

0-792831

На правах рукописи



ЕРМАКОВА Мария Сергеевна
ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ
В АГРОХОЛДИНГАХ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Волгоград - 2009



Работа выполнена на кафедре учета, анализа и аудита Волгоградского государственного университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Глущенко Александра Васильевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Садыкова Тамара Махмутовна
- канд. экон. наук, доцент
Зубко Екатерина Ивановна

Ведущая организация - Волгоградская государственная
сельскохозяйственная академия.

Защита состоится 11 декабря 2009 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 11 ноября 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665063

Ученый секретарь диссертационного
совета, д-р экон. наук, профессор

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'С.М. Богомолов'.

С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях развития агрохолдингов эффективность управленческих решений во многом зависит от достоверности, своевременности и сопоставимости финансовой и управленческой информации, содержащейся в соответствующей внутренней и внешней отчетности. Для получения учетной информации о деятельности холдинговой компании как о едином экономическом организме необходима единая для всех участников агрохолдинга система учета и подготовки отчетности. Решение этой задачи возможно путем разработки единой учетной политики, которая подразумевает комплекс правил, процедур и методик, регламентирующих порядок сбора, обработки и представления показателей хозяйственной деятельности в целях обеспечения акционеров, менеджмента, контролирующих органов и иных пользователей оперативной, прозрачной, полной, сопоставимой и достоверной информацией о финансовом положении и результатах деятельности группы компаний.

В действующей системе нормативного регулирования бухгалтерского, налогового и управленческого учета отсутствуют какие-либо положения и критерии формирования единой учетной политики для группы компаний и в том числе агрохолдингов. В этих условиях существует объективная необходимость исследования вопросов формирования единой учетной политики агрохолдингами для разных видов учета, унификации учетных систем производственных, перерабатывающих и других компаний интегрированной агроструктуры к единым стандартам методики учета и классификации расходов, формирования себестоимости готовой продукции. Актуальность темы исследования усиливается ввиду разнообразия применения компаниями агроформирования налоговых режимов - общего режима налогообложения и специальных налоговых режимов (системы налогообложения для сельхозтоваропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход). Следовательно, стабильное развитие агрохолдингов требует теоретико-методической разработки формирования единых учетных принципов и процедур для группы компаний.

Степень разработанности проблемы. Теоретическим исследованиям бухгалтерского, налогового и управленческого учета, формирования и разработки учетной политики организации посвятили свои труды отечественные ученые: И.А. Аврова, А.С. Бакаев, П.С. Безруких, В.Р. Берник, А.В. Брызгалин, Н.Г. Гаджиев, В.Б. Ивашкевич, Г.Ю. Касьянова, Н.П. Кондраков, М.В. Мельник, О.А. Миронова, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, М.Л. Пятов, Т.М. Садыкова, Я.В. Соколов, Л.П. Хабарова, Л.З. Шнейдман и др., а также зарубежные специалисты: Х. Андерсон, М.Ф. Ван Бред, Д. Колдуэлл, Б. Нидлз, М.Х.Б. Перера, Ж. Ришар, Р. Энтони, Э. Хендриксен и др.



Специфике разработки корпоративной учетной политики и подготовки консолидированной отчетности интегрированными структурами посвятили исследования В.И. Бариленко, А.В. Глущенко, Н.Т. Лабынцев, В.Д. Новодворский, В.С. Плотников, С.И. Пучкова, Р.Дж. Экклз, Д.А. Яковенко и др.

Вопросам организации учета и формирования учетной политики в сельском хозяйстве посвящены труды Р.А. Алборова, Н.Г. Белова, М.Ф. Бычкова, Ф.И. Васькина, А.Д. Ларионова, Р.В. Костиной, М.Ф. Овсийчук, Л.В. Перекрестовой, М.З. Пизенгольца, Т.М. Рогулenco, Л.И. Хоружий, Н.Н. Хорохординой, В.Г. Широбокова и др.

Несмотря на значимость представленных работ, следует отметить, что вопросы формирования единой учетной политики агрохолдингами рассматриваются недостаточно. Актуальность, возрастающая практическая значимость и недостаток комплексных научных разработок по формированию единой учетной политики интегрированными агроструктурами предопределили выбор темы диссертации, постановку цели и задач исследования.

Цель исследования заключается в развитии теоретических основ формирования единой учетной политики в агрохолдингах и разработке методического инструментария для их практической реализации.

Задачи исследования. В соответствии с целью исследования в работе поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- определить и обосновать основные подходы к формированию единой учетной политики в интегрированных агроструктурах для координации различных видов учета;
- систематизировать научные исследования в области учетной политики для разных видов учета и уточнить определение единой учетной политики интегрированной агроструктуры;
- исследовать систему нормативного регулирования и оценить формируемые агрохолдингами внутренние корпоративные документы по регламентации учета и подготовке отчетности;
- раскрыть организационно-технические аспекты корпоративной учетной политики агрохолдингов и разработать проекты внутренних документов по регламентации проведения инвентаризации и подготовки отчетности;
- систематизировать методические аспекты бухгалтерского, управленческого, налогового и консолидированного учета в единой учетной политике агрохолдингов и структурировать элементы для организации учетного процесса;
- определить состав и структуру внешней и внутренней отчетности при формировании учетной политики интегрированной агроструктуры;
- разработать методику консолидации финансовой отчетности агрохолдинга и дополнить состав информации, раскрываемой в отчетности.

Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методических и практических положений формирования единой учетной политики агрохолдингами.

Объектом исследования является существующая практика формирования единой учетной политики агрохолдингами Волгоградской области.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую базу исследования составили труды российских и зарубежных ученых по бухгалтерскому, налоговому и управленческому учету, формированию учетной политики; законодательные и нормативные акты по регулированию бухгалтерского учета и налогообложения в Российской Федерации; методические рекомендации Минсельхоза России.

В качестве методологической базы исследования в рамках общего системного подхода к исследуемой проблеме использован инструментарий историко-монографического, статистического, сравнительного, структурного и функционального методов анализа и приемы экспертного прогнозирования.

Информационной базой работы послужили данные ряда российских аналитических агентств; научная и периодическая литература по исследуемой проблеме; материалы международных и всероссийских научных и научно-практических конференций, а также результаты, полученные автором в процессе исследовательской и внедренческой деятельности.

Научная новизна диссертационного исследования в целом состоит в развитии теоретических основ, методических и практических рекомендаций формирования единой учетной политики агрохолдингами.

Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключается в следующем:

- обоснованы и раскрыты подходы к формированию единой учетной политики агрохолдингов (независимость учетного процесса от какого-либо вида отчетности; рациональное сочетание бухгалтерского, управленческого, налогового и консолидированного учета; ориентация бухгалтерского учета на формирование достоверной информации; соответствие показателя прибыли, формируемого в бухгалтерском учете и отчетности, достигнутому финансовому результату; использование нормативно зафиксированных приемов; организация учета с использованием схем для максимального обеспечения пользователей информацией);

- систематизированы и обобщены научные исследования учетной политики для разных видов учета и уточнено определение единой учетной политики агрохолдинга как элемента системы внутреннего нормативного регулирования и унифицированного внутреннего документа для тесной интеграции разных видов учета и подготовки отчетности;

- комплексно представлен состав и проведено структурирование внешних нормативных документов, регулирующих вопросы формирования единой учетной политики агрохолдингами - документы общего характера, документы, разработанные Минсельхозом России и документы, регулирующие отдельные специальные вопросы бухгалтерского учета;

- уточнены и дополнены элементы организационно-технического аспекта единой учетной политики интегрированных агроструктур, разработаны формы неунифицированных первичных документов и проекты внутренних регламентов холдинга - Положение по проведению инвентаризации, Положение по составлению сводной (консолидированной) отчетности;

- аргументированы и сведены в систему методические аспекты для бухгалтерского, управленческого, налогового и консолидированного учета агрохолдингов; выделены унифицированные методы учета: оценки имущества группы компаний, деления активов на оборотные и внеоборотные, списания стоимости основных фондов, доходов, классификации и учета затрат, списания их на финансовый результат;

- определен состав и разработаны формы внешней и внутренней отчетности для агрохолдингов: отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения; отчетность по ключевым показателям эффективности деятельности; отчетность об исполнении бюджетов компаниями;

- разработана методика консолидации отчетности для агрохолдингов и формализованы показатели, исключаемые из консолидированной отчетности (консолидированного бухгалтерского баланса и консолидированного отчета о прибылях и убытках), раскрыты варианты корректировок с помощью предложенных рабочих документов деловой репутации, взаимной задолженности между участниками и нереализованной прибыли из остатков запасов; определены сведения (по характеру отношений и видам операций) и разработана форма для актуализации и представления информации в пояснительной записке о связанных сторонах.

Теоретическая значимость работы состоит в развитии и углубленной разработке отдельных теоретических положений методики формирования единой учетной политики интегрированными агроформированиями.

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования выводов и предложений, содержащихся в диссертации для совершенствования методического обеспечения агрохолдингов при формировании корпоративной учетной политики. Основы разработанных внутренних положений по проведению инвентаризации и составлению сводной (консолидированной) отчетности, определению состава внешней и внутренней отчетности и показателей, исключаемых из консолидированной отчетности, конкретизации состава информации, указываемой в пояснительной записке, позволяют расширить комплект документов единой учетной политики. Результаты исследования могут использоваться при разработке отраслевых нормативных и методических документов.

Результаты диссертационного исследования используются в учебном процессе в Волгоградском государственном университете при изучении специальных дисциплин "Теория бухгалтерского учета", "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерский управленческий учет", "Бухгалтерская (финансовая) отчетность" студентами специальности 080109.65 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит".

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные теоретические и практические положения диссертационного исследования были раскрыты в научных изданиях, прошли апробацию и нашли практическое применение в деятельности агрохолдинга "Новоаннинский".

Результаты исследования докладывались на международных, всероссийских и межвузовских научных и научно-практических конференциях.

