

На правах рукописи



ВОЛОДИНА МАРИЯ ВИТАЛЬЕВНА

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Воронеж – 2022

Диссертационная работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Волгоградский государственный аграрный университет».

Научный доктор экономических наук, профессор
руководитель: **Балашова Наталья Николаевна**

Официальные оппоненты:

Говдя Виктор Виленович, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», учетно-финансовый факультет, кафедра бухгалтерского учета, заведующий,

Остаев Гамлет Яковлевич, кандидат экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», экономический факультет, кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита, доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ставропольский государственный аграрный университет»

Защита состоится 24 сентября 2022 г. в 12:00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» _____ 2022 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета



Пожидаева Татьяна Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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, обеспечивающей 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, которые необходимы 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 контроль 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. Ширококов 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 националь-

ной 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 организационно-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, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета.

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, для 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 совокупности 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 обеспечения 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, которые основаны 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 затратами 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 управ-

ленческой 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, которая необходима 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 по процессному учету 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 Племязавод «Ромашковский», ООО «Волгоград - Эдильбай», СПК Племязавод «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 авторских 3,5 п.л.), 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.

II ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В диссертации сформулированы и обоснованы следующие основные положения, обладающие элементами научной новизны:

1. Предложен процессный подход к организации системы управленческого учета биологических активов, позволяющий формировать учетную информацию в разрезе бизнес-процессов для 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 совокупности 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 обеспечения достоверности учета классифицирует биологические активы на обладающие и не обладающие высокой племенной ценностью и продуктивностью.

Исследование учетных систем в хозяйствах племенного овцеводства показало недостаточность и острую необходимость совершенствования учетно-аналитического инструментария для информационного обеспечения эффективного управления биологическими активами. Отправной точкой решения этой проблемы явилось определение и исследование факторов окружающей среды (природно-климатических, экономических, политических, технико-технологических, экологических, сырьевых, научно-селекционных, социально-культурных и др.), влияющих на функционирование племенной деятельности и формирование управленческого учета биологических активов. Определен их сложный и детерминированный характер.

Проведенное в исследовании обобщение и конкретизация теоретических основ управленческого учета биологических активов в племенных хозяйствах, позволило определить его роль как средства управления, заключающуюся в информационном обеспечении управленческого процесса как основы принятия оптимальных решений по повышению генетической ценности и продуктивности племенного скота.

Интерпретация дефиниции «биологические активы», рекомендуемая ведущими учеными, синонимична определению, данному в МСФО 41 «Сельское хозяйство», и не указывают на цель выращивания, приобретения активов, их способность приносить экономические выгоды для хозяйствующего субъекта.

Для уточнения терминологического аппарата, используемого в науке и практике управленческого учета в сфере племенного дела, дана авторская интерпретация дефиниции «биологический актив» – выращиваемое животное, имеющее научно-подтвержденную генетическую ценность, переходящую по наследству, способное приносить экономические выгоды, посредством биологической трансформации, сконцентрированной на развитии генетического потенциала.

Принципиальным в предложенном подходе к управленческому учету биологических активов является необходимость его организации в интегрированной с финансовым учетом системе, на основе процессной модели

управления и требований международных учетных стандартов. 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 технологических особенностей.

Детальное изучение вопросов применения процессной модели управления как самой эффективной в условиях рынка позволило автору сформулировать свое концептуальное видение управленческого учета биологических активов в племенных хозяйствах, представив его в форме завершённой научной разработки (сформулирована цель, конкретизированы задачи, установлены функции и предметно-объектная основа, выведены базовые принципы) (таблица 1).

