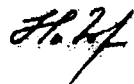


0 - 499054

На правах рукописи



ГОРШКОВА Наталья Валерьевна

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ
КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ В АГРОПРОДОВОЛЬСТВЕННЫХ
ХОЛДИНГАХ**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук**

Волгоград - 2012

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

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

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Степаненко Елена Ивановна,
Российский государственный заочный аграрный
университет, профессор кафедры
бухгалтерского учета;
- д-р экон. наук
Бурлакова Ольга Владимировна,
Оренбургский государственный университет,
профессор кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита;
- д-р экон. наук, профессор
Плотников Виктор Сергеевич,
Балаковский институт экономки и бизнеса
(филиал) Саратовского государственного
социально-экономического университета,
профессор кафедры бухгалтерского учета и
финансов.

Ведущая организация - Ростовский государственный экономический
университет - РИНХ.

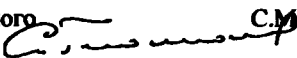
Защита состоится 30 октября 2012 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государственного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 16 сентября 2012 года.

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

С.М. Богомолов



НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000808981

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Экономические преобразования в агропродовольственном секторе России направлены на формирование и развитие цивилизованных рыночных отношений, на создание условий эффективного функционирования трансформационных и трансакционных факторов производства, в том числе информационного фактора. Одной из тенденций интеграционного процесса в аграрной сфере является образование крупных холдинговых структур. Причины их распространения заключаются в возможности уменьшения в группе взаимосвязанных предприятий рисков потери собственности, выполнения последовательных этапов технологического процесса, проявления эффектов масштаба и мультипликативных эффектов корпоративной собственности, оптимизации налогообложения.

Интегрированные структуры в агропродовольственном секторе экономики (агропродовольственные холдинги) за прошедшие несколько лет расширили масштабы, географию своей деятельности, отраслевую специализацию, распространив сферу интересов не только на традиционно высокорентабельные отрасли сельского хозяйства (зерновое производство, подсолнечник), но и на отрасли животноводства с высокой краткосрочной отдачей на вложенный капитал (птицеводство, свиноводство). В настоящее время агропродовольственные холдинги России дают более половины объема всего товарного производства сельхозпродукции, их производственная политика строится на рыночной идеологии бизнеса, новых технологиях и новом менеджменте. Увеличение числа агропродовольственных холдингов в российском сельском хозяйстве, расширение масштабов их деятельности, повышение их активности, как в географическом разрезе, так и в отраслевом, подтверждает тот факт, что это не краткосрочное явление.

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

Однако государственной поддержки в восстановлении природных, материальных и человеческих ресурсов еще не достаточно для эффективной производ-

ственной деятельности сельскохозяйственных организаций, необходимо более активно задействовать трансакционные факторы: институциональный, организационный и особенно информационный, способный стать акселератором ускоренного развития всех других факторов сельскохозяйственного производства.

Для агропродовольственных холдингов развитие информационного фактора сельскохозяйственного производства во многом сдерживается отсутствием системного консолидированного учета и достоверной информационно емкой консолидированной отчетности.

Несмотря на широкое распространение агропродовольственных холдингов, в большинстве из них присутствуют только отдельные элементы консолидированного управленческого учета, основанные на трудоемком процессе сбора локальной учетной информации участников агрообъединения. Многообразие организационно-правовых форм, видов производственно-финансовой деятельности, налоговых режимов предприятий агропродовольственных холдингов, их территориальная удаленность, дефицит профессиональных учетных работников, существенно затрудняют формирование консолидированных показателей деятельности взаимосвязанных предприятий, необходимых для текущего и стратегического управления, повышения инвестиционной привлекательности.

Производственно-финансовая интеграция предприятий аграрного сектора экономики, основанная на общей собственности, делает необходимой научную разработку методологии консолидированного учета, его общих принципов, методов, правил формирования отчетности консолидированной группы и частных методик, отражающих специфику агропродовольственной отрасли.

Степень разработанности проблемы. Большой вклад в развитие теории бухгалтерского учета внесли отечественные и зарубежные ученые О. Абат, Х.Андерсон, Й. Бетге, Н.А. Блатов, Д. Блейк, М.Ф. Ван Бреда, А.М. Галаган, Ф.В. Езерский, Д. Колдуэлл, М.И. Кутер, М.Х.Б Мэтьюс, Б.Нидлз, В.Ф. Палий, М.Р. Перера, Дж. Риса, А.П. Рудановский, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, Э.С. Хендриксен, И.Ф. Шерр, Р. Энтони и другие. Видам бухгалтерского учета посвящены теоретические работы Т.Джонсона, Р. Каплана, Ч. Хорнгрена. В России понятие дифференциации учета было введено А.Н. Кузьминским и В.В. Салко, и затем развивалось в работах Я.В. Соколова, В.И. Подольского, В.Ф. Палия, К.Н. Нарibaева и других.

Разработке методологии российского бухгалтерского учета и становлению его как системы научных знаний посвящены труды А.Ф. Аксененко, А.С. Бакаева, П.С. Безруких, И.Н. Богатой, С.М. Бычковой, М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьмана, В.А. Гильде, Н.М. Заварихина, В.Б.Ивашкевича, З.В. Кирьяновой, Н.П. Кондракова, А.Н. Кузьминского, Н.Т. Лабынцева, А.Д. Ларионова, А.Ш. Маргулиса, Е.А. Мизиковского, П.П. Новиченко, И.В. Петровой, М.З. Пизенгольца, Л.И. Хоружий, Н.Г. Чумаченко и других отечественных ученых.

Особенности современных интегрированных структур, влияющие на постановку учета и формирование консолидированной отчетности отражены в работах О.В. Бурлаковой, Т.В. Козловой, В.Д. Новодворского, А.А. Матвеева, В.С. Плотникова, С.П. Пучковой, В.П. Суиц, Л.З. Шнейдмана, в том числе спе-

цифика учета в аграрных формированиях освещена Д.Г. Бадмаевой, С.М. Бычковой, И.Е. Глушковым, А.В. Глушенко, А.Ф. Дятловой, Т.В. Кисилевым, С.В. Козьменковой, Г.М. Лисович, С.К. Матальцкой, А.П. Михалевич, П.Я. Папковской, Л.В. Перекрестовой, М.З. Пизенгольцем, Р.Н. Расторгуевым, Е.И. Степаненко и другими.

Важными для развития методологии формирования финансовой отчетности и ее анализа явились исследования М.И. Баканова, Л.А. Бернштейна, П. Герстнера, Л.В. Донцовой, К. Друри, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, Н.А. Кипарисова, В.В. Ковалева, М.В. Мельник, Ж. Ришара, Дж. Фостера, П. Фридмана, Ч.Т. Хорнгрена, А.Д. Шеремета и ряда других учетных.

Несмотря на значимость представленных работ, большинство из них не ставят задачу формирования теории консолидированного учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета и отрасли научных знаний, и развивают отдельные положения Международных стандартов финансовой отчетности, посвященных проблемам составления консолидированной отчетности. Те же работы, которые дают практические рекомендации, не отражают специфики консолидации отчетности предприятий в отдельных отраслях отечественной экономики. Так, до сих пор отсутствуют методические рекомендации для составления консолидированной финансовой отчетности для агропродовольственных холдингов.

Актуальность темы, степень ее научной разработки и практической значимости определили выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.

Цель диссертационного исследования. Основной целью работы стало теоретическое и методологическое обоснование консолидированного учета, как самостоятельного вида бухгалтерского учета и разработка отраслевых методик формирования консолидированной финансовой отчетности в агропродовольственных холдингах.

Задачи исследования. В соответствии с целью диссертационного исследования автором поставлены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- доказать влияние интеграционных процессов в сельском хозяйстве на возникновение новых объектов бухгалтерского наблюдения в агропродовольственных холдингах;
- привести существенные аргументы для формирования консолидированной отчетности в системном консолидированном финансовом учете;
- представить генезис консолидированного учета как нового учетного кластера;
- комплексно представить объекты, предмет, метод и специальные приемы консолидированного финансового учета;
- разработать модель информационного взаимодействия внутри агропродовольственного холдинга;
- предложить алгоритм постановки и ведения консолидированного финансового учета в агропродовольственных холдингах;

- адаптировать для целей консолидированного финансового учета первичные документы, регистры, конструкции бухгалтерских счетов и представить их корреспонденцию;

- разработать методику составления консолидированной финансовой отчетности агропродовольственного холдинга;

- гармонизировать учет специфических объектов агропродовольственного холдинга с требованиями Международных стандартов учета и финансовой отчетности;

- показать возможности консолидированной финансовой отчетности как информационного базиса усиления контрольной и аналитической функций бухгалтерского учета и представить особенности методики финансового анализа консолидированной финансовой отчетности агропродовольственного холдинга.

Предметом исследования в диссертационной работе выступила существенная для составления консолидированной финансовой отчетности совокупность информационных фактов о взаимодействии участников агропродовольственных холдингов.

Объектом исследования была выбрана современная учетная практика агропродовольственных холдингов.

Теоретическую базу диссертационного исследования составили труды отечественных и зарубежных авторов по бухгалтерскому учету, контролю и анализу, программные разработки Совета по международным стандартам финансовой отчетности, 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", "единичное", "форма" и "содержание". Использованы частнонаучные методы: экономико-статистические, расчетно-конструктивные и экономико-математические.

