

На правах рукописи



БЫСТРОВА НАТАЛЬЯ ЮРЬЕВНА

**УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ БИЗНЕСОМ ПО
РАЗВЕДЕНИЮ ПЛЕМЕННЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ НА
ОСНОВЕ СИСТЕМНО-СИНЕРГЕТИЧЕСКОЙ КОНЦЕПЦИИ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва - 2020

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова», г. Ярославль.

Научный руководитель доктор экономических наук, доцент
Курочкина Ирина Петровна

Официальные оппоненты: **Хоружий Людмила Ивановна**
доктор экономических наук, профессор ФГБОУ
ВО «Российский государственный аграрный
университет – МСХА им. К.А. Тимирязева»,
профессор кафедры «Бухгалтерский учет»

Широбоков Владимир Григорьевич
доктор экономических наук, профессор ФГБОУ
ВО «Воронежский государственный аграрный
университет им. Императора Петра I»,
заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и
аудит»

Ведущая организация: федеральное государственное образовательное
бюджетное учреждение высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации»

Защита состоится «22» сентября 2020 г. в 13 часов 00 минут на заседании диссертационного совета Д 212.196.06 на базе ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный пер., д. 36, корп. 3, ауд. 353.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан «__» _____ 20__ г.

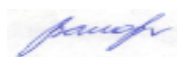
Ученый секретарь

диссертационного совета Д 212.196.06,

кандидат экономических наук, доцент

Васильева Анастасия

Владимировна



I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Эффективное и высокопродуктивное сельское хозяйство, в том числе животноводство, является основой устойчивого развития любого государства. Санкционная политика внешних стран в отношении России стимулировала развитие отечественного высокотехнологического и экологически чистого сельского хозяйства. Особая роль в этом процессе отводится бизнесу по разведению племенного скота. Племенные хозяйства являются поставщиками высокопродуктивных биологических активов для товарного производства молока и другой животноводческой продукции и способствуют решению проблемы продовольственной безопасности страны. Развитие данного вида экономической деятельности осуществляется в соответствии с Государственной программой развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы, переведенной с 2018 года на проектный подход. В национальном докладе о результатах выполнения программы в 2018 году¹ отмечено увеличение за последние пять лет племенного маточного поголовья КРС молочного направления продуктивности на 10,1 % и реализации племенного молодняка на 21,4%. Повышение надоев молока на 3,8 % по сравнению с 2017 годом было обеспечено, наряду с этими факторами, техническим перевооружением племенных хозяйств.

Вместе с тем, современный бизнес, связанный с разведением племенного скота, предполагает расширение биоразнообразия животных. По данным статистики Продовольственной и сельскохозяйственной организации ООН (ФАО) около 90 % всего животноводства представлено только 14 породами. Разведение и приспособление животных к среде обитания конкретного региона является условием ускоренного выполнения Государственной программы и обеспечения продовольственной безопасности страны, устойчивости бизнеса. При этом доминирующее значение имеют проблемы создания информационной основы

¹ Национальный доклад о ходе и результатах реализации в 2018 году Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, утв. Распоряжением Правительства РФ № 1352-р от 22.06.2019

управления отечественным племенным производством в целях повышения его эффективности и обеспечения социальной ответственности перед будущими поколениями.

Повышение генетического разнообразия и продуктивного долголетия разводимых пород крупного рогатого скота предполагает постоянное развитие бизнес-процессов на основе их реинжиниринга. Это требует дальнейшего развития методики производственного учета и оценки эффективности деятельности, связанной с разведением племенных животных. В условиях высоких темпов развития процессов интеграции, цифровизации в экономике и других сферах жизни этот вид учета должен адекватно и своевременно отражать происходящие изменения, связанные с процессом разведения племенного скота и тем самым обеспечивать контроль над ним. Разработанная в диссертации системно-синергетическая концепция учетного процесса позволяет сделать его максимально гибким по отношению к меняющимся условиям хозяйствования, усиливая роль в управлении племенным бизнесом. В такой постановке учет формирует необходимую информацию для адекватной оценки племенной продукции и эффективности деятельности, связанной с разведением племенного скота. Это способствует решению проблемы устойчивости и экономической безопасности высокопроизводительного племенного дела.

Степень изученности проблемы. Методологическую основу диссертационного исследования обеспечили труды авторитетных отечественных и зарубежных авторов.

Важное влияние на формирование системно-синергетической концепции производственного учета оказали труды таких отечественных и зарубежных ученых в области экономических и управленческих теорий, как Андерсен Б., Верзух Э., Динсмор П., Дитхелм Г., Джонсон М., Митчелл Р., Ильина О.Н., Кагерманн Х., Керцнер Г., Клейнер Г.Б., Кристенсен К., Курочкина И.П., Кутер М.И., Ляндау Ю.В., Мазур И.И., Мантель С., Матюшок С.В., Сафонова М.Ф., Соколов Я.В., Соколов В.Я., Суглобов А.Е., Ольдерогге Н.Г., Палий В.Ф., Панков В.В., Фомина А.В., Хрусталев Е.Ю., Чайковская Л.А., Чернышова О.Ю.,

Шапиро В.Д., Шеер А.В. и др. Применительно к специфике агропромышленного комплекса рассматриваемые проблемы были развиты в трудах Воробьевой М.А., Завгородневой О.В., Ильенковой Н.Д., Куправы Т.А. и др.

Проблемы развития понятийного аппарата производственного учета рассматриваются в работах Безруких П.С., Бобрышева А.Н., Вахрушиной М.А., Ветровой И.Ф., Врублевского Н.Д., Водопьянова И.В., Глущенко А.В., Гульпенко К.В., Друри К., Ивашкевича В.Б., Кавериной О.Д., Каплана Д., Каспиной Р.Г., Керимова В.Э., Кондракова Н.П., Костюковой Е.И., Кувалдиной Т.Б., Курочкиной И.П., Кутера М.И., Мизиковского Е.А., Николаевой С.А., Садыковой Т.М., Стукова С.А., Тумашик Н.В., Хапугиной Л.С., Хорнгрена Ч., Шеремета А.Д. и др.

