

0-793032

На правах рукописи

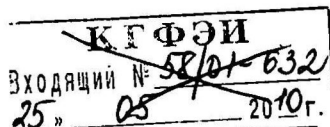


АБЗАЛИЛОВ Юрий Дмитриевич
КОНСОЛИДИРОВАННЫЙ УЧЕТ
ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ
ЗАДОЛЖЕННОСТИ В АГРОХОЛДИНГАХ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Волгоград - 2010



Работа выполнена на кафедре экономического анализа и финансов Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Перекрестова Любовь Вениаминовна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Исаев Евгений Сергеевич
- канд. экон. наук, доцент
Куликова Наталья Николаевна

Ведущая организация - Воронежский государственный аграрный университет.

Защита состоится 15 июня 2010 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 14 мая 2010 года.



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

С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Вследствие естественных интеграционных процессов концентрации производства и капитала, реструктуризации экономики и приватизации в отечественной хозяйственной практике сложились новые формы объединений коммерческих организаций. Корпоративные формы управления в сельском хозяйстве реализуются через различные образования в виде холдингов. Функционирование холдингов связано с развитием акционерной формы собственности и позволяет без прямого слияния различных с точки зрения сфер приложения, капиталов осуществлять их функциональное взаимодействие в соответствии с общими целями.

Особенностью функционирования агрохолдингов является сложная структура их внутренних расчетов.

Помимо взаимоотношений с внешними контрагентами агрохолдинга: поставщиками топлива, запасных частей, удобрений и других материалов; покупателями сельскохозяйственной продукции, - предприятия консолидированной группы взаимодействуют между собой при внутреннем перемещении материальных и финансовых ресурсов. Зачастую при взаимных расчетах применяются внутрихолдинговые трансфертные цены. В результате этого образуется дебиторская и кредиторская задолженность двух видов: внешняя по отношению к предприятиям консолидированной группы и взаимная, внутри агрохолдинга.

При несомненных преимуществах организации бизнеса в виде холдинговых структур собственники не имеют достоверной оценки состояния активов и обязательств без системного учета и элиминирования взаимной задолженности группы подконтрольных предприятий. Затруднена объективная оценка результатов бизнеса в целом и отдельных бизнес-процессов.

Консолидация взаимосвязанных предприятий делает необходимой научную разработку методологии консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности, отражающего их специфику в агрохолдингах.

Степень разработанности проблемы. В разработку методологических проблем развития современного бухгалтерского учета, выделения его новых видов, становления его как системы научных знаний большой вклад внесли А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, В.А. Гильде, Н.М. Заварихин, В.Б. Ивашкевич, З.В. Кирьянова, С.В. Козменкова, Н.П. Кондраков, А.Н. Кузьминский, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, А.Ш. Маргулис, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, А.С. Наринский, П.П. Новиченко, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, Я.В. Соколов, В.И. Стражев, А.А. Шапошников, А.Д. Шерemet, Н.Г. Чумаченко и ряд других отечественных ученых.

Проблеме учета и анализа дебиторской и кредиторской задолженности посвятили свои труды Л.А. Бернштейн, Й. Бегте, Е.И. Богатырева, И.Э. Дьмова, О.В. Ефимова, В.Б. Ивашкевич, И.И. Каракоз, Р.Г. Каспина, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, М.В. Мельник, М.В. Новикова, В.Д. Новодворский, В.В. Патров, А.А. Салтыкова, Г.Н. Соколова, А.Н. Хорин, Л.З. Шнейдман и др

Особенности современных интегрированных структур, являющихся объектом организации консолидированного учета, отражены в работах Р. Ахметова, А. Глущенко, Н. Горшковой, Г. Дезы, В. Дементьева, Н. Зарука, С. Лавлинского, С. Перегудова, Л. Перекрестовой, В. Плотникова, Е. Румянцевой, А. Хицкова, Ю. Якутина и др.

В целях разработки основ консолидации и анализа отчетности российских холдинговых групп весьма полезен зарубежный опыт, нашедший отражение в трудах О. Амата, Х. Андерсона, Дж. Блейка, М.Ф. Ван Бреда, Ф. Вуда, Д. Колдуэлла, Б. Нидлза, Дж. Риса, Э.С. Хендриксена, Р. Энтони и других авторов. Кроме научных работ, методическая информация по этой проблеме содержится в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

Большинство из представленных работ сформировали основы методологии консолидированного учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета и отрасли научных знаний.

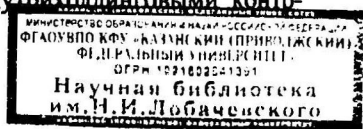
Они стали стимулом более глубокой разработки отраслевых методик консолидированного учета, в частности, в агрохолдингах. Кроме того, требуют уточнения и конкретизации элементы метода консолидированного учета во взаимосвязанной группе предприятий, особенно при отражении дебиторской и кредиторской задолженности в условиях продолжительного операционного цикла в агрохолдингах.