Основные результаты исследования были опубликованы в восьми работах автора общим объемом 2,9 п.л., в том числе три работы общим объемом 1,6 п.л. в изданиях, входящих в перечень рекомендуемых ВАК Минобрнауки России.

Структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Во введении раскрыта актуальность темы, определены объект, предмет, цель, задачи, методология и информационная база исследования. Обоснованы научная новизна и практическая значимость исследования.

В первой главе рассмотрены теоретические основы и нормативное регулирование формирования учетной политики интегрированными агроструктурами, систематизирован понятийный аппарат учетной политики для разных видов бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового и консолидированного), уточнено определение единой учетной политики агрохолдинга. Комплексно представлен состав и проведено структурирование внешних нормативных документов, регулирующих вопросы формирования единой учетной политики агрохолдингов, исследовано фактическое состояние приказов по учетной политике агрохолдингов и предприятий участников группы, обоснованы подходы к формированию единой учетной политики агрохолдингами.

Во второй главе диссертации конкретизированы организационно-технические аспекты корпоративной учетной политики, расширен комплект документов учетной политики разработкой форм неунифицированных первичных документов и положений по проведению инвентаризации и составлению сводной (консолидированной) отчетности. Систематизированы методические аспекты единой учетной политики для разных видов учета и выделены унифицированные методы учета в отношении оценки имущества, деления активов на внеоборотные и оборотные, списания стоимости основных фондов, доходов и т.д.

В третьей главе автором определен состав и структура внешней и внутренней отчетности агрохолдингов, разработаны и представлены в приложениях формы сводного отчета по видам деятельности агрохолдинга, отчетности по ключевым показателям эффективности деятельности и об исполнении планов (бюджетов) компаниями агроструктуры, разработана методика составления сводной (консолидированной) отчетности агрохолдингов.

В заключении обобщены основные теоретические и практические результаты исследования, сформулированы выводы и предложения научного и практического характера.

Объем диссертации составляет 159 страниц машинописного текста. Список использованной литературы содержит 166 источников. В работе 10 приложений, 16 таблиц и 5 рисунков.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Положения диссертационной работы и научные результаты, полученные в процессе исследования, можно условно разграничить на три группы.

Первая группа проблем связана с теоретическим обоснованием регулирования формирования учетной политики агрохолдингами.

В ходе исследования уточнено, что разработка единой учетной политики агрохолдингами должна осуществляться применительно ко всем сегментам и видам деятельности компаний группы. При этом определены подходы к формированию единой учетной политики агрохолдингов.

1. Независимость учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности - бухгалтерской, управленческой, налоговой и т.д.

Интегрированная агроструктура должна иметь возможность подготавливать и представлять заинтересованным пользователям разнообразную финансовую информацию: бухгалтерскую отчетность юридического лица и консолидированную (сводную) отчетность, составленные по российским правилам; консолидированную отчетность по МСФО; налоговую отчетность и др., а построение текущего учетного процесса должно обеспечивать возможность формирования агрохолдингом различных видов отчетности.

2. Рациональное сочетание бухгалтерского, управленческого, налогового и консолидированного учета, обеспечивающее исполнение каждым из них соответствующих задач и функций.

Построение корпоративной (унифицированной) системы финансового учета в агрохолдинге предполагает разработку и утверждение следующих положений и форм, необходимых для применения всеми участниками:

- концепция системы финансового учета в интегрированной агроструктуре с разделами, посвященными бухгалтерскому, налоговому и управленческому видам учета;

- учетная политика для целей бухгалтерского учета;

- учетная политика для целей управленческого учета;

- учетная политика для целей налогового учета;

- положение о документообороте в группе компаний с отдельными разделами для бухгалтерского, налогового и управленческого учета;

- формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета;

- регистры налогового учета;

- единые формы для ведения финансового учета с отдельными разделами бухгалтерского, налогового и управленческого учета;

- перечень аналитических признаков хозяйственных операций;

- единый классификатор затрат.

Выделенные положения и формы по возможности должны основываться на единой системе автоматизации учетных операций.

3. Ориентация бухгалтерского учета на формирование достоверной информации, обеспечивающей реальное отражение финансового положения и финансовых результатов деятельности агрохолдинга.

Избранные и применяемые компаниями агрохолдинга способы ведения бухгалтерского учета (включая подготовку финансовой отчетности) совокупность которых составляет учетную политику, должны быть общепризнанными. Только в этом случае учетная политика отвечает правилам ведения учета и составления отчетности. Кроме того, способы ведения учета и составления отчетности должны соответствовать конкретным условиям хозяйствования. В случае возникновения ситуации, когда избранный способ ведения учета входит в число общепринятых, но неприемлем в конкретных условиях, приоритет должны иметь в этом случае: требование адекватности информации, соблюдение допущения непрерывности деятельности и требование преобладания экономического содержания фактов хозяйственной деятельности перед их юридической формой.

4. Соответствие показателя прибыли, формируемого в бухгалтерском учете и раскрываемого в финансовой отчетности, достигнутому финансовому результату деятельности агрохолдинга.

