

УДК 252.19

М.В. Володина

Волгоградский государственный аграрный университет, г. Волгоград,
email: m_tseplyaeva@volganet.ru

ОРГАНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ПО БИЗНЕС-ПРОЦЕССАМ ПЛЕМЕННОГО ОВЦЕВОДСТВА

Ключевые слова: управленческий учет, бизнес-процессы, племенное овцеводство, биологические активы, управленческая отчетность.

Рассматриваются методические подходы к оценке и раскрытию информации о справедливой стоимости биологических активов племенного овцеводства, основанные на формировании учетно-аналитической информации, в разрезе выделенных автором функциональных бизнес-процессов. Разработаны методические основы организации управленческой системы учета затрат и отчетности, основанные на процессном подходе, рассматривающем функциональные бизнес-процессы, подпроцессы и операции воспроизводства биологических активов овцеводства в качестве новых объектов учета затрат и калькулирования, что позволяет эффективно управлять оптимизацией затрат.

M.V. Volodina

Volgograd State Agrarian University, Volgograd, email: melikhov707@yandex.ru

ORGANIZATION OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING AND REPORTING SYSTEM FOR THE BUSINESS PROCESSES OF BREEDING SHEEP BREEDING

Keywords: management accounting, business processes, sheep breeding, biological assets, management reporting.

Methodological approaches to the assessment and disclosure of information on the fair value of biological assets of breeding sheep breeding, based on the formation of accounting and analytical information, in the context of functional business processes highlighted by the author, are considered. Methodological bases of the organization of the management system of cost accounting and reporting based on the process approach considering functional business processes, subprocesses and operations of reproduction of biological assets of sheep breeding as new objects of cost accounting and calculation that allows to manage cost optimization effectively are developed.

Повышение генетического разнообразия и продуктивного долголетия разводимых племенных баранов и овец предполагает постоянное развитие бизнес-процессов. В такой постановке учет формирует необходимую информацию для адекватной оценки племенной продукции и эффективности деятельности, связанной с разведением племенных биологических активов.

Разведение биологических активов высокой племенной ценности требует формирования достоверной информационной базы для управления затратами племенной деятельности по бизнес-процессам селекционно-племенной работы в овцеводстве.

Для развития системы управленческого учета в племенном овцеводстве определены базовые аспекты. В первую группу «технология» входят: диспетчеризация племенного производства;

нормы и стандарты племенного бизнеса; ресурсообеспечение племенного производства; производственное бюджетирование. Ко второй группе можно отнести «учетные аспекты»: целевая классификация затрат племенного производства; контроль затрат племенного производства; учет фактических затрат племенного производства; калькуляция себестоимости продукции племенного производства.

Цель исследования

В рамках исследования разработаны и рекомендованы к применению бизнес-процессы и бизнес-операции племенного овцеводства на основе авторского подхода к их классификации, а также формы управленческой отчетности по этим процессам. Исходим из того, что экономические субъекты, занимающиеся воспроизводством племенных баранов и овец,

представляют собой сложный механизм взаимодействия различных подразделений и ответственных лиц, воздействующих на соответствующие бизнес-процессы, протекающих в них.

Материал и методы исследования

На основе анализа научных работ авторов, изучающих экономическую сущность племенной работы в овцеводстве 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 овцеводства.

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

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.

Результаты исследования и их обсуждение

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 рабо-

ты, качество реализованного племенного молодняка, семени (эмбрионов), достигнутой продуктивности животных и ветеринарное благополучие стада.

Эффективная селекционно-генетическая работа невозможна без качественной оценки племенных биологических активов овцеводства, используемых в селекционном процессе.

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

Предполагаем, что система управленческого учета в племенном овцеводстве включает два блока: 1. Учет затрат племенного производства (определение себестоимости промежуточных продуктов – приплод племенного молодняка); калькулирование себестоимости функциональных бизнес-процессов); 2. Калькулирование себестоимости племенной продукции (определение статей, отражающих целевое назначение затрат в составе себестоимости племенного молодняка; определение последовательности учета и распределения затрат) [1;2].