Таблица 1 – Концептуальные аспекты управленческого учета бизнес-процессов в племенных хозяйствах

Положения	Характеристика
Целеполагание	Учетно-информационное содействие управлению функциональными бизнес-процессами в племенном овцеводстве для их оптимизации и развития, направленного на повышение качества, генетической и продуктивной ценности биологических активов и эффективность племенного производства
Основные функции учета	Прогнозная, координирующая, организационная, планово-контрольная
Объекты учета	Совокупность бизнес-процессов, функциональный бизнес-процесс, подпроцесс, операция
Предмет учета	Производственно-хозяйственная и селекционно-генетическая деятельность в племенном овцеводстве
Учетные принципы	Научность, системность, комплексность, оптимальность, бифуркационность, регулярность, декомпозиция
Способы учета и анализа затрат	Попроцессный, ABC-система, Таргет-костинг, ФСА, СVP–анализи др.
Учетные инструменты	Бухгалтерские, аналитические, контрольные, организационные
Учетная технология	Сбор информации, ее обработка, анализ, оценка, контроль, мониторинг
Учетные показатели	Взаимосвязанные частные и обобщенные учетные показатели стоимости и эффективности, характеризующие функциональный бизнес-процесс племенного производства
Форма представления	Формализованные отчеты разных уровней формирования для внутренних и внешних пользователей
Основные пользователи	Менеджеры всех уровней управления племенными хозяйствами, которые заинтересованы в получении информации, содержащей количественно-качественные характеристики осуществляемых функциональных бизнес-процессов

В работе определено, что цель процессного подхода заключается в информационном обеспечении управления системой функциональных бизнес-процессов для 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 племенных хозяйствах, что требует формирования учетной информации, ориентированной на управление совершенствованием функциональных бизнес-процессов. При этом дефиниция «функциональный бизнес-процесс» определяется в работе как самостоятельный объект учета в субъектах племенного дела, представляющий собой совокупность взаимосвязанных видов деятельности (подпроцессов) и операций, трансформирующий все виды входящих ресурсов в создаваемый на выходе качественный продукт, реализуемый потребителю и удовлетворяющий его требованиям.

В ходе исследования проведен анализ МСФО, определены преимущества, информационный потенциал и ограничения отчетности по МСФО, стимулирующие или сдерживающие влияющие на достижение пользователями их целей. Выявлено, что информационные ограничения приводят к возникновению мотивации к поиску альтернативных источников информации.

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 технологические особенности, определяющих выбор политики управления, выявление и оценку рисков. Поэтому информационная система управленческого учета компенсирует потребность менеджмента в нефинансовой информации.

В работе определены предпосылки унификации системы управленческого учета и системы финансового учета, основанной на стандартах МСФО. Доказано, что в организациях племенного производства есть потенциал интеграции принципов управленческого учета и МСФО для создания унифицированной информационно-аналитической базы. Принципы (начисления, продолжающейся деятельности) и основополагающие качественные характеристики (уместность, существенность, правдивое представление, сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность), лежащие в основе МСФО, имеют существенное значение для эволюции представления финансовых отчетов для внутрифирменного управления с целью повышения их полезности.

При принятии эффективных управленческих решений необходимо использовать информацию, содержащуюся в интегрированной информационной системе, включающую надежную и многогранную платформу для анализа и обоснования целесообразности совершенных действий (рисунок 1).