Прибыль является универсальным синтетическим показателем, характеризующим финансовый результат деятельности любой организации в отчетном периоде, и к нему предъявляются особые требования в части надежности и реальности. Это предполагает полный учет всех расходов и доходов, относящихся к отчетному периоду. Любые расходы включаются в стоимость активов или списываются за счет прочих расходов организации. Капитализируются только те расходы, которые непосредственно связаны с приобретением (строительством, созданием) активов. В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются все расходы по обычным видам деятельности либо непосредственно связанные с ведением обычной коммерческой деятельности. Выполнение перечисленных условий обеспечит формирование точных показателей стоимости активов и величины финансового результата деятельности в отчетном периоде каждой компании и агрохолдинга в целом.

5. Использование в бухгалтерском учете нормативно зафиксированных приемов, обеспечивающих формирование объективной картины финансового состояния агрохолдинга и финансовых результатов его деятельности.

В учетной политике агрохолдинга могут предусматривать создание резервов. Создание резервов - это не только составляющая объективности финансовой отчетности, но и важнейший способ учета рисков финансово-хозяйственной деятельности. Отсутствие резервов искажает финансовый результат деятельности, завышает балансовые показатели дебиторской задолженности, финансовых вложений, материальных запасов. Кроме того, в бухгалтерском учете должны отражаться события после отчетной даты, условные факты хозяйственной деятельности, прекращаемая деятельность. Признание перечисленных показателей должно производиться при помощи резервирования и учетная политика агрохолдинга должна предусматривать создание таких резервов.

6. Организация учета каждой самостоятельной компанией агрохолдинга по отдельным объектам управления с использованием схем, максимально обеспечивающих потребности всех пользователей в информации для осуществления анализа, контроля и принятия решений.

Для обеспечения управленческой информацией руководство и менеджеров агрохолдинг должен выбрать учетную политику в части построения учета затрат на производство, которая бы соответствовала целевой установке системы управления, способности и возможности функциональных служб холдинга обрабатывать и эффективно использовать информацию, систематизируемую и накапливаемую в бухгалтерском и управленческом учете. Тем более, что Методическими рекомендациями по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса предоставлена возможность организации управленческого учета в системе счетов интегрированной или автономной от счетов финансового учета.

Единая учетная политика агрохолдинга - основной элемент системы внутреннего нормативного регулирования бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового и консолидированного) и унифицированный внутренний документ, регламентирующий правила и способы для разных видов учета и подготовки внешней и внутренней отчетности. Для максимальной унификации разных систем учета в работе предлагается в корпоративной учетной политике принимать порядок, находящий компромиссный вариант между этими видами учета. Так механизм взаимодействия бухгалтерского и управленческого учета предлагаем реализовать на основе постановки аналитики бухгалтерского учета с учетом потребностей управленческого учета. Учитывая, что каждая отдельная компания агрохолдинга, как правило, имеет незначительную операционную сегментацию, то и количество расхождений между бухгалтерским учетом и налогооблагаемой базой очень невелико. Это позволяет формировать эффективную корпоративную учетную политику и таким образом минимизировать налоговые риски.

С учетом производства, управления и отраслевой специфики нами выделены и комплексно представлены три уровня внешних нормативных документов, регулирующих вопросы формирования единой учетной политики агрохолдингами. Документы первого уровня - документы общего характера; документы нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения и подлежащие применению всеми предприятиями. Второй уровень - документы, разработанные Минсельхозом России с учетом специфики отрасли. Третий уровень - документы, регулирующие отдельные специальные вопросы бухгалтерского учета.

Анализ нормативных документов, регулирующих вопросы формирования корпоративной учетной политики агрохолдингами, позволяет сделать вывод о значительной недостаточности нормативного обеспечения и определить ряд проблем, требующих решения: в нормативно-правовой базе документы общего и специального характера раскрывают только традиционные методы учета и не

позволяют абсолютно достоверно отразить специфику сельскохозяйственной отрасли и результаты сельскохозяйственной деятельности, что подтверждает необходимость разработки на общедоказательном уровне национального стандарта - Положения по бухгалтерскому учету "Сельскохозяйственная деятельность" аналога МСФО 41 "Сельское хозяйство"; существующие универсальные методические рекомендации по составлению и представлению сводной отчетности недостаточны для агрохолдингов и других коммерческих агроструктур, имеющих дочерние и зависимые общества, поэтому необходима разработка соответствующих отраслевых методических рекомендаций; при формировании единой учетной политики агрохолдингам в настоящее время следует придерживаться необходимости применения сопряженного двуединого подхода с позиции нормативных документов, регулирующих общие и специальные вопросы бухгалтерского, налогового и управленческого учета и с позиции имеющихся типовых методических рекомендаций Минсельхоза России.

Определенные проблемы позволяют констатировать, что вопросы, регулируемые на общедоказательном уровне, нуждаются в отраслевой дифференциации. Недостаточность нормативного обеспечения на практике приводит к тому, что отдельные организационно-технические и методические аспекты не раскрываются интегрированными агроструктурами в единой учетной политике, что подтверждается результатами анкетирования. В частности, это касается рабочего плана счетов, разработки в составе комплекта документов положений о проведении инвентаризации и о сводной (консолидированной) отчетности, разработанных первичных документов по которым не предусмотрены унифицированные формы.