Изучение этапов развития производственного учета в российской школе с позиции технологических аспектов производства отражается в работах Голубевой Л.В., Гераймовича О.А., Васильевой Р.А., Антиповой Л.В., Бессоновой Л.П., Сидельникова В.М., Астаниной В.Ю. и др. Особенности построения системы производственного учета в условиях сельскохозяйственной деятельности посвящены работы Бондиной Н.Н., Белого И.Н., Бычковой С.М., Говди В.В., Клычовой Г.С., Костюковой Е.И., Лисовича Г.М., Пизенгольца М.З., Пипко В.А., Сигидова Ю.И., Трубилина И.Т., Хлевной Е.А., Хоружий Л.И., Широбокова В.Г., Шутовой И.С. и др.

Использование методического инструментария для оценки эффективности использования капитала, а также рейтингового анализа деятельности организаций рассматриваются в трудах Алборова Р.А., Архиповой М.Ю., Бариленко В.И., Бердникова В.В., Болвачева А.И., Ветровой И.Ф., Гавель О.Ю., Заровой Е.В., Ивашковской И.В., Казаковой Н.А., Касьяненко Т.Г., Клычовой Г.С., Керимовой Ч.В., Когденко В.Г., Курочкиной И.П., Малицкой В.Б., Мельник М.В., Мхитаряна В.С., Новожиловой Ю.В., Пласковой Н.С., Садовниковой Н.А., Шеремета А.Д., Широбокова В.Г. и др.

Высоко оценивая научный вклад зарубежных и российских научных школ, позиции которых позволили создать прочный научный фундамент настоящего

исследования, следует отметить, что вопросы производственного учета в племенном животноводстве и использования его данных в оценке эффективности производства освещены недостаточно. Не в полной мере исследованы проблемы селекционной работы и оценки племенных биологических активов, ее использования для формирования показателей соответствующей отчетности.

Отмеченные обстоятельства определяют необходимость разработки современных методических подходов к производственному учету и анализу затрат, связанных с разведением племенных биологических активов для формирования достоверной информационной базы эффективного управления бизнесом по разведению крупного рогатого скота.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего исследования является разработка теоретических положений, организационно-методических и практических предложений по развитию учетного обеспечения управления племенным животноводством с позиций его эффективности и достоверной оценки племенных биологических активов.

Поставленная цель достигается в работе решением следующих задач:

- авторское обоснование современного содержания понятия «производственный учет» применительно к управлению деятельностью племенного хозяйства;
- доказательство необходимости построения современного бизнес-учета, включающего производственный учет на основании системно-синергетической концепции с позиций управленческих и экономических теорий;
- актуализация организационно-методических аспектов производственного учета в племенном животноводстве и соответствующее совершенствование методики учета кормов на основе развития нормативного учета, а также предложение способа распределения сопряженных затрат в племенном животноводстве, адекватного предложенной концепции;
- разработка методики оценки племенных биологических активов с учетом предложенных показателей качества на основе затратного подхода;

- обоснование содержания информационно-регулятивной модели бизнес-учета с выделением производственного и статистического видов учета, а также осуществление рейтинговой оценки экономических субъектов на основе показателей эффективности бизнес-модели племенного хозяйства таксонометрическим методом.

Область исследования. В работе использованы следующие положения паспорта специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»:

1.3 Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета;
1.7 Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей;
1.11 Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; 2.8 Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности.

Предмет исследования - теоретико-методические и практические аспекты учетного обеспечения управления бизнесом по разведению племенных биологических активов с целью повышения его эффективности и устойчивости в контексте реализации программы продовольственной безопасности страны.

Объект исследования – проектно-процессная деятельность, связанная с разведением племенных биологических активов в племенных хозяйствах Ярославской области.

Теоретической и методологической основой исследования явились научные труды отечественных и зарубежных ученых по производственному учету, в том числе в сельском хозяйстве; законодательные и нормативные акты в области регулирования и развития племенного дела; международные и национальные нормативные документы, Доктрина продовольственной безопасности и концепция устойчивого развития бизнеса, МСФО и положения бухгалтерского учета.

Информационной базой исследования послужили регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в Российской Федерации законодательные и

нормативные акты, официальные материалы Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, Федеральной службы государственной статистики и Всероссийского научно-исследовательского института племенного дела МСХ РФ (ВНИИПлем); данные бухгалтерского учета и отчетности племенных хозяйств АО «Ярославка», ЗАО «Агрофирма «Пахма», ООО «Агроцех»; справочные материалы и периодические издания.

Проведение исследования было основано на использовании исторического, системного, синергетического подходов; общенаучных методов познания: наблюдения, измерения, моделирования, анализа, синтеза; экономико-статистических методов: таксонометрического метода, метода группировки, графических методов систематизации и обобщения результатов исследования, а также специальных методов бухгалтерского учета: документирования, оценки и калькуляции.

Научная новизна исследования состоит в обосновании теоретических положений учетного обеспечения управления племенным производством в соответствии с предложенной автором системно-синергетической концепцией формирования модели современного бизнес-учета; в разработке комплекса методических и практических рекомендаций, направленных на совершенствование учета затрат и оценке деятельности по разведению племенных биологических активов.

Процесс исследования позволил получить следующие результаты, выносимые на защиту.

1. Дано авторское определение производственного учета, отражающее (при исчислении справедливой стоимости) взаимосвязь технологических и учетных аспектов, характеризующих количественные и качественные показатели производства и их затратно-стоимостное измерение.

2. Предложено авторское понятие «племенных биологических активов животноводства», расширена их классификация на основе новых признаков, отражаемых в производственном и статистическом учете, – племенная ценность и уровень продуктивности.

