию, приводящей к увеличению инфляции.

В этих условиях актуальна разработка оптимальных приемов (подходов) учета, направленных на снижение возможных рисков финансово-хозяйственной и производственной деятельности.

Представлены группы возможных рисков субъектов племенного овцеводства и резервов, направленных на их снижение.

В рамках исследования рекомендовано применение требований МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» для использования при организации системы резервирования, как элемента системы управленческого учета. Считаем, что использование норм данного положения позволит оперативно управлять рекомендуемыми к формированию резервами, и более эффективно оценивать вероятность неблагоприятных исходов и существенных оттоков активов.

Соответственно, формирование резервов - это систематическое формирование запасов активов для цели обеспечения устойчивого деятельности субъекта племенного овцеводства путем целевого возмещения прогнозируемых затрат и потенциальных убытков.

В условиях повышенной конкуренции на рынке племенных овец, когда первостепенный источник возврата затрат на селекционно-племенную работу - это справедливая цена племенных животных с учетом их генетической ценности и потенциала, соответственно, существует актуальная задача решения проблемы экономической неопределенности при определении справедливой стоимости биологических активов в процессе их биотрансформации до их реализации с целью максимизации финансовых результатов (уменьшения убытков) в зависимости от результата селекционно-генетической деятельности.

Предлагаемая система резервирования, за счет информации, генерируемой в системе управленческого учета, позволит снизить некоторые риски финансово-хозяйственной деятельности. Политика формирования резервов рассматривается нами как инструмент

управленческого учета. В исследовании представлены методические рекомендации по созданию специального резерва под изменение стоимости биологических активов, которые содержат методику его определения (на базе величины коэффициента вариации цены актива), а также систему бухгалтерских проводок по созданию и корректировке величины резерва

В работе определены элементы политики формирования резервов субъекта племенного овцеводства в системе управленческого учета, которые генерируют релевантные данные для принятия решений относительно целесообразности создания резерва, которые ориентированы на минимизацию как внутренних, так и внешних рисков.

Справедливая стоимость биологических активов и запасов искусственно уменьшается под влиянием инфляции по отношению с их реальной стоимостью. Стоимость приобретения запасов уменьшается при отсрочке платежа и увеличивается в условиях авансовой оплаты.

В результате проведения корректировочных мероприятий формируются скорректированные управленческие отчеты, а комплекс учетных данных в части отклонения, полученного в результате проведенных корректировок, необходим для принятия решений.

По результатам бизнес-процессов формируются документы (ведомости и ордера в единой системе) - носители информации об отклонениях для принятия управленческого решения. Использование корректировочных мероприятий является элементом формирования стратегической управленческой отчетности субъекта. Отчетность с учетом корректировки - источник новой информации-нетто без инфляции, является более достоверной и точной для принятия решения менеджментом субъекта племенного овцеводства.

Для внутренних стейкхолдеров, которые определяют себестоимость биологических активов, информация, сгенерированная на выходе процесса корректировки, релевантна для принятия эффективных решений

менеджментом, что невозможно в условиях, когда информация искажена влиянием инфляции.

Процессно-ориентированный подход в рамках системы управленческого учета (метод ABC) направлен на расчет себестоимости не только биологических активов, но и самих функциональных и вспомогательных бизнес-процессов, что показывает необходимость расширения учетно-аналитических свойств бухгалтерской системы.

По нашему мнению, механизм корректировки учетной информации в племенной работе ведет к появлению новых видов расходов на селекционно-генетическую деятельность, которые не коррелируют с технологическим процессом выращивания племенных животных, и только косвенно относятся к расходам на организацию производства и управления (25 счет «Общепроизводственные расходы», 26 счет «Общехозяйственные расходы»).

Мы считаем, что необходимо усилить учетные функции для отражения затрат, связанных с процессами корректировки стоимости, на обособленном счете.

В этом случае управленческий учет может вестись двумя способами: с применением свободных счетов (22, 24, 27, 30-39) для фиксирования различных видов расходов либо через усиление аналитического потенциала действующих счетов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1.Аверина О.И. Сущность производственного учета /О.И. Аверина, Л.В. Пермитина //Международный бухгалтерский учет. - 2017. - № 2.- С.62-69.
2. Агеева О. А. МСБУ (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и отражение информации о государственной помощи» / О.А. Агеева // Бухучет в строительных организациях. - 2011. - № 7. - С. 15-17.
3. Агеева О. А. Проблемы отражения информации о финансовых рисках в финансовой отчетности компаний / О. А. Агеева, С. С. Кардашов // Вестник Университета (Государственный университет управления). - 2011. - № 21. - С. 129-132.
4. Агеева О.А. Эволюция оценки элементов финансовой отчетности от исторической до справедливой стоимости / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова // Вестник Университета (Государственный университет управления). - 2015. - № 7. - С. 150-153.
5. Агошкова, Н.Н. Совершенствование учета внеоборотных биологических активов в соответствии с МСФО [Электронный ресурс]/Н.Н. Агошкова // Молодой ученый. - 2008. - № 1. - Режим доступа: <http://www.diplomilirist.ru/science%E2%80%A6useful-articles%E2%80%A6with> (дата обращения 04.05.2021)
6. Алборов Р.А. Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве /Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №15.- С.37-51.
7. Алборов Р.А. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография / Р.А. Алборов, Е.Л., Ливенская. - Ижевск: Удмуртский университет, 2013. - 108 с.
8. Алексеев К. И. Текущая политика государственного стимулирования технической и технологической модернизации животноводства на федеральном уровне / К. И. Алексеев, А. Н. Осипов, В. К. Девин // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2018. - № 6. - С. 9-17.

9. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования/Б. Андерсен.- Москва: РИД «Стандарты и качество», 2003.-151с.

10. Балашова Н.Н. Организация внутреннего контроля затрат по бизнес-процессам и центрам ответственности субъекта племенного овцеводства / Н.Н. Балашова, М.В. Володина // Аудит и консалтинг: перспективы развития, роль в обеспечении экономической безопасности организаций и государства : материалы Национальной научно-практической конференции, г. Волгоград, 26-27 ноября 2020 г. – Волгоград : ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2021. – С. 24-29.

11. Балашова Н. Н. Особенности применения МСФО 41 «Сельское хозяйство» сельскохозяйственными предприятиями в современных условиях /Н. Н. Балашова, Т. А. Чекрыгина // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. - 2013. - № 2 (23). - С. 105-108.

12.Балашова Н.Н. Синхронизация системы финансовой и управленческой отчетности агрохолдинга на основе интеграции оперативных сегментных статей /Н.Н. Балашова, Е.Ф. Перепелкина, В.А. Мелихов//Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: экономика.- 2015.- №2.- С. 107-118.

13.Балашова Н.Н. Учетное обеспечение затрат в овцеводстве/ Балашова Н.Н., Ягупова Е.В. - Волгоград: ФГОУ ВПО Волгоградская ГСХА ИПК «Нива», 2011.- 114 с.

14. Билтуева И.А. Управленческий учет затрат и калькулирование себестоимости продукции овцеводства: дис. канд. эконом. наук / И.А. Билтуева. – Новосибирск, 2007. - 191 с.

15. Блэк Д. Введение в бухгалтерский управленческий учет / Д. Блэк. - Москва: Весь Мир; ИНФРА-М, 2009. - 424 с.

16. Бобрышев А.Н. Теория и методология управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики: автореф. дис. ... д-ра экон. наук /А.Н. Бобрышев. - Воронеж, 2017. - 42 с.

17. Бобрышев А.Н. Теория и методология управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Бобрышев Алексей Николаевич. – Воронеж, 2017. – 370 с.

18. Бороненкова С.А. Методы стратегического учета затрат / С.А. Бороненкова, А.В. Чепулянис // Известия Уральского государственного экономического университета. - 2013. - № 5. - С. 60–68.

19. Булгакова С.В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета / С.В. Булгакова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №20. С. 51-65.

20. Булгакова С.В. Диспозитивные свойства управленческого учета /С.В.Булгакова, Н.В. Подобедова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - №41. С.17-28.

21. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие/[под ред. Костюковой Е.И.]. - Москва: КНОРУС, 2014. -272 с

22. Быстрова Н. Ю. Развитие методики распределения совместных затрат в племенном производстве / Н. Ю. Быстрова // Инновации и инвестиции. - 2020. - № 1. – С.157-162.

23. Быстрова Н.Ю. Учетное обеспечение управления бизнесом по разведению племенных биологических активов на основе системно-синергетической концепции: дис. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / Быстрова Наталья Юрьевна. - Москва, 2020. - 205 с.

24. Вахрушина М.А. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития /М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 16 (310). - С. 2–9.

25. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности / М.А. Вахрушина. – 5-е изд., перераб. и доп. - Москва: Национальное образование, 2014. – 656 с.

26. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - №33. - С.12-23

27. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. Вопросы теории, практика проведения: монография / М.А. Вахрушина, Л.Б. Самарина. – Москва: Вузовский учебник, 2010. - 144 с.

28. Володина М.В. Единая система финансового и управленческого учета биологических активов овцеводства/М.В. Володина, В.А. Мелихов// Экономика и предпринимательство.- 2019.- № 2 (103). - С. 1172-1176.

29. Володина М.В. Организация и развитие системы управленческого учета биологических активов овцеводства/М.В. Володина//Научное обозрение: теория и практика. -2019. -Т.9.№5 (61). - С. 657-665.

30. Володина М.В. Система управленческого учета биоактивов овцеводства как основа формирования отчетности по МСФО / М.В. Володина // Наука и молодежь: новые идеи и решения: материалы XIII Международной научно-практической конференции молодых исследователей, г. Волгоград. – Волгоград : ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2019. – С. 26-28.

31. Володина М. В. Система управленческого учета специальных и инициативных резервов субъекта овцеводства /М.В. Володина, Н.Н. Балашова// Приоритетные научные исследования и инновационные технологии в АПК: наука – производству: материалы Национальной научно-практической конференции, г. Волгоград, 29 октября 2019 г. - Волгоград: ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2019. - Том 2. - С. 87-91.

32. Володина М.В. Организация системы управленческого учета и отчетности по бизнес-процессам племенного овцеводства / М.В. Володина // Управленческий учет. - 2022. - № 2-2. – С. 377-384

33. Володина М.В. Система управленческого учета специальных резервов субъектов племенного овцеводства / М.В. Володина, В.А. Мелихов, Т.А. Чекрыгина, А.С. Горбачева // Управленческий учет. - 2021. - № 7-3. – С. 618-636.

34. Выручаева А.Е. Классификация биологических активов сельского хозяйства / А.Е. Выручаева // Проблемы бухгалтерского учета в условиях инновационного развития сельского хозяйства: материалы всерос. науч.-практ. конф. – Москва: РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, 2009 - Том 1. - С. 27-31.

35. Выручаева А. Е. Развитие бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции: дис. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / Выручаева Анна Евгеньевна. - Москва, 2011. - 203 с.

36. Гаджиев Н.Г. Формирование управленческой отчетности с использованием принципов МСФО / Н.Г. Гаджиев, Т.Н. Гаджиев // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 10 (142). – С. 19–23.

37. Газизьянова Ю. Ю. Методы оценки биологических активов в условиях рыночной экономики / Ю. Ю. Газизьянова // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов и молодых ученых. ФГБОУ ВО «Самарская государственная сельскохозяйственная академия». - 2010. - С. 32-39.

38. Газизьянова Ю. Ю. Учет и отражение в отчетности биологических активов животноводства: дис. канд. эк. наук: 08.00.12 / Газизьянова Юлия Юнусовна. – Саратов, 2008. – 208 с.

39. Гарифуллин К.М. Формирование и использование информации бухгалтерского учета для принятия управленческих решений: монография / К.М. Гарифуллин [и др.]. – Москва: РУСАЙНС, 2016. - 18 с.

40. Гаррисон Р. Управленческий учет / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр; пер. с англ.; под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. // Санкт-Петербург: Питер. - 2010. - 592 с.

41. Гасанов М. Ю. Бухгалтерский учет биологических активов в соответствии с МСФО 41 "Сельское хозяйство" / М. Ю. Гасанов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. - № 4. – С. 24-30.

42. Гасанов М. Ю. Развитие бухгалтерского учета и методики оценки биологических активов скотоводства: дис. ... канд. эк. наук: 08.00.12 / Гасанов Магомендали Юзбекович. – Краснодар, 2016. – 202 с.

43. Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В.Г. Гетьман [и др.]. - 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2016. - 558 с.

44. Говдя В. В. Управленческий учет затрат на современном предприятии: научное издание / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева. - Краснодар: КрасЕрон, 2018. - 187 с.

45. Гришкина С.Н. Гармонизация учетных правил: проблемы и решения: монография / С.Н. Гришкина. – Москва: РУСАЙНС, 2014. - 168 с.

46. Глуценко А.В. Концептуальные основы управленческого учета /А.В. Глуценко, Э.Н. Самедова // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3: Экономика. Экология. - 2012. - № 2 (21). - С. 181–187.

47. Глущенко А.В. Развитие методики управленческого учета в растениеводстве агрохолдингов: монография/А.В. Глущенко [и др.]. - Волгоград: Сфера, 2018. - 186с.

48. Глущенко А.В. Совершенствование управленческого учета на основе сегментации деятельности агрохолдинга / А.В. Глущенко, Л.С. Захарова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 35-С. 15-24.

49. Глущенко А.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК: учебное пособие / А.В. Глущенко, Н.Н. Немотова. – Москва: Магистр, 2012. - 189 с.

50. Голиков О.И. Основы классификации и методы управления затратами в системе стратегического управленческого учета / О.И. Голиков, Н.А. Николаева // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2014. - № 1. - С. 26–30.

51. Демина И.Д. Основные направления совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в соответствии с МСФО / И.Д. Демина // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – 2014. - № 43. - С. 20–25.

52. Долгих Т.С. Теоретические подходы к формированию системы управленческого учета / Т.С. Долгих // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - №27.- С.2-7.

53. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри. – Москва: ЮНИТИ, 2012. - 1423 с.

54. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / К. Друри. – Москва: ЮНИТИ, 2013. - 655 с.

55. Дусаева Е.М. Управленческий учет / Е.М. Дусаева. - Москва: Агропрогресс, 2002. - 124с.

56. Дятлова А.Ф. Проблемы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики на основе МСФО / А.Ф. Дятлова // Международный бухгалтерский учет. - 2010. - № 4. - С.29-34.

57. Егорова Е.М. Методология и организация управленческого учета в ВУЗах: автореф. ... д-ра экон. наук / Е.М. Егорова - Саратов, 2012. - 39 с.

58. Егорова Е. М. Учетная классификация как основа организации бухгалтерского учета государственной помощи организациям АПК с позиций адаптации к требованиям ВТО и МСФО / Е. М. Егорова, Е. В. Токарева //

Стратегическое развитие АПК и сельских территорий РФ в современных международных условиях: материалы Международной научно–практической конференции, посвящённой 70-летию Победы в Великой Отечественной войне 1941–1945 гг. – Волгоград: ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2015. - Т. 4. - С. 313–318.

59. Ежегодник по племенной работе в овцеводстве и козоводстве в хозяйствах Российской Федерации / В.В. Лабинов [и др.]. - Москва, 2018. - 352 с.