Цель работы - теоретически обосновать специфику дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах; методику их консолидированного учета и внутреннего контроля по центрам расчетов.

Достижение цели методологического и методического обеспечения организации консолидированного учёта расчетов в агрохолдингах возможно при решении следующих частных задач:

- представить взаимоотношения предприятий агрохолдинга, их дебиторскую и кредиторскую задолженности как специфические объекты консолидированного учета;
- уточнить элементы метода консолидированного учета для разработки полного учетного цикла дебиторской и кредиторской задолженности;
- выявить основные этапы постановки и ведения консолидированного учета в агрохолдингах;
- дополнить консолидированную отчетность агрохолдинга и предложить алгоритм ее составления в части консолидации дебиторской и кредиторской задолженности;
- сформировать структуру центров расчетов агрохолдингов для организации внутреннего контроля;
- расширить состав объектов анализа внешней и внутрихолдинговой дебиторской и кредиторской задолженности и уточнить методику анализа по центрам расчетов.

Предметом исследования послужила существенная для ведения консолидированного учета расчетов с внешними и внутрихолдинговыми контро-



агентами совокупность информационных фактов о взаимодействии группы консолидированных предприятий.

Объектом исследования стали агрохолдинги Волгоградской области.

Теоретическую базу диссертационного исследования составили труды отечественных и зарубежных авторов по бухгалтерскому учёту, программные разработки Совета по международным стандартам бухгалтерского учёта, национальных организаций профессиональных бухгалтеров и аудиторов, директивные и нормативные документы Президента и Правительства РФ.

Методологическую основу исследования составили общенаучные методы дедукции, индукции, аналогии и системного подхода, категории материалистической диалектики "общее", "особенное" и "единичное", категории "формы" и "содержания". Используются частнонаучные методы: экономико-статистические, расчетно-конструктивные и экономико-математические.

Эмпирической основой исследования стали статистические и аналитические материалы Комитета по сельскому хозяйству Волгоградской области; документы и отчётность предприятий, входящих в агрохолдинговые структуры; факты, опубликованные в научной литературе и периодической печати; собственные расчеты автора.

Работа написана с учетом действующего законодательства, регулирующего организацию и ведение бухгалтерского учета на российских предприятиях.

Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- раскрыта специфика дебиторской и кредиторской задолженности в группе взаимосвязанных предприятий как объекта консолидированного учета и уточнены элементы его метода, позволяющие на уровне документирования, инвентаризации, оценки выделять внутреннее перемещение активов и возникших взаимных обязательств консолидированной группы предприятий, с помощью диграфической записи по счетам консолидированного учета группировать в учетной системе агрохолдинга информацию о внешних и внутрихолдинговых расчетных операциях, необходимую для составления консолидированной отчетности;

- разработан поэтапный алгоритм постановки и ведения консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах, предполагающий следующую последовательность стадий: организационный и подготовительный этапы; регистрация фактов хозяйственной жизни предприятий консолидированной группы; трансформация и элиминирование учетных данных по внутрихолдинговым расчетным операциям; составление консолидированного отчета применительно к холдинговым структурам аграрной сферы;

- обосновано выделение дополнительных аналитических признаков счетов консолидированного учета расчетов с дебиторами и кредиторами агрохолдинга предложены основные бухгалтерские проводки по учету внутрихол-

динговой дебиторской и кредиторской задолженности и корректировочные проводки по их элиминированию в системе консолидированного учета;

- разработаны и предложены макеты форм и качественные характеристики первичных и сводных документов консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности, порядок представления информации о дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга в консолидированной отчетности и ее детализации в приложениях и примечаниях к консолидированному отчету;

- конкретизированы функции службы внутреннего контроля расчетов агрохолдинга, включающие соблюдение методологии консолидированного учета; текущую проверку индивидуального учета отдельных предприятий интегрированного агрообъединения на соответствие нормам законодательства РФ; оказание консультационных услуг бухгалтерским службам дочерних предприятий консолидированной группы по ведению учета и составлению индивидуальной отчетности

- для организации внутрихолдингового контроля и анализа дебиторской и кредиторской задолженности определена структура центров расчетов и порядок взаимодействия между ними. По центрам расчетов расширен состав объектов анализа внешней и внутрихолдинговой задолженности и уточнена его методика, позволяющая кроме выявления взаимосвязи показателей, оценить уровень интеграции агрохолдинга.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретические разработки по организации и ведению консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности и составлению на его основе консолидированной отчетности имеют значение для адаптации международных стандартов учета и отчетности через методические указания к учету в аграрной сфере экономики. Практическая значимость исследования заключается в возможности применения представленной методики консолидированного учета и отчетности в агрокорпорациях.

Апробация работы. Основные положения диссертации обсуждены и получили апробацию в тезисах, статьях и выступлениях на научных конференциях, проходивших: в Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии в 2006 году, в Волгоградской государственной сельскохозяйственной академии в 2007 г., в Белорусской государственной сельскохозяйственной академии в 2007 г., в Волгоградском государственном университете в 2010 г.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в публикациях автора общим объемом 3,5 печ.л.