Информационной базой работы послужили методические и инструктивные материалы Министерства финансов РФ по вопросам бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, статистические и аналитические материалы Комитета по сельскому хозяйству Волгоградской области, данные проводимых рейтингов Всероссийского института аграрных проблем и информатики им. А.А. Никонова (ВИАПИ им. А.А. Никонова) Российской академии сельскохозяйственных наук, документы и отчетность предприятий, входящих в агрохолдинговые структуры, факты, опубликованные в научной литературе и периодической печати, собственные расчеты автора.

Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

1. Выдвинут тезис о возникновении (в связи с интеграционными процессами в сельском хозяйстве) новых объектов бухгалтерского наблюдения в крупных сельскохозяйственных организационных структурах - расчетов по внутрихолдинговым операциям, связанным с централизованным финансированием, использованием трансфертного ценообразования в пределах микрорынка агрокор-

порации; консолидированной прибыли; консолидированного собственного капитала, величина которого зависит от видов инвестирования материнской компании в дочерние и зависимые предприятия и видов применяемых оценок при слиянии и приобретении.

2. Приведены существенные аргументы и сформулированы основания для формирования новой идеологии составления консолидированной финансовой отчетности в системном консолидированном финансовом учете: широкий круг внешних и внутренних пользователей отчетности, разнообразие информационных запросов (цели управления, внешнего контроля, агентские отношения, статистическое наблюдение и другие), постоянно растущие требования к качеству результатной информации, объективные процессы гармонизации с МСФО.

3. Представлен генезис консолидированного учета как сформировавшегося в процессе дифференциации и интеграции видов бухгалтерского учета нового учетного кластера, в котором агрегируется информация финансового, управленческого и налогового учета о фактах хозяйственной жизни группы юридически самостоятельных лиц как единого экономического субъекта.

4. Дана системная характеристика объектов консолидированного финансового учета, его предмета, метода; специальных приемов и внутрихолдинговых стандартов формирования показателей консолидированной финансовой отчетности. При этом: к числу объектов консолидированного финансового учета отнесены совокупные активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыль группы взаимосвязанных организаций, имеющие разный порядок отражения в отчетности отдельных предприятий и отчетности консолидированной группы; под его предметом понимается информация о взаимодействии предприятий холдинговой структуры, существенная для консолидации учетных данных, отражающих участие в активах, обязательствах, капитале, доходах, расходах и прибыли; метод трактуется как бухгалтерское моделирование информационного образа группы как единого экономического субъекта.

5. Разработана принципиальная модель информационного взаимодействия внутри агропродовольственного холдинга на основе разделения функций ведения финансового, управленческого и налогового видов учета локальными бухгалтериями участниками взаимосвязанной группы и функций консолидации центром консолидированного учета бухгалтерии материнской компании.

6. Обоснован алгоритм последовательного осуществления взаимосвязанных стадий постановки и ведения консолидированного финансового учета в агропродовольственных холдингах, предполагающий выделение транзакционной стадии (институциональное, организационное, информационное обеспечение) и трансформационной стадии (процесс от регистрации фактов хозяйственной жизни отдельных предприятий консолидированной группы до составления консолидированного отчета).

7. Разработана система адаптированных для целей консолидированного финансового учета первичных документов, регистров, конструкций синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов, призванных обеспечить более полное отражение информации о внешних и внутренних операциях с активами, обяза-

тельствами и капиталом в агропродовольственных холдингах. Дана корреспонденция счетов консолидированного финансового учета.

8. Представлены альтернативные методики формирования консолидированной финансовой отчетности агропродовольственных холдингов - трансформационная методика и методика, основанная на системном консолидированном финансовом учете. Разработаны необходимые для реализации предложенных методик пошаговые алгоритмы первичной и последующей консолидации отчетных данных локальных бухгалтерий, регистры, обеспечивающие системное отражение объектов консолидации, и усовершенствованные формы консолидированного баланса и консолидированного отчета о прибылях и убытках, приложения, повышающие информационную емкость отчетности.

9. Предложено оценивать имущество и капитал агропродовольственного холдинга по справедливой стоимости, и разработан комплекс мероприятий по совершенствованию учета биологических активов, а также по отражению в учете оценочных резервов, связанных с риском неопределенности хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, что в совокупности отвечает основополагающим требованиям международных стандартов учета и отчетности.

10. Разработана система практических рекомендаций по использованию информационного базиса консолидированной финансовой отчетности агропродовольственных холдингов в целях развития контрольной и аналитической функций бухгалтерского учета и, в частности: дополнены известные методики финансового анализа разделом анализа внутрихолдинговых расчетов (по данным приложений и пояснений к отчетности), позволяющим оценить интенсивность внутренних взаимодействий, монетизацию расчетов, участие взаимосвязанных организаций в формировании добавленной стоимости; разработаны внутрихолдинговые стандарты "Внутренний контроль эффективности организации и ведения консолидированного учета", "Внутренний контроль качества отчетной информации".

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость диссертационной работы заключается в приращении научного знания в сфере эволюции бухгалтерского учета, дифференциации и интеграции его видов, теоретическом обосновании нового учетного кластера консолидированного учета, что позволяет впервые комплексно представить методологию системного формирования консолидированной финансовой отчетности.

Практическая значимость исследования состоит в разработке методических и практических рекомендаций по организации и ведению системного консолидированного финансового учета, составлению консолидированной финансовой отчетности на различных этапах интеграции агропродовольственных холдингов и ее анализа.

Реализация содержащихся в диссертации выводов и рекомендаций позволит повысить качество результатной информации для всех заинтересованных пользователей.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования докладывались и получили одобрение на научных

конференциях всех уровней, проходивших в 2000-2012 гг. в Волгограде, Москве, Санкт-Петербурге, Новосибирске, Махачкале, Воронеже, Сочи, Одессе, Кишиневе, Праге.

По результатам исследования автором опубликовано 68 работ общим объемом 148,5 п.л., из них 102,2 п.л. авторских, в том числе 4 монографии и 16 статей общим объемом 11,5 п.л. (10,2 п.л. авторских) в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

Отдельные предложения и рекомендации научной работы внедрены в практику экономической работы Министерства сельского хозяйства Волгоградской области, учетно-аналитическую работу агропродовольственных холдингов Волгоградской области "Гелио-Пакс", "Новоаннинский", "Волго-Дон".

Результаты исследования используются кафедрой учета, анализа и аудита Волгоградского государственного университета, кафедрой финансов и бухгалтерского учета Волжского института экономики, педагогики и права, кафедрой экономического анализа и финансов Волгоградского государственного аграрного университета, кафедрой финансов и кредита Волгоградского государственного архитектурно-строительного университета в преподавании учебных дисциплин "Бухгалтерский учет", "Бухгалтерский (финансовый) учет", "Бухгалтерская (финансовая) отчетность", "Международные стандарты учета и финансовой отчетности", "Анализ финансовой отчетности", "Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности".

Практическое использование результатов исследования подтверждено справками о внедрении.

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

Введение

1. Теоретические основы формирования консолидированной финансовой отчетности в системе бухгалтерского учета интегрированных формирований

1.1. Информационные потребности пользователей консолидированной финансовой отчетности в условиях генезиса интеграционных процессов в аграрном секторе экономики РФ

1.2. Консолидированный учет как практическая деятельность и научная дисциплина

1.3. Предмет, метод, объекты и нормативное регулирование консолидированного финансового учета

2. Методология консолидированного финансового учета в агропродовольственных холдингах

2.1. Модель информационного взаимодействия в агропродовольственных холдингах

2.2. Этапы постановки консолидированного финансового учета в группе взаимосвязанных предприятий

2.3. Документирование фактов хозяйственной деятельности интегрированных агроформирований

3. Синтетический и аналитический учет фактов хозяйственной деятельности агропродовольственных холдингов

- 3.1. Консолидированный финансовый учет расчетных операций
- 3.2. Особенности консолидирования собственного капитала
- 3.3. Определение консолидированной прибыли агропродовольственного холдинга как учетного объекта
4. Консолидированная финансовая отчетность агропродовольственных холдингов
- 4.1. Составление консолидированной финансовой отчетности трансформационным методом в процессе образования агропродовольственных холдингов
- 4.2. Системное моделирование показателей консолидированной финансовой отчетности действующих агроформирований
- 4.3. Адаптация консолидированной финансовой отчетности агропродовольственных холдингов к требованиям МСФО
5. Контроль и анализ деятельности агропродовольственного холдинга на основе данных консолидированного финансового учета и отчетности
- 5.1. Контрольно-аналитическая функция консолидированного финансового учета и отчетности
- 5.2. Анализ внутренней и внешней задолженности агропродовольственного холдинга

Заключение

Библиографический список

Приложения

Работа изложена на 348 страницах, содержит 46 таблиц, 39 рисунков, 23 приложения и список литературы из 340 наименований.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Результаты диссертационного исследования представлены в пяти группах взаимосвязанных между собой научно-практических проблем.

Первая группа проблем связана со становлением теоретических основ формирования консолидированной отчетности в системе бухгалтерского учета интегрированных формирований.

Генезис интеграционных процессов в аграрном секторе экономики России привел к созданию сложных агропродовольственных комплексов в форме холдингов.