60. Жемухов Л.Х. Стратегический управленческий учет и анализ затрат на производство сельскохозяйственной продукции / Л.Х. Жемухов // Экономический анализ. Теория и практика. - 2014. - № 7. - С. 10-11

61. Забазнова Д.О. Взаимосвязь единого учетно-информационного обеспечения и консолидации отчетности/Н.Н. Балашова, Д.О. Забазнова// Бухучет в сельском хозяйстве - научно-практический журнал для бухгалтера. Москва: Афина. 2013. -№8. - С.66-74

62. Закирова А.Р. Методология и инструментарий управленческого учета в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис... д-ра эконом. наук / А.Р. Закирова. - Йошкар-Ола, 2011. - 37 с.

63. Захарова Е.В. Управление биологическими активами в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис... канд. эконом. наук / Е.В. Захарова. – Ижевск, 2009. – 24 с.

64. Зимакова Л.А. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого учета / Л.А. Зимакова, Я.Г. Штефан//Международный бухгалтерский учет. - 2017. - № 6.-С.340-350.

65. Зиндер Е.З. Новое системное проектирование: информационные технологии и бизнес-реинжиниринг / Е.З. Зиндер // Системы управления базами данных. - 1996. - № 1.- С. 18-22.

66. Иванова Ж.А. Проблемы управленческого учета и пути их решения / Ж.А. Иванова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №45.-С.2-20.

67. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Б. Ивашкевич. - Москва: Магистр, 2011. – 430с.

68. Ивашкевич В.Б. Основы и принципы интегрированного управленческого учета / В.Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. - 2017. – С.15-19.

69.Ивашкевич В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга / В.Б. Ивашкевич // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №7. - С.2-14.

70. Ильшева Н.Н. Достаточно ли данных учета по МСФО для построения эффективной системы управленческого учета? / Н.Н. Ильшева, А.М. Ляпкина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 22 (172). – С. 2–7.

71. Каверина О.Д. Организация управленческого учета: проблемы и суждения / О.Д. Каверина // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 8.-С.18-23.

72. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. - Москва: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.

73. Кальницкая И.В. Управленческая учетно-аналитическая система для целей управления организацией / И.В. Кальницкая //Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №45. – С. 11–17.

74. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей/ Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. Пер. с англ. - Москва: ЗАО «Олимп - Бизнес», 2004.- 326 с.

75. Каплан Р.С. Управленческий учет / Р.С. Каплан, Э.А. Аткинсон. – 3-е изд. - Москва: Вильямс, 2005. – 874 с.

76. Карзаева Н. Н. Риски деятельности организаций АПК как объект интегрированной отчетности / Н. Н. Карзаева, Ж.А. Телегина, А. В. Уколова // Известия Тимирязевской сельскохозяйственной академии. – 2015. – № 4. – С. 106-114.

77. Карпова Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Карпова Татьяна Петровна. – Москва, 2004. - 350 с.

78. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник / Т.П. Карпова. 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 350с.

79. Катков К.А. Формирование комбинированного селекционного индекса в овцеводстве/К.А. Катков//Вестник аграрной науки – 2019.- 5(80) – С.75-83.

80. Катков Ю. Н. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК/ Ю. Н. Катков, С.В. Никитина // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2011. - №8. - С. 29-35.

81. Керимов В. Э. Организация внутрихозяйственного контроля рисков в экономических субъектах / В.Э. Керимов // Вестник Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова. - 2014. – № 4 (70). – С. 44-51.

82. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник для бакалавров / В. Э. Керимов. – 8-е изд., перераб. и доп. - Москва: Дашков и К°, 2015. - 185с.

83. Киселев С. В. Система государственной поддержки сельского хозяйства в условиях членства России в ВТО: монография / С. В. Киселев [и др.]. - Экономика сельского хозяйства. - Москва. – 2016. – 119 с.

84. Клычова Г.С. Методические подходы к учету биологических активов растениеводства/ Г.С. Клычова [и др.]/Международный бухгалтерский учет. - 2015. №23. - С.15-23.

85. Козлова А.М. Внедрение международных стандартов финансовой отчетности как фактор повышения инвестиционной привлекательности компаний отрасли информационных технологий / А.М. Козлова [Электронный ресурс] /Официальный сайт Международного научно-исследовательского журнала //Режим доступа: <https://research-journal.org/economical/vnedrenie-mezhdunarodnyx-standartov-finansovoj-otchetnosti-kak-faktor-povysheniya-investicionnojprivlekatelnosti-kompanij-otrasli-informacionnyx-technologij/>.- (Дата обращения 17.09.2020)

86. Козменкова С.В. Особенности применения МСБ (IAS 41) «Сельское хозяйство» в российской практике учета и отчетности / С.В. Козменкова, Е.Н. Шатина // Международный бухгалтерский учет. - 2010. - № 16. - С.2-7.

87. Колпакова М.А. Информация и контроль информационного потока в процессе управления затратами в предпринимательских структурах / М.А. Колпакова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - №7. – С.31-38.

88. Комплексная программа развития биотехнологий в Российской Федерации на период до 2020 года. ВП-П8-2322. (утв. Правительством РФ 24.04.2012 N 1853п-П8). / Справочная правовая система «Гарант». - Режим

доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70068244/> - (дата обращения 15.04.2020).

89. Концевой Г.Р. Особенности организации управленческого учета сельскохозяйственного производства /Г.Р. Концевой, О.О. Злобина, И.А. Мухина // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №37.- С. 16-32.

90.Концевой Г.Р. Совершенствование методики оценки и управленческого учета материальных и биологических затрат в сельском хозяйстве / Г.Р. Концевой // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2015. - № 1. – С. 26-29.

91. Концептуальные основы представления финансовых отчетов [Электронный ресурс]/ Официальный сайт [www. minfin.gov.ru/ru](http://www.minfin.gov.ru/ru) //Режим доступа:https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=125979kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov. (дата обращения 15.04.2020).

92. Коровина М. А. Оценка биологических активов молочного скотоводства по справедливой стоимости: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Коровина Марина Александровна. - Краснодар, 2014. - 325 с.

93. Костюкова Е.И. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыболовецких организациях: монография / Е.И. Костюкова, Р.И. Галилова. - Ставрополь: АГРУС, 2013. – 156 с.

94.Костюкова Е.И. Перспективы и закономерности развития отечественной системы управленческого учета / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - №40.-С.21-31.

95. Костюкова Е.И. Опыт внедрения метода ABC в учетную практику сельскохозяйственных организаций/ Е.И. Костюкова, И.Г. Дерябина//Международный бухгалтерский учет. -2014. -№37(331) -С. 2-10.

96. Котова К.Ю. Управленческий учет в России: предпосылки становления и перспективы развития / К.Ю. Котова, В.Г. Балеевских // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №14.- С. 16-29.

97. Криничная Е. П. Теоретико-методические аспекты бухгалтерского учета и оценки биологических активов в сельскохозяйственных организациях: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.12 / Криничная Евгения Петровна. - п. Персиановский, 2011. - 203 с.

98. Кувалдина Т. Б. Теоретические и практические вопросы использования дисконтированной стоимости в бухгалтерском учете и отчетности / Т. Б. Кувалдина, Д. Р. Лапин // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 10. - С. 2-13.

99. Кузина А.Ф. Управленческий учет по стандартам МСФО в свеклосахарных компаниях / А.Ф. Кузина, В.Г. Вишневецкая // Теория и практика общественного развития. - 2013. – № 6. – С. 172–175.

100. Курманова А.Х. Реализация функций управленческого учета в интегрированной учетной системе сельскохозяйственной организации / А.Х. Курманова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - №44. – С.16-32.

101. Кусакина О. Н. Оценка и управление рисками аграрных предпринимательских структур на микроуровне / О. Н. Кусакина [и др.] // Вестник АПК Ставрополя. – 2016. - № 3(22/1). - С. 81-86.

102. Лебедева Г.В. Совершенствование учета производственных затрат сельскохозяйственных предприятий по экономическим элементам / Г.В. Лебедева // Вестник аграрной науки Дона. – 2009. – № 2. – С. 95–100;

103. Лисович Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: учебник / Г.М. Лисович. - 2-е изд., испр. и доп. - Москва: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 288 с.

104. Ложкина С.Л. Концепция формирования управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 / Ложкина Светлана Леонидовна. – Орел, 2014. - 355 с.

105. Лукьянов Б. В. Информационные технологии в управлении производством животноводческой продукции: монография / Б. В. Лукьянов, П. Б. Лукьянов. – Москва. – 2015. – 240 с.

106. Малицкая В. Б. Резервы и методические аспекты их отражения в учетной политике организации/ В. Б. Малицкая, И. В. Кузнецова, Н. Н. Волкова // Аудит и финансовый анализ. - 2016. - № 1. - С. 46-52.

107. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Малиновская Наталья Владимировна. – Москва, 2016. - 381 с.

108. Мариненко А.А. Методология трансформации бухгалтерской информации сельскохозяйственных организаций в условиях перехода на

международные стандарты финансовой отчетности: автореф. дис.... канд. эконом. наук / А.А. Мариненко. – Москва, 2009. - 23 с.

109. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. - 3-е изд., перераб. и доп. - Москва: ИНФРА-М, 2018. - 624 с.

110. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности": Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 20.07.2017) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/ - (дата обращения 04.05.2020 г.).

111. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: [утв. приказом Минфина России № 217н от 28 декабря 2015 г.] [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/ - (дата обращения 04.05.2020 г.).

112. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 "Сельское хозяйство": Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193593/ - (дата обращения 04.05.2020 г.).

113. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016) [Электронный ресурс] // - Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70008421/> - (Дата обращения 04.05.2020 г.).

114. Мелихов В.А. Концепция и технология формирования когерентно-интегрированной отчетности агропромышленных холдингов: монография/ В.А. Мелихов.- Волгоград ФГБОУ ВПО Волгоградский ГАУ ИПК «Нива», 2014. - 132 с.

115. Мелихов В.А. Методологические основы представления раскрытий о биологических активах и операционных сегментах

агропромышленных холдингов /В.А. Мелихов//Экономика и предпринимательство - 2014.- №12-3.- С.370-376.

116. Мелихов В. А. Учет и оценка долгосрочных и текущих биологических активов по требованиям МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» / В. А. Мелихов, И. А. Чусов // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: наука и профессиональное образование. - 2014. - № 3 (35). - С. 269-276.

117. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства: Приказ Минсельхоза РФ (ред. 22.10.2008) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_93451/ - (дата обращения 14.05.2020 г.).

118. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: Приказ Минсельхоза РФ 06.06.2003 № 792 [Электронный ресурс]// Справочная правовая система «Консультант Плюс» - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/ - (дата обращения 14.09.2020 г.).

119. Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве (вместе с "Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях"): Приказ Минсельхоза РФ от 02.02.2004 N 73 [Электронный ресурс]// Справочно-правовая система «Консультант плюс». http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66591/- (дата обращения 24.03.2021 г.).

120. Мизиковский Е. А. Оценка по справедливой стоимости / Е. А. Мизиковский, М. Н. Чинченко // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 12. – С. 37-44.

121.МСФО для специалистов и аналитиков [Электронный ресурс] /Официальный сайт www.finbaza.com // Режим доступа: <http://www.finbaza.com/6m-2017-msfo>. - (Дата обращения 24.03.2021 г.).

122. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. Ч.1. - 12-е изд. пер. с англ.- Москва: Альпина Пабlishер, 2017. – 1184 с.

123. Мюллер Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернен, Г. Миик / Пер. с англ. 3-е изд. - Москва: Финансы и статистика, 2010. – 136 с.

124. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета: учебник / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – пер с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – Москва: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.

125. Никандрова Л.К. Управленческий учет: учебное пособие / Л.К. Никандрова, И.В. Гулина. – Москва: МГПУ им. Ивана Федорова, 2013. - 170 с.

126. Николаева О.Е. Классический управленческий учет. 2-е изд. / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. - Москва: КРАСАНД, 2014. – 400 с.

127. Николаева С.А. Управленческий учет / С.А. Николаева. - Москва: ИПБ-БИНФА, 2002. – 176 с.

128. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125/ba9b085f177621c2b173993a2b3dc54b0d0eb053/- (Дата обращения 24.03.2020 г.).

129. Об утверждении положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Разъяснений к ним для применения на территории РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111243/- (Дата обращения 24.03.2020 г.).

130. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45140/- (Дата обращения 14.03.2020 г.).

131. Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве: Приказ Минфина РФ от 02.02. 2004 № 73 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66591/- (Дата обращения 14.03.2020 г.).

132. Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях»: Приказ Минфина РФ от 06.06.2003 № 792: [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_59524/ - (дата обращения 14.03.2020 г.).

133. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 25.10.2010) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/- (дата обращения 14.03.2020 г.).

134. Об утверждении Правил в области племенного животноводства «Виды организаций, осуществляющих деятельность в области племенного животноводства»: Приказ Минсельхоза РФ от 17 ноября 2011 г. N 431 "и о признании утратившими силу приказов Минсельхоза России" (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_125307/- (дата обращения 14.02.2020 г.).

135. О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014 г.) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/- (дата обращения 14.02.2020 г.).

136. О Государственной программе развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия (с изменениями на 8 февраля 2019 года): Постановление Правительства РФ от 14 июля 2012 г N 717. [Электронный ресурс] //

Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/902361843>. /- (дата обращения 14.02.2020 г.).

137. Ойхман Е.Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е.Г. Ойхман, Э.М. Попов. - Москва: Финансы и статистика, 1997.- 611с.

138. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон РФ от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/- (дата обращения 14.02.2020 г.).

139. Оливе Н. Г. Оценка эффективности деятельности компании: Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей: Пер. с англ. / Н. Г. Оливе, Ж. Рой, М. Ветер. - Москва: Вильяме, 2003.- 356 с.

140. О племенном животноводстве. Федеральный закон от 3 августа 1995 г. N 123-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 2 августа 2019 г.). [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Гарант». Режим доступа: <http://ivo.garant.ru/#!/document/10107888/paragraph/23464:0>. - (дата обращения 14.02.2020 г.).

141. Организация управленческого учета затрат в овцеводстве / В. И. Нитяго, М. У. Базарова, И. А. Билтуева; ФГОУ ВПО «БГСХА им. В. Р. Филиппова». – Улан-Удэ: Изд-во БГСХА им. В. Р. Филиппова, 2009. - 133 с.

142. Остаев Г.Я. Совершенствование методики управленческого учета / Г.Я. Остаев, И.М. Гоголев, М.М. Кислицкий // Экономика, труд, управление в сельском хозяйстве. - 2019. - №7(52). - С.28-33

143. Официальный сайт: Комитет сельского хозяйства Волгоградской области. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://ksh.volganet.ru/>

144. Официальный сайт: Министерство сельского хозяйства РФ. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://mcsx.gov.ru>

145. Официальный сайт: Российский союз промышленников и предприятий. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.rspp.ru/simplepage/475>

146. Официальный сайт: Федеральная налоговая служба. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.nalog.ru>

147.Официальный сайт: Федеральная служба государственной статистики. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gks.ru>

148.Официальный сайт: Федеральная служба государственной статистики. Территориальный орган по Волгоградской области. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://volgastat.gks.ru>

149.Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В.Ф. Палий. – Москва: ИНФРА-М, 2003. – 472 с.

150.Палий В. Ф. МСУ и финансовая отчетность учеб.- метод. пособие / В. Ф. Палий. - Москва: Инфра - М, - 2007 [Электронный ресурс]: // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (дата обращения 14.02.2020 г.).