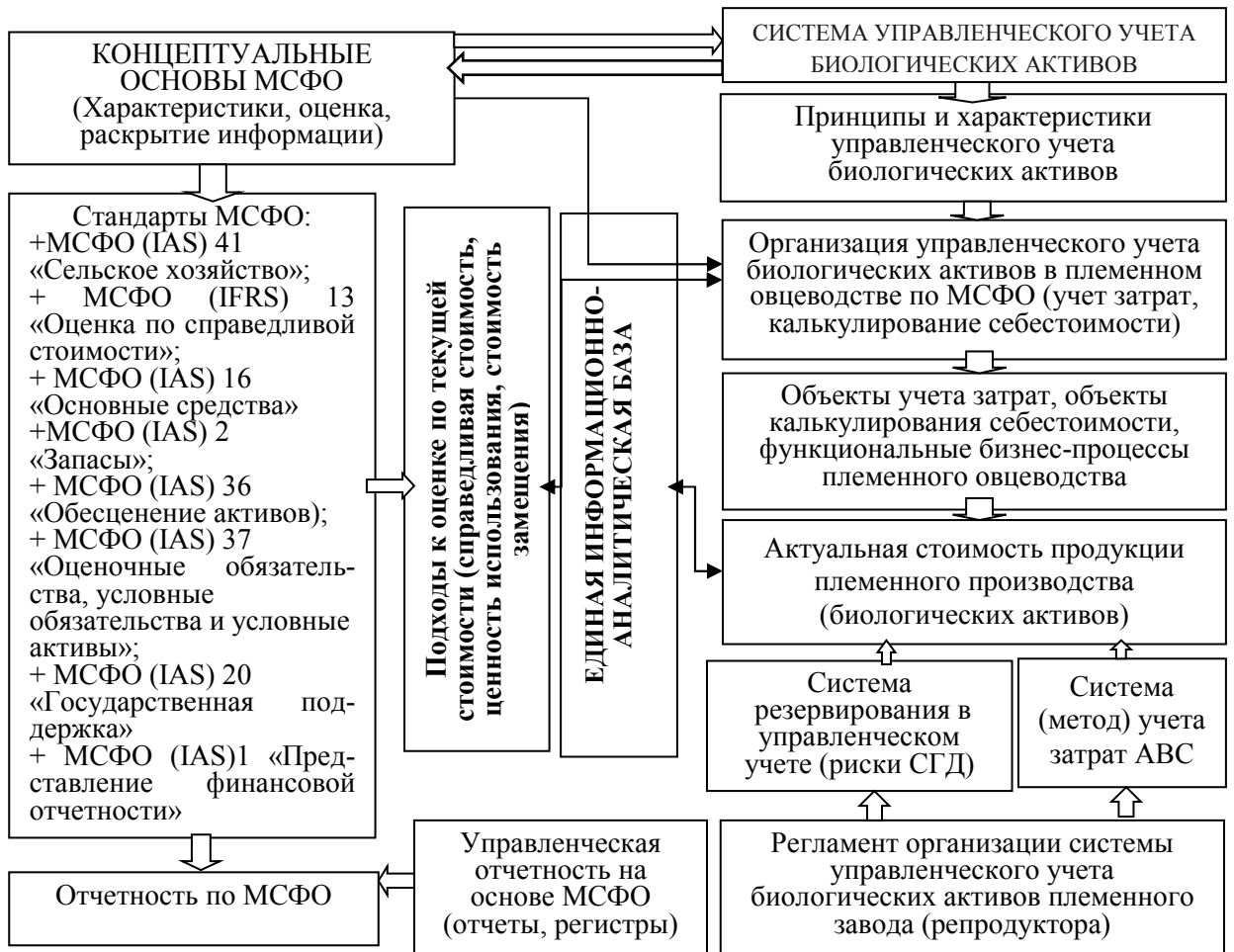


Рисунок 1 – Схема интеграции международных стандартов финансовой отчетности и системы управленческого учета племенных биологических активов

В результате исследования сделан вывод о существующем потенциале организации системы управленческого учета на основе принципов МСФО для формирования информационной базы о затратах при осуществлении селекционно-генетической деятельности субъекта племенного дела. В основе системы находится механизм генерации информации о селекционно-генетической деятельности племенных организаций, бюджетировании, контроле учетных данных о капитализируемых и операционных затратах на племенные биологические активы, их справедливой стоимости, результативности функциональных процессов, в разрезе релевантных для цели управления затратами, объектов учета племенного производства.

2. Разработаны методические положения по оценке и раскрытию информации о справедливой стоимости биологических активов, которые основаны на использовании учетно-аналитической информации по функциональным бизнес-процессам и селекционным индексам хозяйственно полезных признаков (ХПП), учитывающих продуктивность активов и их оценку по качеству потомства на основе прогрессивного ме-

года BLUP (Best Linear Unbiased Prediction); предложена форма первичного учетного документа для отражения информации о племенной ценности и генетическом потенциале биологических активов.