Предлагаемые автором практические рекомендации по консолидированному учету дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах нашли применение в деятельности ЗАО "Гелио-Пакс" Волгоградской области. Выполненные научные разработки также используются в учебном процессе кафедрой бухгалтерского учета и аудита ВГСХА при преподавании учебных курсов "Бухгалтерский (финансовый) учет" и "Бухгалтерская (финансовая)

отчетность" для студентов, обучающихся по специальности 080109 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит".

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач:

Введение

1. Теоретические основы консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах

1.1. Специфика взаиморасчетов в агрохолдингах: внешняя и взаимная задолженность

1.2. Объекты и метод консолидированного учёта дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах

1.3. Этапы организации и ведения консолидированного учета в агрохолдингах по центрам расчетов

2. Методика консолидированного учета расчетов с внешними и внутренними контрагентами агрохолдинга

2.1. Документальное оформление расчетов с дебиторами и кредиторами в системе консолидированного учета

2.2. Синтетический и аналитический учет дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах

2.3. Отражение состояния дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга в консолидированной финансовой отчетности

3. Контроль и анализ дебиторской и кредиторской задолженности по центрам расчетов

3.1. Структура центров расчетов в агрохолдингах

3.2. Внутренний контроль и анализ дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах

Заключение

Список литературы

Приложения

Работа изложена на 198 страницах, содержит 24 таблицы, 27 рисунков, 7 приложений и списка литературы из 282 наименований.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Первая группа проблем связана с обоснованием консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах. Создание групп предприятий, связанных между собой экономически, но одновременно остающихся самостоятельными юридическими лицами, стало в настоящее время одним из наиболее перспективных направлений развития агробизнеса.

В диссертации представлены основные черты консолидированной группы предприятий, влияющие на их взаимные расчеты и постановку учета дебиторской и кредиторской задолженности:

- предприятия экономически взаимосвязаны между собой, имеют единый хозяйственный механизм;

- группа не является плательщиком налогов и не имеет собственных органов управления;
- группа не является самостоятельным участником гражданского оборота, юридическим лицом, равно как и организационно-правовой формой;
- основой взаимосвязи предприятий группы является участие головной организации в дочерних, зависимых предприятиях и возможность осуществления контроля над их деятельностью;
- хозяйственная деятельность группы, осуществляется через участников, которые являются юридически самостоятельными субъектами.
- расчетные взаимоотношения возникают не только с внешними, по отношению к группе контрагентами, но и внутри консолидированной группы.

В диссертационном исследовании рассмотрена типичная финансовая структуру агрохолдинга, так как сложившиеся схемы товарно - денежного оборота между предприятиями консолидированной группы и внешними контрагентами лежат в основе информационного обмена и постановки консолидированного учета в агрохолдинге (рис.1).

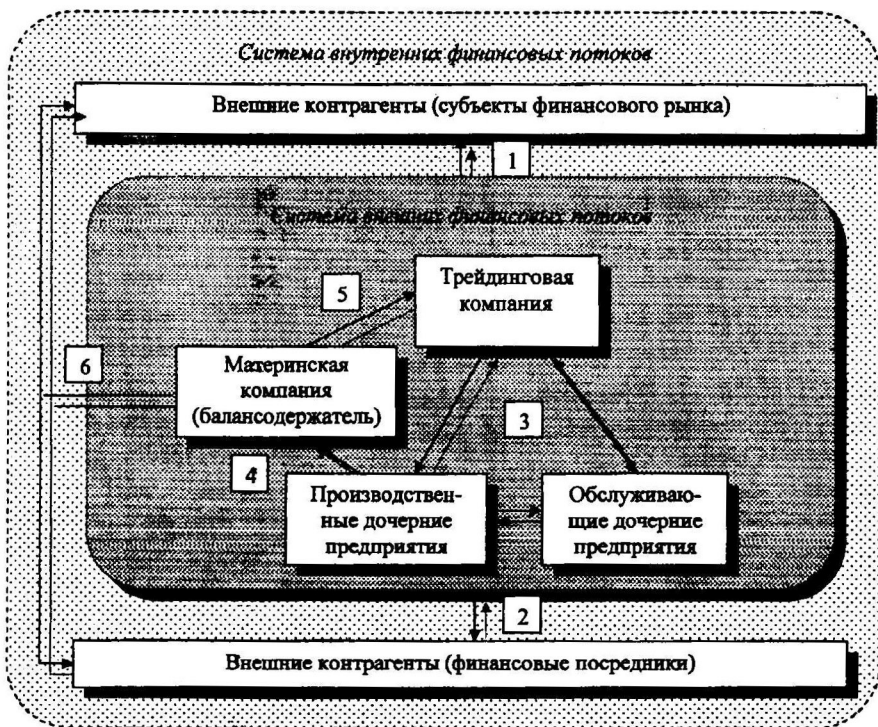


Рис. 1 Схема движения внешних и внутренних финансовых потоков агрохолдинга

В схеме представлены три основных элемента финансовых взаимоотношений предприятий агрохолдинга: внешние контрагенты (субъекты финансового рынка) - поставщики, подрядчики, покупатели, осуществляющие торговлю финансовыми активами и обязательствами; внешние контрагенты (финансовые институты)- государственные органы финансового контроля, кредитные учреждения, страховые компании; холдинговая структура, включающая материнскую компанию, трейдинговую компанию, обслуживающие дочерние предприятия и производственные дочерние предприятия.

