ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Национальные стандарты учета и отчетности

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ АГРОХОЛДИНГОВ*

Вера Александровна МАНЯЕВА[a], Анастасия Александровна ТОРХОВА[b,•]

[a] доктор экономических наук, профессор кафедры учета, анализа и аудита,
Самарский государственный экономический университет, Самара, Российская Федерация

[b] кандидат экономических наук, заместитель главного бухгалтера,
агрохолдинг «Зерно жизни», Самарская область, Российская Федерация

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 14.04.2016
Принята в доработанном виде 06.05.2016
Одобрена 12.05.2016

УДК 657.1.012
JEL: M41, P47, Q14

Аннотация

Предмет. Совокупность теоретических, методических и практических вопросов развития учета финансовых результатов в агрохолдингах.

Тема. Процесс управления консолидированной агропромышленной группой требует формирования сложной учетно-информационной системы. Среди исследуемых объектов первостепенная роль принадлежит учету доходов и расходов, формирующих финансовые результаты. Это важно для выявления неиспользованных резервов, выработки эффективных управленческих решений.

Цели. Развитие теоретико-методических положений и разработка практических рекомендаций по учету финансовых результатов в агрохолдингах.

Методология. Исследование основано на изучении, обобщении, оценке накопленных в отечественной теории и практике знаний в сфере учета финансовых результатов агрохолдингов. Использованы методы группировки, выборки, синтеза, абстрагирования.

Результаты. Представлена теория развития учетной системы финансовых результатов посредством гармонизации видов учета. Применительно к агрохолдингам определены этапы и методические приемы гармонизации, позволяющие сформировать единую интегрированную учетную базу для оценки деятельности объединения. Разработаны практические рекомендации по группировке информации на бухгалтерских счетах, в учетных регистрах и управленческой отчетности по доходам, расходам и финансовым результатам на топическом уровне и правила консолидации учетной информации по финансовым результатам.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы в работе агрохолдингов и экономических вузов.

Значимость. Определены теоретические положения, развивающие учет финансовых результатов агрохолдинга посредством гармонизации интегрированной учетно-информационной системы. Реализация предложенных методических приемов гармонизации позволит создать в системном учете единый информационный массив в необходимых аналитических разрезах на топическом и сводном уровнях, сформировать финансовую отчетность по российским и международным стандартам, а также управленческую отчетность, удовлетворяющую потребности внутренних пользователей в ходе принятия эффективных управленческих решений.

Ключевые слова:
гармонизация учета, двухуровневая учетная система, топический уровень, сводный уровень, консолидация

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

Реализация государственных программ в области аграрного сектора обеспечила благоприятные условия для развития крупных интегрированных агропромышленных объединений – агрохолдингов, отличающихся по своей структуре, ресурсному и инвестиционному потенциалу и способных внести весомый вклад в решение проблемы импортозамещения, продовольственной безопасности как отдельных регионов, так и страны в целом, обеспечивая население в достаточном объеме качественными, доступными по цене продуктами питания.

* Авторы выражают глубокую благодарность профессору Санкт-Петербургского государственного экономического университета В.А. ЕРОФЕЕВОЙ за помощь и постоянный интерес к работе, профессору Севастопольского филиала Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова В.С. ПЛОТНИКОВУ и профессору Ижевской государственной сельскохозяйственной академии Р.А. АЛБОРОВУ за ценные советы и замечания при обсуждении результатов исследования.

Исследование организационных структур холдингов в аграрном секторе России позволило сформулировать авторское понимание агрохолдинга как экономического субъекта, являющегося многопрофильным агропромышленным объединением, основанным на интеграции снабженческо-заготовительной, технологической, маркетинговой, сервисной, производственной, сбытовой и иных сфер деятельности, а также обеспечивающее непрерывность воспроизводственного и технологического процессов для минимизации отраслевых, сезонных и климатических рисков.

Социальное предназначение агрохолдинга заключается в удовлетворении потребностей конечного потребителя экологически чистыми продуктами питания. В его составе выделяются бизнес-единицы – юридические лица, которым присущ либо замкнутый цикл производства, либо цикл управленческих процедур, либо то и другое одновременно. В качестве бизнес-единиц можно признать управляющую (материнскую, головную) компанию, дочерние и зависимые организации.

Для агрохолдингов характерна деятельность в различных направлениях: растениеводство, животноводство, хранение, переработка, обслуживание и управление. Это предполагает производство разнообразных видов продукции. Продажи осуществляются на внутрихолдинговом, внутрироссийском и международном рынках.

Исследование агрохолдингов России, в том числе в Самарской области, позволило установить экономико-правовые основы функционирования консолидированных объединений.

1. Правовые основы:

- влияние головной организации на принятие решений дочерними организациями;
- вмешательство корпоративного центра в управление дочерними организациями и в предпринимательскую деятельность;
- характер участия материнской компании в управлении коммерческой деятельностью.

2. Экономические основы:

- интеграционная структура (вертикальная, горизонтальная, конгломератная);
- использование некоторого количества произведенной продукции на собственные нужды, что предполагает применение трансфертного ценообразования;
- консолидация данных;
- уровень технической оснащенности производства;
- территориальная разбросанность;
- наличие биологических активов;
- зависимость от природно-климатических условий.

Экономико-правовые основы деятельности агрохолдингов влияют на построение учетной системы данного экономического субъекта, включающую в себя методику учета, в основу которой положены группировки и обобщение информации на синтетических и аналитических счетах, в регистрах и отчетности.

В данном исследовании проанализированы точки зрения ученых на построение учетной системы в холдинговых структурах. Мы разделяем мнение Н.В. Горшковой, которая предлагает реализовать методику построения учета в агропродовольственных холдингах, выделяя его подвиды.

Первый – локальный, моделирующий хозяйственные процессы в рамках организации, отдельного юридического лица, второй – консолидированный, позволяющий представить информационную модель группы взаимосвязанных предприятий, являющихся отдельными юридическими лицами, но связанных общей собственностью в рамках финансово-экономического департамента агропродовольственного холдинга. В этой

структуре целесообразно выделить центр консолидированного учета[1].