Селекционно-генетическая деятельность в племенном производстве ориентирована на использование различных методов разведения и отбора для получения новых генераций более ценных животных. На основе анализа научных работ авторов, изучающих экономическую сущность племенной работы, можно отметить, что в современных условиях метод оценки стоимости биологических активов и достоверный учет затрат на селекционно-генетические мероприятия имеют важное значение для финансово-хозяйственного состояния субъектов племенного производства.

Положения МСФО подразумевают влияние менеджмента на процесс выбора: учетной политики; базы оценки элементов и статей финансовой отчетности, в части биологических активов; предпосылок и допущений в ходе тестирования активов на предмет наличия признаков обесценения; классификации затрат на производство; порядка управления себестоимостью сельскохозяйственной продукции; идентификации операционных бизнес-сегментов, центров ответственности и т.д.

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 производства, система которых на примере племенного овцеводства разработана в исследовании (таблица 2).

В работе функциональные бизнес-процессы селекционно-генетической деятельности разбиты на подпроцессы и бизнес-операции для организации процессного подхода и повышения качества 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.

В современных условиях оценка стоимости продукции племенных хозяйств (племзаводов, 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.

Таблица 2 – Состав и структура функциональных бизнес-процессов в племенном хозяйстве для реализации затратного метода оценки

Функциональные бизнес-процессы	Подпроцессы функциональных бизнес-процессов	Бизнес-операции, выполняемые в рамках бизнес-процесса
Чистопородное разведение племенных животных (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, тонина 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; - Дорашивание 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; - Доение овец
	Доение 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

Эффективная селекционно-генетическая работа невозможна без качественной оценки племенных биологических активов, 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.).

Оценка проводилась на основе комбинированного селекционного индекса, который учитывает не только данные о продуктивности животных, но и их оценку по качеству потомства при помощи прогрессивного метода BLUP (BestLinearUnbiasedPrediction) (рисунок 2).

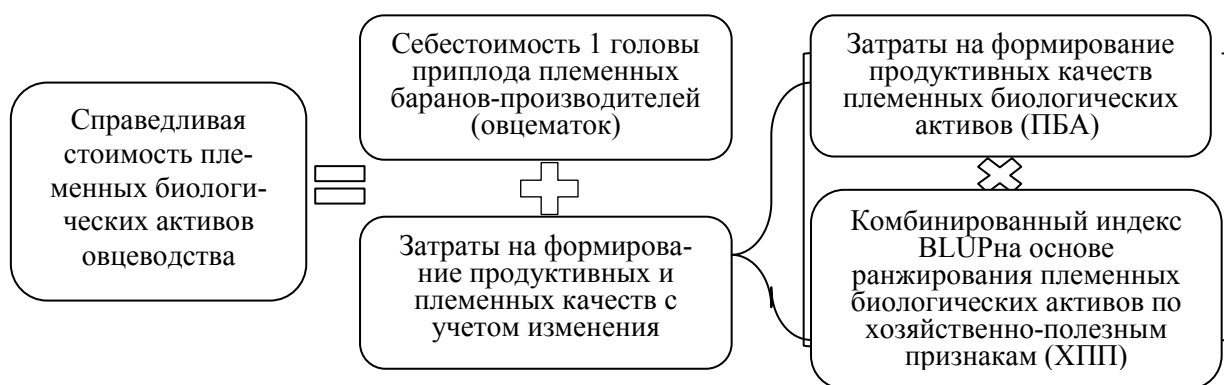


Рисунок 2 – Порядок расчета справедливой стоимости биологических активов племенного производства на основе комбинированного селекционного индекса, рассчитанного методом BLUP

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.

В случаях, когда оценка справедливой стоимости племенных животных невозможна на основании изложенных выше методик, то следует применить формулу расчета по себестоимости с учетом накопленной амортизации и убытков от обесценения. В исследовании проведена группировка факторов, существенно влияющих на раскрытие данных об определении стоимости племенных биологических активах в системе управленческого учета биологических активов.

