

УДК 657.3:631.145

UDC 657.3:631.145

**ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ
КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ В
АГРОХОЛДИНГАХ**

**FEATURES OF FORMATION OF
CONSOLIDATED STATEMENTS IN AGRO
HOLDINGS**

Говдя Виктор Виленович
д.э.н., профессор

Govdya Victor Vilenovich
Dr.Sci.Econ., professor

Дегальцева Жанна Владимировна
к.э.н., профессор
*Кубанский государственный аграрный университет,
Краснодар, Россия*

Degaltseva Zhanna Vladimirovna
Cand.Econ.Sci., professor
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar,
Russia*

В статье рассмотрены проблемы составления консолидированной отчетности на основе формирования единой корпоративной учетной политики в агрохолдинге

In the article, we have considered the problems of consolidated financial statements through the formation of unified corporate accounting policies in agro holding

Ключевые слова: АГРОХОЛДИНГ,
УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ КЛАСТЕР,
КОРПОРАТИВНАЯ УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА,
КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Keywords: AGRO HOLDING, ACCOUNTING
RESEARCH CLUSTER, CORPORATE
ACCOUNTING POLICIES, CONSOLIDATED
STATEMENTS

Существенные и радикальные преобразования в отечественной экономике затронули всю сферу производственных отношений и производительных сил в обществе. Становление и развитие рыночных отношений, ориентированных на потребителя, предъявляют к руководителям любого ранга такие требования, что многим из них они оказались просто не по силам из-за отсутствия методологических приемов и методов к их решению.

Мировая практика свидетельствует о том, что в настоящее время именно крупные сельскохозяйственные образования формируют спрос и предложение, определяют важнейшие предпосылки для победы в конкурентной борьбе. Примечательной чертой развития аграрного капитала является вступление в стадию консолидированных процессов, отражающих высший уровень концентрации производства и капитала, присущих зрелой системе корпоративных отношений. Консолидация, имеющая целью более эффективное альтернативное использование высвобождаемых ресурсов, характерна для аграрного рынка Кубани.

Интегрированные структуры в агропродовольственном секторе экономики (агропродовольственные холдинги) за прошедшие несколько лет расширили масштабы, географию своей деятельности, отраслевую специализацию, распространив сферу интересов не только на традиционно высокорентабельные отрасли сельского хозяйства (зерновое производство, сахарная свекла, подсолнечник), но и на отрасли животноводства с высокой краткосрочной отдачей на вложенный капитал (птицеводство, свиноводство, молочное скотоводство). В настоящее время агропродовольственные холдинги России обеспечивают более половины объема всего товарного производства сельскохозяйственной продукции, их производственная политика строится на рыночной идеологии ведения производства, новых технологиях и новой системе управления. Увеличение числа агропродовольственных холдингов в российском сельском хозяйстве, расширение масштабов их деятельности, повышение их активности, как в географическом разрезе, так и в отраслевом, подтверждает тот факт, что это не краткосрочное явление. Только за последние пять лет в Краснодарском крае образовались и успешно функционируют шесть агрохолдингов. На начало 2013 года их число в крае увеличилось до 17. Доля агрохолдингов в общем объеме валового продукта достигла 12,5 %.

Например, ООО агрохолдинг «Кубань» Усть-Лабинского района Краснодарского края – одна из крупнейших аграрных бизнес-структур России, которая входит в состав компании «Базовый Элемент» и расположена на 75000 га пашни в центре плодородных равнин на территории шести районов Краснодарского края.

В состав агрохолдинга входят: четыре дивизиона, объединивших сельхозорганизации с современными молочными фермами, уникальным свинокомплексом, комбикормовым заводом, собственным лабораторным комплексом по контролю за качеством кормов, сервисными центрами по

обслуживанию импортной и отечественной техники, три мощных зерновых элеватора, три завода по производству качественного семенного материала, сахарный завод «Свобода» и крупнейшее в Европе элитное коневодческое хозяйство – конный завод «Восход», выращивающее чистокровных лошадей английской верховой породы.

Агрохолдинг «Кубань» сотрудничает со многими российскими организациями, развивает деловые контакты с зарубежными партнерами: Австрия, Дания, Германия, США, Австралия, Венгрия, Канада, Израиль и Голландия.

