На правах рукописи

Захарова Елена Вячеславовна

УПРАВЛЕНИЕ БИОЛОГИЧЕСКИМИ АКТИВАМИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами – АПК и сельское хозяйство)
08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика
(бухгалтерский учет и экономический анализ)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Ижевск 2009

Диссертация выполнена в ФГОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия»

Научные руководители:	доктор экономических наук, профессор Алборов Ролик Архипович кандидат сельскохозяйственных наук, профессор Концевая Светлана Михайловна
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Пыткин Александр Николаевич кандидат экономических наук, доцент Суетин Сергей Николаевич
Ведущая организация:	Министерство сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики

Защита состоится «14» апреля 2009 года в 16 ^{00} часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.275.04 в ГОУ ВПО «Удмуртский государственный университет» по адресу: 426034, г. Ижевск, ул. Университетская, 1, корп.4, ауд. 444.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ГОУ ВПО «Удмуртский государственный университет», с авторефератом - на официальном сайте ГОУ ВПО «УдГУ» http://v4.udsu.ru/science/abstract

Автореферат разослан «12» марта 2009г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат экономических наук,
профессор А.С. Баскин

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Развитие рыночных отношений и экономики в аграрном секторе страны предопределяет необходимость формирования эффективной системы управления деятельностью сельскохозяйственных организаций. Средством достижения этого является реализация обширного перечня мероприятий по приведению организаций в соответствие со стратегией их развития и требует решения крупных научно-практических и организационно-методических проблем: совершенствования управления путем расширения его функций и использования экономических методов менеджмента; повышения эффективности сельскохозяйственной деятельности при оценке биологических активов организаций по справедливой стоимости, производительности труда, свойств предпринимательской деятельности и конкурентоспособности; улучшения финансового состояния и платежеспособности организаций и т.д. Все это влечет за собой необходимость принятия принципиально новых и оптимальных управленческих методик оценки биоресурсов и решений по эффективному их использованию в сельскохозяйственных организациях.

Основной информационной базой управления сельскохозяйственными организациями является бухгалтерский учет. Он должен обеспечивать все необходимые информационные потребности внутреннего управления организаций и внешних пользователей финансовой отчетности для принятия и реализации объективных экономических решений. Все это требует более активных шагов по совершенствованию учета, оценки и управления биологическими активами в сельском хозяйстве.

Область исследования соответствует требованиям паспорта специальностей ВАК 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (15.36 – Исследование особенностей воспроизводственного процесса в сельском хозяйстве; 15.42 – Стратегическое управление агропромышленными комплексами, предприятиями и отраслями сельского хозяйства); 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (1.7 – Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам).

Степень разработанности проблемы. Проблемы развития теории, методологии и организации практики управления деятельностью экономических субъектов освещены в трудах отечественных ученых - экономистов: Л.И. Абалкина, А.И. Алтухова, В.А. Агеева, В.Р. Боева, О.И. Боткина, О.С. Виханского, В.А. Добрынина, А.П. Зинченко, В.В. Ковалева, Ю.Б. Королева, Э.М. Короткова, Н.К. Моисеевой, В.И. Некрасова, А.К. Осипова, Ю.С. Перевощикова, А.Н. Пыткина, А.А. Сергеева, И.Г. Ушачева, А.Д. Шеремета, М.И. Шишкина, А.А. Шутькова, К.В. Щиборща и др. Общие вопросы учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью организаций АПК нашли отражение в работах отечественных и зарубежных ученых: Р.А. Алборова, М. Альберта, И. Ансоффа, П. Арнольда, П.С.Безруких, Н.Г. Белова, С.М. Бычковой, М.В. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, К. Друри, Т.П. Карповой, Н.А. Кокорева, Д. Коллдуэла, О.Е. Николаевой, С.А. Николаевой, А.И. Павлычева, В.Ф. Палия, И.Т. Хорнгрена, Л.И.Хоружий, Н.Н. Хорохордина, В.Г. Широбокова, Ф. Шмаунца, Н.Г. Чумаченко, Р. Энтони и др.

Вместе с тем проблемы теории, организации и практики управления биологическими активами, их учета по справедливой стоимости и его адаптации к принципам и требованиям МСФО остаются недостаточно исследованными. В частности, недостаточно разработанными являются проблемы организации управления биотрансформацией биологических активов в растениеводстве и животноводстве сельскохозяйственных организаций. Требуют научного обоснования методические аспекты оценки биологических активов и определения финансовых результатов от их биотрансформации в сельском хозяйстве. Возникает необходимость внесения изменений в систему показателей оценки эффективности использования биологических активов и имущественного состояния организации. Недостаточная теоретическая и методическая разработанность указанных вопросов управления биологическими активами определили выбор темы диссертации, ее актуальность, цель, задачи и основные направления научного исследования.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по совершенствованию управления биологическими активами посредством их учета по справедливой стоимости в сельском хозяйстве. В соответствии с поставленной целью определены задачи исследования:

- обоснование теоретических положений и методологических аспектов развития управления биологическими активами, его информационно – аналитических и оценочных функций в сельском хозяйстве;
- уточнение содержания понятий «биологические активы», «биотрансформация биологических активов», классификации биологических активов и показателей оценки эффективности их использования в системе управления сельскохозяйственной деятельностью;
- оценка состояния экономики сельского хозяйства и определение приоритетных направлений развития управления биологическими активами и их биотрансформационными процессами в сельскохозяйственных организациях;
- критический анализ развития бухгалтерского учета биологических активов и определение предпосылок необходимости его адаптации в соответствии с принципами и требованиями МСФО;
- обоснование методических аспектов по оценке биологических активов по справедливой стоимости в информационной системе управления сельскохозяйственной деятельностью для объективного установления имущественного состояния, платежеспособности организации и ее инвестиционной привлекательности;
- разработка рекомендаций по эффективному управлению биологическими затратами на производство продукции, собственностью организации и показателями ее финансового состояния на основании оценки биологических активов по справедливой стоимости.

Объектом исследования послужили сельскохозяйственные организации Удмуртской Республики. Более глубокие исследования были проведены в СХПК им. Мичурина Вавожского района Удмуртской Республики.

Предметом исследования явились организационно-экономические механизмы управления процессами биотрансформации биологических активов в сельскохозяйственных организациях.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили научные работы российских и зарубежных экономистов, законодательные и нормативные акты, регулирующие экономические механизмы в отраслях сельского хозяйства. При разработке вопросов диссертации использовались данные отчетов и планов сельскохозяйственных организаций Министерства сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики, материалы органов статистики, справочно-нормативные материалы и рекомендации научных учреждений. В процессе выполнения диссертационной работы применены различные методы исследования: расчетно – конструктивный, моделирование, монографический, абстрактно-логический, экономико – статистический, а также приемы сравнительного экономического анализа, построения и обоснования моделей, определения выводов и практической реализации предложений.

Научная новизна. Научная новизна диссертации заключается в разработке теоретических положений и организационно-методических рекомендаций по совершенствованию управления биологическими активами и его информационно – аналитических и оценочных функций в сельском хозяйстве. В процессе исследования получены следующие теоретические и практические результаты, определяющие научную новизну и являющиеся предметом защиты;

- обоснованы теоретические положения развития управления биологическими активами и его информационно – аналитических и оценочных функций в сельскохозяйственных организациях;
- уточнены экономическое содержание понятий «биологические активы», «биотрансформация биологических активов», классификация биологических активов и показатели оценки эффективности их использования в системе управления сельскохозяйственной деятельностью;
- определены приоритетные направления развития управления биологическими активами и процессами их биотрансформации в сельском хозяйстве;
- обоснованы методические аспекты, модели оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с требованиями МСФО в системе управления сельским хозяйством;
- разработаны организационно-методические рекомендации по совершенствованию управления биологическими затратами, активами и процессами их биотрансформации в сельскохозяйственных организациях.