Таким образом, в учете агропромышленного объединения можно определить два уровня. Предлагается обозначить их как топический и сводный. Топический уровень учета – это учет в бизнес-единицах. Сводный уровень обеспечивает консолидацию данных по агрохолдингу в целом.

Организация, собирающая и обобщающая учетную информацию на сводном уровне, определяется как консолидационный центр. В агрохолдинге данную функцию может осуществлять управляющая компания.

Управление агрохолдингом предполагает различное построение учета, так как принятие управленческих решений проходит на различных уровнях организационной структуры. Формирование единой учетно-информационной системы посредством гармонизации учета – это сложный процесс, предполагающий оценку влияния множества внешних и внутренних факторов, взаимодействие разнообразных методов и технологий управления. Интегрированная учетная информационная система включает в себя бухгалтерский (финансовый) учет по российским (РСБУ) и международным (МСФО) стандартам, управленческий и налоговый учет. Таким образом, каждый вид учета представляет собой учетную подсистему.

Разрозненность как информационного пространства, формируемого учетными подсистемами, так и бизнес-единиц агрохолдинга обусловливает сложности при формировании единой учетно-информационной системы агрохолдинга в целом. Все это выдвигает требования к использованию единых стандартов учета (единого рабочего плана счетов, регистров и форм управленческой отчетности).

В качестве одного из направлений развития учета агрохолдинга выступает гармонизация функционирования отдельных учетных подсистем, призванная согласовать финансовый учет по российским и международным стандартам, управленческий и налоговый учет в двухуровневой учетной системе агрохолдинга.

Гармонизация осуществляется посредством методических приемов, под которыми понимаются правила и процедуры, позволяющие существенно повысить оперативность, достоверность и релевантность учетной информации по объектам учета.

Правила гармонизации учета – это предписания, определяющие порядок установления взаимосвязей между хозяйственными процессами, влияющими на объект учета и его элементы.

Процедуры гармонизации учета – это последовательность выполнения действий, направленных на повышение качественных характеристик учетной информации.

В общей системе исследуемых объектов первостепенная роль принадлежит учету доходов и расходов, формирующих финансовые результаты для определения оценки фактических и прогнозных значений.

Гармонизация учета финансовых результатов позволит полнее обеспечить соответствие формируемой информационной системы требованиям и задачам управления, то есть способствует глубокому изучению факторов, выявлению резервов и выработке управленческих решений.

Учетная информация должна отвечать принципу достоверности и объективно отражать исследуемые процессы и явления. В противном случае выводы анализа и предложения, сделанные на основе этих данных, не будут соответствовать действительности и не принесут пользы экономическому субъекту.

Гармонизация учета финансовых результатов должна базироваться на глубоком понимании состава и содержания показателей по финансовым результатам агрохолдингов с

[1] *Горшкова Н.В.* Теория и методология формирования консолидированной финансовой отчетности в агропродовольственных холдингах. Волгоград, 2012. 39 с.

учетом специфики их экономико-правовых основ функционирования.

Под гармонизацией учета финансовых результатов понимается процесс слияния (согласования) различных информационных компонентов (систем) в единое органическое целое.

Проведенное исследование мнений экономистов (В.Р. Захарьина, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Э.И. Крылова, Е.А. Мизиковского, А.П. Рудановского, Я.В. Соколова и др.) о сущности финансового результата в учетной системе позволило согласиться с мнением исследователей, которые определяют его как прирост (уменьшение) капитала организации за определенный период производственно-хозяйственной деятельности.

Конечный финансовый результат представляется в виде формы прибыли, которая выступает одним из собственных источников финансирования деятельности экономического субъекта, либо убытка, формирующего уменьшение размера собственного капитала.

Управление организации посредством реализации соответствующих решений оказывает воздействие на финансовые результаты хозяйствующего субъекта и его бизнес-единиц, которые выступают объектом управления с помощью учета и анализа.

Таким образом, на сводном и топическом уровнях проводится группировка учетной информации по доходам, расходам и финансовым результатам по видам деятельности, регионам рынка, видам и периодам производства продукции, прочим доходам и расходам.

Характер участия материнской компании в управлении коммерческой деятельностью дочерних организаций определяет различия в формировании результирующих показателей. Так, в смешанном холдинге управляющая компания устанавливает показатели по финансовым результатам на топическом уровне, а в «чистом» консолидационный центр рассчитывает лишь консолидированные показатели деятельности.

Единый план счетов при введении соответствующим бизнес-единицам холдинга аналитических счетов позволит реализовывать подходы системного учета в агрохолдинге как смешанного, так и «чистого» типа.

Принадлежность бизнес-единиц агрохолдинга к центрам финансовой ответственности определяет консолидацию учетных данных в части статей доходов и расходов, за которые несет ответственность данная бизнес-единица.

Составление консолидированных отчетов, бюджетов и анализ консолидированных показателей позволяют формировать информацию различной степени детализации, отвечающую потребностям пользователей.

Как показало исследование, большинство хозяйствующих субъектов агрохолдинга применяет показатели, закрепленные нормативными актами. В значительной степени это связано с относительной алгоритмизацией расчетов. Но чаще всего бизнес-единицы не обладают необходимой информацией для принятия грамотных и обоснованных решений как менеджерами, так и заинтересованными пользователями.

Насколько собственники агрохолдинга заинтересованы в сведениях о предстоящем распределении дивидендов, настолько высший менеджмент нуждается в получении представления о том, какую прибыль экономический субъект получит в будущем. В любом случае решения могут воздействовать только на ход будущих событий, различие состоит лишь в том, что для руководства важно не прогнозировать дивиденды, а принимать решения, сообразуясь с собственными целями.

Независимо от того, какие показатели финансовых результатов формируются в учете, они одновременно выступают результатом управленческих решений менеджмента агрохолдинга и его бизнес-единиц, а также точкой отсчета для стратегических планов.