Финансовые отношения первого направления формируют внешний приток и отток денежных средств вследствие:

- приобретения материальных и физических ресурсов у поставщиков, необходимых для функционирования холдинга,
- реализации конечного продукта внешним покупателям.

Данный обмен финансовыми ресурсами осуществляется через координирующую компанию.

Финансовые отношения второго направления формируют внешний приток и отток денежных средств вследствие:

- взаимодействия всех участников холдинга, как отдельных юридических лиц, с государственными финансовыми органами по поводу налогообложения и оказания государственной финансовой поддержки на всех уровнях бюджетной системы РФ;

- кредитования в сфере банковского сектора, при этом отметим, что заимствование осуществляет отдельный участник интегрированного формирования, но сумма, сроки получения и погашения займа определяются исходя из общей потребности холдинга в привлечении кредитных ресурсов;

- страхования отдельными предприятиями консолидированной группы имущества и сотрудников.

Финансовые отношения третьего направления формируют финансовые потоки внутри холдинговой структуры по поводу аккумулирования внешних финансовых ресурсов в трейдинговой компании (центр финансирования холдинга) и их дальнейшего распределения между предприятиями интегрированной группы с целью рационального использования денежных средств и контроля над исполнением консолидированного бюджета денежных средств.

Финансовые отношения четвертого направления возникают вследствие выплаты дивидендов материнской компании производственными дочерними предприятиями (центрами прибыли). Финансовые потоки пятого и шестого направлений являются результатом перераспределения материнской компанией чистой прибыли, полученной в виде дивидендов, для дополнительного инвестирования холдинга и осуществления внешних инвестиций.

Внутренние финансовые потоки формируются под воздействием централизованной системы финансирования, управляющим звеном в которой, выступает трейдинговая компания. Внутригрупповое движение денежных средств не влияет на финансовое положение холдинга. Чистый приток (отток)

денежных средств консолидированной группы предприятий определяют финансовые операции с внешними контрагентами.

Детализацию внутригрупповых расчетов в агрохолдинге можно представить в виде следующей схемы (рис. 2):

1) расчеты за ценности, необходимые для осуществления производственного процесса; 2) расчеты за сельскохозяйственную продукцию и продукты её переработки; 3) расчеты, связанные с накладными расходами.



Рис. 2 Схема взаиморасчетов между группой взаимосвязанных предприятий АПК

При осуществлении этих расчетных операций в каждом предприятии возникает дебиторская и кредиторская задолженность по взаимным обязательствам. Для консолидированного учета она выступает самостоятельным объектом учетного отражения, поскольку в последующем подлежит элиминированию при составлении консолидированной отчетности.

Для этого каждое предприятие, входящее в консолидированную группу, представляет расписку о внутреннем и внешних хозяйственных операциях в сроки, установленные материнской компанией.

Консолидированный учет представляет собой взаимосвязанное отражение и агрегирование учетной информации в денежном измерении о фактах хозяйственной жизни консолидированной группы юридически самостоятельных лиц, представленных в учете и отчетности как единая экономическая единица.

Мировая практика предлагает два варианта ведения консолидированного учета:

- системный параллельный учет, который ведется по счетам бухгалтерского учета, на базе дополнительных аналитических счетов;
- трансформация данных бухгалтерского учета с применением корректировочных таблиц.

В диссертации обосновано, что трансформация индивидуальной отчетности отдельных участников холдинга в консолидированную посредством составления трансформационных таблиц с последующим элиминированием внутригрупповых операций - это лишь элемент метода консолидированного учета, неспособный охватить весь учетный инструментарий.

Системный учет, осуществляемый на основе рабочего плана счетов для целей консолидированного учета, раскрывает большие перспективы не только для упрощения составления консолидированной отчетности, но и осуществления текущего контроля, например, за использованием денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженностью консолидированной группы предприятий.

Однако данную форму консолидированного учета сложно применить на практике, так как она требует занесение всех первичных документов в единую автоматизированную систему, что достаточно сложно осуществить в рамках централизованной бухгалтерии агрохолдинга (интегрированные предприятия, как правило, территориально удалены друг от друга, необходимо знать специфику учета сельскохозяйственных, перерабатывающих и других видов производств).

В диссертации предложено сочетать эти две формы ведения консолидированного учета.