Практическая значимость работы. Практическая значимость работы заключается в том, что содержащиеся в ней организационно – методические и практические рекомендации позволят: сформировать эффективно функционирующие организационно – экономические и информационно – оценочные механизмы управления биологическими активами сельскохозяйственных организаций; обеспечить комплексный подход к оценке использования производственного потенциала, в том числе биологических ресурсов организаций, их имущественного состояния, финансово – экономической устойчивости и ин-

вестиционной привлекательности хозяйствующих субъектов; улучшить условия развития сельскохозяйственных организаций и достичь зоны закрепления тенденции экономического роста в отраслях растениеводства и животноводства.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Результаты исследования представлялись в форме научных докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на научно – практических и научно – методических конференциях ФГОУ ВПО «Ижевская ГСХА» (2007-2009 гг.), ГОУ ВПО «Ижевский ГТУ» (2008г.), ФГОУ ВПО «Рязанский ГАУ им. П.А. Костычева» (2007г.). Основные научные результаты диссертации были приняты к практическому внедрению Министерством сельского хозяйства и продовольствия Удмуртской Республики. Теоретические положения и методические рекомендации, выдвинутые в диссертации, могут быть использованы в учебном процессе подготовки и повышения квалификации специалистов экономического профиля. По теме диссертации опубликованы 9 научных работ общим объемом 2,03 п.л., в том числе авторских 1,12 п.л.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения¸ трех глав, заключения, списка использованной литературы, 13 приложений. Основное содержание работы изложено на 165 станицах машинописного текста, содержит 18 таблиц, 9 схем и рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы, определены ее цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость результатов диссертации.

В первой главе - «Теоретические и методологические положения управления биологическими активами и процессами их биотрансформации в сельском хозяйстве» - исследованы теоретические аспекты и определены концептуальные решения развития управления биологическими активами, моделирования его информационно – аналитических и оценочных функций в сельском хозяйстве; обоснованы методологические положения по классификации биологических активов и определены показатели оценки эффективности их биотрансформациии в системе управления сельским хозяйством.

Во второй главе – «Реформирование агропромышленного комплекса и необходимость организации рациональной системы управления биологическими активами в сельском хозяйстве» - определены тенденции развития сельского хозяйства и предпосылки организации эффективной системы управления биологическими активами в сельскохозяйственных экономических субъектах; предложены методические рекомендации по оценке биологических активов по справедливой стоимости и альтернативным стоимостным категориям.

В третьей главе – «Совершенствование управления биологическими активами и результатами их биотрансформации в сельском хозяйстве» - разработаны рекомендации по совершенствованию управления затратами биологических ресурсов на производство сельскохозяйственной продукции, имущественным и финансовым состоянием, инвестиционной привлекательностью сельскохозяйственных организаций и учета биологических активов по справедливой стоимости.

В заключение обобщены выводы и предложения по результатам исследования.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснованы концептуальные положения развития управления биологическими активами и его информационно – аналитических и оценочных функций в сельском хозяйстве. В сельскохозяйственной организации как в объекте управления и системе производства можно выделить по содержанию и форме различные подсистемы: биологические, технологические, экономические, социальные и др. Эффективность управления всеми этими подсистемами сельскохозяйственного производства, в т.ч. биологическими (растениеводством, животноводством), зависит от комплексного использования всех его основных функций на всех уровнях организационной иерархии хозяйствующего субъекта. К ним можно отнести основные, общие, самостоятельные функции: прогнозирование, планирование, организация деятельности, учет, анализ, контроль и регулирование (рис. 1.).

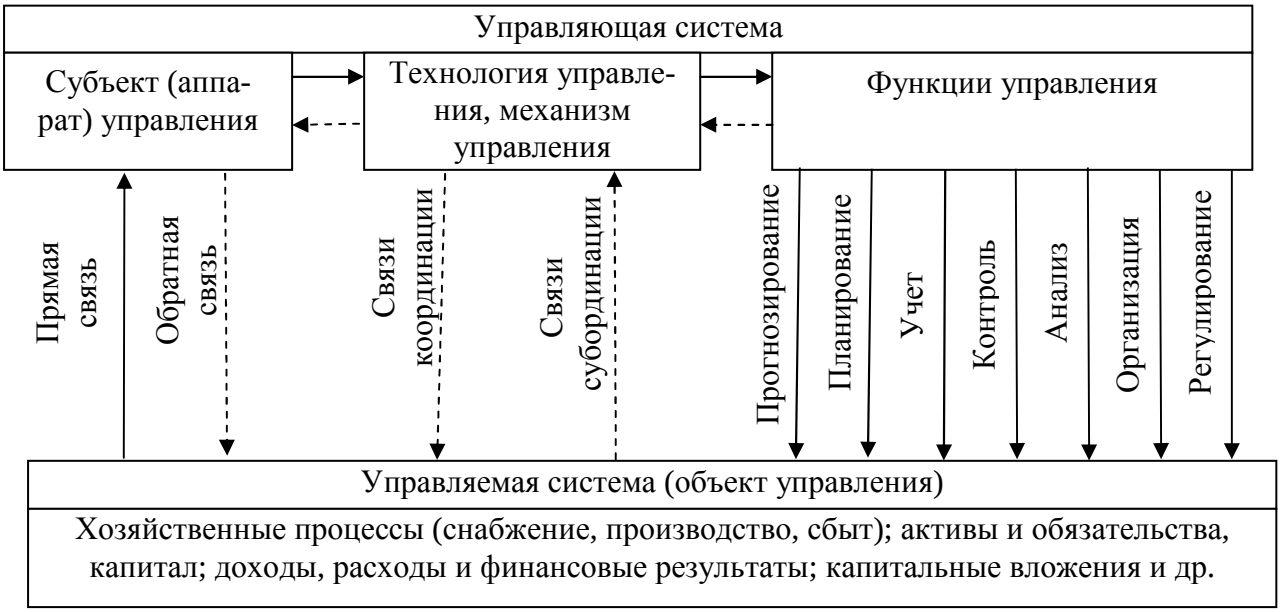

Рис. 1. Модель процесса управления деятельностью сельскохозяйственной организации

Информационной базой системы управления можно считать учет. Но в системе управления используется также прогнозная, плановая, контрольно – аналитическая и другая информация. Эффективность использования информации в системе управления также зависит от надлежащей организации всех функций управления сельским хозяйством, особенно биологическими активами и их биотрансформацией. Здесь, в системе управления, особая роль должна быть отведена таким вопросам, как: измерению биотрансформационных процессов растений и животных; порядку признания результатов биотрансформационных процессов во всех функциях управления, особенно в учете; определению биологических активов как объектов производства и объектов управления

одновременно; порядку идентификации, выделения, отделения разных видов биологических активов, определения времени их отражения в учете; порядку оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции в планировании, учете, анализе и стратегическом прогнозировании финансового состояния и платежеспособности экономического субъекта; определению доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации биологических активов, методических аспектов управления ими по стратегии развития сельского хозяйства; оценке финансово – экономического оздоровления сельскохозяйственных организаций посредством эффективного управления биологическими активами; оценке эффективности самой системы управления сельскохозяйственной деятельностью организации.

Для решения указанных проблем, по мнению автора, необходимо переосмыслить и уточнить содержание понятий «сельскохозяйственная деятельность», «биологические активы», «биотрансформация биологических активов», определить классификацию биологических активов, методы их оценки и отражения в информационной системе управления, а также уточнить показатели, характеризующие эффективность биотрансформации указанных активов и методы управления ими.