151. Панахов А.У. Применение функционально-процессного подхода к управленческому учету затрат на современном этапе /А.У. Панахов //Аудиторские ведомости. – 2016. – №8. [Электронный ресурс] Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (дата обращения 14.02.2020 г.).

152. Пашигорева Г.И. Современные концепции управленческого учета: теория и практика: Монография / Г.И. Пашигорева, Н.И. Гуденко. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский гос. ун-т сервиса и экономики, 2010. – 175 с.

153. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.2. Ч.2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч.3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник. / М.З. Пизенгольц. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: Финансы и статистика, 2002. – 400с.

154. Пипко В.А. Учет производства и исчисление себестоимости продукции растениеводства и животноводства: учебное пособие / В.А. Пипко, А.В. Пипко, Е.И. Костюкова. – Ставропольский государственный аграрный университет. – Ставрополь: АГРУС, 2008. - 290 с.

155. План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

156. План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению: утв. приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 № 654 (ред. от 13.06.2001) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

157. Плотников В.С. Анализ оценки справедливой стоимости в соответствии с проектом концепции международной интегрированной отчетности/ В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - №9. - С.18-26.

158. Полозов А.Б. Синхронизация управленческого и финансового учета/А.Б. Полозов//МСФО журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты».- 2010. - №9.-С.21-40.

159. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: Приказ Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм от 29.01.2018) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

160. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" – ПБУ 9/99: Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

161. Положение по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008): Приказ Министерства финансов РФ от 27.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

162. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" – ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

163. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008: Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (ред.

от 28.04.2017) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

164. Попова Л.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебно – методическое пособие / Л.В. Попова [и др.]. – Москва: Дело и Сервис, 2016. – 448 с.

165. Попова Л.В. Условия использования справедливой стоимости в практической деятельности/Л.В. Попова// Аудиторские ведомости - 2017. №1-2 - С.18-26.

166. Портер М. Конкуренция/М. Портер. - Москва: Изд. дом «Вильямс», 2005.-352 с.

167. Проект Методических рекомендаций по учету биологических активов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mcx.ru/documents/document/> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

168. Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» ПБУ .../06 . - Режим доступа: http://old.mcx.ru/documents/document/v7_show/2638.77.htm. - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

169. Проняева Л. И. Проблемы учета активов по справедливой стоимости / Л.И.Проняева // Международный бухгалтерский учет. - 2010. - № 4 (136). [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

170. Пятов, М. Л. МСФО 41 "Сельское хозяйство" и сфера его применения [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов, И. А. Смирнова // БУХ.1С – интернет–ресурс для бухгалтера. - Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1501>. - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

171. Репин В.В. Бизнес-процессы компании: построение, анализ, регламентация/В.В. Репин. - Москва: РИА «Стандарты и качество», 2007.- 345 с.

172. Ришар Ж. Проблемы применения МСФО по учету сельскохозяйственной деятельности в России и Франции [Электронный ресурс] / Ж. Ришар, В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 10. // Справочно-правовая система

«Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

173. Рогуленко Т. М. Бухгалтерский учет: учебник. /Т. М. Рогуленко, В. П. Харьков. - 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Финансы и статистика, 2007.- 315 с.

174. Рожнова О.В. Управленческий учет как глобальная учетная наука / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 6. – С. 17–25.

175. Самусенко С.А. Современные теории управленческого учета в работах зарубежных авторов [Электронный ресурс] / С.А. Самусенко //Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №36 // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

176. Самылин А.И. Финансовый менеджмент: учебник / А.И. Самылин. Москва: Инфра-М, 2013. – 413 с.

177. Свиткин М.З. Стандарты ИСО серии 9000 версии 2000: новые шаги в практике менеджмента качества//Стандарты и качество. - 2000. - № 12.- С. 34-38.

178. Семиколенова М.Н. К вопросу о принципах управленческого учета [Электронный ресурс] / М.Н. Семиколенова // Аудиторские ведомости. - 2016. - №1 // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

179. Семиколенова, М.Н. Организационно-методические аспекты управленческого учета по сегментам деятельности [Электронный ресурс] / М.Н. Семиколенова // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 5. // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

180. Семина, Л.А. Проблемы постановки и внедрения системы управленческого учета в организациях [Электронный ресурс] / Л.А. Семина // Аудиторские ведомости. - 2015. - №6. // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

181. Серебрякова, Т.Ю. Институциональные подходы к классификации управленческого учета [Электронный ресурс] /Т.Ю. Серебрякова, О.А. Бирюкова, О.Р. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. –

№3-4. // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

182. Серебрякова, Т.Ю. Управленческий учет информации по сегментам как часть интегрированного учета [Электронный ресурс] / Т.Ю. Серебрякова, О.Р. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 8. // Справочно-правовая система «Консультант плюс». Режим доступа: <http://www.consultant.ru> - (Дата обращения 14.02.2020 г.).

183. Сигидов Ю. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению "Экономика" и специальностям "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", "Финансы и кредит" и "Налоги и налогообложение" / Ю. И. Сигидов [и др.]. - Москва: ИНФРА-М. - 2012. - 365 с.

184. Сигидов Ю.И. Классификация затрат для целей управленческого учета / Ю.И. Сигидов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 6. – С. 31–36.

185. Сигидов Ю. И. Оценка биологических активов молочного скотоводства по справедливой стоимости / Ю. И. Сигидов, М. А. Коровина // Международный бухгалтерский учет. – Москва. – 2014. – №36 (330). – С. 2-12.

186. Соколов А.Ю. Сравнительный анализ методов управленческого учета стоимости генерирования денежных средств (ТА) и учет затрат по потокам создания ценности (VSC) / А.Ю. Соколов, Т.В. Ельсукова // Интеллект. Инновации. Инвестиции. - 2013. - № 3. - С. 112–116.

187. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. - Москва: Магистр, 2009. – 287 с.

188. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 51.

189. Сорокина В.В. Тенденции развития инструментария управленческого учета [Электронный ресурс] / В.В. Сорокина // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – № 20. Справочно-правовая система «Консультант Плюс»

190. Степаненко Е. И. Основные направления государственной поддержки сельского хозяйства на современном этапе / Е. И. Степаненко // Экономика сельского хозяйства России. – 2017. – № 1. – С. 19-22.

191. Степаненко Е. И. Учетно–аналитическое обеспечение формирования инвестиционной стратегии сельскохозяйственных организаций / Е. И. Степаненко, С. А. Чеврычкин // Экономические и гуманитарные науки. – 2017. – № 12 (311). – С. 26-32.

192. Степаненко Е.И. Методика учета биологических активов сельскохозяйственных предприятий в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] / Е.И. Степаненко. - Режим доступа: [http://www.rgazu.ru/db/vestnic/2009\(1\)/econ_unh/023.htm/](http://www.rgazu.ru/db/vestnic/2009(1)/econ_unh/023.htm/) (Дата обращения 14.02.2019 г.)

193. Степаненко Е.И. Теория и методология формирования системы показателей деятельности показателей деятельности АПК имплементационного периода в условиях функционирования АПК: автореф. дис. на соиск. уч. степ. д-ра эконом. наук / Е.И. Степаненко. – Орел, 2008. – 51 с.

194. Сударушкина И. В. Цифровая экономика / И. В. Сударушкина, Н. А. Стефанова // АНИ: экономика и управление. –2017. –Т. 6. –№ 1(18). –С. 182-184.

195. Суйц В.П. Управленческий учет: учебник. – Высшее образование, 2007. – 371 с.

196. Сунгатуллина Р.Н. Международный опыт организации управленческого учета / Р.Н. Сунгатуллина, В.В. Загарских // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 12. – С. 17 – 26.

197. Супрунова Е.А. Контроллинг и управленческий учет: расстановка приоритетов [Электронный ресурс] / Е.А. Супрунова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №38. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

198. Сурин А.В. Инновационный менеджмент: Учебник./ А.В. Сурин, О.П. Молчанова - Москва: ИНФРА - Москва, 2008. – 368 с.

199. Татаровская Т. Е. Проблемные вопросы трансформации отчетности в соответствии с МСФО / Т. Е. Татаровская // Проблемы развития предприятий: теория и практика: материалы 16-й международной научно-практической конференции: В 3-х частях. Самарский государственный экономический университет (СГЭУ). – 2017. – С. 266-268.

200. Терехов А. М. Бухгалтерский учет и оценка биологических активов в сельскохозяйственных организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Терехов Андрей Михайлович. – Нижний Новгород, 2014. – 273 с.

201. Тодорова Л. Учет биологических активов: дис. на соиск. уч. степ. д-ра эконом. наук / Л. Тодорова. – Кишинэу, 2007. – 138 с.

202. Токарева Е.В. Развитие учетно-информационного обеспечения лизинга биологических активов: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Токарева Елена Викторовна. – Волгоград, 2018. - 254 с.

203. Удалова З. В. Использование МСФО в российской учетной практике / З. В. Удалова, Д. А. Кириченко // Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии. – 2014. – № 1 (16). – С. 48-53.

204. Удалова З.В. Методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями: монография / З.В. Удалова, О.А. Зубарева. – п. Персиановский: изд-во Дон ГАУ, 2010. – 372 с.

205. Ужахова М. Б. Справедливая стоимость и ее использование в бухгалтерском учете: состояние и перспективы: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Ужахова Милана Башировна. – Москва, 2011. – 205 с.

206. Усенко Л.Н. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями на основе применения стратегического управленческого учета / Л.Н. Усенко, З.В. Удалова // Управленческий учет. - 2011. – № 2. – С.34-39.

207. Учебное пособие АССА Дипифр [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://www.pwc.ru/ru.html>

208. Федоренко В.Ф. Передовые практики в отечественном племенном животноводстве: науч. аналит. обзор/ В.Ф. Федоренко [и др.]. – Москва: ФГБНУ «Росинформагротех», 2018. – 72 с.

209. Филатов А.С., Племенные и продуктивные качества овец волгоградской породы и их дальнейшее совершенствование/ А.С. Фролов, Н.Г. Чамурлиев, Е.А. Мельникова, А.Г. Мельников // Аграрно-пищевые инновации. 2020. Т. 9. N 1. С. 17-24

210. Фролов А. В. Организация бюджетирования в отрасли овцеводства как элемент эффективного управления / А. В. Фролов // Экономика

сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. - №4. - С. 38-40.

211. Фролов А. В. Организация управленческого учета в овцеводстве: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А. В. Фролов. – Москва, 2007. – 196 с.

212. Харчева И. В. Современные проблемы информационного, учетного и финансового обеспечения устойчивого развития АПК: монография / И. В. Харчева [и др.]. – Москва: Издательство РГАУ-МСХА. – 2015. – С. 157-162.

213. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; пер. с англ. // Москва: Финансы и статистика. – 2000. – 576 с.

214. Хонгрэн Ч. Управленческий учет / Ч. Хонгрэн, Дж. Фостер, Ш. Датар. - 10-е изд.; пер. с англ. – Санкт-Петербург: Питер, 2005. – 1008 с.

215. Хоружий Л. И. Модель оценки справедливой стоимости биологических активов и результатов их биотрансформации / Л. И. Хоружий // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – №8. – С. 6-10.

216. Хоружий Л. И. Проблемы адаптации Международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» / Л. И. Хоружий, Т. А. Сулова - Москва: Бухгалтерский учет, 2006. – 168 с.

217. Хоружий Л. И. Организационное и методологическое обеспечение бухгалтерского учета в системе экономической безопасности хозяйствующих субъектов: монография / [под ред. Л. И. Хоружий, Ю. Н. Каткова]. – Иркутск, 2017. – 134 с.

218. Хоружий Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л. И. Хоружий. – Москва: Финансы и статистика, 2014. - 496 с.

219. Хоружий Л. И. Развитие бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов: монография / Л. И. Хоружий, У. Ю. Дейч. — Москва: ИНФРА-М, 2016. - 148 с.

220. Хоружий Л. И. Теоретические аспекты калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции / Л. И. Хоружий // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 10. – С. 9–14.

221. Хосиев Б. Н. Существенность информации управленческого учета в системе АПК / Б. Н. Хосиев // Известия Горского государственного аграрного университета. – 2013. – Т. 50. - № 4-4. – С. 182 – 187.

222. Цепляева М. В. Аспекты отражения биологических активов в учетной политике по МСФО агрохолдингов / Н. Н. Балашова, В. В. Левкина, М. В. Цепляева // Интеграция науки и производства – стратегия устойчивого

развития АПК России в ВТО: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 70-летию победы в Сталинградской битве, 30 января – 01 февраля 2013 года, г. Волгоград. – Волгоград: ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2013. - С. 11-15;

223. Цепляева М.В. Методические аспекты учета расходов на производство и определения справедливой стоимости биологических активов / М.В. Цепляева, Н.Н. Балашова // Развитие АПК на основе принципов рационального природопользования и применения конвергентных технологий : материалы Международной научно-практической конференции, проведенной в рамках Международного научно-практического форума, посвященного 75-летию образования Волгоградского государственного аграрного университета, 30 января – 01 февраля 2019 года, г. Волгоград. - Волгоград: ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2019. – С. 3-8.;

224. Цепляева М.В. Методические основы представления и раскрытия информации о биологических активах и отчетно-операционных сегментах субъекта агробизнеса / Н.Н. Балашова, М.В. Цепляева (Володина) // Мировые научно-технологические тенденции социально-экономического развития АПК и сельских территорий: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 75-летию окончания Сталинградской битвы, 31 января – 02 февраля 2018 года, г. Волгоград. – Волгоград: ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2018. – С. 3-8.;

225. Цепляева М.В. Совершенствование системы учета биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях / М.В. Цепляева, Н.Н. Балашова// Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование.- 2012.- № 3.- С. 244-248.

226. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник практикум для бакалавров / В.Т. Чая, Г.В. Чая. – 5-е изд., перераб. и доп. - Москва: Изд-во «Юрайт», 2017. – 417 с.

227. Черных И.Н. Совершенствование ведения управленческого учета в организации на основе использования принципов МСФО / И.Н. Черных//Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 37 (187). – С. 11–16.

228. Шадрина М. А. Бухгалтерский учет селекционных достижений и анализ их эффективности / М. А. Шадрина, Н. Г. Володина // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 3. – С. 26-33.

229. Шалаева Л.В. Актуальные проблемы формирования современной концепции управленческого учета / Л.В. Шалаева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 16. – С. 16 – 24.

230. Шанк Дж., Стратегическое управление затратами/ Шанк Дж., Говиндараджан В. – Санкт-Петербург: ЗАО «Бизнес Микро», 1999. -278 с.

231. Шеер А.В. Бизнес-процессы: Основные понятия. Теория. Методы: Пер. с англ. – Москва: Просветитель, 1999. -152 с.

232. Шеремет А.Д. Управленческий учет / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова. – Москва: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

233. Широбоков В. Г. Проблемы трансформации отчетности по МСФО в аграрном секторе / В. Г. Широбоков, Р. С. Провоторов // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 2. – С. 2-7.

234. Шишкова Т.В. Учет биологических активов по МСФО: от исторической стоимости к справедливой оценке: монография / Т. В. Шишкова, А. О. Береза. - Казань: Бук, 2016. - 149 с.

235. Шуктуева О.И. Актуальные проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации// Фундаментальные исследования. - 2016. – № 3-1. – С. 216-220.

236. Шумейко М.В. Стратегический управленческий учет: монография / М.В. Шумейко, В.И. Ткач, Т.О. Графова. Ростов н/Д: Рост. гос. эконом. ун-т «РИНХ», 2008. 260с.