Для стратегического управления характерны укрупненные позиции показателей по финансовым результатам и их составляющим,

хотя отдельные значения могут быть детализированы для формирования отчетности, соотвествующей специфике деятельности хозяйствующего субъекта. Кроме того, при решении стратегических задач возможна корректировка показателей в соответствии с состоянием работы агрохолдинга и его бизнес-единиц. Так, А.Г. Абросимов и Н.П. Карпова утверждают, что экстраполяция прошлого неадекватно отражает будущее, отклонения от прошлых прогнозов и новые тенденции требуют стратегических корректировок [1].

Исследование финансовых результатов агрохолдинга позволило систематизировать состав показателей и раскрыть их содержание в учетных информационных подсистемах. В экономической литературе представлены самые различные классификационные признаки по составу финансовых результатов.

Существующий набор показателей по финансовым результатам обогащает методологию и практику учета и анализа, направленные на удовлетворение информационных потребностей различных групп пользователей.

В основу детализации должны быть положены системообразующие элементы учетного информационного поля, а именно – критерии РСБУ и МСФО, управленческий и налоговый учет.

При формировании учетно-информационной системы агрохолдинга по финансовым результатам целесообразно использовать сведения, помогающие идентифицировать появившиеся возможности и обеспечивающие четкое видение направлений деятельности для реализации намеченного.

В условиях высокой активности рыночных отношений использование сведений на основе учетно-информационных систем управления позволит агрохолдингу быстро адаптироваться к изменяющимся внешним условиям.

Учетная система агрохолдинга, являясь информационной базой управления объединением, формирует требуемый массив информации о состоянии и изменении финансовых результатов. Гармонизация учетных подсистем позволяет сделать вывод о необходимости подробного рассмотрения финансовых результатов.

В рамках реализации гармонизации учета в агрохолдинге предполагается определение перечня методических приемов, позволяющих создать единое учетное информационное пространство.

Перечень показателей финансовых результатов и их составляющих на топическом и сводном уровнях агрохолдинга позволил определить методические приемы гармонизации учета:

- правила ведения синтетического и аналитического учета доходов, расходов и финансовых результатов агрохолдинга;
- процедуры группировки учетных данных в регистрах и управленческой отчетности по доходам, расходам и финансовым результатам на топическом уровне;
- правила консолидации учетной информации по финансовым результатам на счетах бухгалтерского учета и сводной отчетности агрохолдинга.

Данные методические приемы призваны обеспечить отчетностью внешних и внутренних пользователей, чтобы удовлетворить информационные и аналитические запросы для принятия решений оперативной и стратегической направленности.

Гармонизация учета финансовых результатов позволяет переориентировать учетно-информационное пространство на более полное удовлетворение требований различных групп пользователей. Выбор группы пользователей обусловливает направления развития системы и структуру отчетности. Тем не менее этот параметр еще не является определяющим, поскольку пользователи одной группы могут преследовать разные цели. Так, собственники агрохолдинга используют отчетность для определения итогов работы организации за предшествовавший период, а управляющие

агропромышленным объединением на основе оперативных отчетных данных принимают управленческие решения.

Представленные методические приемы позволяют осуществить гармонизацию учета финансовых результатов в агрохолдингах в рамках нескольких этапов.

Первый этап. Выделение центров финансовой ответственности (ЦФО) на основании финансовой структуры агрохолдинга.

Второй этап. Формирование методической составляющей учета финансовых результатов.

Третий этап. Установление процедур группировки учетной информации в регистрах и управленческой отчетности по доходам, расходам и финансовым результатам на топическом уровне.

Четвертый этап. Определение порядка консолидации учетной информации по доходам, расходам и финансовым результатам агрохолдинга.

Для холдинговых структур, где головная организация осуществляет наиболее полный, подавляющий и преобладающий контроль, формирование учетно-информационной системы консолидированной группы осуществляется:

- через обозначение центров ответственности;
- определение набора подсистем учетно-информационного пространства, формируемых данными центрами ответственности;
- делегирование полномочий для достижения стратегической цели агрохолдинга;
- установление требований к качеству сведений, а также критериев сбора и группировки данных;
- определение показателей, необходимых для предоставления;
- обозначение сроков и ответственных лиц;
- утверждение документооборота;
- установление норм и соответствующих нормативов потребления ресурсов.

В своих исследованиях А.Х. Раметов пишет: «В сельскохозяйственном производстве целесообразно создавать центры ответственности в зависимости от содержания и характера функций, выполняемых службами организаций, ответственными за использование в производстве соответствующих видов ресурсов» [2].

Гармонизация учета по финансовым результатам в агрохолдингах должна служить формированию бухгалтерской, управленческой и налоговой отчетности для внешних и внутренних пользователей. При этом процесс формирования призван учитывать требования действующего законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения.

Исследование научного фонда и анализ деятельности агрохолдингов позволили сделать выводы о наличии существенных проблем в учете первичных данных, выборе и применении методологии и методики учета, а также организации выходного информационного потока в сельскохозяйственных организациях, в том числе холдингового типа.

Работы Р.А. Алборова [3, 4], Н.В. Горшковой [5, 6], А.Ф. Дятловой [7–9], А.Х. Раметова [10], Е.И. Степаненко [11][2], Л.И. Хоружий [12][3], Н.И. Чупахиной и других авторов направлены на совершенствование учета, в том числе и в агрообъединениях.

Анализ систем формирования учетной информации подтверждает, что система управленческого учета финансовых результатов в большинстве сельскохозяйственных организаций выступает преимущественно как подсистема бухгалтерского учета. Многие исследователи (Р.А. Алборов[4], М.А. Вахрушина[5],

[2] *Степаненко Е.И.* Этапы постановки управленческого учета в сельскохозяйственных организациях // Вестник Российского государственного аграрного заочного университета. 2013. № 15. С. 139–143.

[3] *Хоружий Л.И.* Вопросы совершенствования специализированной бухгалтерской отчетности организаций АПК // Вестник Московского государственного открытого университета. Серия «Экономика и право». 2010. № 1. С. 59–67.