2. Уточнены экономическое содержание, классификация биологических активов в системе управления и показатели оценки эффективности их использования в сельском хозяйстве. Сельскохозяйственное производство – это сложный процесс производства сельскохозяйственной продукции, предназначенной для продажи (готовая продукция) и внутреннего использования (корма, семена, органические удобрения и др.) сельскохозяйственными организациями. На данный процесс влияют множество природных, внутренних экстенсивных, интенсивных и внешних факторов. Здесь процесс производства связан с земельными и биологическими активами (растениями, животными), составляющими главную субстанцию этого процесса. Сельскохозяйственная же деятельность представляет собой процесс управления биотрансформацией биологических активов (растений, животных). Биотрансформация приводит к росту количества животных и растений, улучшению их качественных характеристик или к дегенерации, т.е. уменьшению количества животных и растений, ухудшению их качественных характеристик, а также к воспроизводству дополнительного количества животных и растений, получению сельскохозяйственной продукции (молока, ягод, шерсти и др.). Биологические активы (растения и животные) могут многократно или, наоборот, только разово использоваться для сбора сельскохозяйственной продукции. Сельскохозяйственную продукцию получают путем отделения от биологического актива или путем прекращения дальнейшей биотрансформации биологического актива, т.е. прекращения его жизнедеятельности и существования как объекта производства.

Для организации эффективной системы управления биологическими активами и процессами изменений этих активов особое значение имеет обоснованность их оценки, учета и формирования доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации указанных объектов. Все это требует научно обоснованной классификации и идентификации биологических активов в сис-

теме управления сельским хозяйством по определенным признакам группировки (рис.2).

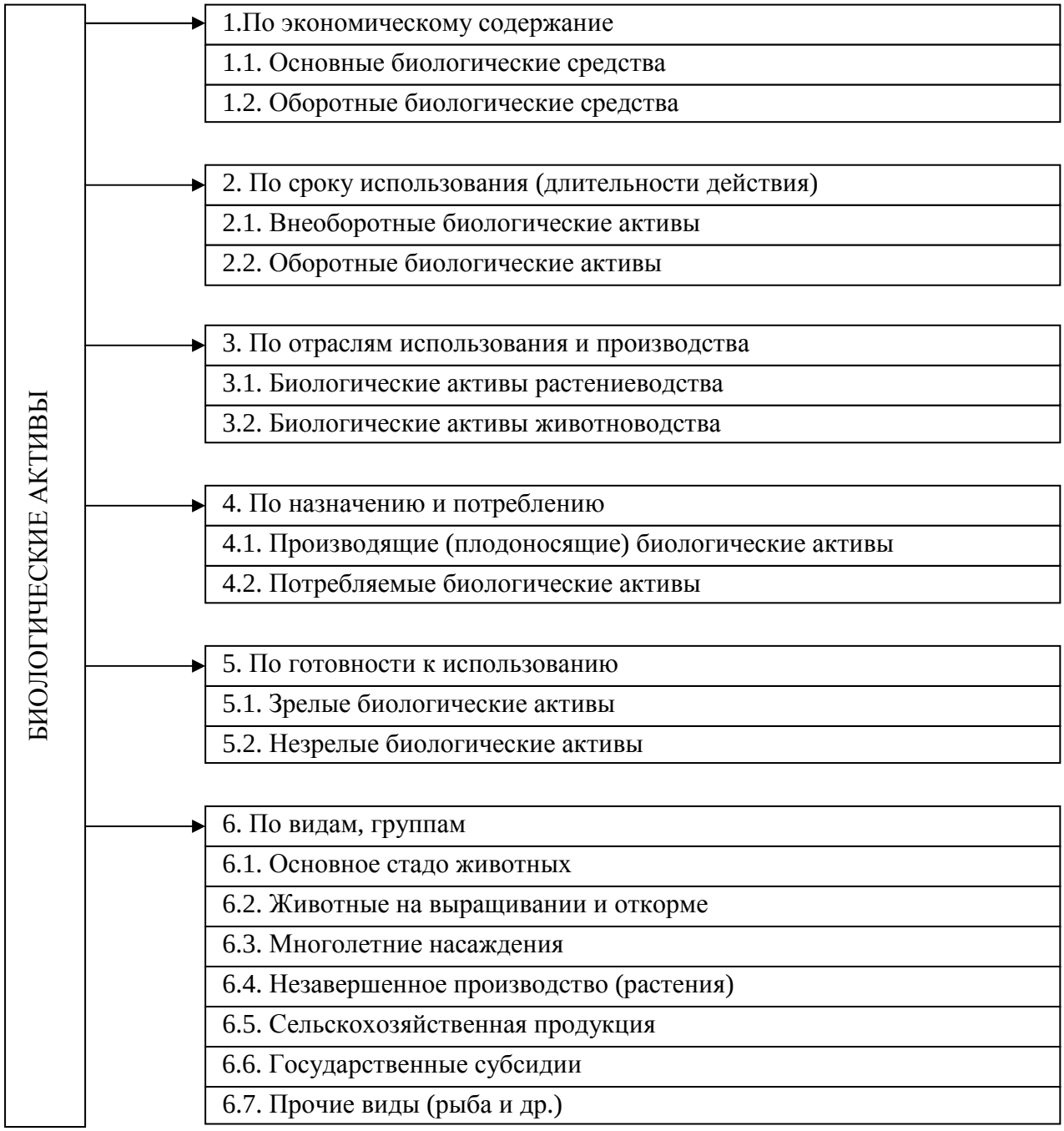

Рис. 2. Классификация биологических активов в системе управления сельским хозяйством

В современных условиях развития АПК интенсификация производства продукции сельского хозяйства является приоритетной основой развития сельскохозяйственного производства, существенного повышения уровня эффективности используемых ресурсов (трудовых, финансовых, материальных, биологических) в данной отрасли народного хозяйства. Эффективность является экономической категорией, характеризующей производственно – хозяйственную деятельность, биотрансформационные процессы и их последствия в сельском хозяйстве. При определении системы показателей анализа и оценки экономической эффективности использования биологических активов и их биотранс-

формации необходимо учитывать принцип всеобъемлющего отражения причинно-следственных связей между затратами, используемыми ресурсами производства и всеми видами экономического эффекта. Система показателей эффективности при этом должна быть частью создаваемого хозяйственного механизма, а также эффективного менеджмента и ориентировать руководителей всех уровней, трудовые коллективы организаций на снижение издержек производства продукции при росте ее количества и качества. Системой показателей целесообразно характеризовать все слагаемые производства и биотрансформации биологических активов. При этом часть показателей должна иметь общий и отраслевой характер, другие должны выражать натуральный, условно – натуральный (или базисно - натуральный) и стоимостной аспекты экономической эффективности использования биологических активов. Кроме того, часть показателей должна отражать общий уровень экономической эффективности данной отрасли производства, другая – эффективность использования отдельных видов ресурсов (трудовых, материальных, финансовых), третья – затратно – ресурсную характеристику не только экономической, но и эколого – энергетической эффективности производства.

В диссертации систематизированы показатели оценки эффективности использования биологических активов в растениеводстве и животноводстве, которые дополнены новыми показателями оценки биотрансформационных процессов с целью управления их результатами: производительность всего производства; производительность биотрансформации биоресурсов и труда; коэффициент эколого – энергетической эффективности сельскохозяйственной деятельности; доходы, расходы и прибыль от биотрансформации всех биологических активов организации.