Вторая группа проблем посвящена положениям корпоративной учетной политики интегрированных агроформирований.

В диссертации выявлены разные точки зрения в отношении аргументации технического или технологического аспектов, а также методической части учетной политики. Учитывая разносторонние подходы, нами сделан вывод, что все авторы независимо от названия не изменяют состав элементов этого раздела учетной политики. В качестве основного организационно-технического элемента корпоративной учетной политики агрохолдинга выделен единый рабочий план счетов для бухгалтерского, управленческого, налогового и консолидированного учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для интегрированного ведения всех видов учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

Результатами проведенного исследования определено, что при построении единого рабочего плана счетов агрохолдингам целесообразнее применять План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, исходя из информационных потребностей всех групп пользователей информации. В диссертации выделена система счетов по учету затрат, по расчетам, продажам и прочим доходам и расходам для систематизации информации при подготовке управленческой и консолидированной финансовой отчетности. Так, по счетам учета затрат пред-

лагаем вести аналитический учет в соответствии с номенклатурой продукции, работ и услуг, а аналитические счета к субсчету 91.1 "Прочие доходы" предлагаем открывать в соответствии с видами доходов и исходя из принятого порога существенности в корпоративной учетной политике (табл. 1).

Таблица 1. Аналитический учет затрат и продукции растениеводства

Номер счета	Номер субсчета	Уровни аналитического учета	
		Вид продукции (работ, услуг)	Статьи затрат
20	20.1 "Растениеводство"	Озимая пшеница	Заработная плата
			Отчисления на социальные нужды
			Амортизация основных средств
			Семена
			Удобрения
			Гербициды и ядохимикаты
			Запасные части для ремонта основных средств
Прочие затраты			

В ходе решения организационно-технического аспекта формирования единой учетной политики агрохолдингов разработаны и представлены в приложениях диссертации формы неунифицированных первичных учетных документов и внутренних регламентов по проведению инвентаризации и составлению сводной (консолидированной) отчетности. Разработанный нами внутренний нормативный документ, регламентирующий порядок проведения инвентаризации - положение по проведению инвентаризации имеет следующую структуру:

I - "Общие положения";

II - "Цели и задачи проведения инвентаризации";

III - "Порядок и сроки проведения инвентаризации";

IV - "Общие правила проведения инвентаризации";

V - "Правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества и обязательств";

VI - "Порядок оформления результатов инвентаризации";

VII - "Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по выявленным расхождениям".

Процесс формирования методических аспектов единой учетной политики достаточно сложен. От принятой учетной политики для целей бухгалтерского учета зависит размер чистой прибыли каждой компании и величина налоговых платежей в бюджет. Для максимального упрощения процессов ведения бухгалтерского и управленческого учета при определении методических аспектов управленческого учета необходимо понять, насколько они будут совпадать с методикой бухгалтерского учета в компаниях агрохолдинга. Мы считаем, что для решения этой задачи следует учитывать: будут ли в этих системах совпадать методы оценки имущества группы компаний, методы деления активов на оборотные и внеоборотные, методы списания стоимости основных фондов, ме-

тоды учета доходов, классификация затрат и методы учета затрат и списания их на финансовый результат.

Рассмотренные в работе варианты организации учета затрат в сельскохозяйственных организациях дают им право выбора наиболее приемлемого из них, исходя из конкретных условий хозяйствования и аргументации его в учетной политике в целом. В результате мы пришли к выводу, что для управленческого учета в агрохолдингах целесообразнее использовать счета (30-39), не задействованные в бухгалтерском учете.

В целом отметим, что предлагаемая система учета затрат в агрохолдингах будет обеспечивать и создавать основы для подсчета фактической прибыли, то есть расчета показателя, ради достижения которого и создаются коммерческие структуры по производству и переработке сельскохозяйственной продукции.

Действующее налоговое законодательство не рассматривает группу компаний как единого налогоплательщика. Однако в налоговых отношениях холдинговых компаний с бюджетом существуют свои особенности, которые заключаются в том, что в качестве налогоплательщика выступает каждый участник холдингового объединения самостоятельно; головная компания выступает и как отдельный плательщик налогов и сборов по деятельности своей компании, и, одновременно, регулирует процесс налогообложения группы; головная компания и дочерние (зависимые) общества несут взаимную ответственность за уплату налогов. В работе конкретизированы и отдельные моменты учетной политики агрохолдингов для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций, по налогу на добавленную стоимость и налогу на имущество организаций, а также по специальным налоговым режимам - системе налогообложения для сельхозтоваропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенной системе налогообложения и системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Третья группа проблем, рассмотренных в диссертации, связана с конкретизацией методики формирования единой учетной политики агрохолдингов.