Придерживаясь позиции о приоритетности системного консолидированного учета, считаем целесообразным постановку полного цикла учета дебиторской и кредиторской задолженности с конкретизацией каждого элемента метода бухгалтерского учета применительно к консолидированному учету.

В части документирования в консолидированном учете наряду с унифицированными формами первичных документов в диссертации предложено применять специальные бухгалтерские документы, позволяющие обособить внутрихолдинговое перемещение активов, капитала и обязательств от внешних.

Первичным документом консолидированного учета является многофункциональный (распорядительный и исполнительный) документ, фиксирующий единичную сделку (транзакцию) внутри консолидированной группы предприятий, уточненный справками бухгалтерского оформления.

Данная бухгалтерская документация становится исходной для обобщения информации в сводных документах и на счетах консолидированного бухгалтерского учета для исключения внутригрупповой прибыли посредством корректировочных бухгалтерских записей из конечного финансового результата холдинга.

В диссертации обоснован особый подход к инвентаризации в рамках требований консолидированного учета.

В отличие от дифференцированной инвентаризации по каждому наименованию ценностей и их источников, в рамках консолидированной группы предложено составлять инвентарные описи, основанные на интегральном подходе, т.е. по агрегированным группам материальных ценностей и других видов активов и обязательств. Подобные интегральные инвентаризации подтверждают данные консолидированного баланса о наличии внеоборотных активов, товарно - материальных запасов, денежных средств, так как их величина может меняться только при трансформации за пределами микрорынка агрохолдинга. С другой стороны, инвентаризация внутрихолдинговых финансовых вложений, кредитов и займов, дебиторской и кредиторской задолженности может послужить основой для составления трансформационных таблиц и корректировочных бухгалтерских записей в рамках ведения консолидированного учета.

В консолидированном учете дебиторской и кредиторской задолженности особые отличия имеют такие элементы метода бухгалтерского учета, как оценка и калькуляция. С позиции консолидированного учета, для обеспечения информации о задолженности по приобретаемому (реализуемому) имуществу между предприятиями холдинга оценка структурируется на аналитическом уровне в разрезе фактической стоимости (себестоимости) и "надбавки к стоимости" в рамках внутрихолдинговой рентабельности подобных операций. Как правило, в сельскохозяйственном производстве при приобретении товарно - материальных ценностей и производстве готовой продукции используются учетные цены с их последующим доведением до фактической стоимости (себестоимости). В связи с этим информация об учетной стоимости (себестоимости) реализуемых активов между предприятиями холдинга находит отражение в приложениях к первичным документам в момент взаимных расчетов. В конце отчетного периода после калькулирования фактической себестоимости продукции внутрихолдингового оборота корреспондентам (участникам холдинга) направляется бухгалтерская записка, уточняющая отклонения между учетной и фактической стоимостью. Что же касается оценки внеоборотных активов, то она должна быть идентичной для всех предприятий консолидированной группы, а решение о переоценке и создании других оценочных резервов предлагается унифицировать в рамках единой учетной политики.

Счета бухгалтерского учета и двойная запись не признаны всеми исследователями консолидированного учета в качестве обязательных элементов метода. Исходя из утверждения, что консолидированный учет "встроен" в финансовый, являясь его функциональной подсистемой, бухгалтерские счета и двойственное отражение на них хозяйственных операций являются неотъемлемыми элементами метода. Специфика консолидированного учета в данном вопросе является составление рабочего плана счетов и разработка методики отражения хозяйственных фактов, которые предназначены для аккумуля-

лирования информации в бухгалтерских регистрах и бухгалтерской отчетности как об индивидуальном субъекте - отдельном предприятии холдинга, так и о консолидированной группе в целом. Для достижения этой цели предложено расширение аналитических разрезов синтетических счетов, тем более что современные программные продукты ведения бухгалтерского учета позволяют осуществить это на практике.

В отличие от бухгалтерской (финансовой) отчетности каждого участника агрохолдинга консолидированная финансовая отчетность предоставляет полные, реалистичные сведения об имущественном и финансовом состоянии холдинга как целого экономического субъекта и включает в себя следующие формы: консолидированный бухгалтерский баланс, консолидированный отчет о прибылях и убытках, консолидированный отчет о движении собственного капитала, консолидированный отчет о движении денежных средств.

Форматы данных отчетов приближены к типовым формам индивидуальной бухгалтерской отчетности, утвержденные Минфином РФ (Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н "О формах бухгалтерской отчетности организации"), но консолидированный бухгалтерский отчет помимо перечисленных выше форм консолидированной отчетности предложено дополнить пояснениями о способах ведения консолидированного учета и составления консолидированной отчетности, информацией о структуре холдинга, внутренних экономических взаимоотношениях и сопроводить основными выводами финансового анализа консолидированной отчетности.

Уточнение и конкретизация элементов метода бухгалтерского учета вносит значительные дополнения в учетный цикл дебиторской и кредиторской задолженности.