3. Определены приоритетные направления развития управления биологическими активами и процессами их биотрансформации в сельском хозяйстве. Эффективность производства сельскохозяйственной продукции и повышения конкурентоспособности ее сбыта определяются количеством, качеством и рачительным использованием всех составляющих процессов производства (земельных, трудовых, материальных, биологических и финансовых ресурсов), что во многом зависит от состояния системы управления и реализации функций менеджмента в организации. В Удмуртской Республике на конец 2007 года функционировали 376 крупных, средних и мелких предприятий, более 230 зарегистрированных крестьянских (фермерских) хозяйств. В структуре произведенной продукции сельского хозяйства 56,4% приходится на сельскохозяйственные предприятия, 2,8% - на крестьянские (фермерские) хозяйства и 40,8 % на хозяйства населения. За годы реформ произошли значительные структурные изменения в землепользовании и производстве валовой продукции сельского хозяйства. Так, посевные площади сельскохозяйственных культур в предприятиях и организациях сократились с 1400,8 тыс. га в 1990 году до 1149,5 тыс. га в 2007 году, то есть на 17,9%. За счет земель сельхозпредприятий сформирован фонд их перераспределения, более 70 тыс. га передано крестьянским (фермерским) хозяйствам, почти в 2,3 раза расширились площади хозяйств населения. Поголовье крупного рогатого скота и свиней в Удмуртской

Республике в 2007 году по сравнению с 1991 годом уменьшилось соответственно на 36,1 и 36,6%, овец и коз на 70,2% во всех категориях хозяйств. Производство зерна в 2007 году по сравнению с1991 сократилось на 49,9%, мяса на 24,6%, шерсти на 75,7% во всех категориях хозяйств. На результатах агропромышленного производства Удмуртской Республики отрицательно сказались инфляция, дефицит бюджета, удорожание кредитных ресурсов, неплатежи, низкая покупательная способность населения, торговая экспансия импортного продовольствия, а также ценовой диспаритет.

Несмотря на сложную социально-экономическую ситуацию, товаропроизводители АПК Удмуртской Республики все более адаптируются к рыночным условиям хозяйствования. Развиваются процессы кооперации и агропромышленной интеграции, на новой основе создаются крупные кооперативы и другие формирования, в хозяйствах развиваются свойства предпринимательской деятельности и конкурентоспособности. В сельскохозяйственное производство внедряются прогрессивные технологии производства продукции. Существенно изменилась и структура валовой продукции сельского хозяйства в Удмуртской Республике. Объем валовой продукции сельского хозяйства по хозяйствам всех категорий за 2007 год в действующих ценах составил 25,3 млрд. рублей. Индекс физического объема продукции сельского хозяйства в Удмуртской Республике по сельскохозяйственным организациям за 2007 год составил 102,7 % к 2006 году. Рост индекса физического объема продукции сельского хозяйства в организациях достигнут за счет увеличения производства продукции животноводства и растениеводства. Производство продукции растениеводства по Удмуртской Республике увеличилась по сравнению с 2006 годом на 20%, животноводства на 12,6%. В общественном секторе республики объем продукции сельского хозяйства увеличилась на 17,3%, крестьянских (фермерских) хозяйствах на 28%, хозяйствах населения сократилась на 12,6%.

Однако финансовое положение сельскохозяйственных организаций все еще остается в критическом состоянии, растет их кредиторская задолженность. В большинстве сел ухудшается социальная сфера, растет явная или скрытная безработица. Уровень оплаты труда остается самым низким среди других отраслей экономики (в Удмуртской Республике среднемесячная заработная плата работников сельского хозяйства составила в 2007 году 4245 руб.). Выход из этого положения – существенное повышение эффективности использования биологических и земельных ресурсов и в целом сельскохозяйственного производства.

Для улучшения экономики сельскохозяйственных организаций Удмуртской Республики имеются внутренние резервы в каждой организации, которые необходимо выявлять и использовать путем принятия обоснованных управленческих решений, осуществления всех основных функций управления производством, в том числе функции учета, анализа и внутреннего управленческого аудита. В современных условиях управление сельским хозяйством, в том числе и биологическими активами, целесообразно характеризовать как процесс менеджмента, который имеет двойственный характер: взаимосвязанный, единовременный акт целенаправленного воздействия (оперативное управление); про-

цесс, осуществляемый во временном и пространственном аспектах (тактическое и стратегическое управление), носящий повторяющийся характер по принципу квантофицированности. Поэтому как в оперативном, так и в тактическом и стратегическом управлении, а также во времени и пространстве требуют своего развития и совершенствования организационно - экономические, информационно – методические и контрольно – аналитические аспекты управления биологическими активами, результатами их биотрансформации в сельском хозяйстве по следующим направлениям (табл.1).

Таблица 1

Приоритетные направления развития системы управления биологическими активами и результатами их биотрансформации

Направления развития управления	**Организационно – экономические, информационно - методические и контрольно – аналитические аспекты развития управления**
1	**2**
1. Диагностика действующей системы управления и определение ее слабых и сильных сторон	1.1. Обзорные процедуры, тестирование системы управления, SWOT анализ ее слабых и сильных сторон. 1.2. Заключительные выводы и предложения для проектирования новой структуры системы управления, ее управляющей системы с ориентацией на управляемую систему оперативно – стратегической направленности.
2. Исследование организационной структуры хозяйствующего субъекта и ее биологических отраслей для их перестройки (реструктуризации)	2.1. Исследование ступенчатости, уровня оптимальности и экономической целесообразности элементов организационной структуры хозяйствующего субъекта. 2.2. Разработка обновленного проекта организационной структуры хозяйствующего субъекта, в т.ч. его биологических отраслей (растениеводства и животноводства) по принципу оптимальности, социально - экономической целесообразности и эффективности использования всего производственного потенциала организации, в т.ч. ее биологических активов.
3. Совершенствование функций и подфункций управления сельскохозяйственной деятельностью	3.1. Постоянное формирование в организациях нового управленческого мышления и новой организационной культуры работы его аппарата. 3.2. Развитие научного метода управления должно происходить в неразрывной связи с методикой практического осуществления конкретных хозяйственных задач. Поэтому важен не только хороший метод управления, но и мастерство его применения. Это требует совершенствования организационных, методических и технических аспектов всех функций управления (прогнозирования, планирования, учета, контроля, анализа и т.д.).
4. Разработка методики оценки, учета и контроля биологических активов в системе управления сельскохозяйственной деятельностью	4.1. Методы оценки животных, растений, сельскохозяйственной продукции. 4.2. Методы учета и контроля биологических активов и эффективности их биотрансформации в сельскохозяйственных организациях. 4.3. Организационно – методические и технические аспекты формирования и управления доходами, расходами и финансовыми результатами от биотрансформации биологических активов.
5. Разработка моделей управления биологическими затратами в	5.1. Формирование концептуальных решений и концептуальных моделей управления биологическими затратами на производство сельскохозяйственной продукции в условиях растущей инфляции.

Продолжение таблицы 1

1	2
сельскохозяйственном производстве	5.2. Методические рекомендации по включению биологических затрат (ресурсов) в себестоимость продукции сельскохозяйственного производства. 5.3. Выявление влияния оценки биологических затрат по приемлемой (справедливой) стоимости на конечные результаты сельскохозяйственной деятельности, разработка и принятие управленческих решений на этой основе.
6. Разработка организационно - практических мероприятий по совершенствованию управления собственностью (имуществом) организаций, их финансово - экономическим оздоровлением	6.1. Уточнение показателей эффективности использования биологических активов в сельском хозяйстве. 6.2. Сравнительный анализ имущественного состояния, платежеспособности и финансового состояния сельскохозяйственных организаций при разных методах оценки их биологических активов в системе управления. 6.3. Разработка тактик и стратегий устойчивого развития и финансово – экономического оздоровления сельскохозяйственных организаций.

4. Обоснованы методические аспекты, модели оценки и учета биологических активов в системе управления сельскохозяйственной деятельностью. Управление биотрансформацией, в результате которой происходят количественные и качественные изменения биологических активов, означает создание для нее всех необходимых организационных, технологических, агрономических и других условий. Кроме того, управление в данном случае предполагает измерение, оценку и контроль качественных и количественных показателей биотрансформации (генетических характеристик, воспроизводственных процессов, полученной продукции, доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности и т.д.) посредством реального стоимостного выражения биоресурсов по справедливой стоимости. При этом в качестве справедливой стоимости, наряду с рыночной стоимостью биообъекта, могут быть использованы следующие стоимостные альтернативы: внутрихозяйственная трансфертная цена, рассчитанная с учетом инфляции, доходности объекта; стоимость замещения; равновесная стоимость; стоимость приобретения; стоимость продажи; фактическая или нормативная себестоимость, скорректированная с учетом индекса инфляции; дисконтированная стоимость и др. (рис. 3).