3. Обоснованы методические подходы к организации управленческой системы учета затрат и калькулирования, определяющие функци-

ональные бизнес-процессы, подпроцессы и операции в качестве новых учетных объектов, что позволяет развить контрольно-аналитическое обеспечение эффективного управления затратами 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.

В исследовании был определен дефицит релевантной информации для обеспечения системы управления затратами в племенном хозяйстве. 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.

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) (рисунок 3).

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, под-процессам (операциям), структурным подразделениям (центрам ответственности) и элементам затрат.

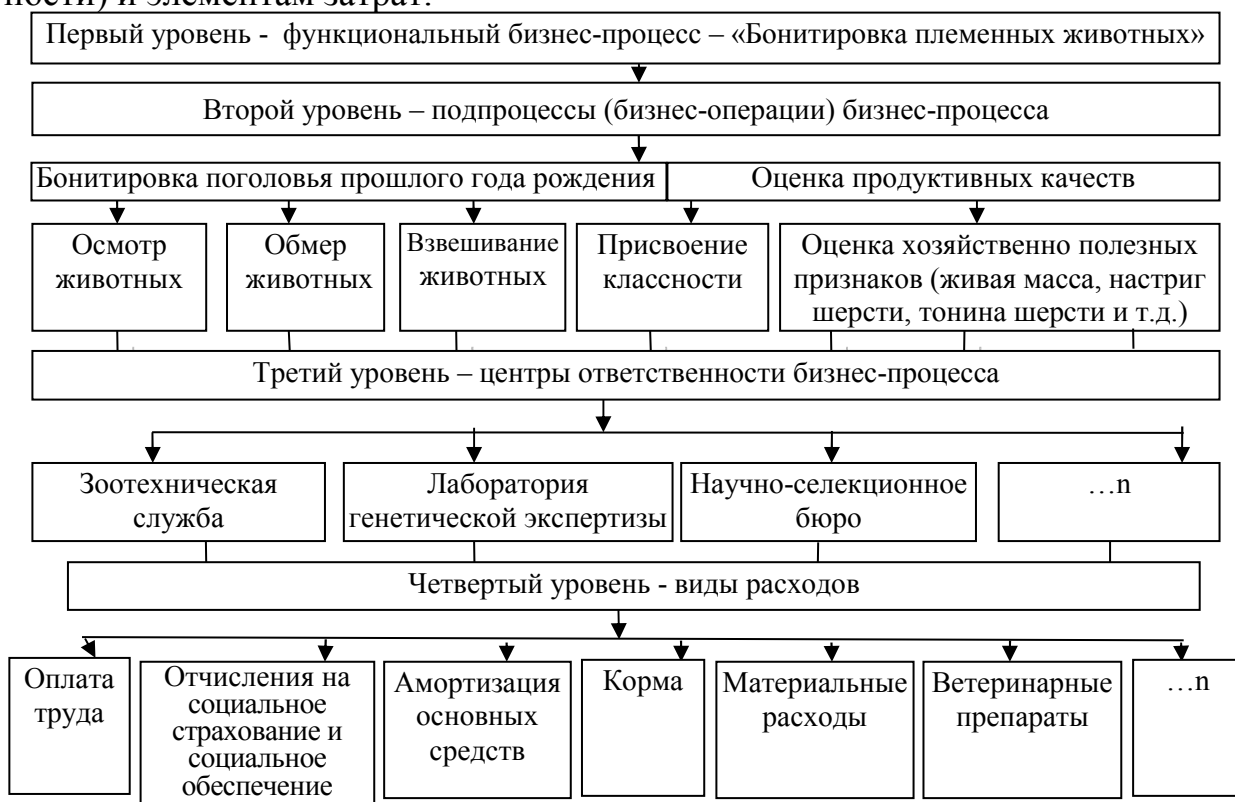


Рисунок 3 – Схема организации управленческого учета затрат бизнес-процесса «Бонитировка племенных животных» в разрезе объектов (фрагмент)

В работе доказано, что 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.