Возможные несовпадения учетной политики предприятий консолидированной группы обуславливают необходимость нескольких этапов подготовки к системной организации консолидированного учета.

Целью организационного этапа является разработка и утверждение регламента ведения консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности на основе единой учетной политики для всех участников холдинга.

Разработка регламента ведения консолидированного учета (в части дебиторской и кредиторской задолженности) включает в себя: определение товарно - денежных и финансовых потоков внутри микрорынка холдинговой структуры; описание и экономическое подтверждение налогового режима каждого участника консолидированной группы (как правило, это общий режим налогообложения, что позволяет не только упростить ведение консолидированного учета, но и дает возможность максимально задействовать все механизмы по оптимизации налогового бремени агрохолдинга в целом); описание соподчиненности и процесса передачи информации от участников агрохолдинга в центральный финансовый орган.

Основной целью подготовительного этапа постановки консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности является ее отраже-

ние во вступительном консолидированном балансе в результате первичной консолидации.

На следующем этапе осуществляется регистрация хозяйственных операций, связанных с возникновением дебиторской и кредиторской задолженности предприятий холдинга на счетах бухгалтерского учета согласно утвержденному рабочему плану счетов холдинга. На отчетную дату, установленную центральным финансовым органом холдинга, данные индивидуального учета каждого предприятия агрообъединения передаются в электронном виде в структурное подразделение, осуществляющее консолидированный учет, и затем переносятся в общую информационную базу, что, по сути, представляет свод учетных данных.

На следующем этапе по данным аналитических счетов составляются трансформационные таблицы, направленные на выборку информации по внутренним расчетным операциям холдинга.

Совокупность трансформационных таблиц служит основанием для составления корректировочных проводок в системе консолидированного учета, которые элиминируют дебиторскую и кредиторскую задолженность, косвенные налоги, связанные с процессом реализации товарно - материальных ценностей, работ и другие внутренние обороты в рамках холдинга. В результате проведенной трансформации и элиминирования сводные учетные данные преобразуются в консолидированные.

По данным синтетических счетов консолидированного финансового учета заполняются формы консолидированной отчетности, приложений и примечаний к ней.

Вторая группа проблем связана с разработкой методики консолидированного учета взаимной задолженности в агрохолдингах.

В рамках консолидированного учета разработаны формы первичных документов, которые раскрывают информацию о заложенных в ценах реализации фактической себестоимости или остаточной стоимости реализуемых активов, косвенных налогах и, самое главное, о "надбавке к стоимости", которая формируется под воздействием трансфертного ценообразования внутри холдинга.

В первичных документах по учету расчетов с дебиторами и кредиторами (счета - фактуры, накладные, акты и т.п.), внутри консолидированной группы предложена следующая кодировка (шифр). Первый ключевой символ, обозначает принадлежность к предприятиям агрообъединения - "Холдинг". Второй ключевой символ детализирует эту принадлежность: для предприятий - сельхозтоваропроизводителей - "Агро"; для элеваторов, входящих в консолидированную группу - "Элеватор"; для трейдинговой компании - "Трейд"; для материнской компании - "Центр" и т.д.

Таким образом, кодировка первичных документов, обращающихся внутри агрохолдинга, будет состоять из двух символов - "Холдинг - Агро", "Холдинг - Элеватор", "Холдинг - Трейд", "Холдинг - Центр".

Для консолидированного синтетического и аналитического учета расчетов агрохолдинга предлагаем воспользоваться типовым планом счетов бухгалтерского учета с дополнительными субсчетами и аналитическими счетами.

Структуризация счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", 68 "Расчеты по налогам и сборам", 75 "Расчеты с учредителями", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" произведена по следующим группировочным признакам: счета первого порядка (синтетические) - группируют хозяйственные операции по видам расчетов; счета второго порядка (субсчета) обобщают информацию по внешним и внутренним операциям; счета третьего порядка (аналитические) формируют информацию по контрагентам.

К счетам учета вложений во внеоборотные активы, материальных ценностей, издержек производства и обращения с целью их адаптации к консолидированному учету к субсчетам синтетических счетов, предусмотренных типовым планом счетов, введен дополнительный группировочный признак "НС" - "надбавка к себестоимости", отражающий надбавку к себестоимости реализуемых между предприятиями холдинга готовой продукции, товаров, работ, услуг, заложенных в трансфертную цену реализации: 08. НС - надбавка к себестоимости основных средств и нематериальных активов, реализуемых внутри агрохолдинга; 10. НС - надбавка к себестоимости реализуемых сырья и материалов между предприятиями консолидированной группы; 41. НС - надбавка к себестоимости реализуемых товаров между взаимосвязанными предприятиями; 20.НС, 26.НС, 44.НС - надбавка к себестоимости оказываемых услуг одним предприятием холдинга другому (в зависимости от видов услуг).

К структуризации остальных счетов, корреспондирующих со счетами учета дебиторов и кредиторов, применен такой же подход, как и к счетам учета расчетов: выделение счетов внешних и взаимных операций.