В работе обосновано, что при выборе метода оценки материальных ценностей в единой учетной политике для целей налогообложения необходимо учитывать изменения, внесенные в ПБУ 5/01 приказом Минфина России от 26.03.2007 №26н. Применение метода ЛИФО в налоговом учете приведет к возникновению временных налоговых разниц, отражаемых в бухгалтерском учете по нормам ПБУ 18/02. В отношении амортизируемого имущества общим для бухгалтерского и налогового учета является линейный метод начисления амортизации. Применение компаниями агрохолдинга специальных коэффициентов, повышающих норму амортизации (п. 7 и 8 ст. 259 НК РФ), заявляется в учетной политике.

Предлагается в учетной политике для целей налогообложения закреплять порядок создания резервов. Для создания резерва на оплату предстоящих отпусков работников, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год при разработке учетной политики необходимо учитывать положения ст. 324.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Чтобы равно-

мерно признавать в течение двух и более лет расходы на проведение ремонта основных средств, компании агрохолдинга должны создавать соответствующий резерв (п. 3 ст. 260 НК РФ). В учетной политике закрепляется решение о создании резерва и нормативы отчислений в резерв. При этом при сохранении единства учетной политики интегрированной агроструктуры обеспечивается индивидуальный учет по каждой компании, что повышает степень ответственности.

Для конкретизации состава, форм, содержания и сроков представления отчетности компаниями агрохолдинга всю внешнюю и внутреннюю отчетность необходимую для планирования, контроля и регулирования деятельности агрохолдинга предлагаем включить в состав документов единой учетной политики с детализацией на три блока (рис. 1):

- консолидированная отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения;
- консолидированная внутренняя отчетность по ключевым показателям эффективности деятельности;
- внутренняя управленческая отчетность об исполнении планов (бюджетов) компаниями.

Для того чтобы оценить финансовый результат отдельного направления бизнеса агрохолдинга, нами разработана и предлагается в первом блоке форма консолидированного отчета по видам деятельности.

Выстраивая систему консолидированной внутренней отчетности агрохолдинга, нами разработаны и представлены в приложении все формы отчетности по ключевым показателям эффективности деятельности.

В диссертации представлены и разработанные формы внутренней управленческой отчетности об исполнении планов (операционные и финансовые бюджеты) компаниями агрохолдинга. Отчетность по ключевым показателям эффективности деятельности агрохолдинга формируется посредством консолидации внутренней отчетности компаний, включенной в третий блок.

Вариантность подходов к учетной методологии, как показано выше, приводит к разнообразию формируемых на ее базе показателей и их конкретных значений, позволяет компаниям агрохолдинга в рамках действующего законодательства уменьшать величину налогооблагаемой базы и начисляемые налоги или увеличивая прибыль в бухгалтерском учете, выплачивать более высокие дивиденды.