3. Обосновано использование системно-синергетической концепции производственного учета для формирования современной информационно-регулятивной модели бизнес-учета, определено ее влияние на управление племенным производством по схеме «Федерация – Регион – Хозяйство».

4. Разработана методика построения производственного учета затрат по бизнес-процессам в племенном животноводстве на основе синергетического взаимодействия проектного и процессного подходов. Методика учитывает авторские предложения по классификации бизнес-процессов с выделением основных, вспомогательных и бизнес-процессов развития, что имеет особое значение для ориентации сельскохозяйственных организаций на селекционную работу. В качестве основного представлен бизнес-процесс племенного производства, предусматривающий новую номенклатуру статей, специфичную для племенной деятельности; объекты учета затрат и калькулирования; разграничение прямых и косвенных затрат по субпроцессам; распределение совместных затрат между сопряженными продуктами бизнес-процесса, основанное на выделении приплода в качестве основного продукта и молока как сопряженного; структуру и корреспонденцию бухгалтерских счетов по учету затрат племенного производства, выходу его продукции.

5. Предложен авторский подход к определению справедливой стоимости племенных биологических активов на базе затратного метода с учетом коэффициентов роста продуктивных и племенных качеств, позволяющих формировать достоверную информацию о стоимости племенных биологических активов в финансовой отчетности.

6. Разработана информационно-регулятивная модель бизнес-учета, включающая производственный и статистический учет, которые позволят дать стоимостную оценку производственным показателям и обеспечат их натуральные характеристики. Предложены показатели для оценки эффективности бизнес-модели племенного хозяйства, построенной на основе структуры капиталов. Эти показатели положены в основу определения рейтинга племенных хозяйств региона с поэтапным применением таксонометрического метода.

Теоретическая значимость работы определяется развитием теоретико-методических аспектов учетного отражения издержек на разведение племенных биологических активов и оценки их эффективности на основе актуализации концептуальных положений производственного учета, ориентированного на совершенствование учета затрат на разведение племенных биологических активов и являющегося элементом разработанной информационно-регулятивной модели бизнес-учета. Такая постановка проблемы способствует решению глобальной задачи устойчивого развития племенного бизнеса и продовольственной безопасности страны.

Практическая значимость работы заключается в том, что авторские предложения и разработки позволят обеспечить реальную картину функционирования племенного хозяйства на основе учетно-аналитической информации о затратах как базы для оценки племенных биологических активов и эффективности деятельности по их разведению. В частности, практическое значение имеют методики учета кормовых затрат по рационам, распределения комплексных и сопряженных затрат на основе авторской номенклатуры статей затрат, а также структура показателей биоэкономической, агроэкологической эффективности и племенной активности, сформированная на основе данных статистического и производственного учета.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования сообщались и обсуждались на Международных и Всероссийских конференциях, в частности: XIII Международная научно-практическая конференция «Проблемы современной экономики» (2013г., г. Новосибирск), Международная научно-практическая конференция профессорско-преподавательского состава «АПК России: прошлое, настоящее, будущее» (Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, 2015г., г. Санкт-Петербург), V Международная многопрофильная научная конференция по социальным наукам и искусствам SGEM 2018 (26 августа – 01 сентября 2018г, г. Албена, Болгария), Всероссийская научно-практическая конференция, 27 сентября 2018 года, г. Ярославль. Отдельные рекомендации по результатам

исследования использованы в Департаменте агропромышленного комплекса и потребительского рынка Ярославской области, АО «Племзавод «Ярославка», а также в учебном процессе Ярославского государственного университета им. П.Г. Демидова.

По теме исследования опубликовано 13 научных работ, в том числе 5 статей в рецензируемых научных изданиях из Перечня Высшей Аттестационной Комиссии, в которых должны быть опубликованы основные результаты диссертационного исследования, обладающие научной новизной на соискание степени кандидата экономических наук. Общий объем - 5,23 п.л., из них авторских - 5,07 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы (259 источников). В работе представлено 17 приложений, 33 таблицы, 26 рисунков.

II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Результаты диссертационного исследования обусловили следующие положения, обладающие научной новизной и выносимые на защиту.

1. Дано авторское определение производственного учета, отражающее (при исчислении справедливой стоимости) взаимосвязь технологических и учетных аспектов, характеризующих количественные и качественные показатели производства и их затратно-стоимостное измерение.

Эффективность управления племенным бизнесом определяется качеством его информационного обеспечения, в том числе производственным учетом.

Производственный учет в племенном животноводстве, по нашему мнению, должен обеспечивать возможность обобщения количественных и качественных показателей племенного и зоотехнического учета, определяющих структуру племенного скота, его характеристики и объем полученной продукции, их оценку в системе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Такая

позиция позволила сформулировать авторское определение производственного учета как *комплексную систему учета, отражающую взаимосвязь количественных, качественных и затратно-стоимостных производственных показателей, обеспечивающих информационную базу для определения справедливой стоимости активов компании, контроля ее деятельности и принятия эффективных управленческих решений.*

Такая взаимосвязь необходима для достоверной оценки племенного скота и принятия управленческих решений с целью повышения эффективности племенного бизнеса, а также достижения целевых индикаторов Государственной программы развития сельского хозяйства, которые обеспечивают продовольственную безопасность страны.

Производственный учет в племенном животноводстве в контексте авторского определения представляет собой систему, включающую синергетически взаимосвязанные аспекты, представленные на рисунке 1, дающие возможность увязать количественные, качественные и затратно-стоимостные производственные показатели для оценки эффективности деятельности по разведению племенных биологических активов. В такой постановке производственный учет расширяет сферу своего влияния на элементы бизнес-модели и обеспечивает их оптимальное взаимодействие.

При этом определены точки целенаправленного прямого и обратного взаимодействия основных подсистем производственного учета - учета затрат и калькулирования себестоимости, что играет особую роль в достоверной оценке племенного молодняка как продукции племенного производства.

Авторское обоснование содержания производственного учета и его аспектов создает условия для его дальнейшего развития и признания как самостоятельного вида учета на основе предложенной системно-синергетической концепции.