В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова[6], В.А. Маняева [13], В.Ф. Палий[7], В.Т. Чая, Н.И. Чупахина[8], А.Д. Шеремет и др.) рассматривают варианты взаимодействия финансового и управленческого учетов, описывая автономную (двухкруговую) и интегрированную (однокруговую) модели. Выбор соответствующего варианта проводится после оценки требований, предъявляемых к информации, которую формирует данная система.

Изучение специальной литературы и работы объединений агропромышленного сектора экономики России, в том числе в Самарской области, позволило определить ряд существенных различий в методологии ведения учета финансовых результатов головной и дочерних организаций.

1. *Выбор финансовых результатов в качестве объекта учета.* Отличие информационного пространства, формируемого головной и дочерними организациями, определяется целевой направленностью данного пространства и принадлежностью бизнес-единиц к центрам финансовой ответственности.

2. *Использование единого рабочего плана счетов.* Показатели, формирующиеся в учетно-информационном пространстве бизнес-единиц и материнской компании, определяют потребность в открытии соответствующих субсчетов и аналитических счетов при одновременном соблюдении принципа единства информационного пространства агрохолдинга как экономического субъекта.

3. *Методика учета внутрихолдинговых сделок.* Экономико-правовые основы функционирования агропромышленных объединений предполагают наличие тесных взаимоотношений между их бизнес-единицами. Причем показатели результатов деятельности отдельных единиц не влияют или оказывают несущественное воздействие на финансовые показатели итогов работы агрохолдинга в целом.

4. *Консолидация учетных данных агрохолдинга.* Единое учетно-информационное пространство объединения как отдельного экономического субъекта формируется через консолидацию информации учетных подсистем бизнес-единиц, выступающих центрами финансовой ответственности.

Указанные различия учетных систем агрохолдинга и его бизнес-единиц требуют решения следующих проблем:

- информационное пространство, формируемое различными учетными подсистемами, функционирующими отдельно друг от друга (бухгалтерского (финансового) учета по российским и международным стандартам, налогового и управленческого учетов), не обладает соответствующими качественными параметрами, помогающими принимать верные управленческие решения при реализации основных целей деятельности;
- учетная система бизнес-единицы агрохолдинга функционирует автономно, а консолидация данных в настоящее время проводится расчетным путем.

Выбор финансовых результатов как объекта учета бизнес-единицы определяется в зависимости от того, в каком качестве она выступала, являясь центром финансовой ответственности. Перечень таких показателей представлен в табл. 1.

Как следует из анализа приведенных данных, перечень показателей по финансовым результатам, формируемый бизнес-единицами агрохолдинга в соответствии с их принадлежностью к центрам финансовой ответственности, не предусматривает наличия

[4] *Алборов Р.А.* Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). М.: Дело и Сервис, 2005. 224 с.

[5] *Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисов Л.И.* Стратегический управленческий учет: полный курс MBA. М.: РидГрупп, 2011. 192 с.

[6] *Карпова Т.П.* Управленческий учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 350 с.

[7] *Палий В.Ф.* Организация управленческого учета. М.: Бератор-пресс, 2003. 221 с.

[8] *Чая В.Т., Чупахина Н.И.* Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 18. С. 9–16.

результирующих параметров по обычным видам деятельности, указывается только сальдо прочих расходов и доходов.

Недостаточность теоретических и методологических разработок, отсутствие квалифицированных кадров создают препятствия для внедрения эффективного системного учета, способного формировать совокупность информации по финансовым результатам.

В агропромышленных объединениях целевая направленность данных по финансовым результатам в бухгалтерском финансовом учете определяет формирование показателей, предусмотренных имеющейся отчетностью. Информационное пространство, формируемое данной подсистемой, не позволяет составлять отчеты, которые содержат параметры, выделяющиеся аналитичностью и релевантностью. Это присуще управленческому учету.

В то же время ряд показателей управленческого учета, участвующих в оценке финансовых результатов и формировании информационного пространства для реализации управленческих решений, рассчитывается на основании данных бухгалтерского финансового и налогового учетов и отчетности, составленной по международным стандартам.

Возможность формирования учетных сведений, удовлетворяющих требованиям анализа, видится в гармонизации учетных подсистем, которая должна объединять методические приемы, позволяющие формировать показатели по финансовым результатам, таким как валовая, маржинальная, текущая, чистая, совокупная прибыль по отдельным сегментам бизнеса (по холдингу в целом, бизнес-единицам, направлениям деятельности и видам продукции).

Гармонизация учета финансовых результатов агрохолдинга осуществляется посредством *методического приема – правил ведения синтетического и аналитического учета доходов, расходов и финансовых результатов.*

1. *Наличие единого рабочего плана счетов по агрохолдингу.* Для учета доходов, расходов и финансовых результатов объединения предусмотрено два уровня – топический и сводный.

Обобщение учетной информации в отдельных бизнес-единицах и агрохолдинге в целом обеспечивают счета синтетического учета, предусмотренные рабочим планом счетов.

Этот документ составляет управляющая компания на основании Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и методических рекомендаций к его применению, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н, и Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методических рекомендаций по его применению, утвержденных приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 № 654. Эти нормативные акты содержат следующие счета для учета финансовых результатов деятельности организации: сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», сч. 90 «Продажи», сч. 91 «Прочие доходы и расходы», сч. 99 «Прибыли и убытки».

Предлагается открывать аналитические счета к перечисленным синтетическим счетам. Шифр аналитического счета может состоять из 18 разрядов следующей структуры:

- шифр синтетического счета – два знака (1-й и 2-й разряды);
- шифр субсчета – один знак (3-й разряд);
- шифр направления деятельности – один знак (4-й разряд);
- шифр бизнес-единицы агрохолдинга – три знака (5-й, 6-й и 7-й разряды);
- шифр ареала рынка агрохолдинговой структуры – один знак (8-й разряд);
- шифр номенклатурной группы продукции – два знака (9-й и 10-й разряды);

- шифр вида продукции – три знака (11-й, 12-й и 13-й разряды);
- шифр года производства – два знака (14-й и 15-й разряды);
- шифр ставки НДС – один знак (16-й разряд);
- шифр номенклатурной группы прочих доходов и расходов – два знака (17-й и 18-й разряды).