Необходимость их создания определялась задачами сохранения существующей технологической базы, без опоры на жесткие административные меры, на основе финансового единства сложных производственных комплексов. Единая финансовая база, присущая холдинговым структурам, необходима для осуществления общей научно-технической и инвестиционной политики и для координации производственно-хозяйственной деятельности на основе единого информационного пространства.

Обеспечение информационных потребностей пользователей консолидированной отчетности агропродовольственных холдингов является одним из самых сложных, так как агропродовольственный холдинг - это организационно-экономическая структура, включающая в себя не только сельхозпроизводителей, но и организации, занимающиеся обслуживанием сельскохозяйственного производства - элеваторы, автопредприятия, охранные предприятия, заготови-

тельные организации, торговые дома, научно-исследовательские лаборатории, имеющие отраслевую специфику учета, отчетности, налоговых режимов.

В центре холдинговой структуры стоит материнская компания, которая выступает как балансодержатель, а, следовательно, ее основными функциями являются аккумулярование и распределение конечного финансового результата агроформирования. Более того каждый участник агропродовольственного холдинга выступает как самостоятельное юридическое лицо, имеет свою обособленную учетную систему, обязан составлять и предоставлять индивидуальную финансовую и налоговую отчетность. Все хозяйственные операции между участниками холдинга, связанные с перемещением активов и капитала, и направленные на достижение общих управленческих целей холдинговой структуры, должны соответствовать правовым нормам, действующим на территории Российской Федерации, следовательно, множественность информационных потребностей пользователей, обусловленная различиями организационно-правовых форм, производственных целей, учетных объектов, налогообложения отдельных участников агрообъединения существенно затрудняют моделирование информационного пространства агропродовольственного холдинга как единого экономического субъекта. В связи с этим требуется теоретическое осмысление и разработка для интегрированных формирований, в том числе агропродовольственных холдингов, методологии консолидации новых специфических учетных объектов: расчетов по внутрихолдинговым операциям, связанным с централизованным финансированием, использованием трансфертного ценообразования в пределах микрорынка агрокорпорации; консолидированной прибыли, консолидированного собственного капитала, величина которого зависит от видов инвестирования материнской компании в дочерние и зависимые предприятия и видов применяемых оценок при слиянии и приобретении.

Появление консолидированного учета как информационной системы явилось закономерным результатом генезиса видов бухгалтерского учета и практики корпоративного управления.

Возникновение нового вида учета как сферы практической деятельности (счетоводства), как правило, намного предшествует формированию самостоятельной отрасли знаний, науки о нем с имманентной этой учетной теории проблематикой. Учитывая тот факт, что консолидированный учет является информационной и организационной системой, к исследованию механизма его возникновения и развития применен инструментарий системного подхода.

Развитие системы связано с ее усложнением, с ростом ее многообразия. Дифференциация - это стремление системы к структурному и функциональному разнообразию элементов, которое обеспечивает не только условия возникновения и разрешения противоречий, но и определяет способность системы быстро приспосабливаться к меняющимся условиям существования (чем больше многообразия, тем выше устойчивость).

Дифференциация учета по функциональному признаку в настоящее время определяется трансформацией структуры рыночной экономики, характеризующейся возникновением сложных интегрированных корпоративных структур. Данная тенденция сопровождается изменением информационных потоков с

вертикального или горизонтального направлений на более сложные формы информационного взаимодействия. Поэтому, с точки зрения эволюционного подхода к дальнейшей дифференциации и финансового, и управленческого, и налогового учета, появление нового вида учета закономерно по следующим причинам: переориентация хозяйственных субъектов на сложные межхозяйственные связи; усиление противоречий интересов участников экономических отношений; наращивание информационных запросов внешних и внутренних пользователей; многообразие информационных потребностей и требований к качеству результатной информации.

Более 10 лет назад в учетной практике российских предприятий возникла потребность в консолидированной отчетности. На протяжении этих лет многие исследователи рассматривали данный вид отчетности как разновидность финансовой отчетности, имеющую свои специфические назначение и приемы. В большинстве теоретических исследований представлена методология только консолидированной финансовой отчетности, причем она не всегда строится на идее системной консолидации учетных данных. Однако, бухгалтерская отчетность какого-либо вида учета является элементом его метода, и консолидированную отчетность необходимо рассматривать в контексте системного моделирования хозяйственных процессов в холдинговых структурах, то есть как результат консолидированного финансового учета, консолидированного управленческого учета, консолидированного налогового учета.

Для этого уже созданы предпосылки, поскольку наряду с консолидированным финансовым учетом в холдинговых компаниях развивался управленческий учет (стратегическое планирование, разработка трансфертного ценообразования, построение консолидированных бюджетов и т.д.).

В процессе реформирования налоговой системы РФ принят Федеральный закон от 16 ноября 2011 г. №321-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков". Данный закон определяет порядок создания консолидированных групп налогоплательщиков, сумму их совокупных активов, доходов, расходов и финансовых результатов, подлежащих налогообложению. Вступление в силу данного закона означает развитие нового учетного направления - консолидированного налогового учета.

Эволюционирование бухгалтерского учета в условиях создания интеграционных формирований представлено на Рис. 1.

В диссертации представлена авторская идея о том, что в системе бухгалтерского учета финансовый, управленческий и налоговый учет разделены на подвиды: локальный учет, моделирующий хозяйственные процессы в рамках организации - отдельного юридического лица, и консолидированный учет, позволяющий представить информационную модель группы взаимосвязанных предприятий, являющихся отдельными юридическими лицами, но связанные общей собственностью.

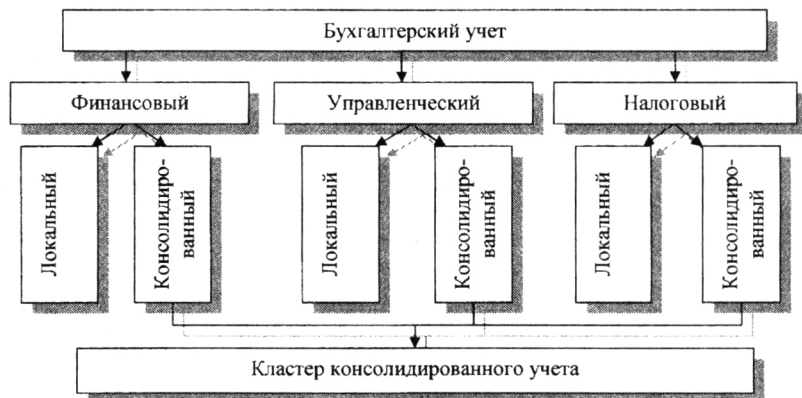


Рис. 1. Дифференциация бухгалтерского учета на современном этапе

Консолидированный финансовый, управленческий и налоговый учет образуют новый отдельный учетный кластер. Дано его авторское определение: "Кластер консолидированного учета представляет собой взаимосвязанное отражение и агрегирование учетной информации о фактах хозяйственной жизни консолидированной группы юридически самостоятельных лиц, представленных в системе финансового, управленческого и налогового учета как единый экономический субъект".

Консолидированный финансовый учет - это подвид бухгалтерского финансового учета, моделирующий информационный образ имущественного и финансового состояния консолидированной группы предприятий.

Консолидированный учет, в отличие от локального, не имеет сформированной теории и единых, общепризнанных категорий, что необходимо для выделения его в отрасль научных знаний.

Развивая теорию консолидированного финансового учета как отрасли научных знаний, автор диссертации определил его объекты, предмет и метод.

Объектами консолидированного финансового учета выступают активы, капитал, доходы, расходы, прибыль и обязательства, которые имеют разный порядок отражения в отчетности отдельных предприятий и отчетности консолидированной группы.

Исходя из информационной природы бухгалтерского учета и приоритетности информационной функции каждого его вида, предмет консолидированного финансового учета определен в диссертации как информация о взаимодействии предприятий холдинговой структуры, существенная для консолидации учетных данных, отражающих участие в активах, обязательствах и капитале.

Под методом консолидированного финансового учета предложено понимать бухгалтерское моделирование информационного образа группы как единого экономического субъекта. Элементами метода выступают: специфические первичные бухгалтерские документы, позволяющие разделять внешнее и внутреннее перемещение активов; составление сводных инвентаризационных описей,

основанных на интегральном подходе; оценка активов, базирующаяся на разграничении фактической себестоимости учетных объектов и "надбавки к себестоимости" на уровне рентабельности по внутрихолдинговым операциям; составление консолидированного отчета по принципам трансформации и элиминирования учетных данных.

Философия счетоведения базируется на понятиях объекта, предмета, метода, тогда как в основу современного счетоводства положены нормативно-правовые акты, регулирующие процесс учета и составления отчетности в организациях.

Принимая во внимание основные положения новых федеральных законов №402-ФЗ "О бухгалтерском учете" и №208-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности", на современном этапе реформирования бухгалтерского учета в России в дополнение к существующим уровням методологического регулирования составления бухгалтерской отчетности в диссертации предложена их детализация по двум мезоуровням (Таблица 1).