Рисунок 1 – Группировка и содержание основных аспектов производственного учета в племенном животноводстве

(Источник: составлено автором)

2. Предложено авторское понятие «племенных биологических активов животноводства», расширена их классификация на основе новых признаков, отражаемых в производственном и статистическом учете, – племенная ценность и уровень продуктивности.

Международный стандарт по интегрированной отчетности рассматривает в основе функционирования бизнес-модели совокупность капиталов, которые в виде ресурсов преобразуются в ходе операционной деятельности в ценностные продукты. Доминирующими для племенного животноводства являются производственный и природный капиталы. В условиях сельскохозяйственной деятельности их тесная взаимосвязь требует, по нашему мнению, детализации производственного и природного капитала на биоэкономический и агроэкологический виды капиталов. Биоэкономический капитал, в свою очередь, требует выделения такого понятия, как биологический актив. Автором введено новое понятие - «племенные биологические активы животноводства», учитывая их особую важность для племенного бизнеса. Под ними понимаются

«культивируемые животные с подтвержденным породным происхождением и обладающие высокими генетическими свойствами, обуславливающими возможность передавать их по наследству и сохранять в течение длительного времени экономически выгодные качества (продуктивное долголетие, устойчивость к заболеваниям, стрессам и т.д.)». Введение этого понятия требует уточнения существующей классификации биологических активов. В этой связи предложены два новых классификационных признака, отражающих специфику племенных биологических активов – племенная ценность и уровень продуктивности (Рисунок 1). Группировка по этим признакам обеспечивает идентификацию племенных биологических активов среди других биологических активов животноводства.

3. Обосновано использование системно-синергетической концепции производственного учета для формирования современной информационно-регулятивной модели бизнес-учета, определено ее влияние на управление племенным производством по схеме «Федерация – Регион – Хозяйство».

Определена возможность и необходимость применения системно-синергетической концепции производственного учета, базирующейся на взаимодействии разных экономических и управленческих теорий и подходов с целью получения дополнительного положительного эффекта для управления бизнесом с учетом всех стадий жизненного цикла (Рисунок 2).

В основу исследования положена системно-синергетическая концепция, как руководящая идея для восприятия и понимания значимости качественной информационной базы управления бизнесом по разведению племенных биологических активов, имея в фокусе достижение цели обеспечения продовольственной безопасности и выработку соответствующей стратегии действий в учетном сопровождении этого процесса. Название «системно-синергетическая» в данном случае подчеркивает необходимость рассмотрения проблемы не просто в системном ракурсе, но и в свете получения пролонгированного опосредованного эффекта от синергетического взаимодействия различных элементов систем.

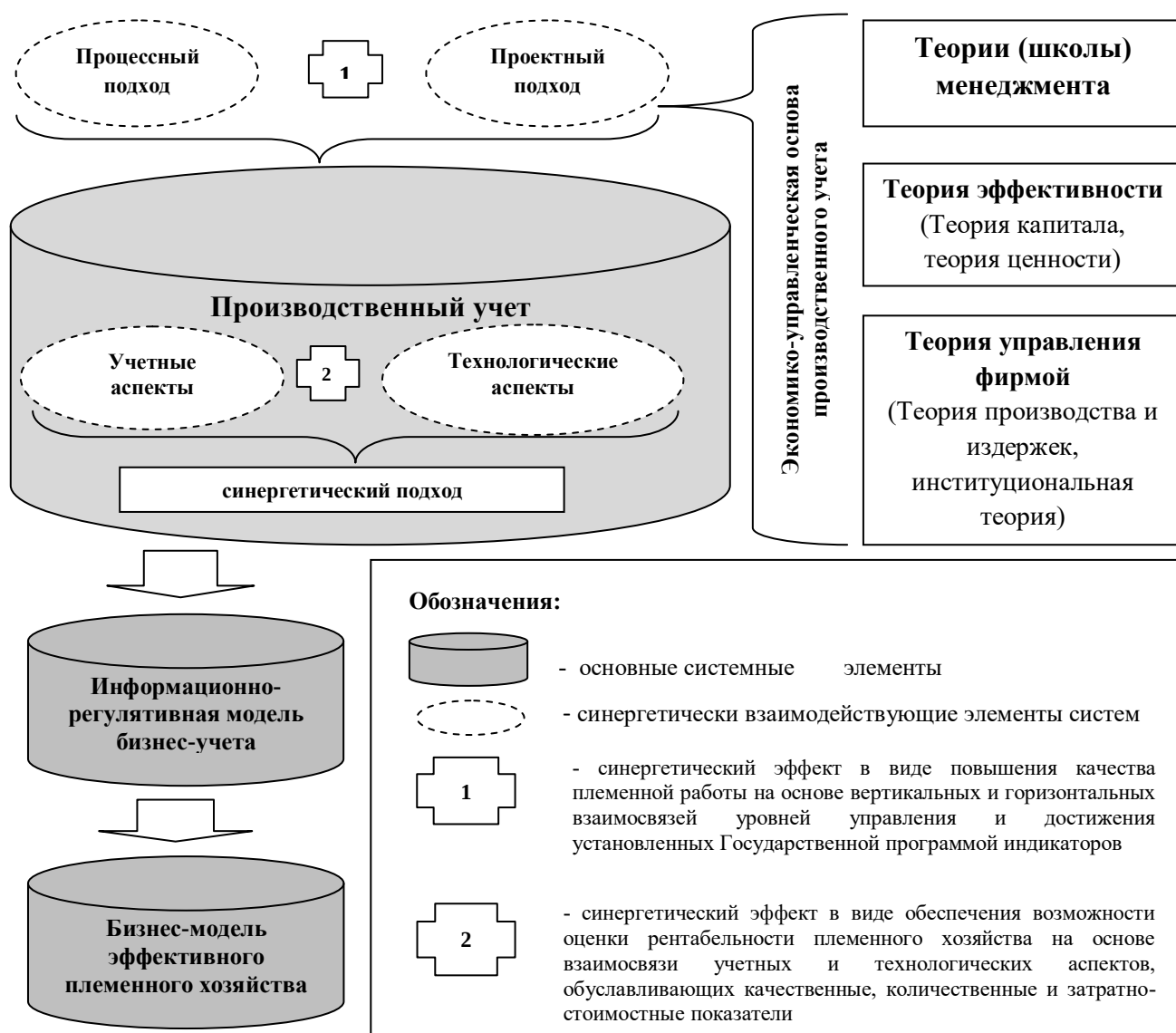


Рисунок 2 – Содержание системно-синергетической концепции
производственного учета