Представленные в диссертации конструкции синтетических счетов позволяют сформировать основные бухгалтерские проводки по учету дебиторской и кредиторской задолженности между предприятиями агрохолдинга.

Последующим этапом консолидированного учета является элиминирование взаиморасчетов между предприятиями агроформирования. Для этого составляются трансформационные таблицы на основе информации, агрегированной на аналитических счетах, приспособленных для целей консолидированного учета. В трансформационных таблицах, которые являются специфическими регистрами аналитического учета, проводятся корректировочные записи методом "красное сторно", позволяющие устранить взаиморасчеты между предприятиями консолидированной группы.

Совокупная информация о внешней дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга находит отражение в формах консолидированной отчетности. Особое значение в раскрытии информации о дебиторской и креди-

торской задолженности агрохолдинга имеют приложения и примечания к консолидированному финансовому отчету.

В ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организаций" понятия приложений и примечаний даны не четко. Придерживаясь международных концепций финансовой отчетности, и принимая во внимание структуру и порядок составления российской стандартизированной формы №5 "Приложение к бухгалтерскому балансу", утвержденной приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н, информацию о внешней дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга представим в следующем виде:

- детализация показателей консолидированного баланса о внешней дебиторской и кредиторской задолженности в приложении к консолидированному балансу;

- дополнительная информация описательного характера, позволяющая раскрыть экономическую взаимосвязь между участниками агрохолдинга, будет отражена в примечаниях к консолидированному финансовому отчету.

В форме №5 "Приложение к бухгалтерскому балансу" предусмотрен раздел "Дебиторская и кредиторская задолженность", однако в стандартном варианте задолженность представлена в виде консолидированного показателя. Пользователям консолидированной отчетности зачастую важно знать, по каким конкретно предприятиям холдинга и в каких размерах возникла та или иная задолженность. Мы предлагаем детализировать данную форму путем раскрытия информации в примечаниях к консолидированной отчетности с использованием системы кодировки.

Приказом Минфина РФ от 29.04.2008 г. утверждено и введено новое ПБУ 11/2008 "Информация о связанных сторонах". Несмотря на то, что в ПБУ 11/2008 напрямую не указано его распространение на консолидированные группы предприятий, участники агрохолдинга могут быть признаны связанными сторонами и применять данный стандарт при раскрытии информации в примечаниях к консолидированному отчету.

Так же считаем целесообразным дополнить информацию о дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга описанием структуры агрохолдинга и экономического взаимодействия всех участников.

Третья группа проблем связана с определением структуры центров расчетов агрохолдинга, анализом и контролем дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга. Результативность финансового контроля в агрохолдинге зависит от структуры и функций центров расчетов. В диссертации предложено выделение в группе взаимосвязанных предприятий центров финансового учета расчетов (ЦФУР) и центра консолидированного учета расчетов (ЦКФУР). Выделение ЦКФУР на базе материнской компании позволяет снизить управленческие затраты, более качественно и целесообразно аккумулировать и распределять финансовые ресурсы консолидированной группы, и что особенно важно осуществлять ведение консолидированного учета внешних и взаимных расчетов.

Основными функциями ЦКФУР материнской компании, занимающейся ведением консолидированного учета расчетов агрохолдинга, являются разработка методологии консолидированного учета; составление единой учетной политики агрохолдинга, которая соответствовала бы задачам индивидуального учета и консолидированного (методы и способы оценки отдельных учетных объектов, разработка первичных и сводных бухгалтерских документов и документооборота, составление рабочего плана счетов и комментариев по его применению, формы внутренней и внешней финансовой отчетности); определение порядка транспортировки данных индивидуального учета предприятий агрохолдинга в единую базу данных; формирование трансформационной модели и осуществление элиминирования учетных данных; составление интегральных инвентарных описей имущества агрохолдинга; консолидация финансовой отчетности, приложений и пояснений к ней.

Структурной единицей ЦКФУР так же является служба внутреннего контроля и анализа. Эта служба имеет следующие особенности: организуется по инициативе руководства; полученная информация предназначена для удовлетворения потребностей управляющего персонала; затраты по содержанию внутреннего аудита берет на себя организация.

Основными задачами службы внутреннего контроля и анализа являются поддержание единой учетной политики агрохолдинга; соблюдение методологии консолидированного учета; текущая проверка индивидуального учета отдельных предприятий интегрированного агрообъединения на соответствие нормам законодательства РФ; оказание консультационных услуг бухгалтерским службам дочерних предприятия консолидированной группы по ведению учета и составлению индивидуальной отчетности; анализ финансовой отчетности предприятий консолидированной группы и консолидированной отчетности агрохолдинга.

Исходя из логики функционирования агрохолдинга и управленческих целей, аналитические процедуры разделены на анализ внешней дебиторской и кредиторской задолженности и внутрихолдинговой.

Важным показателем качества внешней дебиторской задолженности агрохолдинга является прогнозирование ее денежной составляющей.