237. Щегловская Ю.А. Конвергенция принципов управленческого учета и МСФО при формировании и анализе консолидированной отчетности электроэнергетических компаний: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Щегловская Юлия Андреевна. – Москва, 2019. - 216 с.

238. Щегловская Ю.А. Консолидированная отчетность, основанная на принципах управленческого учета и МСФО: понятие и методика формирования / Ю.А. Щегловская // Аудит. – 2018. – № 3. – С. 6-10.

239. Ягупова Е.В. Биологические активы овцеводства и особенности их учета /Е.В. Ягупова, Е.В. Голубева//Сборник научных трудов по материалам Международной научно - практической конференции «Стратегические ориентиры инновационного развития АПК в современных экономических условиях.- Волгоград: ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2016. -С. 335-340.

240. Ягупова Е.В. Развитие учетного обеспечения управления биобизнес-процессами в овцеводстве: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 /Ягупова Елена Владимировна. - Воронеж, 2010. - 157 с.

241. Ягупова Е.В. Формирование системы учетно-аналитического документирования в овцеводческих хозяйствах /Е.В. Ягупова, Н.В. Чернованова//Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. -2017. -№ 2 (46). - С. 297-303.

242. Balashova N. N. Developing the Metodology to Form Integrated Reporting of agroholdings in the Russian Federation [Текст]/ N. N. Balashova, E. Šilerová, V. A. Melikhov// Agris on-line Papers in Economics and Informatics.-2015 number 4. - P. 19-29.

243. Balashova, N. N. Organizational and methodological approaches to development of accounting policy for formation of integrated accounting of interrelated agricultural companies / N. N. Balashova, V. A. Melikhov, M. A. Ovchinnikov, E. M. Egorova, E. V. Tokareva // European Research Studies Journal. – 2016. – Т. 19. – № 2 Special Issue. – С. 153–160.

244. Bryer R. A. The history of accounting and the transition to capitalism in England. Partone: theory //Accounting, OrganizationsandSociety. – 2000. - Т. 25. – №. 2. – С. 131-162.

245. Cairns, D. Accounting Harmonization, International Accounting and Finance / D. Cairns // London School of Economics Political Science. – 2000. – October. – p. 149-161.

246. Claudio, W. Management Accounting Change: a Review / W. Claudio, J. Cullen//Re vista de Administracao e Contabilidade da Unisinos. – 2013. – Vol. 10. – N 4. – P. 294–307.

247. Definition of Management Accounting. Statements on Management Accounting. Institute of Management Accountants, 2008. [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://docviewer.yandex.ru/view/356700162/>

248. Demortain, D. Scientists and the regulation of risk: Standardising control / D. Demortain // Edward Elgar Publishing Ltd. London. – 2011. – p. 284. ISBN 978-184980943-6.

249. Dobler, M. Attributes of corporate risk disclosure: An international investigation in the manufacturing sector / M. Dobler, K. Lajili, D. Zéghal // Journal of International Accounting Research. – 2011. – Т. 10. – №. 2. – С. 1-22.

250. Drury, C. Management and cost accounting / C. Drury. 7th ed. L.: South-Western Cengage Learning, 2008. – 776 p.

251. Garrison, R. Managerial Accounting / R. Garrison, P.E. Noreen. – NY: Irwin McGraw Hill, 2012. – 803 p.

252. Global management accounting principles [Электронный ресурс] / Официальный сайт CGMA // Режим доступа: <https://www.cgma.org/resources/reports/downloadabledocuments/global-managementaccounting-principles.pdf> (

253. Global management accounting principles, PAS 1919 [Электронный ресурс] / Официальный сайт CGMA // Режим доступа: <https://www.cgma.org/resources/reports/globalmanagementaccountingprinciples/pas1919.html>

254. Hammer M., Stanton S. Now Process Enterprises Really Work // Harvard Business Review/ 1999. November – December. P. 118.

255. Homgren, Ch., Srikant Datar, Madhav Rajan. Cost Accounting: A Managerial Emphasis / Ch. Homgren, Srikant Datar, Madhav Rajan. 15th ed. Prentice Hall, 2014. – 960 p.

256. International Financial Reporting Standards (Conceptual Framework). International Accounting Standards Board. – UK: CPI Group (UK) Ltd, Groydon, 2013. - 1352 p.

257. International standard on the integrated reporting. Available at: <http://www.pwc.ru/International Integrated Reporting Framework>

258. Johnson, H.T. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting / H.T. Johnson, R.S. Kaplan // Boston: Harvard Business School Press. – 1987. – January. – P. 22–29.

259. Kaplan, R.S. Advanced Management Accounting / R.S. Kaplan, A.A. Atkinson. – 2nd edition. – Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1989. – 817 p.

260. Kaplan, R.S. The strategy focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment / R.S. Kaplan, D.P. Norton. – Boston; Toronto; London: Harvard Business School Press, 2001. – 400 p.

261. Kasanen, E. The Constructive Approach in Management Accounting / E. Kasanen, K. Lukka, A. Siitonen // Journal of Management Accounting Research. – 1993. – Vol. 5. – P. 251.

262. King, M. Integrate: Doing Business in the 21st Century [Online] Available / M. King, L. Roberts // <http://www.mervynking.co.za/pages/publications.htm>

263. Management Accounting in Support of the Strategic Management Process. CIMA Executive Summary Report. Chartered Institute of Management Accountants. The Helicon One South Place, London, 2015. - Volume 11 Issue 1. - 20 pp. - URL: <https://www.cimaglobal.com/Research--Insight/Management-accounting-in-support-of-the-strategic-management-process/>

264. Monroy, C. R. Activity Based Costing, Time-Driven Activity Based Costing and Lean Accounting: Differences among three accounting systems' approach to manufacturing / C. R. Monroy, A. Nasiri, M. A. Peláez. //Annals of Industrial Engineering. Springer London. – 2014. – P. 11-17.

265. Ovchinnikov, A. S. Monitoring of Integrated Accounts Rendering and Non-Financial Information Disclosure to Agricultural Holdings (on the Basis of the Volgograd Region) / A. S. Ovchinnikov, A. N. Tseplyaev, N. N. Balashova, E. Šilerová, V. A. Melikhov // Agris on-line Papers in Economics and Informatics. – 2014. – Vol. 6. – No 4. – p. 89-100.

266. Solomons, D. The historical development of costing / D. Solomons // Studies in cost analysis, Homewood Illinois: Richard D. Irwin. – 1968. – P. 3–49.

267. Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century// [www.ir.org.ru/attachments/article-IR Discussion Paper-2011.pdf](http://www.ir.org.ru/attachments/article-IR%20Discussion%20Paper-2011.pdf).

268. Tseplyaeva, M. V. Biological assets in agricultural enterprises calculation system perfection / M. V. Tseplyaeva, N. N. Balashova // Proceedings of the Lower Volga Agricultural University Complex: Science and Higher Professional Education. – 2012. – No. 3. – C. 127-154.

269. Weber, J.-L. Implementation of land and ecosystem accounts at the European Environment Agency (Article) / J.-L. Weber // Ecological Economics. – Vol. 61. Is. 4. 15 March 2007. – p. 695-707. ISSN 0921-8009.

270. Wilkins T., Zimmer I. The effect of leasing and different methods of accounting for leases on credit evaluations // Accounting Review. – 1983. – C. 749-764

ПРИЛОЖЕНИЯ

Точки сближения принципов МСФО и управленческого учета [237;256;263].

МСФО		Управленческий учет
Сбор, накопление, систематизация, обработка, интерпретация информации		
Пересечение значительного количества качественных характеристик информации		
Единство подходов к: определению уместной информации		
Допущение об имущественной обособленности экономического субъекта		
Единство ожиданий/предпосылок /оценок менеджмента в отношении явлений, процессов и возможности компании непрерывно продолжать деятельность в обозримом будущем		
Методы управления рисками, выбора ключевых показателей эффективности, бизнес-модели и бизнес-функций		
Применение для компаний разных масштабов, отраслей экономики, организационно-правовых форм		
МСФО	Управленческий учет	Возможности объединения
Принципы, определяемые «Концептуальными основами МСФО»	Многообразие подходов к составу принципов: принципы в соответствии с PAS	Формирование интегрированных принципов управленческого учета и МСФО
Неоперативный характер информации	Оперативный характер информации	Использование оперативных данных (методики прогнозирования)
Возможность использования справедливой стоимости	Возможность использования прогнозной, плановой стоимости	Использование справедливой стоимости в тех случаях, когда МСФО это разрешает для их интерпретации стейкхолдерами
Соблюдение принципа сопоставимости информации	Соблюдение принципа сопоставимости данных при отсутствии объективных факторов его неприменения	Соблюдение принципа сопоставимости данных при отсутствии объективных факторов его неприменения
Регламентированная среда: обязательное соблюдение положений МСФО и принятой учетной политики	Учетная политика может носить рекомендательный характер	Введение в действие обязательной для соблюдения учетной политики: не противоречащей МСФО и отражающей специфику деятельности компании. Последовательное применение учетной политики
Наличие элементов отчетности, принципов их оценки и признания	Признание и оценка элементов отчетности не являются обязательными	Закрепление в учетной политике порядка признания и оценки обязательных элементов отчетности
Методы ведения учета: методы бухгалтерского финансового учета	Необязательное использование методов бухгалтерского финансового учета	Использование методов бухгалтерского финансового учета: счета; двойная запись; документация; калькуляция; баланс; отчетность, а также количественных методов
Преобладающий характер финансовой информации	Широкое распространение как финансовой, так и нефинансовой (производственной) информации	Использование финансовой и нефинансовой информации, раскрытие взаимосвязи показателей
Допущение о периодичности подготовки информации: не реже одного раза в год	Периодичность формирования информации – регулируется менеджментом	Формирование информации: не реже одного раза в месяц с учетом требования оперативности данных и сроков их подготовки
Отраслевые особенности: учитываются только для соблюдения требований положений некоторых МСФО	Отраслевые особенности играют значимую роль	Принятие во внимание отраслевых особенностей на каждом этапе: сбора; обработки; интерпретации; анализа информации и принятия управленческих решений

название субъекта племенного овцеводства

**ПОЛОЖЕНИЕ ПО УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ
БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ В ПЛЕМЕННОМ ОВЦЕВОДСТВЕ**
Ведение. Руководство. Требования.

СОБСТВЕННИК: Положение является собственностью
(*название субъекта племенного овцеводства*)
ВВОДИТСЯ ВПЕРВЫЕ

Продолжение приложения Б

1. Общие положения

Положение по управленческому учету биологических активов племенного овцеводства (далее – Положение) определяет основы осуществления деятельности по управленческому учету биологических активов, устанавливает особенности формирования информации управленческого учета, цели и назначение ее использования.

Положение исходит из реализации системного подхода и основывается на практическом применении процессного подхода в управлении биологическими активами племенного овцеводства.

2. Область применения

Настоящее Положение имеет внутриорганизационный характер, действует в отношении объектов и субъектов управленческого учета биологических активов, применяется в соответствии с организационной структурой. Действие Положения не распространяется на объекты и субъекты бухгалтерского (финансового), налогового, статистического и др. видов учета.

3. Понятия и определения

В настоящем Положении используются указанные ниже понятия, которые означают следующее:

управленческий учет есть процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и передачи релевантной информации, об объектах управления (биологические активы племенного овцеводства), внутренним пользователям, использующим ее для планирования, оценки и контроля за внешней и внутренней деятельностью и эффективностью использования ресурсов;

управленческий учет (с позиций системного подхода) представляет собой совокупность упорядоченных, целостно функционирующих, взаимосвязанных элементов, связанных между собой причинно-следственными связями (система ключевых показателей; бюджетирование; научно обоснованная классификация и учет затрат, калькулирование себестоимости племенной продукции; внутренний контроль; учет по бизнес-процессам и центрам ответственности (ЦО); управленческая отчетность), с целью создания информационного обеспечения процесса принятия эффективных управленческих решений, реализации функций управления биологическими активами;

ведение управленческого учета биологических активов - практическая организационно-методическая деятельность по осуществлению управленческого учета в субъекте племенного овцеводства;

продукт ведения управленческого учета биологических активов - информация, полученная в результате осуществления управленческого учета, систематизированная и структурированная определенным образом в первичных учетных документах, учетных регистрах, в виде форм внутренней управленческой отчетности, а также таблиц, графиков, схем, диаграмм и т.п., представляемая на бумажных носителях и (или) в электронном виде;

процедура управленческого учета биологических активов - это методологически определенная последовательность действий по наблюдению, идентификации, измерению, накоплению, анализу, подготовке, интерпретации и передаче информации, обусловленная оперативными, тактическими и стратегическими целями субъекта племенного овцеводства;

инструменты управленческого учета биологических активов - это экономические средства, позволяющие методически (технически) осуществить его процедуры;

метод управленческого учета биологических активов - это совокупность приемов и способов, посредством которых в информационной системе отражаются учетные объекты субъекта племенного овцеводства.

4. Содержание

4.1. Цель и задачи ведения управленческого учета биологических активов

Цель ведения управленческого учета биологических активов состоит в создании информационного обеспечения процессов планирования, контроля и принятия управленческих решений по повышению качества, генетической и продуктивной ценности биологических активов, достижения стратегических и оперативных целей на основе фактических, нормативных и прогнозных показателей функционирования субъекта племенного овцеводства, его бизнес-процессов, подразделений.

Задачи ведения управленческого учета биологических активов:

- 1) формирование информации о ресурсах, затратах и результативности функциональных бизнес-процессов технологии разведения племенного скота и подпроцессов, в рамках этих бизнес-процессов;
- 2) информационное обеспечение функций управления биологическими активами:
 - процесса планирования - предоставление информации о фактических и предполагаемых (нормируемых, прогнозируемых) затратах и результатах племенного дела, исходя из существующей и ожидаемой конъюнктуры рынка, динамики экономической ситуации и изменений внешней среды;
 - процесса контроля - предоставление информации о финансовых и нефинансовых показателях производства племенного скота, его бизнес-процессов, структурных функциональных подразделений; мониторинг и измерение показателей деятельности на различных уровнях управленческого контроля; инициация корректирующих мероприятий, необходимых для достижения запланированных целей; корректировка целей (планов); экономический контроль племенной деятельности;
 - процесса принятия решений - формирование базы ценообразования на племенную продукцию, информационное обоснование решений о создании новых племенных пород с высокой генетической и продуктивной ценностью, расширение доли рынка племенной продукции и др.;
 - процесса мотивации – формирование информации о качестве и объеме выполняемых функций персоналом субъекта племенного овцеводства, в целом, центрами ответственности, функциональными бизнес-процессами и увязка результатов деятельности с системой оплаты труда и премирования;
- 3) информационное обеспечение процесса формирования бухгалтерской отчетности;
- 4) формирование информации для анализа наличия и движения ресурсов (материальных, трудовых, интеллектуальных, финансовых, информационных и т.д.), эффективности и оптимизации их использования;
- 5) предоставление информации для оценки влияния затрат на финансовые результаты племенной деятельности;
- 6) формирование информации о величине себестоимости племенной продукции, исходя из ее полноты, оперативности, методики распределения накладных затрат;
- 7) информационное обеспечение текущей племенной деятельности в целом, его функциональных бизнес-процессов, подпроцессов, структурных подразделений на основе оценки их качества, уровней рентабельности, а также рентабельности отдельных видов племенной продукции;
- 8) информационное обеспечение стратегической племенной деятельности, в целом, и в разрезе его функциональных бизнес-процессов, подпроцессов, и структур, путем формирования стратегической информации для принятия конкретных стратегических управленческих решений.