(Источник: составлено автором)

Определяющее влияние на формирование производственного учета, по нашему мнению, оказали классическая и неоклассическая теории менеджмента, теории эффективности и управления фирмой. В качестве базовых подходов к управлению были выделены проектный и процессный подходы, которые получили наибольшее распространение на практике и признание со стороны научного и профессионального сообщества. В результате исследования их сущности и генезиса сделан вывод о появлении синергетического эффекта за счет создания гибкой структуры бизнес-процессов в производстве; формирования интегрированного мышления; обеспечения качества (экологического, в

частности) производимой продукции; создания адекватной системы внутреннего контроля деятельности племенных хозяйств, обеспечивающей превентивное выявление ее слабых и сильных сторон.

В диссертации разработана авторская модель синергетического взаимодействия проектного и процессного подходов на основе учета и иерархии управления сельским хозяйством, в том числе племенным животноводством, построенная по вертикальному принципу от федерального уровня к региональному уровню и уровню хозяйства.

Считаем, что получение положительного эффекта в развитии племенного бизнеса может быть достигнуто при реализации данной модели, позволяющей учесть вертикальные (проектные) и горизонтальные (процессные) взаимосвязи на основе адекватной информации бизнес-учета. При этом производственный учет является, как подчеркивалось выше, его неотъемлемым элементом.

Системность взаимодействия производственного и бизнес-учета, положенная в основу предложенной схемы, подтверждает актуальность системно-синергетической концепции. Эта концепция логически требует своей реализации в виде бизнес-модели. В современных условиях бизнес-модель племенного хозяйства, ориентированная на создание ценностных предложений, предусматривает в качестве ключевого элемента финансовую структуру, отвечающую за контроль затрат бизнес-субъекта и способы получения дохода. Она обеспечивает взаимодействие всех остальных элементов. Интегрированное мышление бухгалтера определило ключевую роль производственного учета в данной финансовой структуре, превращая его в компонент бизнес-учета.

4. Разработана методика построения производственного учета затрат по бизнес-процессам в племенном животноводстве на основе синергетического взаимодействия проектного и процессного подходов. Методика учитывает авторские предложения по классификации бизнес-процессов с выделением основных, вспомогательных и бизнес-процессов развития, что имеет особое значение для ориентации сельскохозяйственных организаций на селекционную работу. В качестве основного представлен

бизнес-процесс племенного производства, предусматривающий новую номенклатуру статей, специфичную для племенной деятельности; объекты учета затрат и калькулирования; разграничение прямых и косвенных затрат по субпроцессам; распределение совместных затрат между сопряженными продуктами бизнес-процесса, основанное на выделении приплода в качестве основного продукта и молока как сопряженного; структуру и корреспонденцию бухгалтерских счетов по учету затрат племенного производства, выходу его продукции.

Системно-синергетическая концепция формирования производственного учета в племенных хозяйствах обуславливает интеграцию проектного и процессного учета затрат. Следует отметить, что управление производственной деятельностью строится, как правило, на основе процессного подхода, а для обеспечения технологических и технических «прорывов» экономические субъекты активно применяют проектный подход. Для реализации этого подхода в диссертации предложен уточненный проект структурирования бизнес-процессов племенного животноводства молочного направления продуктивности, предполагающий в качестве самостоятельных групп основные, вспомогательные и бизнес-процессы развития. В качестве основного бизнес-процесса выделен бизнес-процесс племенного производства, отвечающего за выход основной продукции – племенного молодняка. В качестве обеспечивающих выделены бизнес-процессы кормообеспечения, технического обслуживания и технологического обслуживания. Для обеспечения синергетического эффекта племенной деятельности предложено бизнес-процессы развития (совершенствование технологии производства, селекция пород и типов, совершенствование технического обслуживания) перевести на проектный подход и затраты этих проектов капитализировать в составе основных средств и нематериальных активов. Осуществление этих мероприятий позволит, на наш взгляд, обеспечить достижение целевых индикаторов Государственной программы развития сельского хозяйства, предусматривающей выплаты хозяйствам, занимающимся разведением скота, в виде субсидий на поддержку

племенного животноводства. Данные субсидии учитываются племенными хозяйствами в виде средств целевого финансирования и отражаются в учете как возмещение убытка деятельности экономического субъекта (Дебет 86 «Целевое финансирование» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»).

В соответствии с выделенными бизнес-процессами определен состав прямых и косвенных затрат, уточнена номенклатура статей затрат с выделением статьи «Затраты на формирование и сохранение племенных качеств животных», предложены аналитические счета к счету 20.2 «Животноводство» в соответствии с субпроцессами племенного производства. Отдельная статья «Затраты на формирование и сохранение племенных качеств животных» обеспечивает ее взаимосвязь с субпроцессами племенного производства, что дает возможность, с одной стороны, осуществлять контроль за затратами с позиции их покрытия федеральными и региональными субсидиями, а с другой, - оценить вклад племенного хозяйства в развитие племенной работы. В качестве прямых затрат предложено учитывать только стоимость кормов и амортизацию племенного скота, при этом стоимость кормов рассчитывать в разрезе кормовых рационов. Предложено включить счет «Кормовой рацион» - 10.7.КР в состав аналитических счетов к счету 10.7 «Корма» для обеспечения отражения в учете включения кормов в кормовые рационы, разрабатываемые для разных физиологических групп животных. Аргументирована детализация аналитического учета к счету 10.7.КР и выделение отдельных позиций, соответствующих этим группам: 10.7.КР. СЕРВ, 10.7.КР. ЛАКТ, 10.7.КР. СУХ, 10.7.КР. МОЛ 1, 10.7.КР. МОЛ 2 (Рисунок 3).