Для любого хозяйствующего субъекта более предпочтительным является погашение задолженности покупателей в виде денежных средств.

В диссертации обосновано, что показатель инкассации дебиторской задолженности позволяет не только оценить качество дебиторской задолженности агрохолдинга, но и прогнозировать денежные потоки консолидированной группы предприятий.

Аналитическое значение показателей дебиторской и кредиторской задолженности не исчерпывается чисто финансовыми целями: определения операционного и финансового циклов, деловой активности, финансово-эксплуатационных потребностей и т.д.

Процентное значение доли внутрихолдинговой дебиторской и кредиторской задолженности в сумме сводных показателей, рассчитываемое по фор-

мулам (1) и (2), позволяет определить уровень производственно - хозяйственной интеграции предприятий консолидированной группы.

$$ПИ(Д) = \frac{ДЗ(вн)}{ДЗ(с)} \times 100\% \quad (1)$$

где: *ПИ(Д)* - показатель интеграции, определяемый по уровню дебиторской задолженности; *ДЗ(с)* - сумма дебиторской задолженности в сводном балансе агрохолдинга; *ДЗ(вн)* - сумма внутренней дебиторской задолженности, определяемая по данным аналитических счетов консолидированного учета.

$$ПИ(К) = \frac{КЗ(вн)}{КЗ(с)} \times 100\% \quad (2)$$

где: *ПИ(К)* - показатель интеграции, определяемый по уровню кредиторской задолженности; *КЗ(с)* - сумма кредиторской задолженности в сводном балансе агрохолдинга; *КЗ(вн)* - сумма внутренней кредиторской задолженности, определяемая по данным аналитических счетов консолидированного учета.

Проведенные исследования в агрохолдингах Волгоградской области позволили сделать вывод о том, что в агрообъединениях с высокой степенью производственной интеграции и централизованным финансовым управлением данные показатели имеют значение более 50%. Следовательно, рост показателей интеграции означает усиление внутривнутрихозяйственных связей между предприятиями консолидированной группы или включение нового участника агрохолдинга, снижение - констатирует факт дезинтеграции или выбытия отдельных предприятий агрообъединения.

Основной задачей анализа внутренней дебиторской и кредиторской задолженности холдинговой структуры является представление аналитической информации о торговых и кредитных операциях между предприятиями группы с целью урегулирования взаиморасчетов между участниками агрообъединения, и оптимизация уровня дебиторской и кредиторской задолженности отдельных организаций консолидированной группы для повышения показателей их платежеспособности и ликвидности. Данная цель преследуется, прежде всего, в отношении агропредприятий холдинга, т.к. сельхозтоваропроизводители являются основными кредитозаемщиками в банковском секторе.

Внутренний контроль и анализ внутривнутрихолдинговых расчетов позволяет оптимизировать движение денежных и товарных потоков между участниками консолидированной группы с целью обеспечения более равномерного финансирования текущей деятельности агрохолдинга, достижение приемлемого уровня рентабельности всех его участников.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Абзалилов Ю.Д. Консолидированный учет дебиторской и кредиторской задолженности в агрохолдингах/ Абзалилов Ю.Д. // Экономический вестник Ростовского государственного университета, 2009. - т. 7, №2 (часть 3) 0,3 п.л.

2. Абзалилов Ю.Д. Предмет и метод консолидированного учета/ Абзалилов Ю.Д. // Вестник ГУУ, 2010. - вып. №5 - 0, 6 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. Абзалилов Ю.Д. Роль экономического анализа в управлении дебиторской задолженностью/ Абзалилов Ю.Д.// Сборник: Молодежь и экономика: новые идеи и решения I Васюнинские чтения.: Изд-во ВГСХА, Волгоград, 2006.- 0,3 п.л.

4. Абзалилов Ю.Д. Совершенствование учета расчетных операций ЗАО "Агрофирма "Восток" с различными дебиторами и кредиторами/ Абзалилов Ю.Д.// Сборник: Молодежь и экономика: новые идеи и решения: Изд-во ВГСХА, Волгоград, 2007.- 0,3 п.л.

5. Абзалилов Ю.Д. Реформы АПК. Переход на рыночные отношения./ Абзалилов Ю.Д.//Сборник: Молодежь в науке - 2007: Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, г. Горки, 2007 - 0,4 п.л.

6. Абзалилов Ю.Д. Отражение состояния дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга в консолидированной финансовой отчетности/ Абзалилов Ю.Д.// Сборник научных статей: Нижневолжское научное издательство, г. Волгоград, 2010 г. - 0,8 п.л. п.л.

7. Абзалилов Ю.Д. Документальное оформление расчетных операций в агрохолдинге/ Абзалилов Ю.Д.// Материалы научной сессии, г. Волгоград, 26-29 апреля 2010 г. - Вып.6:Мировая экономика и финансы. -Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2010 - 0,8 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 13.05.10г

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 246

Формат 60x84 ¹/₁₆

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр

Саратовского государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