Таблица 1. Стандарты, регулирующие методологию формирования консолидированной финансовой отчетности в Российской Федерации

Уровни стандартизации	Стандарты бухгалтерского учета	Нормативные документы
Мегауровень	Международные стандарты учета и финансовой отчетности	IAS 10 "Консолидированная финансовая отчетность", IAS 31 "Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности", IFRS 12 "Раскрытие информации о долях участия в других компаниях", IAS 28 "Учет инвестиций в ассоциированные компании", IAS 21 "Влияние изменения валютных курсов"
Макроуровень	Национальные (федеральные) стандарты	Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)
Мезоуровень 1	Отраслевые стандарты	Методические рекомендации по бухгалтерскому учету для организаций различных отраслей
Мезоуровень 2	Внутрихолдинговые (внутрикорпоративные) стандарты	Единая учетная политика холдинга, внутренние стандарты качества отчетной информации, контроля эффективности организации и ведения бухгалтерского учета
Микроуровень	Внутренние стандарты организации	Учетная политика организации

Мезоуровень 2 включает внутрихолдинговые (внутрикорпоративные) стандарты, определяющие требования к организации и ведению бухгалтерского учета в периметре группы взаимосвязанных предприятий и направленные на урегулирование составления консолидированной финансовой отчетности холдинга. В настоящий момент отсутствуют единые рекомендации для разработки данных стандартов бухгалтерского учета интегрированных структур.

Необходимость составления консолидированной финансовой отчетности в агропродовольственных холдингах обусловлена целями внешних и внутренних

пользователей финансовой отчетности. Внутренними пользователями консолидированной финансовой отчетности выступают топ-менеджеры и сотрудники отделов финансово-экономического департамента агропродовольственного холдинга, внешними пользователями являются собственники, экономические партнеры (инвесторы, банки, предоставляющие кредитные ресурсы агрообъединению как корпоративному заемщику, и др.) и научно-исследовательские организации, занимающиеся обработкой статистических данных для научных целей. Систематизация информационных запросов внешних и внутренних пользователей консолидированной финансовой отчетности приведена в Таблице 2.

Таблица 2. Информационная нагрузка форм консолидированной финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей

Внутренние пользователи	Внешние пользователи		
	собственники	экономические партнеры	научно-исследовательские организации
Консолидированные баланс и отчет о прибылях и убытках			
Информация об имущественном и финансовом положении консолидированной группы, необходимая в целях управления	Информация о консолидированной прибыли и ее использовании	Информация, необходимая для анализа ликвидности, финансовой устойчивости и платежеспособности	Информация, необходимая для позиционирования холдинговой компании на рынке
Консолидированный отчет о движении денежных средств			
Информация, необходимая для прогнозирования и анализа денежных потоков, для обеспечения централизованного финансирования предприятий холдинга		Информация, необходимая для контроля за исполнением прогнозного поступления денежных средств на банковские счета	
Расшифровка внутренней и внешней дебиторской и кредиторской задолженности			
Информация, необходимая для осуществления текущего управления дебиторской и кредиторской задолженностью холдинга и координации внутригрупповых расчетов			
Сегментарная отчетность			
Информация, позволяющая оценить качество управления в отдельных предприятиях холдинга			

Вторая группа проблем связана с разработкой методологии консолидированного финансового учета в агропродовольственных холдингах.

Для разработки системы учетно-аналитического обеспечения производственно-финансовой деятельности в диссертации представлены принципы и схемы экономического и информационного взаимодействия участников агропродовольственного холдинга.

Анализ организационной структуры функционирующих агропродовольственных холдингов позволяет их характеризовать как вертикально-интегрированные смешанного типа. И как любая сложная система интегрированное формирование имеет выделенные в ней базовые звенья, отражающие направленность предпринимательской деятельности, функциональную связь и взаимообусловленность ее элементов.

Централизация учетной и финансовой служб (финансово-экономический департамент) позволяет снизить управленческие затраты, более качественно и целесообразно аккумулировать и распределять финансовые ресурсы корпоративной семьи, и что особенно важно осуществлять ведение консолидированного финансового учета. Необходимым условием эффективной работы частично децентрализованной учетно-финансовой службы является единая для всех предприятий холдинга учетная политика. Для организационного и методического обеспечения формирования консолидированной финансовой отчетности в диссертации предложена внутрихолдинговая стандартизация учетной системы, позволяющая скоординировать функционирование бухгалтерских служб интегрированных предприятий.

В частности, в рамках финансово-экономического департамента агропродовольственного холдинга автором предложено выделить центр консолидированного учета.

Основные функции центра консолидированного учета агропродовольственного холдинга:

- разработка методологии консолидированного финансового учета;
- составление единой учетной политики агропродовольственного холдинга, которая соответствовала бы задачам локального учета и консолидированного (методы и способы оценки отдельных учетных объектов, разработка первичных и сводных бухгалтерских документов и документооборота, составление рабочего плана счетов и инструкций по его применению, формы внутренней и внешней финансовой отчетности);
- определение порядка транспортировки данных локального учета предприятий агропродовольственного холдинга 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.

Информационное взаимодействие между структурными единицами финансово-экономического департамента представлено на Рис. 2.

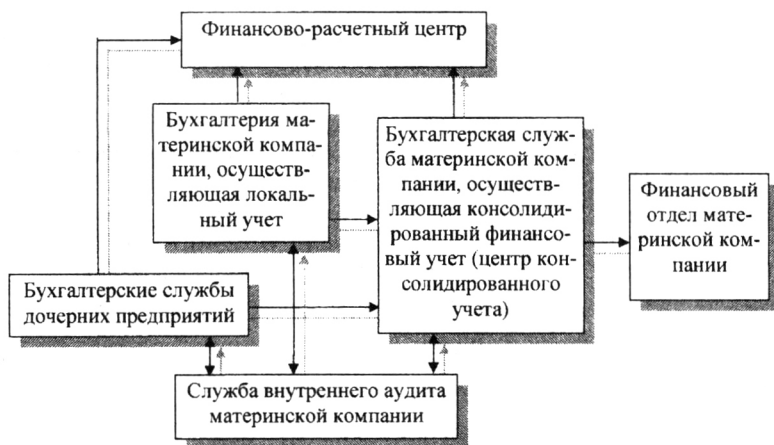


Рис. 2. Схема информационного взаимодействия структурных единиц финансово-экономического департамента агропродовольственного холдинга

Из приведенной схемы видно, что учетные данные отдельных предприятий холдинга, как дочерних, так и материнской компании поступают в центр консолидированного финансового учета. После агрегирования учетных данных всех участников холдинга, центр консолидированного финансового учета составляет трансформационную модель, сверяет данные трансформационных таблиц с интегральными инвентарными ведомостями и осуществляет корректировочные бухгалтерские операции по элиминированию внутригрупповых операций, после чего составляет консолидированный финансовый отчет агропродовольственного холдинга.

Консолидированная финансовая отчетность поступает в финансовый отдел материнской компании, где проводится финансовый анализ и составляются аналитические записки для различных пользователей. Консолидированный финансовый отчет может быть представлен как топ - менеджерам агрообъединения, так и внешним пользователям. В свою очередь данные консолидированного учета и отчетности служат информационной базой для построения прогнозов и бюджетных планов агроформирования.

Процесс локального учета отдельных предприятий группы и консолидированного учета агропродовольственного холдинга контролируется службой внутренних аудиторов.

Отличие, предложенной автором модели от существующей, заключается в том, что наличие центра консолидированного учета раскрывает большие перспективы не только для упрощения составления консолидированной финансовой отчетности, но и осуществления текущего контроля, например, использования денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности консолидированной группы предприятий.

Такой подход позволяет решить проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности, которые обусловлены территориальной удаленностью интегрированных предприятий друг от друга, спецификой учета сельскохозяйственных, перерабатывающих, торговых, охранных, научных организаций.

Таким образом, новизна предложенной модели информационного взаимодействия внутри агропродовольственного холдинга по принципу частичной децентрализации бухгалтерского учета, основанная на разделении функций ведения финансового, управленческого и налогового видов учета локальными бухгалтериями участников взаимосвязанной группы и функций консолидации - бухгалтерией материнской компании (центром консолидированного учета), наиболее полно отражает специфику информационных потоков в холдинговых структурах аграрного профиля.

Постановка и ведение консолидированного финансового учета в агропродовольственном холдинге представлена в диссертации в виде следующего алгоритма (Рис. 3).

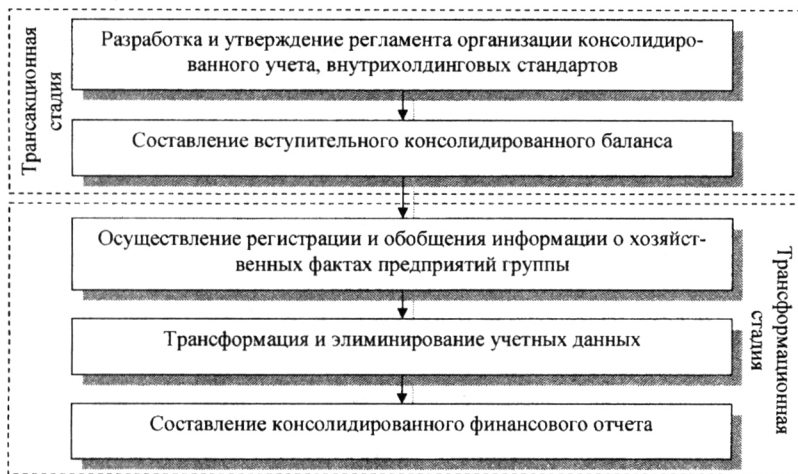


Рис. 3. Этапы постановки и ведения консолидированного финансового учета

Новизна авторского подхода состоит в выделении трансакционной и трансформационной стадий постановки и ведения консолидированного финансового учета. Этот подход позволил представить процесс формирования результатной информации консолидированной финансовой отчетности как своеобразный процесс "производства", в котором участвуют трансакционные и трансформационные факторы, каждый из которых должен быть задействован для наиболее эффективного завершения общего процесса.