4.2. Субъекты управленческого учета биологических активов и требования, предъявляемые к ним

Субъектами управленческого учета биологических активов являются профессиональные исполнители (сотрудники бухгалтерской, планово-финансовой и др. службы экономического профиля управления), обладающие достаточной профессиональной квалификацией для выполнения процедур управленческого учета биологических активов, владеющие техникой, методами (методиками) и инструментами его ведения.

Субъекты управленческого учета должны отвечать следующим требованиям:

иметь высшее экономическое (желательно профильное - бухгалтерское) образование;

обладать достаточными высокими практическими навыками учетно-аналитической (в необходимых случаях - контрольно-прогностической и финансово-экономической) работы;

на профессиональном уровне владеть специфическими методами управленческого учета биологических активов (в т.ч. стратегическими);

обладать необходимыми знаниями в области технологии выращивания племенного скота, отраслевой специфики селекционно-генетической деятельности и характеристик качества биологических активов как племенной продукции;

обладать необходимыми знаниями в области этапов процесса принятия управленческих решений и потребностей разных уровней управления и контроля;

разделять ценности и стратегические цели субъекта племенного овцеводства и неукоснительно соблюдать нормы организационной культуры и этики;

полностью соблюдать нормы профессиональной бухгалтерской этики, обладать высокими морально-этическими характеристиками, строго выполнять профессиональные требования в отношении информации конфиденциального характера;

быть профессионально подготовленными для понимания теоретико-методологических основ и практического ведения управленческого учета биологических активов в соответствии с предписанным уровнем компетентности;

обладать профессиональным суждением, относительно перспектив развития управленческого учета биологических активов, используемых им методов и качества формируемой учетной информации;

обладать профессиональными навыками и умением осуществлять ведение управленческого учета биологических активов в автоматизированной информационной среде.

4.3. Основные направления ведения управленческого учета биологических активов

Направлениями ведения управленческого учета биологических активов в субъекте племенного овцеводства являются:

- формирование системы показателей стратегического развития племенного производства, в разрезе его функциональных бизнес-процессов и структурных подразделений;

- формирование информации (плановой, нормативной, фактической, прогностической) о затратах, для контроля и управления ими, и определения себестоимости племенной продукции;

- использование информации о затратах в прогнозировании и бюджетировании, для определения будущих значений затрат, выручки, финансовых и нефинансовых результатов племенного производства, в целом, его бизнес-процессам и центрам ответственности;

- разработка критериев и оценочных показателей деятельности по племенному производству в целом и центрам ответственности;

- аналитическое оценивание и разработка практических рекомендаций по результатам сравнения ожидаемых (плановых) и фактических значений показателей:

- организация управленческого учета биологических активов. Продолжение приложения

- формирование системы внутренней управленческой отчетности по производству племенной продукции.

4.4. Основные процессы, обеспечивающие ведение управленческого учета биологических активов

Идентификация, измерение и накопление

Процесс идентификации состоит в определении, классификации и оценке хозяйственных операций и иных экономически значимых событий с целью последующего отражения соответствующей информации в системе управленческого учета биологических активов.

Процесс измерения заключается в представлении информации о хозяйственных операциях и иных экономически значимых событиях (свершившихся фактически или потенциально возможных) в количественном и качественном выражении. Основывается на количественных и стоимостных оценках.

Процесс накопления представляет собой упорядоченное и последовательное отражение и классификацию хозяйственных операций, иных экономически значимых событий в соответствующих учетных регистрах.

Анализ, подготовка и интерпретация информации

Процесс анализа информации предусматривает определение совокупности пользователей и задач для реализации аналитической (оценочной) деятельности, выявление ее взаимосвязи с другими экономически значимыми событиями и ситуациями; состоит в предоставлении наиболее адекватной отчетной информации.

Процессы подготовки и интерпретации информации заключаются в согласовании прогнозируемых и фактических учетных данных, подготовке по ним уместных аналитических заключений, в том числе прогностического характера.

4.5. Основные элементы, обеспечивающие ведение управленческого учета биологических активов

Ведение управленческого учета биологических активов в субъектах племенного овцеводства определяется важнейшими функциями управления (прогнозирование, планирование, контроль, учет, организация, мотивация, принятие решений).

В соответствии с этим его ведение обеспечивают следующие ключевые элементы:

система ключевых показателей развития;
 бюджетирование и внутренний контроль;
 учет затрат и калькулирование себестоимости племенной продукции;
 учет по функциональным бизнес-процессам, подпроцессам, центрам ответственности;
 управленческая отчетность.

Система ключевых учетных показателей предполагает включение, в качестве учетных объектов, целей развития и функционирования племенного производства.

Бюджетирование и контроль бюджетов предполагают разработку серии бюджетов, количественно отражающих текущие и стратегические направления племенной деятельности субъекта племенного овцеводства, в разрезе функциональных бизнес-процессов и структурных подразделений, и аналитический контроль их исполнения.

Учет затрат, финансовых результатов и калькулирование себестоимости предполагают использование различных методов формирования (по функциональным бизнес-процессам, подпроцессам и т.д.) и распределения затрат для исчисления себестоимости племенной продукции, применение оптимальных вариантов калькуляционных систем.

Учет по центрам ответственности определяется процессно-ориентированной организационной структурой, в соответствии с которой осуществляется выделение и иерархия центров ответственности (функциональные бизнес-процессы и структурные подразделения), выступающих ее основными элементами, а также устанавливаются количественные и качественные параметры оценки их деятельности.

Управленческая отчетность обеспечивает управленческий персонал всех уровней необходимой управленческой информацией прогнозного, планового, фактического характера, для проведения анализа, принятия решений, планирования и контроля племенной деятельности субъекта агробизнеса, посредством формирования совокупности формализованных отчетов, интегрирующих в себе систему взаимосвязанных финансовых и нефинансовых показателей, племенной деятельности в целом, в разрезе его функциональных бизнес-процессов и видов племенной продукции.

4.6. Процедуры, инструменты и методы, используемые для ведения управленческого учета биологических активов

Процедуры ведения управленческого учета биологических активов подразделяются на бухгалтерские (учетно-калькуляционные), аналитические (управленческие), контрольные и организационные.

Бухгалтерские (учетно-калькуляционные) процедуры включают: научно-обоснованную классификацию затрат, учет затрат, распределение затрат, калькулирование себестоимости функциональных бизнес-процессов, племенной продукции.

Состав аналитических (управленческих) процедур определяют информационное обеспечение оперативных и стратегических решений, формирование оценочных показателей, разработка форм управленческой отчетности.

Содержание контрольных процедур составляют бюджетирование, контроль бюджетов и анализ отклонений.

Организационные процедуры предусматривают практическую организацию, стандартизацию, регламентацию управленческого учета биологических активов, разработку учетной политики.

Инструменты ведения управленческого учета биологических активов подразделяются на бухгалтерские (учетно-калькуляционные), аналитические (управленческие), контрольные и организационные.

Бухгалтерские (учетно-калькуляционные) инструменты включают: калькуляционные системы (из числа традиционных и инновационных), систему счетов управленческого учета биологических активов.

Состав оперативных аналитических (управленческих) инструментов ведения управленческого учета биологических активов определяют: анализ безубыточности, маржинальный анализ, операционный анализ, релевантный анализ, ценообразование, в том числе трансфертное.

Стратегическими аналитическими инструментами ведения управленческого учета биологических активов выступают: инвестиционный анализ, стратегический анализ, анализ цепочки потребительской ценности продуктов, анализ сильных и слабых сторон деятельности (SWOT-анализ), функционально-стоимостный анализ, стратегическое ценообразование, система ключевых показателей.

Содержание оперативных и стратегических контрольных инструментов определяют: основные и операционные бюджеты, жесткие и гибкие бюджеты, факторный анализ отклонений.

Организационные инструменты предусматривают практическую разработку организационной структуры в качестве основы для ведения управленческого учета биологических активов в субъекте племенного овцеводства, Стандартов и Регламентов по управленческому учету биологических активов, положений учетной политики по управленческому учету биологических активов.

Методы ведения управленческого учета биологических активов подразделяются на бухгалтерские и аналитические. В состав бухгалтерских методов ведения управленческого учета биологических активов включаются: документация, инвентаризация, оценка, двойная запись, счета, бюджетирование, калькулирование, контроль, отчетность, прогнозирование, информирование, отчетность.

К аналитическим методам ведения управленческого учета биологических активов относятся: элементарные методы обработки исходной информации (формульный, графический, табличный, сравнения, группировки / детализации, ранжирования), классические методы экономического анализа (детерминированного, стохастического, факторного, финансовых вычислений, статистические, математические), эконометрические методы (регрессионного, матричного анализа), методы исследования операций (линейного программирования, в том числе симплексный метод, матричные методы), методы теории принятия решений (имитационного моделирования, экспертных оценок, деревьев, Дельфи, сценариев и т.п.).

4.7. Факторы, оказывающие влияние на ведение управленческого учета биологических активов

Ключевыми факторами влияния на ведение управленческого учета биологических активов являются:

особенности нормативно-правового регулирования деятельности субъектов племенного овцеводства;

уровень внутренней стандартизации и регламентации функциональных бизнес-процессов племенного производства;

тип и уровень организационно-производственной структуры и организационной культуры;

состояние внутрифирменной системы стандартов по управленческому учету биологических активов;
 тип и требуемый уровень детализации информации необходимый для принятия управленческих решений;
 уровень развития и состояние автоматизированных систем информационного обеспечения ведения управленческого учета биологических активов;
 уровень экономических знаний и профессиональной компетенции руководителей субъектов племенного овцеводства и специалистов учетно - финансового профиля.

5. Условные обозначения и сокращения

В настоящем Стандарте не используются.

6. Пользователи продуктами ведения управленческого учета биологических активов и их основные информационные потребности

Пользователями управленческой учетной информации являются:

высший уровень управления (совет, общее собрание, руководитель, заместители руководителя и др.) (нуждается в интегрированной внутренней отчетности: о достижении поставленных целей; о фактических результатах функционирования структурных подразделений, функциональных бизнес-процессов; о деятельности субъекта племенного овцеводства в целом (за прошедший период, на конкретный момент времени); в анализе внешних и внутренних факторов, влияющих на результаты достижения производственных целей, а также в плановых и прогнозных показателях деятельности на предстоящий период);

владельцы бизнес-процессов и руководители структурных подразделений всех уровней (руководители производственных структур, функциональных отделов и т.д.) (заинтересованы во внутренней управленческой отчетности, включающей значения ключевых показателей деятельности функциональных бизнес-процессов, подразделений на конкретный момент времени, результаты их аналитической обработки, нуждаются в информации планового и прогнозного характера);

специалисты функциональных бизнес-процессов и структурных подразделений (в пределах своей компетенции заинтересованы в информации о деятельности структурных единиц и процессов субъекта племенного овцеводства, прогнозе внешних и внутренних факторов, оказавших влияние на результаты их деятельности);

сотрудники (заинтересованы в информации о результативности деятельности субъекта племенного овцеводства, о его месте на рынке, о прогнозе его социально-экономического развития, о кадровой стратегии, условиях труда и уровне его оплаты, о социальной политике)

7. Внесение изменений

Изменения в настоящее Положение вносятся при уточнении понятий и/или расширении их перечня, существенном преобразовании условий деятельности, состоящем в возникновении новых процедур, инструментов и методов ведения управленческого учета, а также повлекших появление иных направлений ведения управленческого учета биологических активов, уточнении требований к профессиональной компетенции субъектов управленческого учета биологических активов.

8. Приложения

В настоящем Положении отсутствуют.

9. Библиографические ссылки на нормативно-справочную информацию

Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета. МЭРТ РФ. - (<http://www/cma.org.ru>)

Преимущества применения МСФО при формировании системы
управленческого учета

Позиции	Возможные преимущества
Организационно-технические	<ol style="list-style-type: none"> 1) Снижение затрат на содержании аппарата управления (финансовой службы); 2) Повышение оперативности выработки и реализации управленческого решения 3) Отсутствие необходимости согласовывать информацию, полученную из различных учетных систем; 4) Отказ от процедуры сверки между информацией различных учетных систем; 5) Упрощение процедуры автоматизации (менее комплексный программный продукт); 6) Внедрение системы бюджетирования как средства управления и контроля за издержками; 7) Организация учета затрат по циклам производства
Методологические	<ol style="list-style-type: none"> 1) Оценка биологических активов в бухгалтерской финансовой отчетности по справедливой стоимости (МСФО 41 «Сельское хозяйство» и МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости») 2) Подразделение затрат отрасли животноводства по временам года 3) Организация учета затрат по циклам (бизнес процессам) 4) Применение принципа двойной записи как контрольного инструмента за полным составом информации 5) Применение синтеза актуальных калькуляционных систем учета затрат и исчисления себестоимости продукции 6) Принцип отраслевого соответствия: заключается в проникновении отраслевой специфики, принятых в отрасли практики и норм в каждый компонент учета; 7) Принцип адаптивного раскрытия информации: характеризуется учетом интересов разных категорий при определении объема и глубины раскрываемых данных; 8) Принцип гармонизации нефинансовых и финансовых данных: основывается на взаимодополняющих и поясняющих друг друга нефинансовых и финансовых показателях; 9) Принцип риск-вариативности: предполагает адаптивный подход к характеру и объему раскрываемой информации в зависимости от наличия/отсутствия операционных рисков, вероятности и величины потенциального оттока денежных средств в случае их реализации

Приложение Г

Стандарты, рекомендуемые к применению в системе управленческого учета на основе их учетно-аналитических возможностей [216;226;237;268]

Стандарт МСФО	Управленческий учет	Возможность интеграции
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»: проводить анализ наличия признаков обесценения активов (при наличии признаков обесценения оценивать до возмещаемой стоимости актива и признавать в составе прибыли или убытка эффект от обесценения	Прогнозы, бизнес-план компании, содержащие информацию о достаточности будущих операционных денежных потоков для возмещения стоимости актива;	Формирование допущений и предпосылок менеджмента, используемых для проведения тестирования активов на наличие признаков обесценения
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: раскрывать критерии признания и базу оценки резервов	Документы, доказывающие позицию компанию в суде, оценки вероятности и величины неблагоприятного исхода по делу	Определение ожиданий менеджмента в отношении резервов
МСФО (IAS) 16 «Основные средства» МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»: определять порядок учета ОС и нематериальных активов, устанавливать порядок оценки балансовой стоимости, раскрывать существенную информацию	Расчетные оценки менеджмента на демонтаж и утилизацию активов; информация об особенностях использования активов в производственно-хозяйственной деятельности компании	Установление методов начисления амортизации, группировки основных средств, нематериальных активов и их оценки
МСФО (IAS) 2 «Запасы»: определять величину затрат, порядок их признания в качестве расходов	Политика расчета себестоимости, калькуляции затрат	Определение порядка оценки и списания запасов в расходы отчетного периода, способов расчета себестоимости
МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: определять и раскрывать справедливую стоимость МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» Оценка справедливой стоимости биологических активов	Оценка на основе ставок по аналогичным сделкам или средневзвешенной стоимости капитала компании, ожидаемой внешними инвесторами нормы доходности на вложенный капитал с учетом временной стоимости денег и характерных для актива рисков	Определение ставки дисконтирования для отражения временной ценности денежной оценки
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»: определять правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам, признания обязательства и расходов	Информация о штатной численности персонала, планах индексации фонда оплаты труда и изменении состава выплат сотрудникам в будущем	Определение значений показателей, влияющих на величину вознаграждения работникам