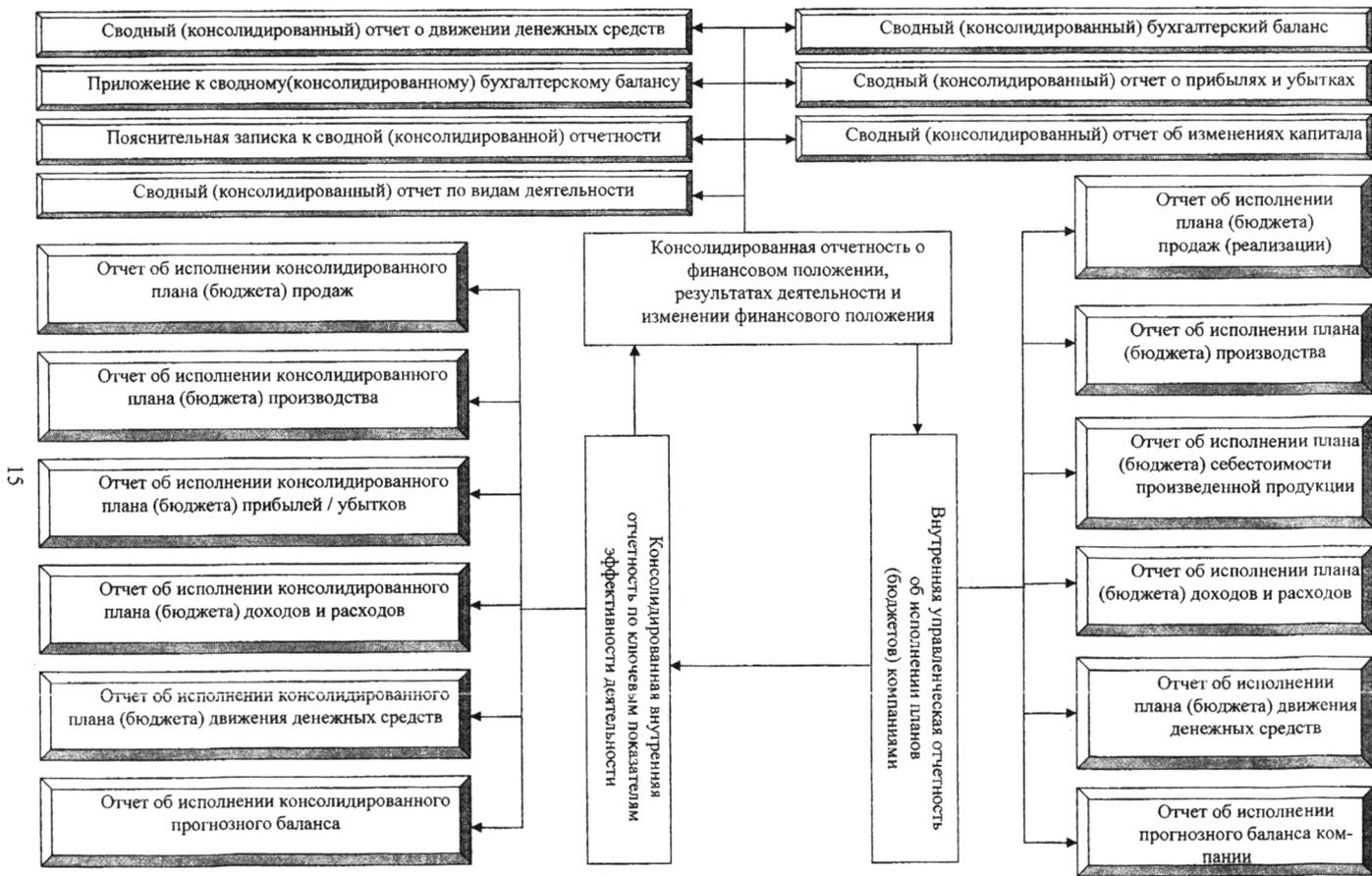


Рис. 1. Отчетность, подлежащая включению в состав документов единой учетной политики агрохолдинга

Каждая компания агрохолдинга принимая во внимание формы внешней и внутренней отчетности, включенные в единую учетную политику, разрабатывает более детализированные формы отчетности. Результаты исследования подтверждают, что внутренняя отчетность для каждого агрохолдинга индивидуальна, то есть при ее построении не соблюдается шаблонный принцип. Применение единых отчетных форм, конечно же, затруднительно и для компаний агрохолдинга в связи с разнообразием специфики деятельности субъектов хозяйствования (организационно-правовой формы, масштаба организации, отраслевой принадлежности, технологии и организации производства и т.д.). Так оценка результатов работы производственных подразделений компаний интегрированной агроструктуры требует отражения в отчетности детальных сведений о затратах каждого подразделения на производство продукции (работ, услуг) по калькуляционным статьям затрат. В этой связи перечень статей затрат в разработанных формах нами установлен в соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными приказом Минсельхоза РФ от 06.06. 2003 г. №792. В настоящее время Минфин России не имеет четкой позиции в отношении того, как следует именовать отчетность группы компаний, рассматриваемой в качестве единого хозяйствующего субъекта. Отсутствие единой методологической основы приводит к тому, что на практике крупные российские компании все чаще используют понятие "сводная отчетность". В комплекте документов единой учетной политики агрохолдинга считаем необходимым предусмотреть отдельный документ, раскрывающий порядок составления сводной отчетности - Положение о порядке составления головной организацией агрохолдинга сводной (консолидированной) отчетности. Мы считаем, что термин "консолидированная финансовая отчетность" более приемлем для холдингов.

Отметим, что разработанное и предлагаемое нами Положение о порядке составления сводной (консолидированной) отчетности состоит из пяти разделов:

- "Общие положения";
- "Общий порядок составления и представления финансовой отчетности";
- "Правила объединения показателей финансовой отчетности головной организации и дочерних обществ в консолидированную финансовую отчетность";
- "Пояснения к бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках";
- "Учет изменений в агрохолдинге в течение отчетного периода".

В разделе "Общие положения" указываются нормативные документы, регулирующие формирование корпоративной учетной политики интегрированными агроструктурами.

В разделе "Общий порядок составления и представления финансовой отчетности" отражается порядок оформления и сроки представления отчетности дочерних обществ и то, каким образом выверяются и урегулируются все взаимо-

расчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

Раздел "Правила объединения показателей финансовой отчетности головной организации и дочерних обществ в консолидированную финансовую отчетность" самый сложный, поскольку включает:

- общие требования для показателей консолидированной отчетности;

- правила объединения показателей бухгалтерского баланса головной организации и дочерних обществ в бухгалтерский баланс, методики корректировок запасов, прибыли, деловой репутации, доли меньшинства;

- правила объединения показателей головной организации и дочерних обществ в отчет о прибылях и убытках, основные правила заполнения строк отчета, а также информацию об отражении обесценения деловой репутации и доли меньшинства;

- правила объединения показателей в других отчетах.

Исследование практики подтверждает, что составлять консолидированную отчетность целесообразнее путем построчного суммирования бухгалтерской отчетности всех участников Группы по отдельным видам деятельности в целях получения промежуточной отчетности. При этом каждая компания агрохолдинга заполняет определенное количество пакетов расшифровочных таблиц, макеты которых представлены в приложениях к Положению о сводной (консолидированной) отчетности группы компаний агрохолдинга. Количество расшифровочных таблиц зависит от числа видов основной деятельности. В них компании раскрывают характер взаимоотношений со всеми предприятиями, входящими в данный вид деятельности. В данном разделе Положения конкретизируется, и методика расчета доли меньшинства. При этом доля меньшинства (*minority interest*) в уставном капитале может определяться одним из методов, закрепленным в Положении:

- как процент не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве;

- как часть уставного капитала, не принадлежащего головной организации, в его общей величине.