В настоящее время в агрохолдинге работает около пяти тысяч сотрудников. В агрохолдинге «Кубань» разработана и реализуется стратегия выхода на новые рубежи по таким направлениям, как растениеводство, животноводство, переработка мяса, молока, глубокая переработка сои, семеноводство, переработка и хранение зерна, производство сахара, строительство и реконструкция сельскохозяйственных объектов. Это позволит повысить текущую и перспективную капитализацию производства за счет усиления междивизионного синергетического эффекта, повышения производственной эффективности, оптимизации управленческих бизнес-процессов и развития поддерживающих видов деятельности.

Данная организация первой в Краснодарском крае перманентно стала решать проблему создания единого методологического пространства функционирования бухгалтерского финансового, налогового и управленческого учета. Управленческий персонал агрохолдинга первым предпринял попытку построения учетно-аналитического кластера на основе междивизионной структуры управления имущественным комплексом и обязательствами. Экономический эффект от внедрения новой системы управления в агрохолдинге «Кубань» в течение пяти лет оценивается более чем в 500 млн руб.

Развитию сельскохозяйственного производства в Краснодарском крае способствуют государственная аграрная политика, направленная на устойчивое развитие сельских территорий, рост занятости и повышение уровня жизни сельского населения; повышение конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции; сохранение и восстановление земельных и других природных ресурсов. Так, в соответствии с целями и задачами проекта Государственной программы «Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 гг.» объем финансирования в сельском хозяйстве составит более двух триллионов рублей. Прогнозируется, что выполнение программы позволит повысить удельный вес отечественных продовольственных товаров в общих их ресурсах к 2020 г. до 99,7 % по зерну, 88,6 % по растительному маслу, 98,7 % по картофелю, 88,3 % по мясу и мясопродуктам, 90,2 % по молоку и молокопродуктам. Планируется увеличить производство продукции сельского хозяйства в 2020 г. по отношению к 2010 г. на 46,2 %, пищевых продуктов – на 39,0 %; повысить уровень рентабельности сельскохозяйственных организаций до 25,0 %.

Однако при всей положительной динамике развития, исследование показывает, что для агропродовольственных холдингов совершенствование информационного фактора сельскохозяйственного производства во многом сдерживается отсутствием системного консолидированного учета и достоверной информационно емкой консолидированной отчетности.

Несмотря на широкое распространение агропродовольственных холдингов, в большинстве из них присутствуют только отдельные элементы консолидированного управленческого учета, основанные на трудоемком процессе сбора локальной учетной информации участников агрообъединения. Многообразие организационно-правовых форм, видов

производственно-финансовой деятельности, налоговых режимов экономических агентов агропродовольственных холдингов, их территориальная удаленность, дефицит профессионального учетного персонала существенно затрудняют формирование консолидированных показателей деятельности взаимосвязанных организаций, необходимых для текущего и стратегического управления, повышения инвестиционной привлекательности.

Производственно-финансовая интеграция экономических агентов аграрного сектора экономики, основанная на общей собственности, обуславливает необходимость научной разработки методологии консолидированного учета, его общих принципов, методов, правил формирования отчетности консолидированной группы и частных методик, отражающих специфику агропродовольственной отрасли.

Оценка фактического состояния финансового и управленческого учета в агрохолдингах Краснодарского края показала, что самым главным недостатком составления консолидированной отчетности является отсутствие единой методологии учета фактов хозяйственной жизни и событий использования имущественного комплекса и основных бизнес-процессов (снабжение, собственно производство, продажа готовой продукции, работ и услуг).

Так, в приказах об учетной политике агрохолдингов ОАО «АгроХолдинг» Красноармейского района и «Каневской» Каневского района только по учету затрат на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка насчитывается четыре варианта определения себестоимости 1 условного эталонного гектара. Это приводит к следующим недостаткам в показателях отчетности:

а) в одних организациях заработная плата трактористов, начисления в фонды социальной защиты населения, стоимость ГСМ прямо отражается в себестоимости производимых культур, а в других – эти затраты

непосредственно включаются в статью «Работы и услуги». Следовательно, в структуре себестоимости разных организаций налицо значительная вариация их доли по указанным статьям затрат;