Предлагаемые субсчета и аналитические счета рабочего плана счетов консолидированных агропромышленных объединений представлены на примере сч. 9011 «Выручка от реализации продукции растениеводства» в табл. 2.

Для оптимизации консолидации информации в целом по холдингу перечень субсчетов необходимо утвердить распорядительными документами в виде рабочего плана счетов и закрепить для использования во всех организациях, входящих в группу компаний.

2. *Проставление нулей вместо шифра группировки при необходимости исключения определенной аналитической группировки из счетов синтетического и аналитического учета.*

3. *Разработка для создания шифров счетов аналитического учета в агрохолдингах справочников-классификаторов по таким аналитическим группировкам:*

- направления деятельности (не более девяти позиций);
- участки двухуровневой системы учета (не более 999 позиций);
- ареал рынка холдинговой структуры (не более девяти позиций);
- номенклатурные группы продукции (не более 99 позиций);
- виды товаров (не более 999 позиций);
- года производства продукции (не более 99 позиций);
- ставки налога на добавленную стоимость (не более девяти позиций);
- номенклатурные группы прочих доходов и расходов (не более 99 позиций).

Группировка учетной информации в регистрах и управленческой отчетности по доходам, расходам и финансовым результатам на топическом уровне по установленным процедурам. Они определяются исходя из принадлежности каждой бизнес-единицы к соответствующему центру финансовой ответственности. Группировка осуществляется:

- по видам деятельности – растениеводству, животноводству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, обслуживанию и управлению;
- ареалам рынка агрохолдинга, то есть по сделкам внутри агрохолдинга, российским и экспортным соглашениям;
- видам продукции и периодам ее производства;
- прочим доходам и расходам.

Для гармонизации учета *как методический прием используются правила консолидации учетной информации по финансовым результатам на счетах бухгалтерского учета и консолидации сводной отчетности агрохолдинга.*

1. *Консолидация проводится центром консолидационного учета (головной организацией) на сводном уровне.*

Группировка данных на соответствующих счетах топического уровня формирует базу для расчета консолидированных показателей финансовых результатов. Методика обобщения данных по учету финансовых результатов топического уровня определяется принадлежностью каждой бизнес-единицы к соответствующим центрам финансовой ответственности.

2. *Обобщение данных по доходам, расходам и финансовым результатам на счетах бухгалтерского учета проводится суммированием дебетовых и кредитовых оборотов по всем соответствующим*

синтетическим счетам, субсчетам и аналитическим счетам топического уровня.

Информация, формируемая на счетах бухгалтерского учета бизнес-единицы, используется для расчета консолидированных показателей на сводном уровне в части тех статей, за которые несет финансовую ответственность названная бизнес-единица агрохолдинга.

3. *Выделение в учете и отчетности внутрихолдинговых сделок продажи продукции (работ, услуг) проводится для расчета влияния показателей финансовых результатов топического уровня на консолидированные финансовые результаты агрохолдинга.*

При формировании рабочего плана счетов бизнес-единицам холдинга для оптимизации учетной информации по внутрихолдинговым сделкам (договоров поставки, оказания услуг, беспроцентного займа и т.д.) целесообразно ввести дополнительные аналитические счета и субсчета к счетам разд. 6 «Расчеты».

В рабочем плане счетов предполагается открытие аналитических счетов для сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в разрезе контрагентов и договоров по ним, что позволит не только контролировать состояние дебиторской и кредиторской задолженностей, но и управлять имущественными потоками холдинга как экономического субъекта рынка и его бизнес-единиц как структурных составляющих единой системы.

Все иные расчеты, не отраженные на сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», показываются через корреспонденцию со сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Открытие аналитических счетов к сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» позволит формировать дополнительные информационные потоки учетно-аналитического обеспечения управления агрохолдингом по расчетам внутри объединения и с взаимозависимыми лицами.

Авторами предлагается следующая структура аналитического счета к сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», который будет иметь 13 разрядов:

- шифр синтетического счета – два знака (1-й и 2-й разряды);
- шифр субсчета – два знака (3-й и 4-й разряды);
- шифр бизнес-единицы холдинговой структуры – три знака (5-й, 6-й и 7-й разряды);
- шифр контрагента – три знака (8-й, 9-й и 10-й разряды);
- шифр договора по выбранному контрагенту – два знака (11-й и 12-й разряды);
- шифр организаций, выступающих членом холдинга, – один знак (13-й разряд).

Для проведения операций по данному счету предлагается использовать единый справочник-классификатор структурных подразделений.

4. *Расчет консолидированных финансовых показателей на сводном уровне проводится в части статей, которые поручены определенному центру финансовой ответственности.*

Как показало исследование практики учета финансовых результатов, в настоящее время учетная система не позволяет сформировать информацию по ряду показателей. В этой связи значения отдельных параметров определяются расчетным путем.

Разработанные методические приемы гармонизации учета финансовых результатов позволят сформировать информацию по показателям (их составным элементам) для отражения в отчетах различных учетных подсистем, в том числе в отчетности, предусмотренной Федеральным законом «О консолидированной финансовой

отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ, МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность».

Вся информация по показателям о финансовых результатах на топическом уровне группируется в регистрах и управленческой отчетности по доходам, расходам и финансовым результатам.

Данные регистры используются в двухуровневой учетной системе для анализа финансовых результатов. Бизнес-единицы и корпоративный центр учета систематически ведут обмен данными, что обеспечивает формирование учетной информации по финансовым результатам агрохолдинга и позволяет релевантно принимать управленческие решения. Кроме того, возможности системы позволяют отражать в регистрах данные как бухгалтерского, налогового учета, так и управленческого учета.