Для цели формирования оптимальной себестоимости и справедливой стоимости биологических активов племенного производства 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. Формирование учетно-контрольной информации о затратах на племенные биологические активы необходимо вести на основе целевого принципа, чтобы качественно измерить успех селекционно-генетических мероприятий.

При организации системы ABC в качестве объектов калькулирования предлагаем: вид деятельности, бизнес-процесс, операцию. Важным является определение носителей и драйверов затрат (таблица 3).

Таблица 3 – Накопители и драйверы затрат племенного производства

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	+	+

Комбинирование метода ABC и «таргет-костинг» предлагаем применять в субъектах племенного дела 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 целесообразно это делать.

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

При определении справедливой стоимости в системе управленческого учета можно соотнести стоимость и расходы. 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.

4. 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, которая необходима для осуществления контроля и управления ресурсами, доходами, затратами и результатами функциональных бизнес-процессов, подпроцессов и операций.

В основе рекомендаций по формированию управленческой отчетности лежит изучение информационных потребностей менеджмента субъектов племенного дела с позиций эффективного управления бизнес-процессами и центрами ответственности и способов наиболее полного их удовлетворения. 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 (учетно-аналитическое обеспечение контроля и количественно-качественной оценки деятельности функциональных бизнес-процессов и центров ответственности; анализ генетической ценности и продуктивных характеристик биологических активов овцеводства, с позиций повышения конкурентоспособности племенного производства).

Установлены основные принципы формирования управленческой отчетности: соответствие организационно-производственной структуре племенного хозяйства; объективное отражение бизнес-процессов; содержание показателей, удовлетворяющих информационные запросы пользователей.

В исследовании разработана шестиуровневая иерархическая схема системы управленческой отчетности (рисунок 4) и даны характеристики ее содержанию.



Рисунок 4 – Структура интегрированной управленческой отчетности субъекта племенного дела

Для измерения и оценки результатов деятельности ЦО в исследовании разработана система внутренней отчетности по различным их видам, структурирован ее состав и определено содержание. В частности, предложены формы отчетов, содержащие необходимую для управления информацию: по центрам затрат (структурным подразделениям бизнес-процессов, бизнес-процессам (таблица 4), сводного отчета по затратам системы бизнес-процессов племенного хозяйства); по центрам прибыли; по центрам инвестиций.

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; информа-

цию 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.

Таблица 4 – Форма отчета по затратам центра затрат – структурного подразделения функционального бизнес-процесса*

Затраты функционального бизнес-процесса		Центр затрат №1(ЦЗ ¹)	Центр затрат №2(ЦЗ ²)	Центр затрат №3(ЦЗ ³)	Центр затрат №n(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	$3c^1/3\phi^1-1$	$3c^2/3\phi^2-1$	$3c^3/3\phi^3-1$	$3c^n/3\phi^n-1$	$3c^{Об}/3\phi^{Об}-1$	$3c^y/3\phi^y-1$	$\sum 3c/\sum 3\phi-1$

*Условные обозначения: $3n^1$ – плановые затраты центра затрат № 1; $3n^2$ - плановые затраты центра затрат №2; $3n^3$ - плановые затраты центра затрат № 3; $3n^n$ - плановые затраты центра затрат № n; $3n^{Об}$ - плановые общие обеспечивающие затраты; $3n^y$ - плановые общие управленческие затраты; $3n$ –общая величина плановых затрат; $3\phi^1$ – фактические затраты центра затрат № 1; $3\phi^2$ - фактические затраты центра затрат №2; $3\phi^3$ - фактические затраты центра затрат № 3; $3\phi^n$ - фактические затраты центра затрат № n; $3\phi^{Об}$ - фактические общие обеспечивающие затраты; $3\phi^y$ - фактические общие управленческие затраты; 3ϕ - общая величина фактических затрат; $3c^1$ – затраты на соответствие качеству бизнес-процесса по центру затрат № 1; $3c^2$ – затраты на соответствие качеству бизнес-процесса по центру затрат № 2; $3c^3$ – затраты на соответствие качеству бизнес-процесса по центру затрат № 3; $3c^n$ – затраты на соответствие качеству бизнес-процесса по центру затрат № n; $3c^{Об}$ -общие обеспечивающие затраты на соответствие качеству бизнес-процесса; $3c^y$ - общие управленческие затраты на соответствие качеству бизнес-процесса; $3c$ – общая величина затрат на соответствие качеству бизнес-процесса.