В свою очередь затраты на селекцию и воспроизводство племенных биологических активов овцеводства можно подразделить на: 1) Затраты на создание новой породы (генотипа) и 2) Затраты, связанные с сохранением и совершенствованием уже созданных и зарегистрированных пород. Эти затраты связаны с научными исследованиями в области воспроизводства племенных биологических активов и таргетированы на выведение новых пород (генотипов) животных с генетически определенными племенными характеристиками.

«Это дает толчок к развитию племенного дела и стимулирует создание и применение современных способов селекции скота и оценки его продуктивных и племенных качеств» [3].

Вторая группа затрат относится к племенному производству, связанному с разведением племенных биологических активов уже зарегистрированных пород. В рамках диссертационного исследования предлагается модель учета затрат племенного производства, основанная на применении процессного подхода.

Изучив мнения ряда авторов можно сделать вывод, что «в племенном овцеводстве технология производства представляет комплекс биологических, технических, научных, организационных и экономических элементов и включает в себя системы:

- комплекс мероприятий по селекционно-племенной работе, связанных с совершенствованием хозяйственно-полезных признаков разводимых пород и созданием новых пород и типов;
- воспроизводства и структуры отары, предполагающие использование животных с целью получения от них качественной сельскохозяйственной продукции;
- разработка оптимальных рационов и приготовление кормов, обеспечивающие кормление племенных животных с целью повышения показателей бонитировки;
- содержания и обслуживания животных;
- ветеринарно-санитарных профилактических мероприятий для обеспечения качества производства племенных биологических активов» [4;5].

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

Подходы к целенаправленной селекции в овцеводстве могут вносить свои особенности в технологический процесс: традиционные – посредством искусственного осеменения и современные – путем трансплантации эмбрионов. В настоящее время возможно совмещение традиционных и современных подходов [6].

Бизнес-процессы в племенном овцеводстве можно подразделить на подпроцессы и бизнес-операции в соответствии с действующей технологией производства, содержание которых раскрывается в таблице 1.

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

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

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

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

Решение следующей проблемы связано с разработкой содержательной и инструментальной основы управленческого учета биологических активов – учета затрат по бизнес-процессам селекционно-генетической деятельности.

Таблица 1

Состав и структура функциональных бизнес-процессов в племенном овцеводстве для реализации затратного метода оценки (разработано автором)

Функциональные бизнес-процессы	Подпроцессы функциональных бизнес-процессов	Бизнес-операции, выполняемые в рамках бизнес-процесса
Чистопородное разведение племенных овец (искусственное осеменение)	Получение и хранение племенного материала	– Отбор и подбор баранов производителей; – Забор семени; – Осеменение.
	Обработка холодом, контроль, оценка	
Комплексная оценка племенных животных	Бонитировка поголовья	– 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	– Получение и оприходование приплода; – Уход за новорожденными ягнятами; – Доращивание ягнят под матками до 4 месяцев; – Вакцинация.
	Откорм и выращивание	– Откорм основного поголовья; – Выращивание молодняка животных; – Разработка оптимальных опционов кормления
	Ветеринарное обслуживание	– Вакцинация; – Ветеринарный контроль.
	Проведение мечения овец	– Присвоение унифицированного идентификационного номера
	Зоотехническое обслуживание племенных животных	– Контроль генетического потенциала; – Зоотехническое и санитарное сопровождение
Получение сельскохозяйственной продукции и сырья	Стрижка основного стада	– Подготовка животных; – Стрижка; – Оприходование и хранение шерсти; – Обработка шерсти; – Доение овец
	Доение молока	
	Забор семени	
Восполнение племенных животных	Ремонт основного стада	– 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	– Осмотр животных;
	Проверка на наличие генетических аномалий	– Генетическое тестирование (маркеры)
	Генетическая оценка	– 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	– 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	– Ввод данных в систему управления СПР – расчет и применение методики оценки (индексный; BLUP и т.д.)
	Информационное обеспечение	– Поиск информации



Рис. 1. Схема организации управленческого учета затрат бизнес-процесса «Бонитировка поголовья племенных животных в разрезе объектов (фрагмент) (разработано автором)

Сущность предложенного метода учета затрат заключается в предположении, что ресурсы, обуславливающие затраты на племенное производство, потребляются не конечными продуктами (племенные биологические активы), а его функциональными бизнес-процессами (подпроцессами, операциями), соответствующими технологическим и производственным особенностям данной отрасли.