Характеристика функций в племенном животноводстве на федеральном, региональном и местном уровнях (составлено автором)

Уровень	Функции, нормативная база
Федеральный	1) Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 годы 2) Федеральная научно техническая программа развития генетических технологий
Региональный	1) Контроль взаимодействия субъектов племенной деятельности на государственном и локальном уровнях, оценка их эффективности 2) Распределение субсидий 3) Экспертиза племенной продукции
Субъект племенной деятельности	Проекты: + улучшение племенных и продуктивных качеств (развитие породы); + совершенствование технологического обслуживания; +совершенствование технического обслуживания Процессы: +племенное производство; +производство мяса, молока и шерсти

Приложение Е

Процессы биотрансформации племенных биологических активов
овцеводства и учета затрат племенной деятельности [109;112;116]

Название процесса в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство»	Содержание процесса	События, обуславливающие отражение в учете затрат племенного производства
Процесс роста	Качественно-продуктивное улучшение и прирост живой массы племенных биологических активов	Проверка повышения мясо-шерстной продуктивности и прироста живой массы растущих животных
Процесс вырождения	Износ и снижение продуктивности племенных животных	Своевременная выбраковка и (или) продажа низкопродуктивных животных
Процесс продуцирования	Производство мяса, молока, шерсти и побочной продукции	Измерение объема и оценки произведенной основной и побочной продукции
Процесс размножения	Приплод новых биологических активов	Использование современных способов воспроизводства племенного стада высокопродуктивных животных

Приложение Ж

Объекты учета по МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [90]
(составлено автором)

Цель деятельности субъекта – управление ростом, размножением/ продуцированием и вырождением живого животного или живого растения (т.е. биотрансформация биоактивов)

ДА

НЕТ

Вне сферы деятельности МСФО (IAS) 41.
Применяется МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или иной МСФО
Например:

- Животные в зоопарке, цирковых учреждениях и т.п.;
- Разведение собак с целью охраны объектов (а не их продажи);
- Многолетние растения, выполняющие декоративную функцию;
- Рыбный промысел в океане;
- Вырубка леса;
- Земля сельскохозяйственного назначения;
- НМА сельскохозяйственного назначения

Цель деятельности компании - сельскохозяйственная деятельность, то есть:

- 1) Управление биотрансформацией биологических активов, в т.ч. оценка и контроль их качественных и количественных изменений;
- 2) сбор продукции с биологических активов с целью:
 - их продажи;
 - или преобразования в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы

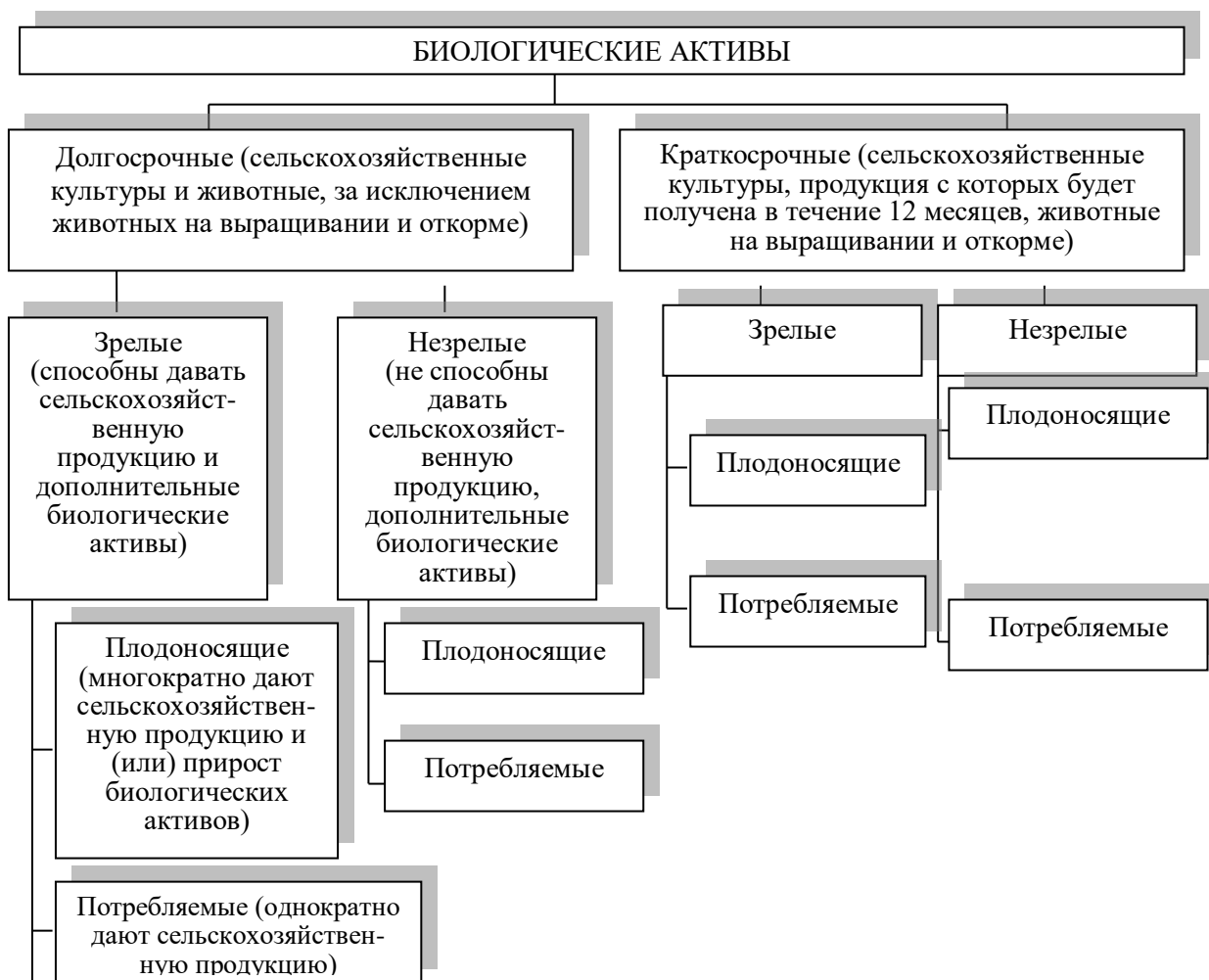
Определения			
Биологический актив – живое животное или живущее растение	Сельскохозяйственная продукция- Продукция, собранная с биологических активов	Плодовая культура – это: <ul style="list-style-type: none"> • живое растение, которое используется для получения сельскохозяйственной продукции; • плодоносит в течение более одного отчетного периода; • с малой вероятностью будет продано в качестве сельскохозяйственной продукции (за исключением продажи в качестве плодов) 	
МСФО (IAS) 41 применяется для учета следующих объектов:		Примеры	
1. Биологические активы; 2. Сельскохозяйственная продукция В момент ее сбора (в т.ч. продукция на плодовых культурах); 3. Государственные субсидии	Если они относятся к сельскохозяйственной деятельности	Корова Свинья Деревья Сахарный Кукуруза/Плодово- в лесопарке ¹ тростник ² Пшеница ³ ягодные ⁴	
		↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ Молоко/ Туша Поваленные Початки кукурузы/ коровы свиньи деревья Собранный Зерна пшеницы сыр тростник	↓ ↓ ↓ ↓ ↓ ↓ Чайный лист Фрукты
МСФО (IAS) 41 НЕ применяется в отношении следующих объектов (п.2, 5А, п.6)			
а) плодовые культуры, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности (см. МСФО (IAS)16 б) результаты переработки с/х продукции после ее сбора (см. МСФО(IAS) 2 Запасы в) государственные субсидии, связанные с плодовыми культурами (см. МСФО (IAS)20)		Сыр Колбаса Бревна Сахар Кукурузная/ пшеничная мука Чай Варенье	Чайные Кусты Плодово- ягодные растения
¹ Выращивание в качестве сельскохозяйственной продукции ² Многолетние, плодоносят один раз ³ Однолетние			

Авторские подходы к классификации биологических активов

Автор	Классификация биоактивов
Захарова Е.В. [62]	<ol style="list-style-type: none"> 1. По экономическому содержанию: основные и оборотные биологические активы 2. По сроку использования: внеоборотные и оборотные биологические активы 3. По назначению и потреблению: плодоносящие и потребляемые биологические активы 4. По отраслям производства: биологические активы растениеводства и животноводства 5. По готовности к использованию: зрелые и незрелые биологические активы 6. По группам и видам: основное стадо животных; животные на выращивании и откорме; многолетние насаждения; незавершенное производство; сельскохозяйственная продукция; государственные субсидии и прочие виды биологических активов
Ришар Ж., Широбоков В.Г., Алтухова Ю.В. [233]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Производящие и потребляемые
Агошкова Н.Н. [5]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Внеоборотные биологические активы (взрослый продуктивный скот; взрослый племенной скот; многолетние насаждения; земельные участки и объекты) 2. Оборотные биологические активы (молодняк животных и животные на откорме, птицы, кролики и т.д.; однолетние сельскохозяйственные растения; прочие биологические активы) 3. По сроку обращения (краткосрочные; долгосрочные) 4. По состоянию зрелости: зрелые; незрелые 5. По характеру использования: плодоносящие (продуктивные); потребляемые
Мариненко А.А. [108]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Внеоборотные биологические активы могут давать сельскохозяйственную продукцию в течение операционного цикла, который может не совпадать с периодом более 12 месяцев; 2. оборотные биологические активы подразумевают способность давать сельскохозяйственную продукцию в течение операционного цикла, который может не совпадать с периодом менее 12 месяцев
Козменкова С.В., Шатина Е.Н. [86]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Краткосрочные активы – это те биологические активы, которые предназначены для потребления и продажи в течение 12 месяцев после отчетной даты или при обычных условиях операционного цикла, превышающего 12 месяцев. 2. Прочие активы, не удовлетворяющие данным критериям, относятся к долгосрочным.
Выручаева А.Е. [35]	<ol style="list-style-type: none"> 1. По отраслевому признаку - биологические активы растениеводства и биологические активы животноводства
Коровина М.А. [92]	<ol style="list-style-type: none"> 1. По видам сельскохозяйственной деятельности: биологические активы растениеводства и животноводства. 2. По видам, группам биологических активов: по видам сельскохозяйственных культур: озимая пшеница, кукуруза; по видам животных – крупный рогатый скот, свиньи и по группам: рабочий и продуктивный скот, животные на выращивании и откорме, озимые и яровые зерновые и т. п. 3. По принадлежности организации: принадлежащие организации на праве собственности и полученные организацией в аренду, безвозмездное пользование. 4. В зависимости от цели использования: используемые внутри организации, предназначенные для реализации. 5. В зависимости от источников их возникновения: произведенные самой организацией, приобретенные у сторонних организаций и населения;

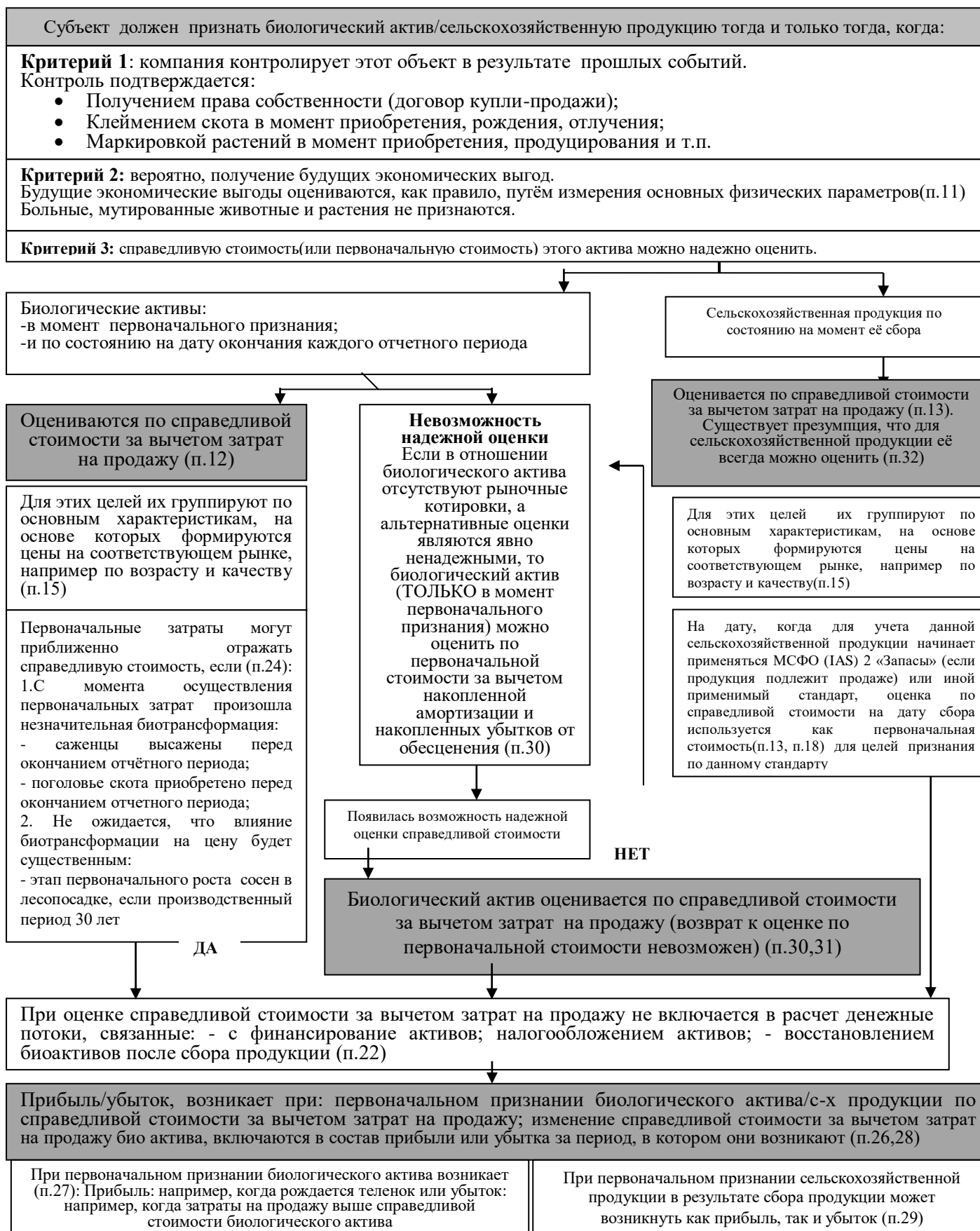
	<p>полученные безвозмездно в рамках программы развития сельского хозяйства.</p> <p>6. В зависимости от экологической направленности: экологически чистые и традиционные биологические активы.</p>
<p>Криничная Е.П.[97]</p>	<p>1) по продолжительности использования – внеоборотные и оборотные; 2) по степени готовности к использованию – зрелые и незрелые; 3) по назначению – производящие и потребляемые; 4) по направлению использования – предназначенные для продажи и прочей реализации на сторону и предназначенные для использования в организации; 5) по каналам поступления – выращенные в организации; внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации; полученные по договору дарения или безвозмездно; полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами; приобретенные у поставщиков и граждан; 6) по отраслям сельского хозяйства – биологические активы растениеводства и животноводства; 7) по отраслям животноводства – биологические активы скотоводства, свиноводства, овцеводства, птицеводства, коневодства, пушного звероводства и кролиководства, пчеловодства, рыбоводства; 8) по происхождению в отрасли растениеводства – естественные и искусственно созданные; 9) по скороспелости – позднеспелые, скороспелые, умеренно скороспелые, очень скороспелые; 10) по направлению продуктивности – молочной, мясной, мясомолочной, шерстной, смушковой, яичной продуктивности; 11) по видам животных – волы, быки, бычки, бычки-кастраты, коровы, молочные телята и т.д.</p>