Совокупность предложенных отчетов позволит менеджменту племенных хозяйств 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.

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

5. 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.

В условиях экономической неопределенности и повышенной конкуренции на рынке племенных животных, когда первостепенный источник возврата затрат на селекционно-племенную работу - это справедливая цена племенных животных с учетом их генетической ценности и потенциала, существует проблема ее определения в процессе биотрансформации биологических активов до их реализации, в зависимости от результата селекционно-генетической деятельности.

В работе определены группы возможных рисков, увеличивающих волатильность спроса на биологические активы и инфляцию, вносящих неопределенность в поведение субъектов племенной деятельности и резервов, направленных на их снижение.

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.

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 племенных биологических активов. Считаем, что использование норм данного положения позволит осуществлять систематическое формирование запасов активов для цели обеспечения устойчивого развития деятельности субъекта племенного дела путем целевого возмещения прогнозируемых затрат и потенциальных убытков.

В исследовании представлены методические рекомендации по созданию специального резерва под изменение стоимости биологических активов, которые содержат методику определения его размера (на базе величины коэффициента вариации стоимости биологического актива (формула 1).

$$V = \frac{\sigma}{\bar{x}} \times 100, \quad (1)$$

где V – коэффициент вариации цен;

σ – среднее квадратичное отклонение;

\bar{x} - средняя арифметическая величина стоимости биологического актива

Среднее квадратичное отклонение определяется по формуле:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (ci - \bar{x})^2}{n-1}}, \quad (2)$$

где n – количество значений, используемых в расчете;

ci – величина критерия волатильности в источнике с номером i .

В исследовании представлена разработанная система бухгалтерских проводок по созданию и корректировке величины резерва (таблица 5).

Таблица 5 - Бухгалтерские записи по формированию специальных резервов

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)

Данная система позволит развить организационное обеспечение резервирования под изменение стоимости биологических активов в системе управленческого учета.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Недостаточность учетно-аналитического обеспечения управления технологией выращивания и качеством племенной продукции обусловила необходимость разработки теоретических положений и организационно-методического обеспечения управленческого учета биологических активов на основе процессного подхода, заключающегося в информационном обеспечении управления системой функциональных бизнес-процессов для повышения качества, генетической и продуктивной ценности биологических активов. С целью решения этой задачи в диссертации обосновано применение нового терминологического аппарата, разработаны концептуальные положения управленческого учета, дающие целостное представление о его сущности, принципах, функциях, объектной основе, представлена учетная классификация бизнес-процессов как новых учетных объектов.

2. Метод оценки стоимости биологических активов и достоверный учет затрат на селекционно-генетические мероприятия имеют важное значение для организационно-методического обеспечения управленческого учета биологических активов. Проведенное исследование, применяя широкие учетно-аналитические возможности процессного подхода, позволило разработать метод оценки биологических активов по справедливой стоимости, основанный на информации по функциональным бизнес-процессам и селекционных индексах хозяйственно полезных признаков, учитывающих продуктивность, племенную ценность и генетический потенциал активов.

3. Обоснованные в диссертационном исследовании методические положения по организации управленческой системы учета затрат и калькулирования позволяют развить контрольно-аналитическое обеспечение эффективно-го управления затратами и их концентрацией на важных направлениях, повышающих ценность биологических активов. Разработанные автором виды и классификация затрат, схема организации учета, форма первичного учетного документа, структура субсчетов для системного учета затрат по всем уровням иерархической структуры его объектов (функциональные бизнес-процессы, подпроцессы, операции, центры ответственности) значительно повышают качество организационно-методического обеспечения управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости биологических активов как племенной продукции.