Сообразуясь с этим предположением, учет затрат на основе процессного подхода трактуется как система сбора, регистрации, обобщения и анализа информации о затратах, необходимая для выработки управленческих решений по эффективному развитию хозяйства племенного овцеводства, системы его бизнес-процессов, с целью их совершенствования и адаптации к требованиям потребителей, направленной на повышение качества племенных биологических активов и эффективность племенного дела.

На каждом из подпроцессов и операций основных бизнес-процессов применяются различные технологические при-

емы, оборудование, трудовые ресурсы, определяющие объем и виды затрат.

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

Выделение бизнес-процессов, подпроцессов и операций в качестве новых объектов учета затрат непосредственно влияет на его организацию и представляется достаточно сложной научно-практической проблемой. Для ее решения автор предлагает организовать учет затрат по всем уровням иерархической структуры его объектов, что обеспечивает возможность получения обобщенной информации для управления: бизнес-процессы (1 уровень); подпроцессы (операции) бизнес-процессов (2 уровень); центры ответственности, относящиеся

к бизнес-процессам (3 уровень); виды затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям (4 уровень) (рисунок 1).

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

Мы считаем необходимым дополнить научно-обоснованную классификацию затрат, в которую, для целей контроля за качеством, включить затраты на соответствие бизнес-процессу и затраты не по существу бизнес-процесса.

Обособленный учет затрат на обеспечение качества племенной деятельности, то есть формирование и сохранение племенных качеств животных, может стать основой для их будущей оценки по справедливой стоимости, предусмотренной в МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости» и МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Места возникновения затрат представляют собой структурные единицы предприятия, являющиеся причиной возникновения затрат, включая протекающие внутри них хозяйственные процессы.

Выбор мест возникновения затрат в качестве объектов учета вызван необходимостью оценки прошлой, контроля настоящей и планирования будущей деятельности структурных единиц предприятия, а также необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов.

«Центр ответственности – область, сфера, вид деятельности, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер), имеющее право и возможность принимать и осуществлять решения. Центры ответственности, как объекты учета затрат могут совпадать с местом возникновения затрат или объединить несколько таких мест. Главной целью выделения центров ответственности является оперативное управление и контроль за затратами и объемами выпуска продукции» [7;8].

В исследовании разработана шестиступенчатая иерархическая схема

системы управленческой отчетности (рисунок 2) и даны характеристики ее содержанию.

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

Для измерения и оценки результатов деятельности центров ответственности, разработаны формы внутренней отчетности по различным их видам, структурирован состав, определено содержание и структура. В развитие, разработаны формы отчетов, содержащие необходимую для управления информацию: по центрам затрат (структурным подразделениям бизнес-процессов, бизнес-процессам (таблица 2), сводного отчета по затратам системы бизнес-процессов хозяйства племенного овцеводства); по центрам прибыли; по центрам инвестиций.

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

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

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



Рис. 2. Структура интегрированной управленческой отчетности субъекта племенного овцеводства

Таблица 2

Форма отчета по затратам центра затрат структурного подразделения функционального бизнес-процесса (разработано автором)

Затраты функционального бизнес-процесса		ЦЗ1	ЦЗ2	ЦЗ3	ЦЗn	Общие обеспечивающие расходы (Об)	Общие управленческие расходы (У)	ИТОГО	
Плановые данные (Зп)	руб.	Зп1	Зп2	Зп3	Зпn	ЗпОб	Зпу	ΣЗп	
	%	Зп1/ΣЗп	...	...	...	ЗпОб/ΣЗп	Зпу/ΣЗп	100%
Фактические данные (Зф)	руб.	Зф1	Зф2	Зф3	Зфn	ЗфОб	Зфу	ΣЗф	
	%	Зф1/ΣЗп	...	...	...	ЗфОб/ΣЗп	Зфу/ΣЗф	100%
Отклонение фактических данных от плановых	руб.	Зф1-Зп1	...	...	...	ЗфОб-ЗпОб	Зфу-Зпу	ΣЗф-ΣЗп
	%	Зф1/Зп1-1	...	...	...	ЗфОб/ЗпОб-1	Зфу/Зпу-1	ΣЗф/ΣЗп-1
Затраты на соответствие качеству бизнес-процесса (Зс)		руб.	Зс1	Зс2	Зс3	Зсn	ЗсОб	Зсу	ΣЗс
Отклонение затрат на соответствие качеству бизнес-процесса, %	от плана	Зс1/Зп1-1	Зс2/Зп2-1	Зс3/Зп3-1	Зсn/Зпn-1	ЗсОб/ЗпОб-1	Зсу/Зпу-1	ΣЗс/ΣЗп-1	
	от факта	Зс1/Зф1-1	Зс2/Зф2-1	Зс3/Зф3-1	Зсn/Зфn-1	ЗсОб/ЗфОб-1	Зсу/Зфу-1	ΣЗс/ΣЗф-1	