Затраты обеспечивающих бизнес-процессов, на наш взгляд, следует распределять между субпроцессами племенного производства по дифференцированным ключам распределения. В частности, затраты бизнес-процесса «Кормообеспечение» предложено списывать в соответствии с себестоимостью кормовых рационов, составление которых является его основной функцией.

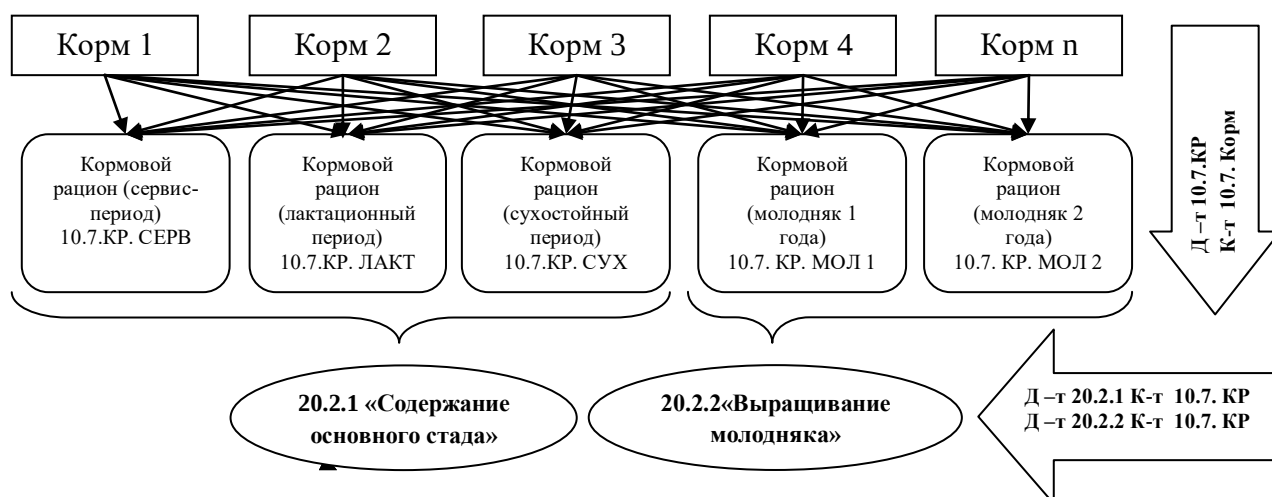


Рисунок 3 – Схема отражения на счетах бухгалтерского учета
распределения кормов по кормовым рационам

(Источник: составлено автором)

В развитие действующей методики учета производственных затрат разработаны новые формы первичных документов (акт на списание кормов), учетных регистров (ведомости учета расхода кормов, сводной ведомости производственного учета) и разработано техническое задание для реализации предложенной методики в программе «1С: Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия 8». В диссертации также предложена авторская методика распределения совместных затрат племенного производства, основанная на выборе в качестве основного продукта приплода и сопряженного - молока. Применение этой методики предполагает определение затрат на приплод путем исключения из общей суммы затрат комплексного производства затрат на побочную продукцию (навоз) по плановым ценам и затрат на молоко по цене продажи. Апробация методики распределения совместных затрат показала снижение себестоимости 1 головы приплода по отношению к ее значению, определенному в традиционном соотношении 90 % на молоко и 10% на приплод (Таблица 1).

Представленная методика объективна по отношению к основному продукту племенного животноводства - приплоду, отличается простотой расчета и позволяет повысить рентабельность племенного производства на отечественных предприятиях.

Таблица 1 – Результаты распределения сопряженных затрат по традиционной и авторской методикам

Вид продукции	Количество выпущенной продукции	Авторская методика				Себестоимость ед. продукции в соответствии с традиционной методикой, руб.	Разница в себестоимости единицы продукции, руб.
		Количество проданной продукции (молока), ц	Оптовая стоимость 1 ц молока, руб.	Распределенные сопряженные затраты, тыс. руб.	Себестоимость ед. продукции, руб.		
1	2	3	4	5	6	7	8
Племенное хозяйство № 1							
Молоко, ц	90976	71588	2400	171811 (71588*2400)	1888	1825	+63
Приплод:				12699			
ц	417				30453	44247	- 13794
голов	1238				10258	14904	- 4646
Навоз				1806			
Итого				186316			
Племенное хозяйство № 2							
Молоко, ц	90413	79040	2400	189696 (79040*2400)	2098	2073	+25
Приплод:				18553			
ц	396				46851	52588	- 5737
голов	1460				12707	14264	- 1557
Навоз				149			
Итого				208398			
Племенное хозяйство № 3							
Молоко, ц	21512	20341	2500	50852 (20341*2500)	2364	2295	+ 69
Приплод:				4021			
ц	130				30931	42215	- 11284
голов	400				10052	13720	- 3668
Навоз				1727			
Итого				56600			

5. Предложен авторский подход к определению справедливой стоимости племенных биологических активов на базе затратного метода с учетом коэффициентов роста продуктивных и племенных качеств, позволяющих формировать достоверную информацию о стоимости племенных биологических активов в финансовой отчетности.