Основной целью трансакционной стадии является разработка и утверждение регламента ведения консолидированного финансового учета, составление единой учетной политики.

Разработка регламента ведения консолидированного финансового учета задействует организационные, информационные и институциональные факторы:

- построение организационной и иерархической структуры агропродовольственного холдинга (организационный фактор);

- утверждение структурного подразделения и отдельных лиц, ответственных за разработку методологии консолидированного финансового учета, его ведение и составление консолидированной финансовой отчетности (организационный фактор);

- описание соподчиненности и процесса передачи информации от участников агрохолдинга в центр консолидированного учета (организационный фактор).

- описание местонахождения, видов деятельности, численности сотрудников, финансового состояния всех предприятий консолидированной группы (информационный фактор);

- определение товарно-денежных и финансовых потоков внутри микрорынка холдинговой структуры (информационный фактор);

- описание и экономическое подтверждение налогового режима каждого участника консолидированной группы (заметим, что они должны быть максимально идентичными, как правило, это общий режим налогообложения, что позволяет не только упростить ведение консолидированного финансового учета, но и дает возможность максимально задействовать все механизмы по оптимизации налогового бремени агропродовольственного холдинга в целом) (институциональный фактор);

Авторский подход к формированию учетной политики агропродовольственного холдинга базируется не только на полном соответствии методов и способов ведения бухгалтерского учета отдельных предприятий консолидированной группы, но и на том, что он также задействует кроме трансформационных факторов (материального, человеческого, природного) все транзакционные факторы, обеспечивающие интеграцию локального и консолидированного учетов во избежание двойного учета и соблюдения принципа рациональности.

В учетной политике для целей именно консолидированного финансового учета автором предложено разработать следующие основные аспекты:

1. Первичные бухгалтерские документы и регистры, отражающие отраслевую специфику и специфику внутригрупповых операций.

2. Внутренние формы отчетности, документооборот, исполнители, сроки предоставления бухгалтерской информации локального учета в центр консолидированного учета агрохолдинга.

3. Порядок проведения дифференцированной инвентаризации активов и обязательств отдельных предприятий агропродовольственного холдинга и составление сводных интегральных инвентаризационных описей. Особое внимание предложено уделить порядку проведения и периодичности сверки взаиморасчетов между предприятиями агрообъединения.

4. Единые способы начисления амортизации основных средств, нематериальных и иных активов; оценки активов, в том числе биологических (производственных запасов, товаров, незавершенного производства, готовой продук-

ции и финансовых вложений); соответствие видов доходов и расходов, т.е. классификация доходов и расходов в отношении их отнесения к доходам и расходам по обычным видам деятельности, либо к прочим доходам и расходам; признания в составе текущих затрат коммерческих и управленческих расходов; начисления и распределения причитающихся доходов и осуществляемых расходов по заемным обязательствам; признания и изменения оценочных обязательств, условных обязательств, условных активов, оценочных значений.

5. Рабочий план счетов для всех участников интегрированной группы, отличающейся возможностью его применения, как в бухгалтерском учете отдельного предприятия, так и холдинга в целом.

Основной целью следующего этапа постановки консолидированного финансового учета является составление вступительного консолидированного баланса в результате первичной консолидации трансформационным методом.

В зависимости от наличия или отсутствия взаимных операций можно выделить следующие этапы консолидирования:

- первичная консолидация производится при составлении впервые консолидированной отчетности ранее независимых предприятий и связана с приобретением инвестируемого предприятия;

- последующая консолидация производится при составлении консолидированной отчетности группы, образованной ранее и уже осуществляющей взаимные операции.

Авторская позиция состоит в том, что при первичной консолидации составление консолидированной финансовой отчетности (вступительного консолидированного баланса) возможно только трансформационным методом, тогда как для действующих агропродовольственных холдингов наиболее приемлемым является формирование показателей консолидированной финансовой отчетности на основе данных системного консолидированного финансового учета.

На последующих этапах трансформационной стадии осуществляется регистрация хозяйственных операций деятельности предприятий холдинга на счетах бухгалтерского учета, согласно утвержденному рабочему плану счетов агрообъединения, формирование сводной базы учетных данных и их трансформация, составление консолидированного финансового отчета.

Таким образом, принципиальное отличие предложенного алгоритма от известных подходов состоит в последовательности осуществления взаимосвязанных стадий постановки и ведения консолидированного финансового учета в агропродовольственных холдингах, включающих транзакционную и трансформационную стадии.

В диссертации определено, что важным моментом в организации консолидированного финансового учета в агропродовольственном холдинге является разработка подхода к первичному моделированию хозяйственных операций, поскольку нигде не содержится принципиальных решений по интеграции локального учета отдельных предприятий агрообъединения и консолидированного финансового учета всего холдинга.

Автором разработана и предложена двухэлементная модель первичных документов консолидированного финансового учета, включающая:

1. Отражение распорядительной и исполнительной информации в виде стандартизированных форм первичных документов, применяемых на территории РФ (счета-фактуры, накладные, акты о приемке товарно-материальных ценностей, основных средств, выполненных работ и т.д.).

2. Отражение дополнительной информации о надбавке к себестоимости, заложенной в трансфертных ценах реализации товарно-материальных ценностей, работ, услуг в бухгалтерских справках, прилагаемых к стандартным формам первичных документов. Подобные документы бухгалтерского оформления позволяют регистрировать данные о внутрихолдинговых операциях на аналитических счетах, группирующих информацию о прибыли, полученной в результате взаимодействий участников холдинга, и подлежащей элиминированию в системе консолидированного финансового учета.

В диссертации разработаны макеты первичных бухгалтерских документов и учетных регистров, отражающих специфику агропродовольственных холдингов.

Третья группа проблем связана с разработкой методики консолидации учетных данных агропродовольственного холдинга на уровне синтетических и аналитических счетов.

Одной из специфических для интегрированных формирований задач консолидированного финансового учета является устранение влияния на показатели отчетности расчетов между предприятиями агрообъединения. Следуя принципу консолидированного финансового учета группы взаимосвязанных предприятий как единого целого, предложено устранить влияние задолженностей, возникших между предприятиями объединенной группы, поскольку она как единый экономический субъект не может иметь кредиторскую и дебиторскую задолженность по отношению к самой себе. Поэтому в консолидированном балансе должны находить отражение только задолженности перед третьими лицами. Из вышеизложенного автором сделан вывод - в консолидированном финансовом учете необходимо дебиторскую и кредиторскую задолженности между самими участниками агропродовольственного холдинга и внешними контрагентами учитывать раздельно. Такой подход отличается от известного в экономической литературе.

Отечественные ученые, занимающиеся проблемами консолидации (Бурлакова О.В., Плотников В.С. и другие), предлагают для этой цели выделить отдельные синтетические счета, но отдельный счет предлагается для учета всех видов внутрихолдинговых расчетных операций (по торговым операциям, как покупателей, так и продавцов, по расчетам с учредителями по вкладам в уставные капиталы, по предоставленным коммерческим займам и прочим), что делает синтетический учет "размытым" и неоправданно агрегированным. И более того, такой способ синтетического учета внутригрупповой задолженности усложняет локальный учет отдельных предприятий агропродовольственного холдинга и затрудняет составление индивидуальной отчетности.

В отличие от этого в диссертации предложено расширить аналитическую разветвленность синтетических счетов учета расчетов. Структуризация счетов учета расчетов (60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и зай-

мам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", 68 "Расчеты по налогам и сборам", 75 "Расчеты с учредителями", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") по мнению автора, должна исходить из следующих группировочных признаков: 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, договорам, счетам и т.д. (Рис. 4).

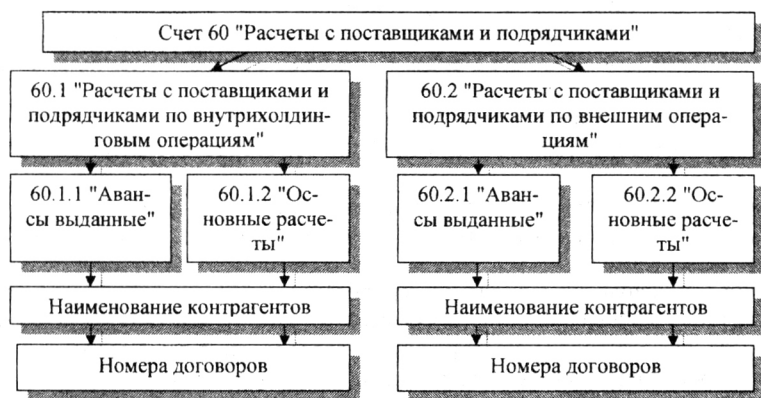


Рис. 4. Иерархическая структура синтетического счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" для целей консолидированного финансового учета

Особое внимание в диссертации уделено построению счетов по учету денежных средств в консолидированном финансовом учете. Основанием для выделения информации по субсчетам учета денежных средств послужила группировка данных по местам их хранения - касса организации, операционные кассы, расчетные счета и т.д. Группировка данных по внешним и внутренним денежным потокам является аналитическим признаком третьего порядка, с последующим развитием в направлениях поступлений и использования финансовых ресурсов в соответствии с установленными показателями консолидированного бюджета денежных средств и статьями консолидированного отчета о движении денежных средств.