б) одни организации выделяют машинно-тракторный парк как самостоятельный центр затрат, другие – считают затраты по содержанию и эксплуатации тракторов в общих затратах по бригаде (отделению, цеху). Здесь практически невозможно выделить отдельно затраты по такому важному объекту учета, как машинно-тракторный парк, вообще трудно принимать какие-либо управленческие решения на основе «котловой» суммы затрат по подразделению;

в) существуют организации в консолидированной группе экономических агентов, которые не подразделяют затраты на содержание тракторов, комбайнов, других самоходных машин. Все затраты учитываются в лучшем случае по двум субаналитическим счетам: «Работа МТП в растениеводстве» и «Транспортные работы тракторов»;

г) наиболее передовые организации, наоборот, выделяют несколько субаналитических счетов по учету затрат: «Работа МТП в растениеводстве» и «Транспортные работы тракторов», «Учет затрат по содержанию и эксплуатации комбайнов (по специализации комбайнов – зерновые, картофелеуборочные, кормоуборочные и т. п.)», «Работа самоходных машин».

Различие методологии учета затрат в различных экономических агентах одного и того же агрохолдинга приводит к необоснованному формированию себестоимости как непосредственно услуг, так и себестоимости продукции растениеводства и животноводства. В конечном итоге управленческий персонал, принимающий определенные решения по использованию техники, формированию эксплуатационных затрат, не может обоснованно определить структуру затрат, резервы повышения эффективности использования техники и, в конечном счете,

эффективности работы экономического агента и всей консолидированной группы организаций.

Аналогичная ситуация складывается в организации учета затрат, калькулировании готовой продукции растениеводства и животноводства. Только тот факт, что в приказах об учетной политике экономический агент может разными способами оценить стоимость побочной продукции, приводит к разным конечным результатам по себестоимости основной и сопряженной продукции.

Консолидированные процессы в экономике являются очевидной характеристикой ее успешного развития, представляя собой зрелость экономической системы в целом, высокую концентрацию капитала и производства. Поэтому существует насущная потребность в разработке научно обоснованных методик формирования конструктора корпоративных приказов об учетной политике.

При этом следует учитывать, что глобализация рынков капитала актуализирует проблему несопоставимости финансовой отчетности организаций и неадекватности финансовой информации предоставляемой внешним пользователям данной информации для дальнейшего принятия управленческих решений. В настоящее время все более очевидна необходимость внедрения стандартов бухгалтерского учета и отчетности, признанных на международном уровне, с тем чтобы обеспечить инвесторов сопоставимой и качественной финансовой информацией.

В настоящее время полной гармонизации российского бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами нет. Реформирование Российской системы учета происходит на основании международных принципов учета, одновременно с опорой на национально сложившиеся принципы, что, в свою очередь, вызывает несоответствие между системами.

Именно поэтому перед отечественными организациями наиболее актуальной является проблема адаптации данных учета. Так, в настоящее время не в полной мере разработаны теоретические и методологические основы адаптации российского бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами, поэтому организациям приходится либо вести параллельный учет по двум стандартам, либо трансформировать отчетность в соответствии с международными стандартами.

На основании проведенного исследования, по праву можно признать приоритет МСФО над отечественными положениями по ведению учета и составлению отчетности. В особенности данное утверждение касается формирования отчетности консолидированных организаций. Однако приоритет МСФО над Российскими положениями по ведению учета и составления отчетности никак не должен оказывать доминирующую позицию в организации методологии и методики формирования консолидированной отчетности на основании МСФО. Ведение учета в консолидированных организациях должно в обязательном порядке основываться на Российских стандартах учета и составления отчетности, и лишь некоторые отклонения с учетом специфики деятельности организации должны присутствовать, которые позволяют приблизить учет российских принципов к МСФО.

В силу недостаточно развитого законодательства России в области консолидированного учета, необходимы единая методика и методология формирования и составления консолидированной отчетности институциональных единиц. В особенности данное утверждение относится к консолидированным организациям, которые должны составлять отчетность на основании МСФО.

На основании проведенного исследования возникла необходимость совершенствования законодательной базы, а также, рассматривая

консолидированную организацию как единую систему, совмещать воедино налоговые, бухгалтерские и международные принципы учета.

Методика и методология ведения учета и составления отчетности групп аграрных организаций, входящих в холдинговый союз, должны быть единой и строиться с учетом особенностей функционирования входящих в нее юридически обоснованных хозяйствующих субъектов.