4. Проведенный анализ информационных потребностей менеджмента, с позиций эффективного управления биологическими активами, позволил разработать методические рекомендации по формированию управленческой отчетности, для контроля, анализа и оценки деятельности племенного хозяйства по повышению ценности биологических активов. В диссертации представлены концептуальные положения, определяющие цель, принципы, основные задачи, структурную и финансовую (центры ответственности) основу, формы и содержательные характеристики управленческой отчетности. Представленные в диссертации разработки способствуют повышению качественного уровня учетно-информационного и контрольно-аналитического обеспечения управления ресурсами, доходами, затратами и результатами деятельности племенных хозяйств, являющихся поставщиками высокопродуктивных биологических активов.

5. В диссертационном исследовании для целей достоверной оценки активов и создания управленческой системы резервирования, обоснована необходимость формирования, алгоритм расчета и порядок учета специального резерва под изменение стоимости биологических активов. Представленная разработка развивает методический инструментарий, позволяющий осуществлять систематическое формирование запасов биологических активов для цели обеспечения устойчивого развития племенной деятельности.

Основные положения диссертации отражены в публикациях:

Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях

1. Цепляева (Володина) М.В. Совершенствование системы учета биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях / М.В. Цепляева (Володина), Н.Н. Балашова // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. – 2012. – № 3. – С. 244-248 (авт. 0,2 п. л.).
2. 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 (авт. 0,3 п. л.).
3. 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 (0,6 п.л.).
4. 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 (авт. 0,3 п. л.).
5. 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 (0,6 п.л.)

Статьи в изданиях, включенных в БД Scopus

6. Prospects of the using of artificial intelligence and automatization systems in accounting and auditing in the realities of the digital economy / N.N. Balashova, S.A.Vardanyan, M.V.Volodina, N.A. Ishkina, I.A.Koshkarev // Advances in Research on Russian Business and Management. – 2021. – P. 527-534 (авт. 0,1 п. л.).

Статьи, опубликованные в других изданиях

7. Biological assets in agricultural enterprises calculation system perfection / M.V. Tseplyaeva (Volodina), N.N. Balashova // Proceedings of the Lower Volga Agricultural University Complex: Science and Higher Professional Education. – 2013. – № 3. – P. 244-248 (авт. 0,2 п. л.).
8. Цепляева (Володина) М.В. Совершенствование учетно-аналитической системы затрат на производство продукции животноводства / М.В. Цепляева (Володина) // Материалы III этапа Всероссийского конкурса на лучшую научную работу среди студентов, аспирантов и молодых ученых высших учебных заведений Минсельхоза России (номинации «Менеджмент», «Экономика», «Экономические науки»), 21-22 мая 2012 года, г. Ярославль. – Ярославль: ФГБОУ ВПО Ярославская ГСХА, 2012. - С. 113-118 (0,3 п.л.).

9. Цепляева (Володина) М.В. Аспекты отражения биологических активов в учетной политике по МСФО агрохолдингов / Н.Н. Балашова, В.В. Левкина, М.В. Цепляева (Володина) // 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 (авт. 0,1 п. л.).

10. Цепляева (Володина) М.В. Совершенствование учетно-аналитической системы затрат на производство продукции животноводства / Н.Н. Балашова, М.В. Цепляева (Володина) // Научные основы стратегии развития АПК и сельских территорий в условиях ВТО: материалы Международной научно-практической конференции, посвящённой 70-летию образования ВолГАУ, 28-30 января 2014 года, г. Волгоград. – Волгоград: ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2014. – С. 65-68 (авт. 0,1 п. л.).

11. Цепляева (Володина) 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 (авт. 0,2 п. л.).

12. Цепляева (Володина) 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 (авт. 0,2 п. л.).

13. 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 (0,1 п. л.).

14. 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, 29 октября 2019 г., г. Волгоград: в 2 т. - Волгоград: ФГБОУ ВО Волгоградский ГАУ, 2019. – Т. 2. – С. 87-91 (авт. 0,1 п. л.).

15. Володина М.В. 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 (авт. 0,2 п. л.).