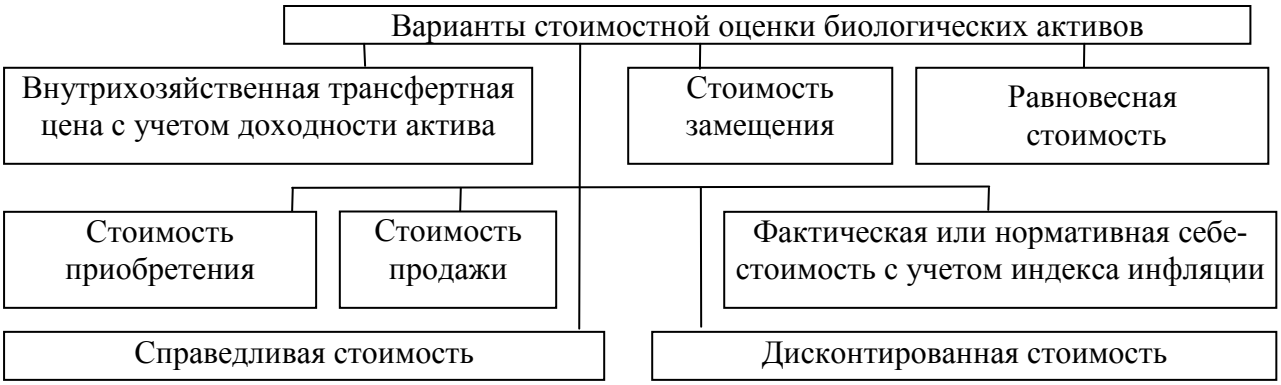

Рис. 3. Стоимостные альтернативы для оценки биологических активов в системе управления сельскохозяйственной деятельностью

Биологические активы в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности. Сельскохозяйственную продукцию, собранную с биологических активов, следует оценивать по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. При этом для оценки биологических активов по справедливой стоимости на момент их признания предлагается пользоваться формулами расчета (табл.2):

Таблица 2

№ п/п	Показатель	Формула расчета	Значения обозначений
1	Справедливая стоимость сельскохозяйственной продукции на момент ее признания (сбора урожая, получения продукции) ($С_{с1}$)	$С_{С1} = \frac{Р_{С1} + Р_{С2} + ... + Р_{Сn}}{n} - ТР - СР$	($Р_{С1}+Р_{С2}+\ldots+Р_{Сn}$) : n – средняя рыночная стоимость единицы продукции (актива) на активном рынке на момент первоначального ее признания, руб.; СР – предполагаемые сбытовые расходы в расчете на единицу продукции, руб.; ТР – транспортные расходы в расчете на единицу продукции, руб; $Р_Ц$ – рыночная цена 1ц овса, руб.; $К_{КЕ}$ – коэффициент кормовых единиц в единице данного вида корма.; $К_ж$ – количество голов животных, гол.; $П_Р$ – средний прирост живой массы одной головы скота на период оценки по справедливой стоимости, ц; ПЗ – переменные затраты на производство продукции в расчете на 1 га или 1 голову скота, руб.; У – урожайность данной сельскохозяйственной культуры с 1 га (ц) или продуктивность 1 головы данного вида животного, ц (г); $МД_А$ – маржинальный доход альтернативной продукции в расчете на 1 га или на 1 голову скота, руб.; $К_с$ - количество животных, голов; V - средний вес одной головы скота на период оценки по справедливой стоимости, ц; П – площадь многолетних насаждений, га; СК – стоимость садовых культур в расчете на 1 га, руб
2	Справедливая стоимость кормов собственного производства ($С_{С2}$)	$С_{С2} = Р_Ц \times К_{КЕ}$	
3	Справедливая стоимость прироста живой массы скота ($С_{С3}$)	$С_{С3} = (К_ж \times П_Р \times \frac{Р_{С1} + Р_{С1} + ... + Р_{Сn}}{n}) - СР$	
4	Равновесная стоимость определенного вида сельскохозяйственной продукции ($С_{РС}$)	$С_{РС} = (\frac{ПЗ + МД_А}{У}) - СР$	
5	Справедливая стоимость группы животных определенной породы и одного и того же возраста и направления использования ($С_{С4}$)	$С_{С4} = (К_С \times V \times \frac{Р_{С1} + Р_{С2} + ... + Р_{Сг}}{n}) - СР$	
6	Справедливая стоимость многолетних насаждений ($С_{С5}$)	$С_{С5} = (П \times СК) - СР$	

При отсутствии рыночных цен и других стоимостных показателей биологического актива, находящегося в определенном состоянии на данный момент времени, используется дисконтированная стоимость ожидаемых от актива чис-

тых денежных потоков. В некоторых случаях себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости, когда: с момента осуществления первоначальных затрат не происходит значительной биотрансформации (например, незавершенное производство по озимым зерновым культурам); не ожидается существенного влияния биотрансформации на цену (например, на этапе первоначального роста деревьев в садоводстве).

Справедливая стоимость (за вычетом предполагаемых сбытовых расходов) собранной сельскохозяйственной продукции отражается при определении доходов, прибыли или убытка за период, в котором была получена данная продукция. Этот метод полностью соответствует получению продукции путем ее отделения от биологического актива или при сборе урожая зерновых культур и им подобных с коротким циклом биотрансформации (в течение нескольких месяцев одного года). При получении продукции путем уничтожения биологического актива с длительным циклом выращивания (например, сдача животных на мясо) в составе дохода, прибыли (убытка) отражается только прирост (уменьшение) справедливой стоимости на момент получения сельхозпродукции по сравнению с ранее учтенной справедливой стоимостью данного биологического актива. Поэтому при учете биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости необходимо отражать доходы, расходы, прибыль, убыток от сельскохозяйственной деятельности. При этом доходы складываются из справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции, рассчитанной в момент их признания в учете. Доходом считается также государственная субсидия, связанная с производством продукции, отраженной по справедливой стоимости, не ограниченная никакими условиями, в том отчетном периоде, в котором она признается подлежащей получению. Расходы по сельскохозяйственной деятельности состоят из стоимости израсходованных материальных запасов, расходов на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизационных отчислений и прочих расходов растениеводства и животноводства, имеющих место в данном отчетном периоде. В диссертации разработаны методические рекомендации по учету биологических активов по справедливой стоимости и результатов их биотрансформации в сельскохозяйственных организациях. Ниже приведен пример учета доходов, расходов и финансовых результатов от полученной сельскохозяйственной продукции в СХПК им. Мичурина Вавожского района Удмуртской Республики (табл.3):

Таблица 3

№ п/п	Содержание операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1.	Учет сельскохозяйственной продукции: а) по справедливой стоимости (потенциальные доходы); б) по себестоимости	 280962 225935	 40 43	 92 20
2.	Учет потенциальных расходов на производство сельскохозяйственной продукции	225935	92	40

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5
3	Учет потенциальных финансовых результатов от биотрансформации биологических активов (сбора продукции): а) потенциальная прибыль б) потенциальный убыток	 55027 -	 92 85	 85 92
4	Закрытие счетов 85 и 40 после составления справки (отчета) о потенциальных доходах, расходах и финансовых результатах от биотрансформации биологических активов для управления	55027	85 (40)	40 (85)

Примечание: счета 92 «Потенциальные доходы и расходы от биотрансформации биологических активов», 85 «Потенциальная прибыль (убыток) от биотрансформации биологических активов» - введены автором.