Одним из элементов консолидированной отчетности, возникающих в процессе объединения компаний, является деловая репутация (*гудвилл*).

Исключение взаимной задолженности между участниками агрохолдинга из консолидированного баланса включает:

- исключение сумм авансов выданных и авансов полученных внутри Группы;

- исключение сумм дебиторской и кредиторской задолженности по операциям продажи товаров, продукции, работ, услуг;

- исключение задолженности по выплате дивидендов одной компании другой компании Группы.

Для исключения нереализованной прибыли из остатков запасов при составлении консолидированного бухгалтерского баланса в Положении о сводной (консолидированной) отчетности Группы компаний агрохолдинга предлагаем

закрепить следующий регламент: во-первых, определяется сумма нерезализованной прибыли в остатках запасов на отчетную дату; во-вторых, проводятся корректировки по консолидации на сумму нерезализованной прибыли по представленным ниже формам. В разделе "Пояснения к бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках" определяется состав сведений, раскрываемый в пояснительной записке с учетом требований ПБУ 11/2008. Для реализации указанных требований ПБУ 11/2008 предлагаем для аккумулирования данных бухгалтерского учета применять разработанную форму по видам операций (табл. 2).

Таблица 2. Информация о связанных сторонах компаний агрохолдинга по характеру отношений и видам операций

Перечень контрагентов	Объем операций		Стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям (тыс. руб.)	Условия, сроки и форма осуществления (завершения) расчетов по операциям			Величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода (тыс. руб.)	Величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, нереальных для взыскания	
	тыс. руб	% к итогу		условия	срок и форма	форма		все го	В т.ч. за счет резерва по сомнительным долгам
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Раздел "Учет изменений в агрохолдинге в течение отчетного периода" раскрывает порядок отражения в отчетности изменений, связанных с покупкой или продажей акций (долей) в дочернем обществе и т.д. В нормативных документах отсутствует описание механизма отражения в отчетности изменений, связанных с покупкой или продажей акций (долей) в дочернем обществе.

Следовательно, в Положении необходимо закрепить принципы формирования показателей консолидированной отчетности. По нашему мнению, в подобных случаях лучше руководствоваться МСФО IAS 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность" и IFRS 5 "Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность".

Разработанные внутренние положения и регламенты по проведению инвентаризации и составлению сводной (консолидированной) отчетности, формы внутренней и внешней отчетности и методика консолидации отчетности имеют практическое применение, что подтверждается в работе на примере агрохолдинга "Новоаннинский" Волгоградской области.

Конкретизация инструментария формирования единой учетной политики, аргументация состава и разработка форм внешней и внутренней отчетности позволит расширить методическое обеспечение агрохолдингов при формировании корпоративной учетной политики.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Ермакова М.С. Моделирование учетных принципов для агрохолдингов* / М.С. Ермакова // Бухгалтерский учет. - №4. - 2009. - 0,6 п.л.
2. *Ермакова М.С. Учетная политика в интегрированных агроформированиях* / М.С. Ермакова // Бухгалтерский учет. - №6. - 2009. - 0,4 п.л.
3. *Ермакова М.С. Обязательные элементы учетной политики агрохолдинга* // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3, Экономика. Экология, №1 (14) - 2009. - Волгоград: ВолГУ, 2009. - 0,57 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. *Ермакова М.С. Организационно-технические аспекты учетной политики интегрированных агроформирований* // Международные и национальные особенности прикладной экономики: сборник статей II Международной научно-практической конференции. - Пенза, 2008. - 0,25 п.л.
5. *Ермакова М.С. Оценка нормативного обеспечения формирования учетной политики агрохолдинга* // Проблемы и перспективы социально-экономической политики и рынка труда России: сборник статей III Всероссийской научно-практической конференции. - Пенза, 2008. - 0,25 п.л.
6. *Ермакова М.С. Систематизация понятийного аппарата и факторов, определяющих учетную политику агрохолдинга* // Современный российский менеджмент: состояние, проблемы, развитие: сборник статей X Международной научно-методической конференции. - Пенза, 2009. - 0,25 п.л.
7. *Ермакова М.С. Элементы единой учетной политики для целей налогообложения агрохолдинга* // Социально-экономические аспекты современного развития России: сборник статей VI Всероссийской научно-практической конференции. - Пенза, 2009. - 0,25 п.л.
8. *Ермакова М.С. Особенности формирования учетной политики группы взаимосвязанных организаций* // Материалы научной сессии, г. Волгоград, 21-30 апреля 2008 г. [Текст]. - Вып. 4: Мировая экономика и финансы: в 2 ч. - Ч. 1 / ВолГУ. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2008. - 0,3 п.л.

2