В ходе исследования подтверждена целесообразность оценки племенных биологических активов по справедливой стоимости и затратного подхода для ее

исчисления. Это следует из специфики ценообразования в отечественном племенном животноводстве при высоком уровне государственного регулирования в данной сфере. При этом автором предложено учитывать не только продуктивные, но и племенные качества животных. В диссертации выполнены конкретные расчеты справедливой стоимости на примере одного из племенных хозяйств с использованием таких показателей племенной и продуктивной ценности, как живая масса животных, возраст в отелах (продуктивное долголетие) и удой за лактацию. Методика исчисления справедливой стоимости представлена в таблице 2, цифровые данные которой рассчитаны по форме 13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства» и показателям бонитировки по сведениям зоотехнического учета.

Расчеты свидетельствуют о существенном отклонении справедливой стоимости племенных биологических активов от первоначальной (фактической) стоимости. Методика позволяет вскрыть влияние «недооцененных» или «переоцененных» продуктивных и племенных качеств животных на их стоимость и повысить рентабельность их выращивания.

Таблица 2 – Расчет справедливой стоимости племенных биологических активов (коров) на основе затратного подхода

№ п/п	Себестоимость живой массы (затраты на выращивание живого веса племенного биологического актива = вес животного в ц * себестоимость 1 ц живой массы), руб.	Затраты на формирование продуктивных качеств, руб.	Коэффициенты роста племенных и продуктивных качеств животных			Затраты на формирование продуктивных и племенных качеств с учетом изменения, руб.	Справедливая стоимость племенного биологического актива, руб.	Первоначальная стоимость племенного биологического актива, руб.	Отклонение справедливой стоимости от первоначальной стоимости, руб.
			молочной продуктивности	веса	продуктивного долголетия				
A	1	2= гр.1х20%/ 80%	3	4	5	6=гр.2*гр.3* гр.4*гр.5	7 = гр.1+гр.6	8	9=гр. 7 – гр.8
1	55 819,5	13 954,9	1,01	0,98	0,83	11464,4	67 283,9	50 846,84	16 437,1
2	58 008,5	14 502,1	1,01	1	0,5	7 323,6	65 332,1	51 431,28	13 900,8
3	56 038,4	14 009,6	1,01	0,98	0,5	6 933,4	62 971,8	60 172,94	2 798,9
4	54 287,2	13 571,8	1,01	0,95	0,5	6 511,1	60 798,3	53 746,71	7 051,6
5	57 351,8	14 337,95	1,01	1	0,5	7 240,7	64 592,5	54 915,11	9 677,4

6. Разработана информационно-регулятивная модель бизнес-учета, включающая производственный и статистический учет, которые позволят дать стоимостную оценку производственным показателям и обеспечить их натуральные характеристики. Предложены показатели для оценки эффективности бизнес-модели племенного хозяйства, построенной на основе структуры капиталов. Эти показатели положены в основу определения рейтинга племенных хозяйств региона с поэтапным применением таксонометрического метода.

Формирование и оценка эффективности бизнес-модели невозможны без соответствующего информационного обеспечения на базе системы бизнес-учета. В работе предложена информационно-регулятивная модель бизнес-учета, включающая производственный учет и статистический учет как отдельные самостоятельные элементы (Рисунок 4). Совокупность показателей этих видов учета дает возможность оценить эффективность использования биоэкономического и агроэкологического капитала по предложенной схеме «Федерация - Регион - Хозяйство».



Рисунок 4 - Информационно-регулятивная модель бизнес-учета племенного хозяйства

(Источник: составлено автором)

На основе изучения зарубежного опыта представления статистических данных (евростатистика, ФАО) обоснован состав финансовых и нефинансовых

показателей для оценки эффективности бизнес-модели племенного хозяйства и выполнен их расчет на основании информации, отраженной в специализированных формах отчетности АПК, статистической отчетности и информационных ежегодниках ВНИИПлем экономических субъектов Ярославской области, зарегистрированных в племенном регистре.

Применение таксонометрического метода осуществлялось поэтапно:

1) с определением промежуточных рейтингов (Таблица 4) по двум группам показателей таблицы 3:

- биоэкономическая и агроэкологическая эффективность;
- племенная активность.

2) с определением общего рейтинга (Таблица 4) на основе всех показателей таблицы 3.

Проведенный анализ показал кардинальную перестановку мест в рейтинге при учете показателей племенной активности (Таблица 4). Высокие позиции по всем индикаторам сохранило только одно хозяйство (18).

Таблица 3 - Показатели деятельности племенных хозяйств Ярославской области, характеризующие их племенную активность, биоэкономическую и агроэкологическую эффективность

Номер хозяйства	Биоэкономическая и агроэкологическая эффективность							Племенная активность
	Плотность племенных биологических активов, ц/га	Коэффициент кормоотдачи, тыс. руб. /тыс. руб.	Коэффициент фондоотдачи племенных биологических активов, тыс. руб. /тыс. руб.	Средний удой на 1 голову, кг	Средняя живая масса единицы племенных биологических активов, кг	Возраст в отелах, отелов	Выход телят на 100 коров, гол/100 гол	Объем племпродажи молодняка на 100 коров, гол/100 гол
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	1,08	2,25	2,59	5742	513	3	127	7,58
2	0,75	2,19	6,00	7513	527	2,1	97	10
3	0,71	2,67	3,38	6137	531	2,6	111	0,95
4	0,72	2,00	2,58	5024	498	3	115	3,75
5	0,71	2,06	2,72	6625	526	3,2	106	0
6	0,4	2,36	4,70	5835	510	2,2	93	0

1	2	3	4	5	6	7	8	9
7	1,12	1,89	3,18	6210	544	2,5	126	3,87
8	0,49	2,12	2,81	5926	528	2,5	132	4,75
9	1,24	2,65	4,84	10010	519	2	118	1
10	0,79	2,23	4,76	6497	484	2,3	132	0
11	0,93	2,66	4,43	8072	515	2,2	102	15,9
12	1,31	1,91	3,23	8021	569	2,2	119	0
13	1,14	0,40	0,49	7358	519	2,6	130	9,57
14	0,73	2,43	2,54	5521	512	2,7	124	1,67
15	0,82	2,31	5,28	6868	532	2,5	108	2,83
16	0,95	2,27	4,19	6057	469	2,4	116	0
17	0,92	1,66	2,88	5110	470	2,6	114	1,71
18	0,70	1,99	3,71	7978	600	2,5	110	10,27
19	0,66	1,98	4,65	6397	541	2,7	134	0
20	0,71	1,68	2,78	5835	518	2,5	123	15,53

Особенности предложенной методики заключаются в использовании не только производственных показателей, но и специфичных для развития именно племенного дела.