5. Разработаны организационно – методические рекомендации по совершенствованию управления биологическими затратами на производство продукции, активами и процессами их биотрансформации в сельскохозяйственных организациях. Биологическими затратами на производство продукции сельского хозяйства являются расход семян и посадочного материала, навоза, саженцев при закладке многолетних насаждений в растениеводстве, расход кормов и подстилки в животноводстве, биологического сырья (сельскохозяйственной продукции) в перерабатывающих (промышленных) производствах и др. От надлежащей системы управления биологическими затратами в сельскохозяйственных организациях зависит объективность, достоверность информации о совокупных затратах организации, себестоимости произведенной продукции, а также доходах, расходах и финансовых результатах, о показателях оценки эффективности производственной деятельности (производительности, окупаемости, марже и других).

По отношению к биологическим активам в целом, и биологическим затратам в частности, можно применять различные методы управления (на основании учета фактических, нормативных или бюджетных затрат) при различных моделях организации внутреннего управления сельскохозяйственным производством (при внутрихозяйственной кооперации, аренде или формировании центров финансовой ответственности), предлагаемых в диссертации.

Учет в системе управления сельскохозяйственным производством и потреблением биологических ресурсов предполагает: выявление затрат биологических ресурсов; определение соответствия фактических затрат утвержденным нормам, причин отклонения от этих норм; достоверную оценку стоимости потребленных биологических ресурсов; обоснованное распределение затрат биологических ресурсов по объектам учета и калькулирования; контроль за сохранностью биологических ресурсов в производстве. Поэтому для оценки этих биологических затрат в сельскохозяйственном производстве целесообразнее использовать не историческую стоимость (себестоимость), а более обоснованные альтернативные стоимостные категории, такие как справедливая стоимость для управления себестоимостью продукции и финансовыми результатами от ее продажи (табл.4).

Таблица 4

Сравнительная оценка себестоимости продукции и финансовых результатов от ее продажи в СПКХ им. Мичурина Вавожского района Удмуртской Республики (2007г., руб.)

Виды сельскохозяйственной продукции и животных	Себестоимость 1ц продукции при оценке биологических затрат на ее производство		Отклонения (+,-), руб.	Рыночная стоимость 1ц продукции, руб.	Финансовый результат от продажи продукции при оценке биологических затрат на ее производство (+,-)				Отклонения (+,-)	
	по исторической стоимости, руб.	по приемлемой (справедливой) стоимости, руб.			по исторической стоимости		по приемлемой (справедливой) стоимости		в расчете на 1ц продукции, руб.	в расчете на всю реализованную продукцию, руб.
					прибыль, убыток, руб.	уровень рентабельности (убыточности), %	прибыль, убыток, руб.	уровень рентабельности (убыточности), %		
Зерно	191,4	194	+2,6	286,8	95,4	50	92,8	47,8	-2,6	-10743,2
Картофель	180,3	183,6	+3,3	329,5	149,2	82,8	145,9	79,5	-3,3	-31848,3
Овощи открытого грунта	652,7	656,2	+3,5	315,1	-337,6	-51,7	-341,1	-51,9	-3,5	-776,5
Молоко	537,5	557,4	+19,9	876,4	338,9	63,1	319,0	57,2	-19,9	-672122,5
КРС	2820,8	2972,1	+151,3	4877,4	2056,6	72,9	1905,3	64,1	-151,3	-529398,7
Свиньи	2697,6	2836,9	+139,3	3900,5	1202,9	44,6	1063,6	37,5	-139,3	-235138,4
ИТОГО	X	X	X	X	3505,4	X	3185,5	X	X	-1480027,6

Данные таблицы 4 показывают, что в результате исторической оценки (по фактической себестоимости) биологических затрат на производство сельскохозяйственной продукции искусственно снижается ее себестоимость, а при сбыте этой продукции искусственно растет сумма прибыли и уровень рентабельности. Так, в СХПК имени Мичурина Вавожского района Удмуртской Республики из-за данной причины при продаже основных видов продукции в 2007 году прибыль от реализации искусственно завышена на 1480 тыс. руб. Это создает видимость дополнительного благополучия, искажает результаты анализа факторов и распределения прибыли в хозяйстве. Приведенная сумма прибыли в организации не обеспечена никакими средствами, а является лишь абстрактной недостоверной величиной. Такое положение в информационной системе управления производственными процессами и биологическими активами приводит также к ошибочным управленческим решениям по использованию прибыли как источника накопления и потребления. Предлагаемая же методика оценки биологических затрат на производство продукции, то есть кормов, семян, подстилки, органических удобрений собственного производства, а так же амортизируемых биологических активов (рабочий скот, продуктивный скот, многолетние насаждения), по приемлемой (справедливой) стоимости позволяет учитывать влияние инфляции на показатели себестоимости продукции, более обоснованно калькулировать ее величину и получать реальные, объективные и достоверные показатели затрат и финансовых результатов от сельскохозяйственной деятельности для эффективного управления ими. При этом, по мнению автора, необходимо контролировать затраты на производство продукции и управлять ими путем планирования и управленческого учета по технологическим фазам (периодам) производственных процессов в растениеводстве и животноводстве (рис. 4).

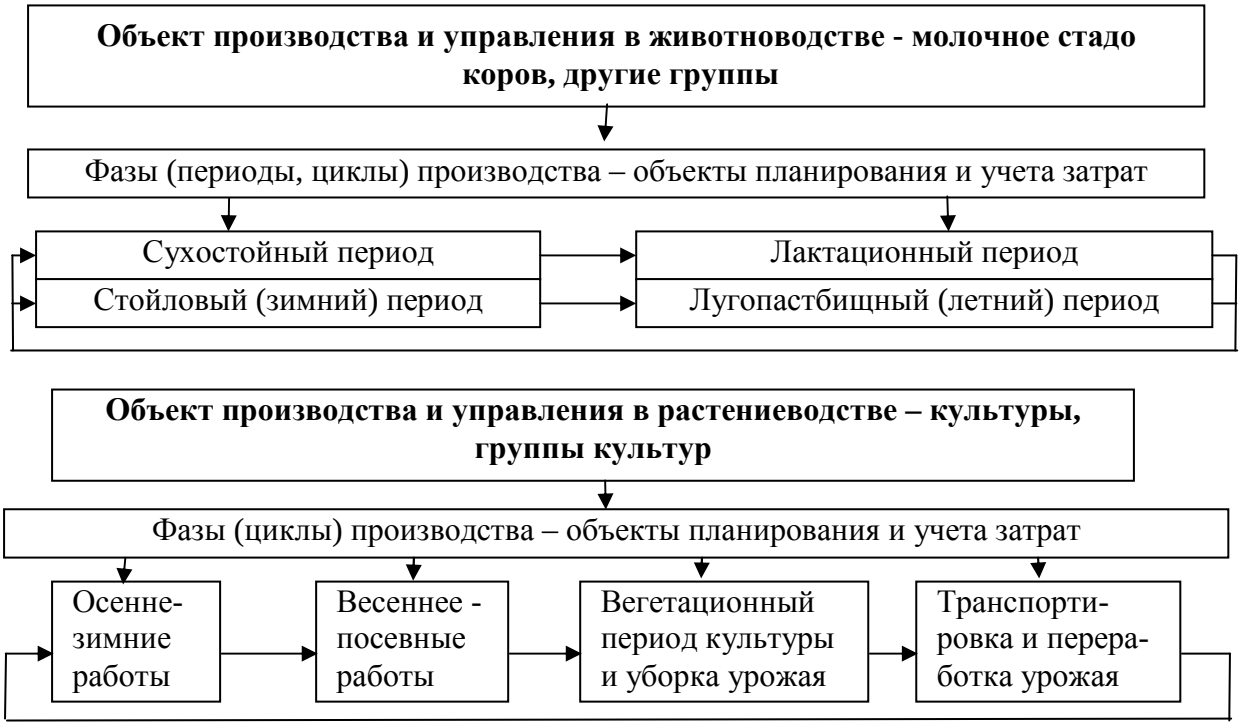

Рис. 4. Модели планирования и управленческого учета затрат в системе управления растениеводством и животноводством

Все это позволит исчислить себестоимость в планировании и управленческом учете по окончании каждой фазы (цикла) периода технологического процесса производства, что позволяет оперативно анализировать и управлять производственными процессами по модели управления «затраты – выпуск – результат», то есть переменными технологическими затратами, маржинальным доходом и прибылью на производственной стадии кругооборота совокупного продукта. Кроме того, предлагаемые модели позволяют также определять безубыточный объем производства, порог рентабельности и планировать величину продажных цен на продукцию с учетом внутренних возможностей производства, потребностей в ликвидных оборотных средствах и внешних условий макросферы, в том числе рыночной конъюктуры в соответствии со стратегией устойчивого развития организации.