Сводный уровень учета подразумевает обобщение данных исходя из экономико-правовых основ функционирования агрохолдинга. Для контроля внутригрупповых сделок формируются отдельные регистры учета по типу шахматной ведомости с указанием сведений, отражающих покупателей и продавцов, предмет и стоимость контрактов.

Потоки информации как о консолидации учетных данных по финансовым результатам на сч. 90 «Продажи», так и о формировании учетных регистров на топическом и сводном уровнях отражены на рис. 1. Схема показывает, что информация о финансовых результатах по центрам финансовой ответственности аккумулируется на соответствующих субсчетах, которые в дальнейшем станут источником формирования консолидированных регистров учета. На остальных счетах консолидация данных строится аналогичным образом.

Результатом учетного процесса в консолидированной группе выступает отчетность, являющаяся итоговой формой представления результирующих показателей деятельности агрохолдинга и его бизнес-единиц.

Информационное пространство, формируемое показателями, содержащимися в отчетах, является источником данных об экономическом субъекте. Для бизнес-единиц в лице отдельно взятых организаций в настоящее время сформирована нормативная база, разработаны методологические и методические подходы и имеется практика составления и предоставления отчетности, содержащей сводные показатели финансовых результатов. Процесс формирования консолидированной отчетности холдинговых структур проходит этап становления.

Показатели отчетности бизнес-единиц по итогам отчетного периода должны быть сопоставимы с показателями бюджетов соответствующего периода. Составление отчетов силами центров финансовой ответственности предполагается в сравнении с предшествовавшим периодом.

Отчет о консолидированных финансовых результатах агрохолдинга формируется путем дифференциации и интеграции данных на сводном уровне учета. Сложность его составления определена экономико-правовыми основами функционирования агрохолдинга. Существенное влияние при этом оказывают:

- наличие трансфертного ценообразования и биологических активов;
- использование некоторого количества продукции для собственного потребления;
- практика прощения долгов зависимым организациям.

Информационная совокупность, формируемая учетными подсистемами двухуровневой модели учета, и результирующие отчеты обоих уровней формируют базу данных для анализа финансовых результатов агрохолдинга и его бизнес-единиц.

Предложенные методические приемы направлены на гармонизацию учета доходов, расходов и финансовых результатов с

отражением на счетах синтетического учета топического и сводного уровней, позволяют сформировать учетную информацию в необходимых аналитических группировках в соответствии с запросами различных групп пользователей.

Использование этих приемов позволяет создать в системном учете единый информационный массив в необходимые аналитические группировки на топическом и сводном уровнях, что является источником формирования финансовой и управленческой отчетности по российским и международным стандартам.

Таблица 1

Показатели финансовых результатов, формируемые бизнес-единицами в соответствии с их принадлежностью к центрам финансовой ответственности

Группа показателей	Головная организация (управляющая компания)		Дочернее предприятие		
	«Чистый» холдинг	Смешанный холдинг*	Центр доходов	Центр расходов	Центр финансовых результатов
Показатели основной деятельности	Консолидированная маржинальная прибыль (убыток) по направлениям деятельности; консолидированная текущая операционная прибыль (по направлениям деятельности)	Маржинальная прибыль (убыток) по видам продукции; прибыль от реализации по видам продукции; текущая прибыль по направлениям деятельности; заработанная прибыль	Выручка по направлениям деятельности	Переменные затраты по направлениям деятельности; постоянные затраты по направлениям деятельности	Маржинальная прибыль (убыток) по видам продукции; прибыль от реализации по видам продукции; текущая прибыль по направлениям деятельности; заработанная прибыль; прибыль (убыток) от внутренних сделок; нереализованная выручка
Показатели прочей деятельности	–	Сальдо прочих доходов и расходов			
Показатели деятельности бизнес-единиц	Консолидированная заработанная прибыль (по направлениям деятельности); консолидированная чистая прибыль (по направлениям деятельности; консолидированная совокупная прибыль (по направлениям деятельности)	Заработанная прибыль; чистая прибыль; нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	–	–	Заработанная прибыль; чистая прибыль; нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

Показатели инвестиционной деятельности	Базовая прибыль (убыток) на акцию; разводненная прибыль (убыток) на акцию прибыль (убыток), относимая (-ый) на неконтролирующие доли; прибыль (убыток), относимая (-ый) на собственников материнского предприятия	–	Базовая прибыль (убыток) на акцию; разводненная прибыль (убыток) на акцию; прибыль (убыток), приходящаяся (-ийся) на долю материнского предприятия

* В деятельности, отличающейся от управленческой.