Таблица 4 – Рейтинги племенных хозяйств по показателям эффективности разведения племенных биологических активов на основе таксонометрического метода

Номер хозяйства	Рейтинги		
	биоэкономической и агроэкологической эффективности	племенной активности	Общий
1	7	6	5
2	11	4	7
3	4	14	8
4	16	9	16
5	5	15	10
6	17	15	17
7	10	8	11
8	6	7	6
9	15	13	14
10	12	15	13
11	8	1	4
12	14	15	15
13	20	5	20
14	9	12	12
15	3	10	2
16	18	15	18
17	19	11	19
18	1	3	1
19	2	15	3
20	13	2	9

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Развитие основных теоретико-методических аспектов и реализация практических предложений, представленных в диссертационной работе, позволит повысить качество учетного обеспечения управления бизнесом по разведению племенных биологических активов и гарантировать их достоверную оценку в отчетности в контексте решения проблем устойчивого развития и продовольственной безопасности страны.

III. ПЕРЕЧЕНЬ ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации

1. Быстрова Н. Ю. Управление затратами в бизнес-модели племенного животноводческого хозяйства на основе синергетического подхода / И. П. Курочкина, Л. А. Маматова, Н. Ю. Быстрова // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2018. - № 3. - С. 90-98. – 0,65 п.л. (авторских 0,61 п.л.).
2. Быстрова Н. Ю. Применение затратного подхода в оценке племенных биологических активов по справедливой стоимости / Н. Ю. Быстрова // Russian Economic Bulletin. - 2019. – № 5. - С. 46-53. – 0,41 п.л.
3. Быстрова Н. Ю. Оптимизация учета кормовых затрат по рационам / Н. Ю. Быстрова // MODERN ECONOMY SUCCESS. - 2019. - № 6. – С. 21-25. – 0,40 п.л.
4. Быстрова Н. Ю. Учетно-аналитическое обеспечение эффективности бизнес-модели племенного хозяйства / Н. Ю. Быстрова // Инновации и инвестиции. - 2019. - № 10. – С.165-169. – 0,52 п.л.
5. Быстрова Н. Ю. Развитие методики распределения совместных затрат в племенном производстве / Н. Ю. Быстрова // Инновации и инвестиции. - 2020. - № 1. – С.157-162. – 0,76 п.л.

Публикации в других научных изданиях

6. Быстрова Н. Ю. Особенности деятельности сельскохозяйственных организаций и их влияние на организацию бухгалтерского учета / Н. Ю. Быстрова // Проблемы современной экономики: сборник материалов XIII Международной научно-практической конференции. - Новосибирск: ООО «Центр развития научного сотрудничества». - 2013. - № 13. - С. 212-216. – 0,33 п.л.

7. Быстрова Н. Ю. Нормативы регулирования сельскохозяйственного учета и их практическое применение / Н. Ю. Быстрова // Экономический вестник Ярославского университета. – Ярославль: Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. – 2013. - № 30. - С. 58-61. – 0,44 п.л.

8. Быстрова Н. Ю. Состояние племенной базы животноводства в рамках реализации государственной программы развития сельского хозяйства / Н. Ю. Быстрова // Вопросы образования и науки: теоретический и практический аспекты: сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции 31 мая 2014 года. Часть 3. Тамбов: ООО "Консалтинговая компания Юком". - 2014. - С. 15-16. – 0,14 п.л.

9. Быстрова Н. Ю. Применение традиционных и инновационных методов управления затратами в племенном животноводстве / Н. Ю. Быстрова // Научное обеспечение развития АПК в условиях реформирования: сборник научных трудов международной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава «АПК России: прошлое, настоящее, будущее», Ч.II / СПбГАУ: Санкт Петербург. – 2015. - С. 17-22. – 0,31 п.л.

10. Курочкина И. П., Маматова Л.А., Быстрова Н.Ю. Об интеграции процессного и проектного подхода в управлении племенной деятельностью / И. П. Курочкина, Л. А. Маматова, Н. Ю. Быстрова // Теоретические и практические вопросы современной науки: материалы конференции. Ярославль: Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. - 2017 - С. 58-59. – 0,11 п.л. (авторских 0,08 п.л.).

11. Быстрова Н. Ю. Организационные аспекты формирования системы управления деятельностью субъектов племенного молочного скотоводства по

схеме «Федерация-Регион-Хозяйство» / Н. Ю. Быстрова // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. - 2017. - № 5. – ч.3. - С. 30-35. – 0,55 п.л.

12. Kurochkina I. On accounting for the costs of breeding tribal biological assets in Russia / Kurochkina I., Mamatova L., Bystrova N. // 5th International multidisciplinary scientific conference on social sciences and arts SGEM 2018, 26 August- 01 September, Conference proceedings. Volume 5. Modern Science, Issue 1.3 Finance, Economics and Tourism. Albena, Bulgaria, Published by STEF92 Technology Ltd.51. – 2018. - Р. 269- 276. – 0,52 п.л. (авторских 0,45 п.л.).

13. Курочкина И.П., Маматова Л.А., Быстрова Н.Ю. Учетное обеспечение качества управления племенной работой / И. П. Курочкина, Л. А. Маматова, Н. Ю. Быстрова // Актуальные вопросы науки в XXI веке: материалы конференции (Всероссийская научно-практическая конференция, 27 сентября 2018 года, г. Ярославль). Ярославль: Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. - 2018. - С. 81-82. – 0,09 п.л. (авторских 0,07 п.л.).