В агропродовольственных холдингах применяется особый порядок формирования консолидированного финансового результата, в основе которого лежит утверждение о том, что чистая прибыль (убыток) взаимосвязанной группы предприятий формируется в результате реализационных операций с внешними контрагентами.

Материнская компания (балансодержатель) авансирует часть своего капитала в дочерние организации. Внешние контрагенты (поставщики) передают по рыночной стоимости товарно-материальные ценности, услуги дочерним предприятиям агрохолдинга, причем данная транзакция может осуществляться как

напрямую каждому участнику консолидированной группы, так и опосредованно через координирующую компанию, одной из функций которой является торгово-закупочная деятельность.

Дальнейшее использование и перераспределение полученных из внешнего рынка активов и обязательств между предприятиями агрохолдинга осуществляется по трансфертным ценам, установленным внутри холдинга, содержащим минимальную прибавочную стоимость, необходимую для обеспечения воспроизводства дочернего предприятия.

Такой подход к формированию трансфертных цен на товарно-материальные ценности и оказываемые услуги между дочерними предприятиями холдинга обусловлен налоговой стратегией в большинстве интегрированных структур.

Производственные дочерние предприятия реализуют конечный продукт агрохолдинга - сельскохозяйственную продукцию по рыночным ценам с максимальным приращением прибавочной стоимости.

Материнская компания получает от производственных дочерних предприятий чистую прибыль в виде дивидендов на вложенный капитал. Из вышеизложенного ясно, что для формирования показателя консолидированной прибыли агропродовольственного холдинга недостаточно сложить сумму чистых прибылей, полученных материнской компанией от дочерних агропредприятий, и сумму их нераспределенной прибыли, которая в отчетном периоде не была направлена на выплату дивидендов балансодержателю. К данной совокупности необходимо применить ряд исключений: устранить из полученных доходов и понесенных расходов по внутренним операциям прибавочную стоимость, которая заложена в трансфертных ценах, действующих в пределах микрорынка агрохолдинга; элиминировать сумму нераспределенной прибыли, возникшей в результате операций внутри группы, включенную в балансовую стоимость активов, таких как запасы и основные средства; учесть сумму дивидендов, выплачиваемых дочерними организациями материнской компании.

Таким образом, консолидированная прибыль агропродовольственного холдинга формируется как превышение совокупных доходов группы взаимосвязанных предприятий над совокупными расходами, откорректированное на сумму оборотов, связанных с внутригрупповыми трансакциями.

Исходя из представленного определения консолидированной прибыли для целей формирования данного показателя в учете агропродовольственного холдинга в диссертации предложено к счетам учета вложений во внеоборотные активы, материальных ценностей, издержек производства и обращения к субсчетам синтетических счетов, предусмотренных типовым планом счетов, определить 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 - над-

бавка к себестоимости оказываемых услуг одним предприятием холдинга другому (в зависимости от видов услуг).

В конструкциях счетов по учету финансовых результатов 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы" предложен группировочный признак на уровне субсчетов - по внутренним и внешним операциям; к субсчету "Продажи контрагентам - участникам холдинга" – аналитический счет - "Надбавка к себестоимости" (Рис. 5).

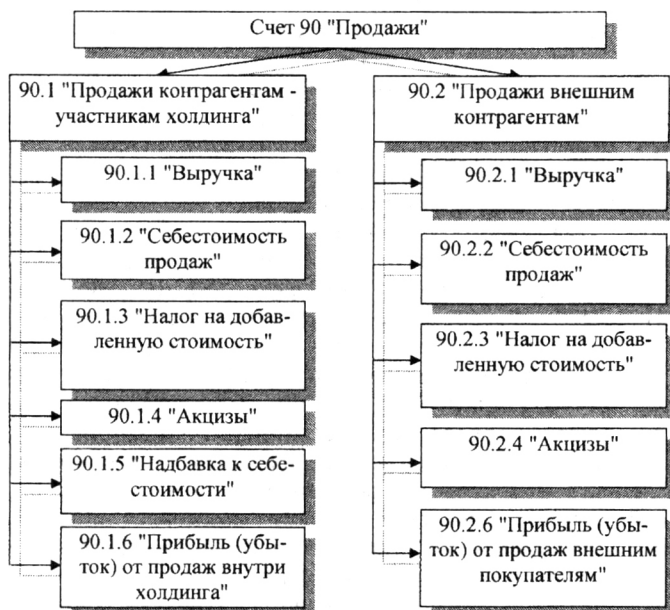


Рис. 5. Иерархическая структура синтетического счета 90 "Продажи" для целей консолидированного финансового учета

Позиция автора по отражению финансовых результатов заключается в том, что выделение группировочных признаков по внешним и внутренним операциям так же необходимо и на счетах 99 "Прибыли и убытки", 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в системе консолидированного финансового учета. При этом автор придерживается мнения о том, что начисление налога на прибыль необходимо отражать по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" в разрезе субсчета, предусмотренного для учета финансовых результатов с внешними контрагентами, так как данный вид расходов обусловлен экономическими отношениями с внешним контрагентом – государством.

Необходимой процедурой консолидации является вычитание финансовых вложений головного предприятия в уставные капиталы дочерних обществ и уставные капиталы зависимых предприятий в части, принадлежащей головному предприятию. Статья бухгалтерского баланса "Долгосрочные финансовые вложения" указывает на наличие у материнской компании акций дочернего пред-

приятия, обеспечением которых является имущество дочернего общества, подлежащее консолидации. Статьями противоположного характера в отчетности дочернего общества являются статьи "Уставный капитал" и "Добавочный капитал", которые показывают стоимость активов, полученных от учредителей.

Таким образом, статьи "Финансовые вложения" в составе внеоборотных активов в балансе материнского общества и статьи "Уставный капитал" и «Добавочный капитал» в балансе дочернего общества характеризуют одну и ту же часть имущества консолидированной группы и при объединении активов и пассивов обоих обществ являются статьями противоположного характера. Исходя из этих аргументов, автором разработаны и предложены для целей консолидированного финансового учета конструкции счетов 58 "Финансовые вложения" и 80 "Уставный капитал", предусматривающие открытие отдельных субсчетов, агрегирующих информацию по вкладам учредителей - участников холдинга, в отличие от существующей структуры этих счетов, предусмотренных типовым планом счетов.

При консолидации собственного капитала возникает необходимость сравнивать инвестиции в дочернее предприятие с размером его имущества, приходящегося на эти инвестиции, и возникающий результат от сравнения отражать в консолидированном финансовом учете как "Деловую репутацию". В процессе научного исследования изучены различные подходы к определению данного нематериального актива и предложен собственный вариант исчисления "Деловой репутации" через величину чистых активов с исключением из нее внутренней нерезализованной прибыли.

На основе разработанных конструкций синтетических и аналитических счетов для целей консолидированного финансового учета в диссертации сформированы основные бухгалтерские проводки по учету активов, обязательств и капитала агропродовольственного холдинга, которые позволяют сформировать как сводную информационную базу, так и осуществить корректировочные бухгалтерские записи по элиминированию внутрихолдинговой задолженности и доли прибыли. Принципиальное отличие этих авторских разработок от существующих ранее состоит в новом подходе к структуризации синтетических счетов, когда первым группировочным признаком выступает выделение внешних и внутренних оборотов. Это позволяет адаптировать существующий типовый план счетов к условиям консолидации учетных данных и формированию консолидированной финансовой отчетности в агропродовольственных холдингах.

Четвертая группа проблем связана с разработкой методик составления консолидированной финансовой отчетности агропродовольственного холдинга при первичной и последующей консолидации, гармонизированных с требованиями международных стандартов учета и финансовой отчетности.

Концептуальная позиция автора состоит в выборе следующей альтернативы:

1. Современные условия функционирования крупных холдинговых формирований предъявляют к учетной системе жесткое требование - оперативное представление точной информации о деятельности корпоративной семьи. Выполнение этого требования возможно при условии организации системного

консолидированного финансового учета, о котором и шла речь в главах 1-3 диссертации.

2. Однако, несмотря на приоритет системного консолидированного финансового учета, все недостатки трансформационного метода составления консолидированной финансовой отчетности (погрешности в учетной информации, длительный период составления), использование этого метода неизбежно при первоначальной консолидации предприятий, следовательно, необходимы соответствующие методики.

Авторская методика консолидации отчетности трансформационным методом включает три этапа: подготовительный; осуществление процедур консолидации; составление консолидированного отчета.

В предложенной методике составления консолидированной финансовой отчетности трансформационным методом корректировка статей сводного баланса осуществляется при помощи построения по шахматному принципу трансформационных таблиц, позволяющих элиминировать:

- взаимные обязательства,
- выплаченные дивиденды материнской компании,
- инвестиции материнской компании в дочерние предприятия,
- долю прибыли, заложенную в цены реализации между участниками агропродовольственного холдинга.

Наибольшую сложность в применении данной методики представляет выявление доли прибыли по внутрихолдинговым реализационным операциям.

Для упрощения процедуры определения скорректированных показателей выручки, себестоимости и финансового результата автор предложил показатель рентабельности реализации продукции одним предприятием взаимосвязанной группы другому. Применяя показатель рентабельности продукции сельскохозяйственного предприятия к себестоимости товара, реализованного торговой компанией холдинга предприятиям, не входящим в группу, определяется доля заключенной в стоимости этого товара прибыли, на величину которой подлежит уменьшению показатель прибыли от внутренних оборотов.