Источник: авторская разработка

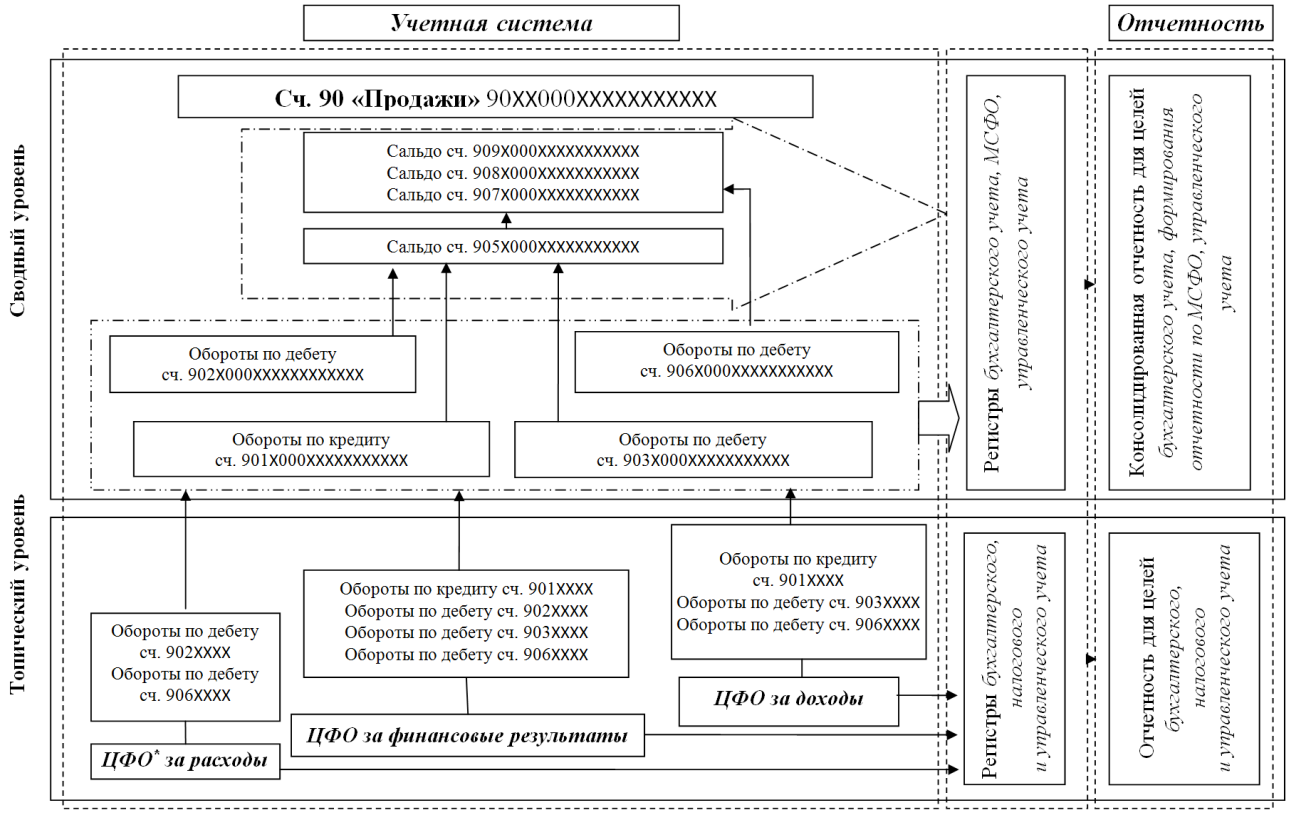
Таблица 2

Состав счетов аналитического учета к сч. 9011 «Выручка от реализации продукции растениеводства» (выдержка из рабочего плана счетов агрохолдинга)

Шифр и название синтетического счета	Шифр и название субсчета	Шифры и назначение аналитических счетов
90 «Продажи»	9011 «Выручка от реализации продукции растениеводства»	901100000000000000 – выручка агрохолдинга в целом от реализации продукции растениеводства; 9011000X0000000000 – выручка агрохолдинга в целом от реализации продукции растениеводства по конкретному региону рынка холдинговой структуры; 90110000XX00000000 – выручка агрохолдинга в целом от реализации продукции растениеводства конкретной номенклатурной группы продукции; 9011000000XXX00000 – выручка агрохолдинга в целом от реализации продукции растениеводства конкретного вида продукции; 9011000000000XX000 – выручка агрохолдинга в целом от реализации продукции растениеводства конкретного года производства; 901100000000000X00 – выручка агрохолдинга в целом от реализации продукции растениеводства по конкретной ставке налога на добавленную стоимость; 9011XXX00000000000 – выручка бизнес-единицы от реализации продукции растениеводства; 9011XXXX0000000000 – выручка бизнес-единицы от реализации продукции растениеводства по конкретному региону рынка холдинговой структуры; 9011XXX0XX00000000 – выручка бизнес-единицы от реализации продукции растениеводства конкретной номенклатурной группы продукции; 9011XXX000XXX00000 – выручка бизнес-единицы от реализации продукции растениеводства конкретного вида продукции; 9011XXX000000XX000 – выручка бизнес-единицы от реализации продукции растениеводства конкретного года производства 9011XXX00000000X00 – выручка бизнес-единицы от реализации продукции растениеводства по конкретной ставке налога на добавленную стоимость

Рисунок 1

Схема движения информационных потоков на сч. 90 «Продажи» в двухуровневой системе учета



* Центр финансовой ответственности.

Источник: авторская разработка

Список литературы

1. *Абросимов А.Г., Карпова Н.П.* Этапы стратегического планирования // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2011. № 2. С. 5–9.

2. *Раметов А.Х.* Модель управленческого учета в сельскохозяйственных организациях // Бухгалтерский учет. 2011. № 5. С. 120–121.

3. *Алборов Р.А., Хосиев Б.Н.* Развитие бухгалтерского учета как сложной информационной системы // Известия Горского государственного аграрного университета. 2014. № 2. С. 179–183.

4. *Алборов Р.А., Хосиев Б.Н., Концевой Г.Р.* Развитие системы счетов бухгалтерского учета в сельском хозяйстве // Известия Горского государственного аграрного университета. 2014. № 4. С. 249–255.

5. *Горшкова Н.В.* Концептуальные подходы к учету консолидированной прибыли в агропродовольственных холдингах // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика и экология. 2012. № 1. С. 245–251.

6. *Горшкова Н.В.* Этапы организации и ведения консолидированного учета в агрохолдингах // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика и экология. 2010. № 2. С. 182–188.

7. *Дятлова А.Ф.* Влияние специфических особенностей сельскохозяйственного производства на развитие бухгалтерского учета в аграрном секторе // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2011. № 1. С. 19–24.

8. *Дятлова А.Ф.* Модели учетно-информационных потоков по отчетным сегментам деятельности // Вестник Орловского государственного университета. Серия «Новые гуманитарные науки». 2011. № 1. С. 199–204.

9. *Дятлова А.Ф.* Теоретические основы экономической интеграции корпоративных агропромышленных формирований // Экономические науки. 2011. № 74. С. 328–334.

10. *Раметов А.Х.* Модели построения управленческого учета в сельскохозяйственных организациях: монография. М.: Дашков и К^{о}, 2012. 171 с.