Важная задача управления сельским хозяйством состоит в том, чтобы правильно оценить приоритеты в распределении ресурсов, в том числе биологических, обеспечить их балансировку и довести до каждого сотрудника сведения об определенных показателях, релевантных именно для его уровня управления, целей, функций, ответственности. В связи с этим предлагается в управлении биологическими активами пользоваться сбалансированной системой показателей (ССП), предполагающей интеграцию финансовых и нефинансовых показателей эффективности сельскохозяйственной деятельности и достижение четко обозначенных стратегических целей и планов развития организации. На основании ССП в системе управления организации появляется возможность переводить ее стратегические планы на язык операционного управления и контролировать реализацию стратегии на основе ключевых показателей эффективности деятельности. При разработке ССП стратегия охватывает четыре направления: финансы, клиенты, бизнес-процессы по использованию биоресурсов и персонал. Каждое направление необходимо отражать в стратегической карте, которая содержит информацию о задачах, показателях, их целевых значениях и способах достижения (факторах успеха).

Стратегическая карта – это диаграмма или схема, отражающая стратегию в виде набора стратегических целей и причинно-следственных связей между ними. Стратегическая карта может существенно помочь сотрудникам понять стратегию организации и взаимосвязи между различными стратегическими целями управления биологическими активами, а также результатами их биотрансформации (рис.5) .

Стратегические карты дают менеджменту сельхозорганизации возможность комплексно и системно рассмотреть разработанную им стратегию. Процесс построения карты делает стратегию «прозрачной». По целям, связям между ними и методам оценки реализации этих целей, зафиксированных в стратегической карте, легко определяются основные положения стратегии управления биоактивами данной организации. В диссертации разработана стратегия управления биологическими активами и результатами эффективности их использования.

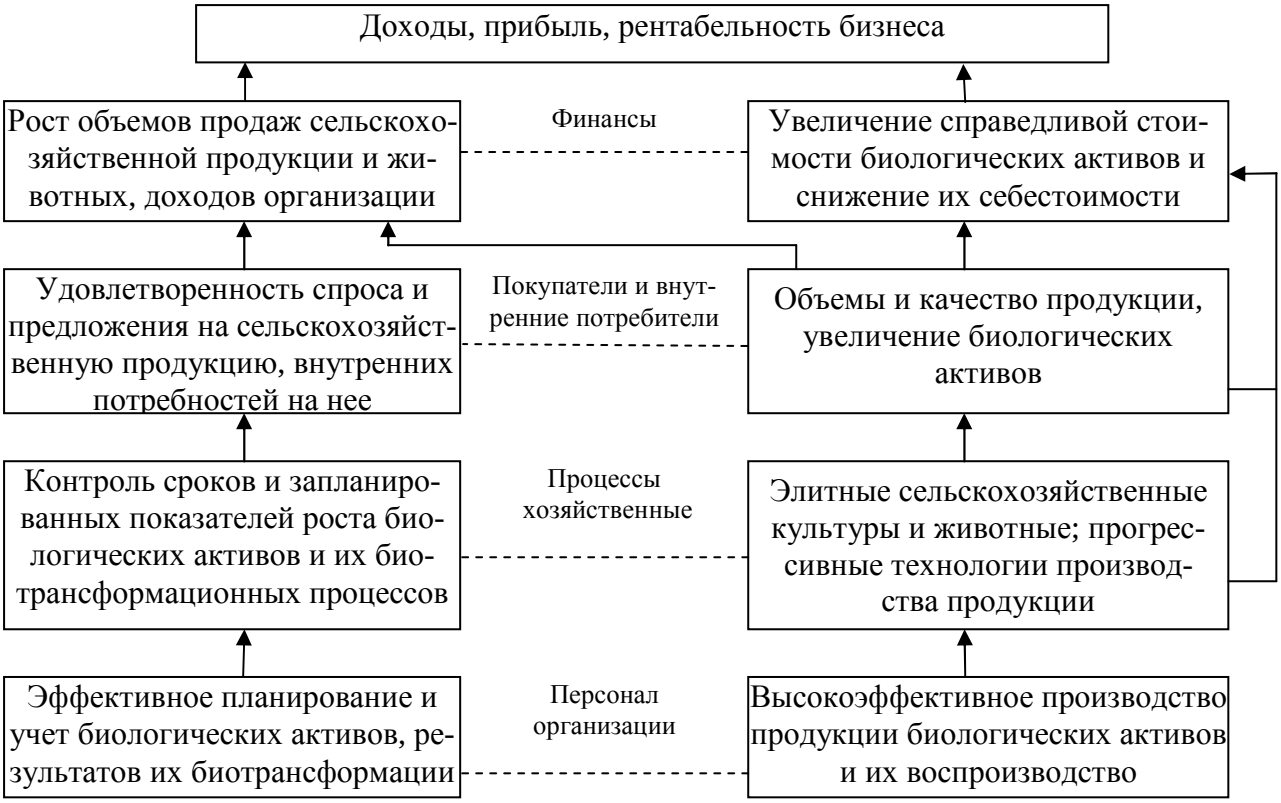

Рис. 5. Карта стратегических целей управления биологическими активами

При оценке и учете биологических активов организации в системе управления и стратегии финансово – экономической устойчивости следует также планировать и рассчитывать систему финансово – экономических показателей (СФЭП):

а) индикатор (i_1) финансово – экономической устойчивости (ФЭУ) сельскохозяйственной организации: i_1 = СК –НА,

где СК – собственный капитал; НА – нефинансовые активы (биологические и другие материальные);

б) индикатор (i_2) платежеспособности сельскохозяйственной организации: i_2 = СК –НМА или i_2 = МФА –ЗК,

где НМА – немобильные активы; МФА – мобильные финансовые активы; ЗК – заемный капитал;

в) показатели оценки эффективности биотрансформации биологических активов: потенциальные доходы, расходы, прибыль и др. (табл. 5).

Из таблицы 5 видно, что при оценке биологических активов по приемлемой стоимости в СПХК им. Мичурина существенно улучшились экономические показатели, такие как коэффициент текущей ликвидности имущества организации, маневренности ее активов. Эти показатели выросли в пределах от 14 до 33%. Соотношение собственных средств к привлеченным средствам возросло на 17.4%. Индикатор финансово – экономической устойчивости вырос незначительно и этот рост составляет 0,04%. Но самое главное при оценке валовой продукции организации по справедливой стоимости значительно улучши-

лись показатели эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации.

Таблица 5

Оценка финансово – экономической устойчивости и эффективности биотрансформации биологических активов в СХПК им. Мичурина на 01.01.2008 г.