Классификация биологических активов по проекту ПБУ «Биологические активы» [168]



Приложение К

Признание и оценка биоактивов и сельскохозяйственной продукции (составлено автором)



Варианты раскрытия данных о племенных биологических активах в отчетности по МСФО (составлено автором)

Направления раскрытия информации в отчетности по МСФО, связанной с сельскохозяйственной и племенной деятельностью	
Если в течение текущего периода имеются биологические активы, оцениваемые по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (п.55)	Если по состоянию на дату окончания периода оцениваются биоактивы по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (п.54):
- в сверке изменений балансовой стоимости отдельно раскрываются суммы, относящиеся к таким биологическим активам;	- описание биологических активов;
- сверка изменений балансовой стоимости дополняется показателями, отраженными в составе ОПУ за период: - убытки от обесценения; - восстановление суммы убытков от обесценения; - сумма накопленной амортизации.	- объяснение причин, в силу которых СС невозможно надежно оценить;
Если в течение текущего периода появляется возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, ранее оцениваемых по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (п.56): - описание этих биологических активов; - пояснение, почему надежная оценка справедливой стоимости стала возможной; - влияние изменения базы оценки.	- диапазон расчетных оценок, в котором, вероятнее всего, находится СС (по возможности); - используемый метод амортизации;
	- сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений;
	- валовая балансовая стоимость на начало и конец периода;
	- сумма накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец гола;
	- сумма признанной прибыли или убытка от выбытия (п.55).
Если производственный цикл превышает один год, приветствуется раскрытие(п.51):	Биологические активы переданы в залог или существуют ограничения прав на биологические активы (п.49):
- в разрезе групп иным способом, величина включенных в состав прибыли/убытка изменений справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу: - вызванные изменениями физических характеристик (рост, размножение, продуцирование, сбор продукции, вырождение); - вызванные изменения цен.	- балансовая стоимость биоактивов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;
	- факт наличия ограничений прав на биологические активы и их балансовая стоимость.
Если происходит событие (вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха, сильные морозы, нашествие насекомых и т.п., в результате которого возникает существенная статья доходов или расходов) (п.53):	
характер и величина дохода (расхода) (МСФО (IAS) 1 «Представление ФО»).	
Если следующие данные не раскрываются в составе информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью (п.46): - характер деятельности компании, связанной с каждой группой биологических активов; - описание нефинансовых параметров или расчетных показателей в натуральном выживании примечательно: - к каждой группе биологических активов на дату окончания периода; - к объекту произведенной сельскохозяйственной продукции в течение периода.	

Стратегия управления финансовым риском (составлено автором)

<p>✓ Стратегия управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (п.49).</p>	
<p>Если в течение текущего периода имеются биологические активы, оцениваемые по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (п.55)</p>	<p>Если по состоянию на дату окончания периода оцениваются биоактивы по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (п.54):</p>
<p>- в сверже изменений балансовой стоимости отдельно раскрываются суммы, относящиеся к таким биологическим активам;</p>	<p>- описание биологических активов;</p>
<p>-сверка изменений балансовой стоимости дополняется показателями, отраженными в составе ОПУ за период: -убытки от обесценения; -восстановление суммы убытков от обесценения; - сумма накопленной амортизации.</p>	<p>- объяснение причин, в силу которых СС невозможно надежно оценить;</p>
<p>Если в течение текущего периода появляется возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, ранее оцениваемых по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (п.56): -описание этих биологических активов; -пояснение, почему надежная оценка справедливой стоимости стала возможной; -влияние изменения базы оценки.</p>	<p>-диапазон расчетных оценок, в котором, вероятнее всего, находится СС (по возможности);</p>
	<p>-используемый метод амортизации;</p>
	<p>-сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений;</p>
	<p>-валовая балансовая стоимость на начало и конец периода;</p>
	<p>-сумма накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец гола;</p>
	<p>- сумма признанной прибыли или убытка от выбытия (п.55).</p>
<p>Если производственный цикл превышает один год, приветствуется раскрытие (п.51):</p>	<p>Биологические активы переданы в залог или существуют ограничения прав на биологические активы (п.49):</p>
<p>- в разрезе групп иным способом, величина включенных в состав прибыли/убытка изменений справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу: - вызванные изменениями физических характеристик (рост, размножение, продуцирование, сбор продукции, вырождение); - вызванные изменения цен.</p>	<p>-балансовая стоимость биоактивов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;</p>
	<p>-факт наличия ограничений прав на биологические активы и их балансовая стоимость.</p>
<p>Если происходит событие (вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха, сильные морозы, нашествие насекомых и т.п., в результате которого возникает существенная статья доходов или расходов) (п.53):</p>	
<p>характер и величина дохода (расхода) (МСФО (IAS) 1 «Представление ФО»).</p>	
<p>Если следующие данные не раскрываются в составе информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью (п.46): -характер деятельности компании, связанной с каждой группой биологических активов; -описание нефинансовых параметров или расчетных показателей в натуральном выживании примечательно: -к каждой группе биологических активов на дату окончания периода; -к объекту произведенной сельскохозяйственной продукции в течение периода.</p>	

Структура поголовья овец по категориям хозяйств
в Волгоградской области (%)

Годы	Все категории хозяйств	Сельскохозяйственные организации	Хозяйства населения	КФХ и частные предприятия
1991	100,0	71,0	28,9	0,1
1996	100,0	54,0	42,1	3,4
2001	100,0	31,2	64,9	3,9
2006	100,0	28,7	65,4	5,8
2007	100,0	27,5	65,5	7,0
2008	100,0	26,3	66,0	7,0
2009	100,0	26,8	66,3	7,7
2014	100,0	28,7	65,4	5,8
2018	100,0	27,5	65,5	7,0

Приложение О

Производство баранины во всех типах сельскохозяйственных организаций
Волгоградской области (тонн)

Наименование объекта	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2016г	2019г
Итого по области	3098,3	2904,9	2827,5	2906,1	2827,5	2906,1
Алексеевский район	1,2	3,6	2,0	3,9	2,0	3,9
Быковский район	107,8	82,5	83,3	57,1	83,3	57,1
Дубовский район	5,6	10,7	9,5	17,2	9,5	17,2
Еланский район	-	-	-	-	-	-
Жирновский район	-	-	-	-	-	-
Иловлинский район	-	-	-	-	-	-
Калачевский район	8,8	10,4	15,1	0,3	15,1	0,3
Камышинский район	-	0,6	0,5	1,5	0,5	1,5
Киквидзенский район	0,1	-	-	-	-	-
Клетский район	0,7	5,8	7,0	11,1	7,0	11,1
Котельниковский район	11,8	13,2	18,0	26,0	18,0	26,0
Котовский район	-	-	-	-	-	-
Кумылженский район	-	-	-	-	-	-
Ленинский район	128,8	144,9	139,5	218,2	139,5	218,2
Николаевский район	267,5	251,6	257,9	323,9	257,9	323,9
Новоаннинский район	2,7	1,2	1,6	2,2	1,6	2,2
Октябрьский район	132,4	111,6	78,0	80,4	78,0	80,4
Ольховский район	10,6	13,6	16,2	23,0	16,2	23,0
Палласовский район	1993,3	1907,2	1801,4	1794,4	1801,4	1794,4
Руднянский район	-	-	-	-	-	-
Светлоярский район	216,9	138,7	164,8	131,3	164,8	131,3
Среднеахтубинский район	33,5	43,0	52,0	49,6	52,0	49,6
Старополтавский район	135,4	123,6	146,1	142,4	146,1	142,4
Суровикинский район	29,6	31,0	20,9	21,6	20,9	21,6
Урюпинский район	2,7	-	-	-	-	-
Фроловский район	1,4	3,3	3,4	2,0	3,4	2,0
Чернышковский район	7,5	8,4	10,3	-	10,3	-

Приложение П

Разработанные объекты учета в разрезе функциональных бизнес-процессов в
племенном овцеводстве



Схема учета затрат по инновационным бизнес-процессам племенного овцеводства



Приложение С

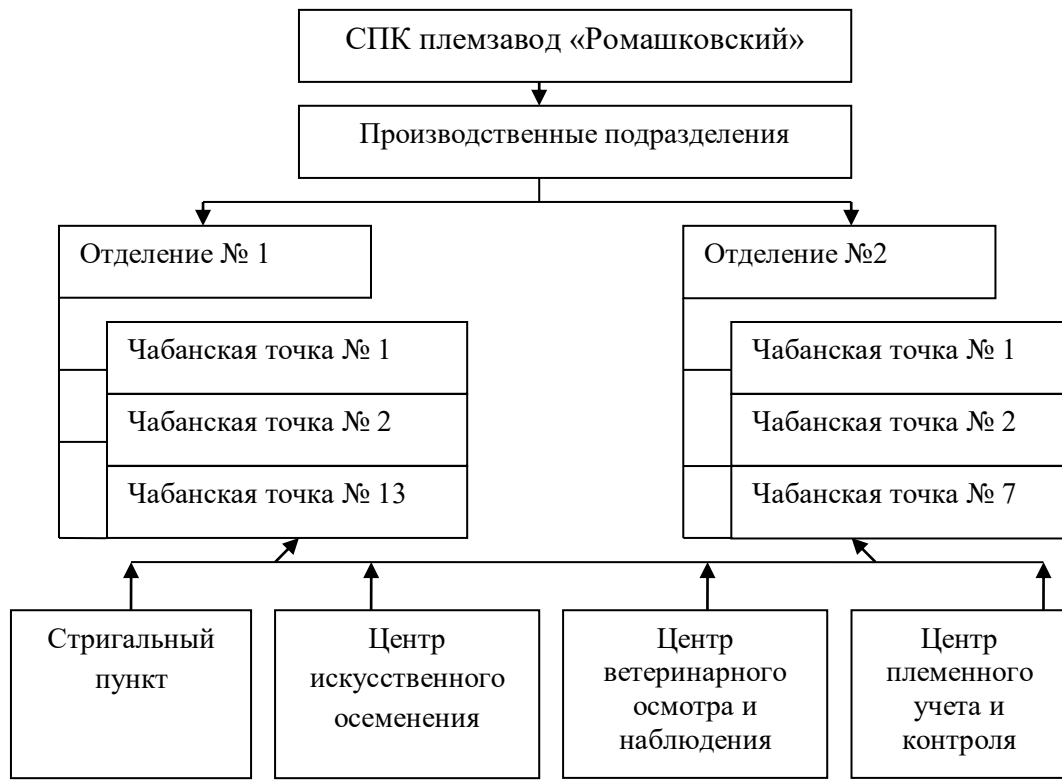
Альбом типовых бухгалтерских записей по специальным счетам,
учитывающих операции по капитализации затрат и финансовые результаты
по инновационным бизнес-процессам

	Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1	2	3	4
Выведение новой породы, генотипа, линии, кросса и т.д.			
1.	Учтена стоимость основных средств, купленная для цели разработки селекционно-генетической инновации	08	60 (76)
2.	Распределена стоимость купленных основных средств в состав прямых расходов	08-5	08
3	Отражена амортизация по основным средствам или нематериальным активам, используемым при реализации НИОКиТР	08-5	02 (04)
4.	Учтена стоимость, списанного на НИОКиТР сырья и материала	08-5	10
5.	Начислено вознаграждение за труд работникам, которые осуществляют НИОКиТР по процессу	08-5	70
6.	Начислены суммы страховых взносов	08-5	69
7.	Расходы за сторонние услуги и выполненные работы по НИОКиТР	08-5	60 (76)
8.	Осуществление затрат на создание новых пород животных путем применения современных генетических технологий (субсидии на разработку генетических технологий)	08-5 86	86 92-1
9.	Учтены общехозяйственные расходы, которые напрямую относятся к реализуемым инновационным разработкам	08-5	26
10.	Начислены прочие расходы при реализации процесса по выведению породы (генотипа)	08-5	60,71, 76,...
11.	Осуществлено равномерное распределение прямых расходов на процесс, результатами которого являются новая порода (генотип)	20	08-5
12	Сформированы и отражены результаты инновационного процесса в качестве созданных основных средств	01	08-5
13	Сформированы и отражены результаты инновационного процесса в качестве созданных нематериальных активов	04	08-5
14.	Списаны затраты по инновационному процессу на финансовый результат при полученном отрицательном результате	92-2	08-5
Организационно – управленческие инновации по СГД			
15.	Затраты на сырье и материалы, используемые при создании инновации	08-5	10
16	Расходы на вознаграждения за труд персонала, занятого реализацией инновационного процесса	08-5	70
17	Начислены расходы на страховые взносы	08-5	69
18	Учтены общехозяйственные расходы, напрямую относящиеся к процессу	08-5	26
19	Начислены прочие расходы при реализации инновационного процесса	08-5	60,76,.
20	Учтены расходы на процесс в части финансовых результатов деятельности субъекта	93-2	08-5

Затраты на проведение бизнес-подпроцессов по оценке качества селекционно-генетической работы и эффективности (разработано автором)

Требования к качеству селекционно-племенной работы	Бизнес-операции	Затраты, обеспечивающие качество племенной деятельности и ее эффективность
Наличие в штате организации специалистов в области племенного животноводства: главного зоотехника-селекционера и учетчика по племенному делу	Получение и оприходование приплода; - Уход за новорожденными ягнятами; - Дорастивание ягнят под матками до 4 месяцев; - Вакцинация.	Оплата труда специалистов и (или) затраты на их обучение, повышение квалификации для соблюдения требований профессионального стандарта «Селекционер по племенному животноводству»
Наличие и поддержание чистопородного стада животных, их ежегодный учет в государственном племенном регистре и государственной племенной книге, а также обеспечение племенными животными других организаций	- Отбор и подбор баранов производителей; - Забор семени; - Осемнение. - Откорм основного поголовья; - Выращивание молодняка животных; - Разработка оптимальных опционов кормления Присвоение унифицированного идентификационного номера	Затраты на содержание племенного стада по соответствующим учетным группам при соблюдении установленных норм кормления и обслуживания, а также соответствующие платежи за членство в ассоциации
Наличие селекционного плана работы со стадом, позволяющего осуществлять совершенствование племенных и продуктивных качеств животных	Осмотр животных; Взвешивание животных; - Разграничение по классности; Рацион кормления основного стада. Оценка качества потомства Развитие племенных свойств	Затраты на разработку плана селекционно-племенной работы на пятилетний период
Использование современных научно-обоснованных селекционных и биотехнологических методов разведения животных с целью формирования наследственно-устойчивых семейств и линий		Затраты на приобретение и использование соответствующих материальных ресурсов, средств, услуг со стороны специализированных организаций для практической реализации современных методов воспроизводства племенных животных
Применение современных и официально принятых методов идентификации животных и определения их племенной и продуктивной ценности в ходе племенного и зоотехнического учета в условиях формирования единой информационной базы идентификации животных	Ввод данных в систему управления СПР Присвоение унифицированного идентификационного номера	Затраты, связанные с приобретением современных средств мечения животных (чипов), проведением мероприятий по оценке продуктивности животных и их племенной ценности, а также содержание информационных систем, ответственных за регистрацию, обработку и передачу информации об этих событиях
Обеспечение проведения генетической экспертизы на достоверность происхождения и выявлению генетических аномалий	Осмотр животных; Генетическое тестирование (маркеры) Оценка племенных качеств (сохранность ягнят, плодовитость) Оценка биологических качеств (рост, телосложение)	Затраты, связанные с оплатой услуг на проведение иммуногенетической экспертизы
Ежегодное проведение бонитировки (комплексной оценки) племенных животных с сообщением результатов в единый информационный центр	Осмотр животных; Обмер животных; Взвешивание животных; Присвоение классности. Оценка хозяйственно полезных признаков (живая масса, настриг шерсти, тонаина шерсти и т.д.)	Комплексные затраты, связанные с проведением сплошной проверки качества племенных животных

Функциональное влияние центров ответственности на структурные подразделения овцеводческих предприятий



СПК ПЛЕМЗАВОД «РОМАШКОВСКИЙ»
ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПЛЕМЕННОГО ОВЦЕВОДСТВА
за октябрь 2021г

Структурное подразделение Ферма 2

Группа животных (птицы)	Наличие на начало месяца		Поступления										
			приплод		переведено из других групп		переведено из других ферм		куплено, получено в обмен		прирост	всего	
	гол	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес	вес	гол	вес
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Бараны-производители (старше 1,5 года)													
Холостые, суягные, подсосные овцематки													
Ягнята от рождения до отбивки (4 месяца)													
Бараны-пробники в возрасте 1,5 года для выявления маток, приходящих в охоту													
Молодняк на доращивании (3 дня – 4 месяца)													
Баранчики и ярочки после отбивки и до доращивания 1,5 года													
Выбракованное взрослое поголовье овец													

Руководитель структурного подразделения Саенко Саенко Л. И.
подпись фамилия, имя, отчество

Продолжение приложения Ф

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПЛЕМЕННОГО ОВЦЕВОДСТВА
за октябрь 2021 г.