Раскрытие информации в консолидированной финансовой отчетности – наиболее сложная и трудоемкая работа заключительного этапа учетного процесса. Именно консолидация отчетности экономических агентов группы показывает высокий уровень концентрации производства и капитала, а также оценивает зрелость системы корпоративных и экономических отношений в современном обществе.

Консолидированная отчетность – это откорректированные индивидуальные отчеты материнского общества и ее дочерних организаций на основании принципов и требований пользователей данной отчетности составленная таким образом, что отчетность представляет собой информацию о финансово-хозяйственной деятельности и позволяет квалифицированным пользователям данной информации представить консолидированную группу экономических агентов как единый хозяйственный субъект.

Основной целью консолидированной отчетности организации является представление пользователям информации о группе как о едином хозяйственном субъекте. Для достижения этой цели применяются особые правила составления отчетности – необходимость рассмотреть природу консолидированной группы организаций. Консолидированная группа организаций – это экономическое объединение юридически самостоятельных организаций, созданных на основе контроля прав, обеспечивающих существенное влияние в дочерних и зависимых обществах, действующих как единая хозяйствующая единица и

осуществляющая общую финансово-хозяйственную политику с целью извлечения экономической выгоды из результатов ее деятельности.

Наличие контроля над активами и операциями экономических агентов, входящих в консолидированную группу, является важным признаком группы консолидированных организаций. Под контролем здесь следует понимать возможность оказания влияния на финансово-хозяйственную деятельность агента, на принятие управленческих решений и распределение финансового результата.

Исходя из экономической сущности для консолидированной группы агентов характерны не только потенциальная возможность одного из них контролировать деятельность другого или других, но и реальное осуществление этого контроля, то есть управления головной организацией финансово-хозяйственной деятельностью дочернего подразделения с целью извлечения экономической выгоды из результатов его деятельности. Кроме того, в зависимости от доли участия головного экономического агента в деятельности дочернего в соответствии с МСФО должны применяться различные методы составления консолидированной отчетности.

Основные элементы отчетности агрохолдинга как в МСФО, так и в Российском законодательстве можно разделить на две категории: это элементы, непосредственно связанные с измерением финансового положения (активы, обязательства, капитал), и элементы, имеющие непосредственное отношение к оценке результатов его деятельности (доходы и расходы).

Учетная информация, сформированная на основании Российских стандартов бухгалтерского учета, имеет общие области с учетной системой для целей налогообложения, МСФО и формирования управленческой отчетности, в то же время имеются и принципиальные отличия. Мы

считаем, что учетная информация – это компонент, сформированный исходя из конкретного требования законодательства.

Для достижения взаимодействия учетной информации требуется внедрить интегрированную информационную систему учета. В силу того, что консолидированная организация одновременно ведет учет в нескольких форматах, данный принцип должен действовать по отношению ко всем системам учета.

В целях подготовки консолидированной отчетности на основании данных единого учета, нами для агрохолдингов Краснодарского края была разработана технология формирования и отражения учетной информации по всем финансово-хозяйственным операциям. Внедрение технологии влечет за собой аудит всех программных продуктов, используемых агрохолдингом, а также соблюдение принципиальных позиций внутрихолдингового движения первичной учетной документации с последующим отражением в системе синтетического и аналитического учета для целей формирования отчетности по принципам МСФО.

Главной задачей в процессе формирования консолидированной отчетности является разработка модели таким образом, чтобы она трансформировалась в конкретные условия любой консолидированной организации. Кроме того, при формировании консолидированной отчетности одним из важных моментов для пользователей является наличие полноты информации.

Состав методов консолидации отчетности для целей контроля полноты информации и предложенная общая процедура формирования консолидированной отчетности позволяют независимо от используемого метода сформировать отчетность.

На основании единой процедуры формирование консолидированной отчетности существенно облегчается для консолидированных агентов, которые используют различные методы формирования консолидированной

отчетности, что способствует унификации и автоматизации данного процесса.

Рассматриваемая принципиальная концепция информационно-учетного обеспечения финансово-хозяйственного управления в многозвенных холдингах с интегрированными, ориентированными на конечный результат и расчетами, может быть использована в организациях любой отрасли.