№ п/п	Показатель	Ед. изм.	При оценке биологических активов по исторической стоимости (себестоимости)	При оценке биологических активов по справедливой (приемлемой) стоимости	Отклонения	
					(+, -)	в %
1.	Валовая продукция: а) на 100 га пашни	тыс.руб.	6093	7577	1484	24,4
	б) на 1 руб.производственных затрат	руб.	3,0	1,24	0,24	24,0
	в) на 1 среднегодового работника	тыс.руб.	1129,7	1404,8	275,1	24,4
	г) на 1 чел. – час	руб.	555,1	690,3	135,2	24,4
	д) на стоимость ОПФ (фондоотдача)	руб.	3,05	3,8	0,75	24,6
2	Коэффициенты: а) покрытия (текущей ликвидности)	-	17,4	19,9	2,5	14,4
	б) маневренности	-	0,3	0,4	0,1	33,0
	в) соотношения собственных и привлеченных средств	-	14,14	16,6	2,46	17,4
3	Индикатор ФЭУ	тыс.руб.	7838,0	7841,0	3,0	0,04
4	Прибыль от биотрансформации биологических активов	тыс.руб.	21449	55117,7	33668,7	56,9
5	Глобальная прибыль от использования всех активов (имущества)	тыс.руб.	25247	33019	7772	31,0

Так, валовая продукция в расчете на 100 га пашни выросла на 1484 тыс. руб. или на 24,4%. Валовая продукция в расчете на 1 руб. производственных затрат составила 1,24 руб., производительность труда в расчете на 1 среднегодового работника выросла на 275 тыс.руб., а в расчете на 1чел. – час на 135,2 руб. Фондоотдача основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения увеличилась на 24,6%. Прибыль от биотрансформации в хозяйстве (при оценке всех полученных видов продукции и приплода по справедливой стоимости) увеличилась на 56,9%.

Аналогичные положительные результаты получены также при анализе выше указанных показателей в целом по сельскохозяйственным организациям Удмуртской Республики. В диссертации предложены формы отчета о потенциальных финансовых результатах и справки анализа изменений стоимости биологических активов за счет их рыночных цен и количества.

Для более объективной оценки эффективности использования всех активов организации, в том числе биологических активов и их биотрансформационных процессов, в сельскохозяйственных организациях необходимо, по мнению автора, рассчитать глобальную прибыль от использования всего имущества по следующей формуле:

$$П_ч = (\sum А_К - \sum А_Н) + (\sum СК_К - \sum СК_Н) + (\sum ДКО_Н - \sum ДКО_К),$$

где $\sum А_К$, $\sum А_Н$ – сумма активов организации на конец и начало года соответственно;

$\sum СК_К$, $\sum СК_Н$ – сумма собственного капитала организации за минусом чистой прибыли (убытка) на конец и начало года соответственно;

$\sum ДКО_Н$, $\sum ДКО_К$ – сумма долгосрочных и краткосрочных обязательств организации на начало и конец года соответственно.

Расчет глобальной прибыли приведен в таблице 6 по строке 5, который показывает, что прибыль от использования всего имущества выросла на 31% при оценке биологических активов организации по справедливой стоимости.

Таким образом, в сельскохозяйственной деятельности как в управлении биотрансформацией биологических активов в современных рыночных условиях, особенно в условиях финансово – экономического кризиса, возникает объективная необходимость идентификации биоресурсов по предложенной их классификации, комплексного анализа эффективности их использования по системе разработанных показателей, оценки растений и животных по справедливой стоимости и приемлемым стоимостным категориям в сельскохозяйственных организациях.

Кроме того, в сельскохозяйственных организациях для формирования надежной и релевантной информационной базы управления затратами и себестоимостью продукции предлагается их планирование и учет по временным и пространственным циклам процесса производства. Это существенно повышает контрольные функции и эффективность управления циклом производства и затрат в сельском хозяйстве в условиях риска и неопределенности для принятия научно – обоснованных управленческих решений по корректировке бюджетов производства и продажи продукции. При этом, по мнению автора, развитие управления биологическими активами и биотрансформационными процессами необходимо рассматривать как комплексную, многофазную систему использования нововведений. Они подразделяются на: локальные и общие; функциональные и структурные; постоянные и переменные; концептуальные, методические и организационно - практические. В процессе развития системы управления сельскохозяйственной деятельностью научные решения играют роль инструментария в конструировании новых направлений совершенствования менеджмента. Однако, решающую роль в их практическом претворении должна быть отведена работникам аппарата управления организаций. Поэтому, важное значение в современных условиях приобретает вопрос профессиональной подготовки сельскохозяйственных кадров, повышения их квалификации и постоянного формирования нового профессионального мышления и организационной культуры работы.

Предложенные рекомендации и разработанные методические аспекты управления позволяют в сельскохозяйственных организациях объективно оценивать имущественное и финансовое состояние организации, их финансово – экономическую устойчивость, инвестиционную привлекательность и состояние производственного потенциала на каждую отчетную дату. Все это, в свою очередь, способствует разработке научно - обоснованных прогнозов, проектов, оперативных и стратегических планов размещения и концентрации имущества организации, в том числе ее биологических активов, а также эффективному использованию механизмов отслеживания ситуационных проблем в растениеводстве и животноводстве, оптимизации решений этих проблем, измерению, оценке и учету изменений биоресурсов, потенциальных доходов, расходов и финансовых результатов от биотрансформации растений и животных в системе управления сельскохозяйственной деятельностью.

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1.Захарова Е.В. Учет финансовых результатов производства сельскохозяйственной продукции в оценке ее по справедливой стоимости / С.М. Концевая, Е.В. Захарова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2008. - №9. – 0,25 п.л. (автор 0,125);

2.Захарова Е.В. Использование справедливой стоимости в бухгалтерском учете биологических активов сельскохозяйственных организаций / Р.А. Алборов, С.В. Бодрикова, Е.В. Захарова // Вестник ИжГСХА. – 2007. - №3. – 0,18 п.л. (автор 0,06);

3.Захарова Е.В. Развитие стратегического управления и его функций в сельском хозяйстве / С.М. Концевая, Е.В. Захарова, М.Н. Габитова // Современное экономическое образование: проблемы и перспективы развития. Материалы международной научно – практической конференции, г.Ижевск, 29 ноября 2008 года. – Ижевск: ООО «АВС», 2008. – 108с. – 0,3 п.л. (автор 0,1);

4.Захарова Е.В. Управление биотрансформацией биологических активов в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Е.В. Захарова // Новая экономическая стратегия промышленного развития региона: материалы всероссийской научно – практической конференции (Ижевск, 15-16 апреля 2008г.). – Ижевск: Изд-во ИжГТУ, 2008. – 0,21п.л. (автор 0,07);

5.Захарова Е.В. Методика анализа эффективности использования средств в системе управления сельскохозяйственной организацией/ Е.Л. Мосунова, О.В. Котлячков, Е.В. Захарова // Сборник материалов Всероссийской научно – практической конференции «Развитие экономического анализа и его роль в условиях трансформирующейся рыночной экономики». – Рязань: ООО «Политех», 2008. – 303 с. – 0,23 п.л. (автор 0,08);

6. 5.Захарова Е.В. Управление затратами, объемами и результатами сельскохозяйственного производства/ С.М. Концевая, О.П. Князева, Е.В. Захарова // Вестник ИжГСХА. – 2008. - №1. – 0,23 (автор 0,077);

7.Захарова Е.В. Методические аспекты оценки биологических активов в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, Е.В. Захарова // Эффективность адаптации технологий в растениеводстве и животноводстве: материалы Всероссийской

научно – практической конференции / ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА. – Ижевск: ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2008. – 487с. – 0,18 п.л. (автор 0,09).

8.Захарова Е.В. Развитие управленческого учета по модели управления «затраты-выпуск-результат» в скотоводстве/ С.М. Концевая, Е.В. Захарова // Вестник ИжГСХА. – 2007. - №3. – 0.27 п.л. (автор 0,136);

9.Захарова Е.В. Преимущества и предполагаемые трудности внедрения категории «Справедливая стоимость» для практики ведения учета в сельском хозяйстве / С.М. Концевая, Е.В. Захарова //Инновационные процессы в экономике и образовании: Материалы Международной научно – практической конференции (г.Ижевск, 28-29 ноября 2007г.). Том 3. – Ижевск: ООО «Союз оригинал», 2008. – 238с. – 0,18 п.л. (автор 0,09).