Выбытия																			
Группа животных (птицы)	Направления реализации					Переведено в другие группы		Переведено в основное стадо		Переведено на другие фермы		забой		Гибель (падеж)		всего		Наличие на конец месяца	
	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес	гол	вес
1	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34
Бараны-производители (старше 1,5 года)																			
Холостые, суягные, подсосные овцематки																			
Ягнята от рождения до отбивки (4 месяца)																			
Бараны-пробники в возрасте 1,5 года для выявления маток, приходящих в охоту																			
Молодняк на доращивании (3 дня – 4 месяца)																			
Баранчики и ярочки после отбивки и до доращивания 1,5 года																			
Выбракованное взрослое поголовье овец																			

Заведующий фермой

Сергиенко

подпись

Сергиенко А. В.

фамилия, имя, отчество

Проверил бухгалтер

Логвиненко

подпись

Логвиненко Л. И.

фамилия, имя, отчество

**Ведомость учета затрат племенного овцеводства по бизнес-процессам
(функциональный бизнес-процесс «Воспроизводство и выращивание племенных животных») за**

_____ Г
(Рекомендуемая форма)

Статьи затрат племенного овцеводства	Бизнес-процесс «Воспроизводство и выращивание племенных животных»					Всего затрат				
	Прямые затраты в разрезе подпроцессов					Косвенные затраты		План	Факт	Отклонение (+/-)
	Откорм и выращивание	Окот маточного поголовья	Ветеринарное обслуживание	Проведение мечения овец	Зоотехническое обслуживание племенных животных	Общепроизводственные затраты	Общезаятниковые затраты			
Основное стадо (бараны, овцематки) Дт 20.2.1.										
Заработная плата	+									
Затраты на отчисления на социальное страхование и обеспечение	+									
Корма (откорм основного поголовья)	+									
Затраты на разработку оптимальных опционов кормления	+									
Амортизация племенных овец	+									
Затраты на вакцинацию			+							
Затраты на ветеринарный контроль			+							
Затраты на присвоение унифицированного идентификационного номера				+						
Затраты на ремонт и профилактику специального оборудования	+	+	+	+	+					

Затраты на оформление документации по племенной работе			+		+					
Затраты на контроль генетического потенциала овец					+	+				
Затраты на зоотехническое и санитарное сопровождение					+					
Затраты на эксплуатацию оборудования, техники, сооружений, применяемых при выращивании племенного стада	+	+	+	+	+					
Амортизация оборудования, техники, сооружений для племенной работы	+	+	+	+	+					
Затраты на ремонт и профилактику общепроизводственного и общехозяйственного оборудования						+	+			
Амортизация оборудования, зданий, техники, сооружений общехозяйственного назначения						+	+			
Племенной молодняк на выращивании и откорме Дт 20.2.2										
Заработная плата	+	+								
Затраты на отчисления на социальное страхование и обеспечение	+	+								
Корма (выращивание молодняка)	+									
Затраты на разработку оптимальных опционов кормления	+									
Затраты на получение и оприходование приплода овец		+								
Затраты на вакцинацию		+								

АКТ ОПРИХОДОВАНИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПЛЕМЕННОГО ОВЦЕВОДСТВА

Организация СПК Племязавод «Ромашковский»

Ферма №1

Учетная группа животных незрелые биологические активы

Заведующий фермой (бригадир) Яценко А.В.
фамилия, имя, отчество

Ф.И.О. лица, за которым закреплен биологический актив	Дата оприходования	номер незрелого биологического актива	Порода	Вес (кг)	Половозраст группа	Назначение	Канал поступления	Справедливая стоимость биологического актива (рыночная стоимость), руб.	Подпись лица в получении актива
Великородная Н.П.	26.11.19.		Волгоградская	47	Ярка	молодняк	Произведенные самой организацией	18800	-
Семенова Г.К.	26.11.19.		Волгоградская	48	Ярка	молодняк	Произведенные самой организацией	19200	-
Иванова Т.Н.	04.12.19.		Волгоградская	50	Ярка	молодняк	Произведенные самой организацией	20000	-
Итого	-	-	-	145				19600	

Бригадир подпись расшифровка подписи

Зоотехник подпись расшифровка подписи

Зав.фермой подпись расшифровка подписи

**АКТ ВЫБИТИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ
АКТИВОВ ПЛЕМЕННОГО ОВЦЕВОДСТВА**

Организация _____ СПК Племязавод «Ромашковский» _____
 Ферма _____ №1 _____
 Учетная группа животных _____ незрелые биологические активы _____
 Заведующий фермой (бригадир) _____ Яценко А.В. _____
 фамилия, имя, отчество

Ф.И.О. лица, за которым закреплен биологический актив	Дата выбытия	Кличка, номер биологического актива	Порода	Вес (кг)	Поло-возраст группа	Назначение	Причина выбытия	Справедливая стоимость биологического актива (рыночная стоимость),руб.	Возраст биологического актива
Великородная Н.П.	06.12.19	Зорька	Волгоград-ская	52	Ярка	молодняк	продажа	22360	1 год
Нидзий Г.К.	26.12.19	Милка	Волгоград-ская	53	Ярка	молодняк	продажа	22710	1 год
Иванова Т.Н.	27.12.19	Беляш	Волгоград-ская	54	Ярка	молодняк	падёж	23220	2 мес.
Итого	-	-	-	197				68290	

Бригадир подпись расшифровка подписи

Зоотехник подпись расшифровка подписи

Зав.фермой подпись расшифровка подписи

Карточка учета племенной ценности и генетического потенциала биологических активов (овцематки, бараны-производители) (рекомендуемая форма)

Номер документа	Дата составления
12	15.03.2020

Организация СПК Племзавод «Ромашковский»

Место нахождения племенного биологического актива Племенная ферма № 1

Краткая индивидуальная характеристика биологического актива Баран-производитель

1.Сведения о биологическом активе								
Наименование биологического актива	Инвентарный номер	Возраст (мес., лет)	Назначение биологического актива	Способ поступления (приобретены, произведены)	Срок полезного использования (мес., лет)	Дата оприходования	Первоначальная стоимость (руб.)	Справедливая стоимость (руб.)
Баран-производитель	2934	1,5 года	Получение сексированного семени	Произведен в организации	5 лет	15.03.2020	120000	145000

2.Генеология (родословная)								
Происхождение	Порода	Мать	Отец	Семейство	Поколение	...	...	...
СПК «Ромашковский»	Волгоградская	М 01 (01)		Тонкорунные	2			

3.Оценка хозяйственно-полезных признаков (ХП)												
Классный состав			Живая масса (кг)	Цвет шерсти	Длина шерсти (см)	Плодовитость	Тип рождения	Настриг шерсти (кг)	Тонина шерсти (мкм)	Племенная ценность	Нормированная оценка по качеству потомства (BLUP)	Комбинированный селекционный индекс (CI ^А)
Элита	Класс	...										
Элита	-	-	88	Черный	4	Высокая	-	0,422	0,462	Высокая		0,697

4.Переоценка биологического актива				
Наименование биологического актива	Справедливая стоимость до переоценки (руб.)	Справедливая стоимость после переоценки (руб.)	Изменение справедливой стоимости (доценка (+), уценка (-))	Дата переоценки
Баран-производитель	145000	151000	+ 6000	20.11.2020

5. Сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытиях (списании) биологических активов							
Наименование биологического актива	Документ			Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость (руб.)	ФИО ответственного лица	Причины перемещения (списания)
	Наименование	Дата	Номер				
Баран-производитель	акт	14.03.20	25	Ферма I		Морозова Н.С.	

6. Затраты по биологическому активу			
Категория затрат	Наименование затрат	Сумма (руб.)	Подтверждающий документ (наименование, дата, номер)
Затраты, связанные с формированием и сохранением генетического потенциала	Оплата труда и страховые взносы специалистов по селекционной работе		
Затраты по оценке качества селекционно-генетической работы и эффективности	Затраты на содержание племенного стада по соответствующим учетным группам (материалы, услуги)		
п.....	Затраты, связанные с оплатой услуг на проведение иммуногенетической экспертизы		
	Затраты, связанные с проведением сплошной проверки качества племенных животных п.....		

Должностное лицо, ответственное за ведение карточки _____
подпись

_____ фамилия, имя, отчество

Руководитель структурного подразделения _____
подпись

_____ фамилия, имя, отчество

Главный зоотехник _____
подпись

_____ фамилия, имя, отчество

Зав. лабораторией генетической экспертизы _____
подпись

_____ фамилия, имя, отчество

Зав. ветеринарной службы _____
подпись

_____ фамилия, имя, отчество

Зав. научно-селекционным бюро _____
подпись

_____ фамилия, имя, отчество

Ведомость № 84
расчета справедливой стоимости биологических активов овцеводства
(при наличии цен активного рынка)

Организация СПК Племязавод «Ромашковский»
 Ферма №1
 Учетная группа животных незрелые биологические активы
 Заведующий фермой (бригадир) Яценко А.В.
 фамилия, имя, отчество

Группы БА	Количество голов	Вес, кг	Вид цены	Рыночная стоимость 1 кг живого веса, руб.	Транспортные расходы, расходы на хранение, руб.	Предполагаемые сбытовые расходы (комиссии брокеров, аукционистов, юристов и т.п.), руб.	Вычитаемые расходы, руб.	Справедливая стоимость биологических активов, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8=6+7	9=2*3*5-8
Бараны-производители (старше 1,5 года)	10	950	Рыночная	500	5000	-	5000	470000
Ягнята от рождения до отбивки (4 месяца)	25	800	Рыночная	500	15000	-	15000	385000
Овцематки	60	3480	Рыночная	500	7500	-	7500	1732500
Ярки	20	980	Рыночная	500	8000	-	8000	482000
Итого	115		-	-	35500	-	35500	3069500

Корреспонденция счетов

Дебет
 Кредит

Руководитель
 организации

Подпись

Расшифровка подписи

Главный бухгалтер

Подпись

Расшифровка подписи

Сводная ведомость № 11
справедливой стоимости племенных биологических активов (овцеводство)

Организация СПК Племзавод «Ромашковский»
 Отделение № 2
 Ферма 1 _____

Форма по ОКУД
 Дата составления
 Форма по ОКПО

01.05.2021

Наличие и изменение поголовья животных	Количество голов	Общий вес биологических активов, кг	Справедливая стоимость группы биологических активов	Справедливая стоимость 1 головы	Справедливая стоимость 1 килограмма живой массы
1. Остаток на 01.04.2019					
2. Поступление:					
2.1. Приплод					
2.2. Покупка					
2.3. Безвозмездное поступление					
Итого поступило					
3. Выбытие:					
3.1. Продажа (реализация)					
3.4. Падеж					
Итого выбыло					
4. Остаток на 30.04.2019					

Директор

Подпись

Расшифровка подписи

Главный бухгалтер

Подпись

Расшифровка подписи

Бухгалтерская справка № 59
о движении и изменении биологических активов (овцеводство) и изменении справедливой стоимости
на «01» мая 2021 г.

Организация СПК Племзавод «Ромашковский»
 Отделение (участок) Ферма №3

Группа биологических активов	Количество и справедливая стоимость биологических активов на дату первоначального признания		Движение и изменение справедливой стоимости биологических активов за отчетный период				Количество и справедливая стоимость биологических активов на конец периода		Увеличение (уменьшение) численности биологических активов (+;-)		Увеличение (уменьшение) справедливой стоимости (+;-)	
			Поступление		Выбытие							
	Кол-во, голов	Сумма, руб.	Кол-во, голов	Сумма, руб.	Кол-во, голов	Сумма, руб.	Кол-во, голов	Сумма, руб.	Увел.	Умен.	Увел.	Умен.
Бараны-производители (старше 1,5 года)												
Ягнята от рождения до отбивки (4 месяца)												
Овцематки												
Ярки												
Итого												

Директор

Подпись

Расшифровка подписи

Главный бухгалтер

Подпись

Расшифровка подписи

Утверждаю: генеральный директор _____

АКТ
переоценки племенных овец на выращивании и откорме по справедливой стоимости

Организация СПК Племязавод «Ромашковский»Отделение (участок) Ферма №3

Комиссия в составе бухгалтера Петренко П.С., гл. зоотехника Горбуновой Т.П., председателя комиссии гл. бухгалтера Г.В. Шелест, назначенной приказом генерального директора №154 от 19.12.2021 г. составила настоящий акт в том, что по состоянию на 31 декабря 2021 г. была проведена оценка племенных животных на выращивании по справедливой стоимости.

В результате переоценки получены следующие данные:

Племенные животные по группам	Количество, гол.	Количество, кг	Справедливая стоимость (средняя рыночная цена реализации) 1 кг живой массы), руб.	Справедливая стоимость, руб.	Фактическая себестоимость, руб.	Сумма переоценки, руб.
Бараны-производители (старше 1,5 года)	34	971	285	276735	87030,73	189704,3
Ягнята от рождения до отбивки (4 месяца)	350	98692	243	23982156	8845764	15136392
Овцематки	133	66186	200	13237200	5932251,2	7304949
Ярки	129	3568	285	1016880	319799,84	697080,2
Всего	1279	381938	х	70315377	34233103	36082274

гл. бухгалтер _____

Г.В. Шелест

гл. зоотехник _____

Т.П. Горбунова

бухгалтер _____

П.С. Петренко

«31» декабря 2021 г.