В связи с интеграционными процессами в сельском хозяйстве выделены новые объекты бухгалтерского наблюдения в крупных сельскохозяйственных организационных структурах – расчеты по внутрихолдинговым операциям, связанные с централизованным финансированием, использованием трансфертного ценообразования в пределах микрорынка агрокорпорации; консолидированная прибыль; консолидированный собственный капитал, величина которого зависит от видов инвестирования материнской организации в дочерние и зависимые подразделения и виды применяемых оценок при слиянии и приобретении.

Оценка фактического состояния учета в агрохолдингах позволила сформулировать концепцию для формирования новой идеологии составления консолидированной финансовой отчетности в системном консолидированном финансовом учете: широкий круг внешних и внутренних пользователей отчетности, разнообразие информационных запросов (цели управления, внешнего контроля, агентские отношения, статистическое наблюдение и другие), постоянно растущие требования к качеству результатной информации, объективные процессы гармонизации с МСФО.

Благодаря апробации разработанных рекомендаций по формированию консолидированной отчетности была поставлена задача формирования в процессе дифференциации и интеграции видов бухгалтерского учета нового учетно-аналитического кластера, в котором

агрегируется информация финансового, управленческого и налогового учета о фактах хозяйственной жизни и событиях группы юридически самостоятельных лиц как единого экономического субъекта.

Учетно-аналитический кластер позволил систематизировать объекты консолидированного финансового учета, его предмет, методы; специальных приемов и внутрихолдинговых стандартов формирования показателей консолидированной финансовой отчетности. При этом к числу объектов консолидированного финансового учета отнесены: совокупные активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыль группы взаимосвязанных организаций, имеющие разный порядок отражения в отчетности отдельных предприятий и отчетности консолидированной группы.

Для учетно-аналитического кластера обоснован алгоритм последовательного осуществления взаимосвязанных стадий постановки и ведения консолидированного финансового учета в агропродовольственных холдингах, предполагающий выделение транзакционной стадии (институциональное, организационное, информационное обеспечение) и трансформационной стадии (процесс от регистрации фактов хозяйственной жизни и событий отдельных экономических агентов консолидированной группы до составления консолидированного отчета).

Известно, что основу всего учета составляют первичные учетные документы. Для юридического обоснования функционирования кластера была разработана система адаптированных для целей консолидированного финансового учета первичных документов, регистров, конструкций синтетических счетов, субсчетов, аналитических счетов, субаналитических счетов, призванных обеспечить более полное отражение информации о внешних и внутренних операциях с активами, обязательствами и капиталом в агропродовольственных холдингах.

Это позволило представить агрохолдингам альтернативные методики формирования консолидированной финансовой отчетности агропродовольственных холдингов – трансформационная методика и методика, основанная на системном консолидированном финансовом учете. Каждая методика содержит необходимые пошаговые алгоритмы первичной и последующей консолидации отчетных данных локальных бухгалтерий, регистры, обеспечивающие системное отражение объектов консолидации, и усовершенствованные формы консолидированного баланса и консолидированного отчета о прибылях и убытках, приложения, повышающие информационную емкость отчетности.

Список литературы

1. Барышников, А. Доработка учетных систем для целей МСФО / А. Барышников // МСФО. 2007. – № 6. – С. 86–89.
2. Безруких, П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности / П.С. Безруких // Бухгалт. учет. – 2001. – № 5.– С. 9–14.
3. Бурлакова, О.В. Дочерние и ассоциированные организации: составление консолидированной финансовой отчетности / О.В. Бурлакова // Бухгалт. Учет. – 2007. – № 7. – С. 83–92.

References

1. Baryshnikov, A. Dorabotka uchetyh sistem dlja celej MSFO / A. Baryshnikov // MSFO. 2007. – № 6. – S. 86–89.
2. Bezrukih, P.S. O perehode rossijskih organizacij na mezhdunarodnye standarty finansovoj otchetnosti / P.S. Bezrukih // Buhgalt. uchet. – 2001. – № 5.– S. 9–14.
3. Burlakova, O.V. Dochernie i associirovannye organizacii: sostavlenie konsolidirovannoj finansovoj otchetnosti / O.V. Burlakova // Buhgalt. Uchet. – 2007. – № 7. – S. 83–92.