Выводы

Совокупность предложенных отчетов по бизнес-процессам племенного овцеводства позволит менеджменту хозяйств племенного овцеводства иметь информацию, позволяющую в полной мере осуществлять контроль и управление ресурсами, доходами, затратами и результатами как на уровне всего хозяйства, так и на уровне его бизнес-процессов, подпроцессов и операций.

По нашему мнению в управленческой отчетности должна раскрываться следующая информация: описание племенной работы с разбивкой по видам биологических активов; количественно-качественные характеристики по группам племенных биологических активов; детализация активов в каждой из групп, на дающие потомство и готовящихся к этому; информация о финансовых

результатах, образовавшихся за счет изменения справедливой стоимости; сведения о договорах на будущие приобретения или выращивание племенных животных; планы по дальнейшему развитию производства племенного молодняка; сведения о влиянии на справедливую стоимость цен на продукцию и физических характеристик биологических активов; информацию о влиянии на статьи доходов-расходов рисков природного характера; сведения об активах, для которых оценка достоверной справедливой стоимости проблематична с описанием причин и приведением данных о методе, сроках, суммах амортизации и изменениях стоимости за счет ее начисления; раскрытие влияния на финансовый результат и изменение стоимости племенных животных, посредством переоценки стоимости и теста на обесценение.

Библиографический список

1. Балашова Н.Н., Ягупова Е.В. Учетное обеспечение затрат в овцеводстве. Волгоград: ФГОУ ВПО Волгоградская ГСХА ИПК «Нива», 2011. 114 с.
2. Варданян С.А., Поцелуев В.Г., Мелихов В.А. Формирование учетной политики производственно-инновационной деятельности агрохолдингов по правилам МСФО // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: наука и высшее профессиональное образование. 2013. № 4 (32). С. 260-265.
3. Володина М.В., Мелихов В.А., Чекрыгина Т.А., Горбачева А.С. Система управленческого учета специальных резервов субъектов племенного овцеводства // Управленческий учет. 2021. № 7-3. С. 618-636.
4. Володина М.В. Организация и развитие системы управленческого учета биологических активов овцеводства // Научное обозрение: теория и практика. 2019. Т. 9. № 5 (61). С. 657-665.
5. Егорова Е.М. Бюджетирование в экономических субъектах АПК: развитие организационно-методологических основ // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. 2016. № 1 (41). С. 269-275.
6. Мелихов В.А., Чусов И.А. Учет и оценка долгосрочных и текущих биологических активов по требованиям МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: наука и профессиональное образование. 2014. № 3 (35). С. 269-276.
7. Цепляева М.В., Балашова Н.Н. Совершенствование системы учета биологических активов на сельскохозяйственных предприятиях // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. 2012. № 3. С. 244-248.
8. Ягупова Е.В. Формирование системы учетно-аналитического документирования в овцеводческих хозяйствах // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. 2017. № 2 (46). С. 297-303.
9. Balashova N.N., Melikhov V.A., Ovchinnikov M.A., Egorova E.M., Tokareva E.V. Organizational and methodological approaches to development of accounting policy for formation of integrated accounting of interrelated agricultural companies. European Research Studies Journal. 2016. Vol. 19. № 2. P. 153-160.
10. Popova L., Daeva T., Dugina T., Melikhov V., Chekrygina T. Digital Innovation in Traditional Services of Credit Cooperative. Frontier Information Technology and Systems Research in Cooperative. Economics Part of the Studies in Systems, Decision and Control book series. 2020. Vol. 316. P. 477-485.