В диссертации представлены проведенные автором и апробированные в агропродовольственных холдингах Волгоградской области, расчеты, отражающие распределение прибыли по внутрихозяйственным операциям с сельскохозяйственной продукцией между остатками сельскохозяйственной продукции на складе, реализованной частью и продукцией, переданной в дальнейшую переработку.

В альтернативной методике составления консолидированной финансовой отчетности детализирована трансформационная стадия ведения консолидированного финансового учета.

Системный консолидированный финансовый учет, как любая другая система имеет "вход" и "выход". Первичные документы ("вход") в процессе регистрации, обработки и группировки преобразуются в консолидированную финансовую отчетность ("выход").

Предложенная система консолидированного финансового учета агропродовольственного холдинга позволяет аккумулировать информацию о внутрихол-

динговых операциях на отдельных аналитических счетах, трансформационные таблицы по элиминированию подобных операций в этом случае приобретают функции бухгалтерских регистров. Алгоритм преобразования данных локального учета отдельных участников агропродовольственного холдинга более детально представлен на Рис. 6.

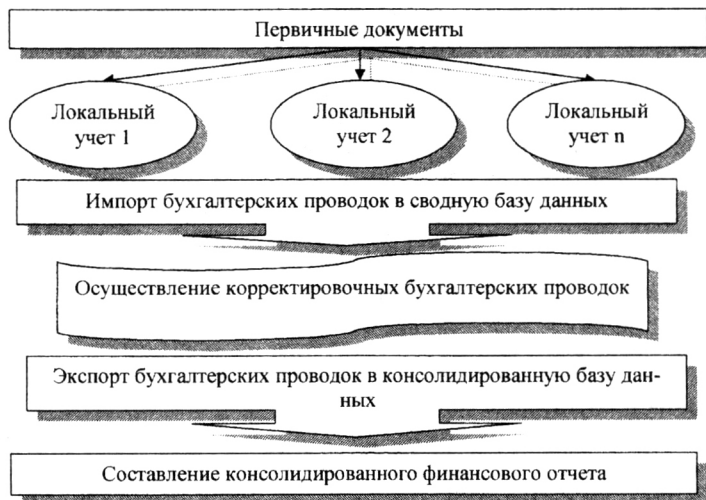


Рис. 6. Схема консолидации учетных данных

Первичные документы, поступающие в локальную учетную базу предприятий агропродовольственного холдинга, обрабатываются в соответствии с единой учетной политикой корпорации, при этом расчетные документы, подтверждающие перемещение активов в периметре холдинга, сопровождаются дополнительными бухгалтерскими справками, расшифровывающими надбавку к себестоимости товаров, работ, услуг.

На основе полученных учетных данных формируются показатели индивидуальной финансовой отчетности. Затем учетные данные, сгруппированные по синтетическим и аналитическим счетам, адаптированным для целей консолидированного финансового учета, экспортируются в единую (сводную) базу данных, что возможно посредством применения всеми предприятиями интеграции автоматизированной системы учета, например, "1С: Предприятие 8". Данная процедура должна проводиться до закрытия счетов учета финансовых результатов в отдельных локальных учетных базах.

Далее, из полученных учетных данных предложено элиминировать обороты по внутрихолдинговым операциям, т.е. производить корректировочные записи по отдельным субсчетам, например, 60.1 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками по внутрихолдинговым операциям", 62.1 "Расчеты с покупателями и заказчиками по внутрихолдинговым операциям", 10.НС "Надбавка к себестоимости реализованных сырья и материалов между предприятиями холдинга", 90.1 "Продажи контрагентам - участникам холдинга" и т.д. В результате всех преоб-

разований формируется консолидированная учетная база, на основе которой определяются показатели консолидированной финансовой отчетности.

Исходя из основных положений Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требований Федерального закона №208-ФЗ "О консолидированной отчетности" автор проанализировал действующие международные стандарты финансовой отчетности (МСФО- International GAAP) и американские общепринятые принципы бухгалтерского учета (ОПБУ США - US GAAP). В результате чего в качестве магистрального направления совершенствования консолидированной финансовой отчетности агропродовольственных холдингов автором выбрана оценка активов, обязательств и капитала по справедливой стоимости.

Учет на предприятиях агропродовольственного сектора экономики традиционно ведется в оценке по первоначальной (исторической) стоимости. Такой подход, по мнению автора, является недостаточно информационным в условиях вхождения на мировой рынок, так как существенно искажает имущественное и финансовое положение агрокорпораций.

Рассматривая вопрос справедливой стоимости активов и обязательств агропродовольственного холдинга, автор выделяет два вида основных учетных объектов, непосредственно связанных с агробизнесом: земельные участки и биологические активы (животные и растения).

Следуя требованиям МСФО (IAS) 16 "Основные средства", предложено при определении справедливой стоимости земельных участков включать мелиоративные улучшения, а также исходя из базового принципа МСФО - приоритета содержания над формой, арендуемые земельные наделы учитывать на забалансовых счетах и раскрывать информацию о них в приложениях к консолидированной финансовой отчетности.

Биологические активы, по мнению автора, в системе консолидированного финансового учета агропродовольственного холдинга следует разделить на однородные группы с целью применения различных методов доведения первоначальной стоимости до справедливой оценки. Биологические активы, для которых существует активный рынок (МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство"), оценивать по текущим рыночным ценам. Биологические активы, по которым отсутствует активный рынок, доводить до справедливой оценки путем дисконтирования прогнозной стоимости. Методы дисконтирования приведены в диссертационной работе.

Важной задачей при формировании релевантной информации в консолидированной финансовой отчетности агропродовольственного холдинга является создание оценочных резервов, оценочных обязательств и условных обязательств. Создание подобных учетных объектов в агропродовольственных холдингах связано, прежде всего, с риском неопределенности. Особенно явно данный вид риска проявляется при проведении научно-исследовательских работ (НИР) агрообъединением (выведения новых сортов, развитие семеноводства и разработка новых технологий в области возделывания зерновых культур).

В процессе проведенного исследования различных методик оценки рисков автор пришел к выводу, что расчет величины резерва по научно-

исследовательской деятельности должен осуществляться с учетом изменения во времени стоимости вложенных ресурсов в НИР (дисконтирование стоимости) и премии за риск неопределенности.

Расчет резерва по НИР осуществляется по следующей формуле:

$$РИ = НСИ + ПР, \quad (1)$$

где: *НСИ* - наращенная стоимость НИР; *ПР* - премия за риск неопределенности по научно-исследовательской деятельности.

При этом:

$$НСИ = ПСИ \times (1 + r)^n, \quad (2)$$

где: *ПСИ* - планируемая стоимость научно - исследовательского проекта; $(1 + r)^n$ - множитель наращивания; *r* - прогнозируемый индекс инфляции; *n* - число стандартных периодов времени, в течение которых осуществляется научно - исследовательская разработка.

В диссертационной работе автором предложено использовать контрактивный счет 06 "Резерв по научно-исследовательской деятельности", представлен порядок синтетического и аналитического учета данного резерва, основные корреспонденции счетов.

Пятая группа проблем связана с развитием контрольной функции консолидированного учета и отчетности в системе управления агропродовольственным холдингом и дополнением методики финансового анализа консолидированной финансовой отчетности.

Контроль в учетной системе агропродовольственного холдинга имеет двойственную природу. С одной стороны - это контроль текущих расходов в поэлементном разрезе и доходов консолидированной группы, размеров дебиторской и кредиторской задолженности, величины финансовых вложений и доходов от них, состояния источников финансирования и др. С другой стороны - это контроль достоверности отражения фактов хозяйственной жизни в консолидированной финансовой отчетности, то есть подтверждение надежности учетных данных, что особенно затруднительно осуществить в рамках такой организационно сложной структуры, как агропродовольственный холдинг.

В связи с этим в диссертации разделена контрольная функция учетной системы агропродовольственного холдинга на две составляющие:

1. Контроль качества консолидированного финансового учета и отчетности.
2. Контроль имущественного и финансового состояния агрокорпорации.

Контроль качества консолидированного финансового учета и отчетности осуществляет служба внутреннего аудита. Для реализации данной контрольной функции впервые были разработаны внутрихолдинговые стандарты "Внутренний контроль качества отчетной информации", "Внутренний контроль эффективности организации и ведения консолидированного учета", представляющие методические рекомендации проведения внутренней аудиторской проверки соблюдения единой учетной политики, методологии консолидированного финансового учета и методики составления консолидированной финансовой отчетности в агропродовольственных холдингах; мониторинг правовых, организационных, технических и кадровых составляющих, обеспечивающих ведение локального и консолидированного учета.

Контроль имущественного и финансового состояния агропродовольственного холдинга осуществляется посредством анализа консолидированной отчетности.

Использование консолидированной финансовой отчетности в финансовом анализе позволяет:

- предоставить обобщающую информацию в целом по группе для поддержания положительных представлений о холдинге для собственников, и укрепления позиций на инвестиционном рынке;
- составить более реальную картину хозяйственных операций и финансового положения единого экономического субъекта;
- дать основу для принятия управленческих решений;
- охарактеризовать экономическую взаимосвязь и взаимодействие участников группы;
- выполнить контролирующую функцию для материнской компании;
- оказать влияние на финансирование и финансовое планирование деятельности группы и др.