11. *Степаненко Е.И.* Проблемы совершенствования системы налогообложения сельскохозяйственных организаций // Экономические и гуманитарные науки. 2011. № 6. С. 74–81.

12. *Хоружий Л.И., Дейч У.Ю.* Методика бухгалтерского учета и управление формированием прибыли // Вестник Иркутской государственной сельскохозяйственной академии. 2010. № 39. С. 106–120.

13. *Маняева В.А.* Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга: монография. М.: Экономическая газета, 2011. 284 с.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

National Standards of Accounting and Reporting

THE DEVELOPMENT OF THE PRACTICE OF ACCOUNTING FOR FINANCIAL RESULTS OF AGRICULTURAL HOLDING GROUPS

Vera A. MANYAEVA[a], Anastasia A. TORKHOVA[b,•]

[a] Samara State University of Economics, Samara, Russian Federation

[b] Zerno Zhizni Agricultural Holding Group, Samara Oblast, Russian Federation

[•] Corresponding author

Article history:
Received 14 April 2016
Received in revised form 6 May 2016
Accepted 12 May 2016

JEL classification: M41, P47, Q14

Keywords: accounting harmonization, two-tiered accounting systems, topical level, combined level, consolidation

Abstract

Importance The article discusses a combination of theoretical, methodological and practical issues of developing the practice of accounting of agricultural holding groups' financial results. The management of the consolidated agri-industrial group requires a comprehensive accounting and information system.

Objectives The research develops theoretical and methodological clauses and practical recommendations on accounting for financial results in agricultural holding groups.

Methods The research relies upon an examination, generalization, evaluation of domestic theoretical and practical knowledge on accounting for financial results of agricultural holdings. We applied methods of grouping, sampling, synthesis, abstraction.

Results The article presents the theory on how the practice of accounting for financial results evolved through harmonization of accounting types. As for agricultural holding groups, we determined phases and methodological techniques for harmonization that allowed formulating the single integrated accounting base to appraise the holding group's performance. The article provides practical advice on data grouping in accounts, accounting ledgers and managerial reports on income, expenses and financial results and rules for consolidation of accounting data on financial results.

Conclusions and Relevance The research outlined theoretical clauses, which developed the practice of accounting for the agricultural holding group's financial results by harmonizing the integrated accounting and information system. The proposed methodological techniques for harmonization, if implemented, will allow creating the single information corpus of data per a necessary analytical perspective, prepare financial statements under the Russian and international standards, and managerial reports that would meet internal users' needs to take effective managerial decisions. The findings can be used by agricultural holding groups and universities of economics.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

Acknowledgments

We express our profound gratitude to V.A. EROFEEVA, Professor of the Saint-Petersburg State University of Economics, for assistance and continuing interest in our research, V.S. PLOTNIKOV, Professor of the Sevastopol Branch of the Plekhanov Russian University of Economics, and R.A. ALBOROV, Professor of the Izhevsk State Agricultural Academy, for valuable advice and comments when discussing the outcome of the research.

References

1. Abrosimov A.G., Karpova N.P. [Strategic planning steps]. *Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Vestnik of Samara State University of Economics*, 2011, no. 2, pp. 5–9. (In Russ.)

2. Rametov A.Kh. [The management accounting model for agricultural organizations]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2011, no. 5, pp. 120–121. (In Russ.)

3. Alborov R.A., Khosiev B.N. [The accounting practice development as a complex information system]. *Izvestiya Gorskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Proceedings of Gorsky State Agrarian University*, 2014, no. 2, pp. 179–183. (In Russ.)

4. Alborov R.A., Khosiev B.N., Kontsevoi G.R. [The development of the accounting practice in agriculture]. *Izvestiya Gorskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Proceedings of Gorsky State Agrarian University*, 2014, no. 4, pp. 249–255. (In Russ.)

5. Gorshkova N.V. [Conceptual approaches to accounting for consolidated profit of agri-food holding groups]. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3. Ekonomika i ekologiya = Science Journal of VolSU. Global Economic System*, 2012, no. 1, pp. 245–251. (In Russ.)

6. Gorshkova N.V. [Steps of setting up and conducting the consolidated accounting process in agricultural holding groups]. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3. Ekonomika i ekologiya = Science Journal of VolSU. Global Economic System*, 2010, no. 2, pp. 182–188. (In Russ.)

7. Dyatlova A.F. [The effect of specifics of agricultural production on the accounting practice development]. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Kazan State Agrarian University*, 2011, no. 1, pp. 19–24. (In Russ.)

8. Dyatlova A.F. [Models of accounting and information data flows per an accounting segment of operations]. *Vestnik Orlovskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya Novye gumanitarnye nauki'= Bulletin of Orel State University. Series New Humanities*, 2011, no. 1, pp. 199–204. (In Russ.)

9. Dyatlova A.F. [Theoretical basis of economic integration of corporate agricultural structures]. *Ekonomicheskie nauki = Economic Sciences*, 2011, no. 74, pp. 328–334. (In Russ.)

10. Rametov A.Kh. *Modeli postroeniya upravlencheskogo ucheta v sel'skokhozyaistvennykh organizatsiyakh: monografiya* [The management accounting model in agricultural entities: a monograph]. Moscow, Dashkov i K Publ., 2012, 171 p.

11. Stepanenko E.I. [Issues of improving the mechanism for taxation of agricultural entities]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki = Economic Science and Humanities*, 2011, no. 6, pp. 74–81. (In Russ.)

12. Khoruzhii L.I., Deich U.Yu. [Accounting methods and management of profit generation]. *Vestnik Irkutskoi gosudarstvennoi sel'skokhozyaistvennoi akademii = Vestnik IrGSHA*, 2010, no. 39, pp. 106–120. (In Russ.)

13. Manyaeva V.A. *Metodologiya upravlencheskogo ucheta raskhodov organizatsii v sisteme strategicheskogo kontrollinga: monografiya* [The methodology for management accounting of corporate expenses as part of the strategic controlling system: a monograph]. Moscow, Ekonomicheskaya gazeta Publ., 2011, 284 p.