Последовательность и методика анализа консолидированной финансовой отчетности аналогична методике анализа локальной отчетности, так как по своей структуре консолидированные баланс и отчет о прибылях и убытках практически ни чем не отличаются от исходной финансовой отчетности материнской и дочерних компаний. Вкладом автора в проведение анализа консолидированной финансовой отчетности агропродовольственного холдинга является добавление аналитического этапа, в ходе которого необходимо охарактеризовать экономическую взаимосвязь и взаимодействие членов группы. В частности, исходя из логики функционирования агропродовольственного холдинга и управленческих целей, аналитические процедуры разделены на анализ внешней дебиторской и кредиторской задолженности и внутрихолдинговой.

В диссертации впервые разработаны аналитические таблицы и приведены расчеты экономических показателей, позволяющие оценить уровень и качество дебиторской и кредиторской задолженности агропродовольственного холдинга, а так же влияние на эти консолидированные показатели отдельных участников интеграции.

Важным показателем качества внешней дебиторской задолженности агропродовольственного холдинга является прогнозирование ее денежной составляющей, так как для любого хозяйствующего субъекта более предпочтительным является погашение задолженности покупателей в виде денежных средств. В этой связи автором разработана методика расчета показателя инкассации дебиторской задолженности (формула 3).

$$ИДЗ = \frac{ДП}{ДЗ} \times 100\%, \quad (3)$$

где: *ИДЗ* - показатель инкассация дебиторской задолженности; *ДП* - денежные поступления от покупателей и заказчиков в счет оплаты долга за поставленную продукцию, товары, оказанные услуги, выполненные работы за отчетный период; *ДЗ* - средняя дебиторская задолженность покупателей и заказчиков агропродовольственного холдинга за отчетный период.

Средняя дебиторская задолженность покупателей и заказчиков определяется по консолидированному балансу агропродовольственного холдинга по следующей формуле:

$$ДЗ = \frac{ДЗ_1 + ДЗ_2}{2}, \quad (4)$$

где: $ДЗ$ - средняя дебиторская задолженность покупателей и заказчиков; $ДЗ_1$ - дебиторская задолженность покупателей и заказчиков на начало отчетного периода; $ДЗ_2$ - дебиторская задолженность покупателей и заказчиков на конец отчетного периода.

Денежные поступления от покупателей и заказчиков в счет оплаты долга за поставленную продукцию, товары, оказанные услуги, выполненные работы за отчетный период ($ДП$) определяются по консолидированному отчету о движении денежных средств (раздел "Движение денежных средств по текущей деятельности", строка - "Средства, полученные от покупателей и заказчиков").

Предложенный показатель инкассации дебиторской задолженности, является интерпретацией коэффициента оборачиваемости дебиторской задолженности, но в отличие от общепризнанных методик расчета этого показателя, описанного в работах таких авторитетных ученых, как Л.В. Донцова, О.В. Ефимова, М.В. Мельник, предлагается в числителе этого показателя показывать выручку, исчисленную не методом начислений, а кассовым методом, а в знаменателе - указывать не всю дебиторскую задолженность, а только дебиторскую задолженность покупателей и заказчиков по хозяйственным договорам.

В диссертации обосновано, что предлагаемый 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 (формулы 5, 6) позволяет определить уровень производственно-хозяйственной интеграции предприятий консолидированной группы.

$$ПИ(Д) = \frac{ДЗ(ан)}{ДЗ(с)} \times 100\%, \quad (5)$$

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

$$ПИ(К) = \frac{КЗ(ан)}{КЗ(с)} \times 100\%, \quad (6)$$

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

Проведенные исследования в агропродовольственных холдингах 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 агропродовольственного холдинга, 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, так как сельхозпроизводители являются основными заемщиками в банковском секторе.

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

Особое значение в анализе консолидированной финансовой отчетности имеют разработанные в диссертации приложения и примечания.

В качестве важного приложения к консолидированной финансовой отчетности представлен консолидированный отчет о движении денежных средств (ОДДС), составленный прямым методом по данным системного консолидированного финансового учета. В диссертации представлена авторская методика составления консолидированного ОДДС, отражающая централизованное финансирование всех предприятий агропродовольственного холдинга.

Целью составления примечаний к финансовым отчетам является раскрытие такой информации, которая не может быть в достаточной степени представлена в составе самого отчета без нарушения структуры последнего.

Пользователям консолидированной финансовой отчетности зачастую важно знать, по каким именно предприятиям группы возникла дебиторская и кредиторская задолженность, прибыль (убыток) и т.п. Так как показатели консолидированных баланса и отчета о прибылях и убытках представлены в целом по холдинговой компании, предложено детализировать информацию по отдельным участникам агропродовольственного холдинга в примечаниях к консолидированному отчету с использованием системы кодировки. Модели подобных примечаний представлены в диссертации.

Центральным звеном в системе примечаний к отчетности агропродовольственного холдинга выступает сегментарная отчетность. Исходя из требований МСФО (IAS) 14 "Сегментарная отчетность", МСФО (IFRS) 8 "Операционные сегменты", ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам" предложено выделять отчетные сегменты по центрам финансовой ответственности агропродовольственного холдинга (сельхозпроизводители выступают как центры прибыли, обслу-

живающие предприятия - как центры затрат, материнская компания, как центр консолидированной прибыли). В качестве отчетных показателей выступают доходы, расходы, финансовый результат, активы и обязательства отчетного сегмента, при этом рассматриваются доходы, расходы и финансовый результат только по основным видам деятельности как по операциям внутри холдинговой структуры, так и за ее пределами. Так как внутри экономического периметра агропродовольственного холдинга действует трансфертное ценообразование, отражение информации в сегментарной отчетности по действующим внутри холдинга ценам, приведет к экономическому диспаритету между участниками агрообъединения. В связи с этим при формировании показателей сегментарной отчетности предложено производить пересчет доходов и расходов, полученных в результате внутрихолдинговых операций по текущим рыночным ценам.

Внедрение авторских предложений в агропродовольственных холдингах Волгоградской области позволило оптимизировать структуру финансово - экономического департамента, выделением центра консолидированного учета, осуществить постановку и ведение системного консолидированного финансового учета, повысить достоверность и информационную емкость консолидированной финансовой отчетности, организовать внутренний контроль на основе предложенных внутрихолдинговых стандартов, формализовать проведение анализа отчетности и расширить сферу аналитической работы.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии, учебные пособия и брошюры:

1. Горшкова Н.В., Нелюбова Н.Н., Шкирдова О.В. Управленческий учет и информационные бухгалтерские системы. - Волгоград: ВолГУ, 2000. - 2,4 п.л. (авторские 0,8 п.л.)
2. Горшкова Н.В., Глушенко А.В., Солодова С.В. Бюджетный учет и отчетность. - Волгоград: ВолГУ, 2007. - 18,8 п.л. (авторские 6,3 п.л.)
3. Горшкова Н.В., Солодова С.В. Реформирование финансовой отчетности РФ в соответствии с международными бухгалтерскими стандартами. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2008. - 4,5 п.л. (авторские 2,3 п.л.)
4. Горшкова Н.В., Татаркина Д.О. Формирование консолидированной отчетности в агрохолдингах: теория и практика: Препринт. - Волгоград: ИПК "НИВА", 2008. - 2,0 п.л. (авторские 1,0 п.л.)
5. Горшкова Н.В., Перекрестова Л.В., Величко А.В. Учетное обеспечение консолидированных финансовых результатов в агрохолдингах: Монография. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2009. - 12,2 п.л. (авторские 4,1 п.л.)
6. Горшкова Н.В. Консолидированный учет расчетных операций в агрохолдингах: Монография. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. - 10,3 п.л.
7. Горшкова Н.В. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. - 6,5 п.л.

8. Горшкова Н.В., Демидов В.А., Дьякова Е.Б., Коробов С.А. и др. Повышение финансовой грамотности субъектов малого и среднего бизнеса. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2011. - 13,2 п.л. (авторские 1,5 п.л.)

9. Горшкова Н.В. Методология консолидированного учета прибыли агропродовольственного холдинга: Монография. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2011. - 13,6 п.л.

10. Горшкова Н.В. Формирование консолидированной финансовой отчетности в агропродовольственных холдингах: теория, методология, практика: Монография. - Волгоград: ВолГУ, 2012. - 25,0 п.л.

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

11. Горшкова Н.В., Глушенко А.В. Консолидированный учет доходов и расходов в агрохолдингах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - №6. - 2008. - 0,6 п.л. (авторские 0,3 п.л.)

12. Горшкова Н.В., Величко А.В. Учетное обеспечение консолидации финансовых потоков в агрохолдингах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - №6. - 2009. - 0,8 п.л. (авторские 0,4 п.л.)

13. Горшкова Н.В., Татаркина Г.А. Консолидированный учет как информационная основа финансового контроля в агрохолдингах // Предпринимательство: журнал-книга. - №8. - 2009. - 0,6 п.л. (авторские 0,3 п.л.)

14. Горшкова Н.В. Организация консолидированного учета в агрохолдингах // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. - №2(12). - 2010. - 0,8 п.л.

15. Горшкова Н.В. Этапы организации и ведения консолидированного учета в агрохолдингах // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология. - №2(17). - 2010. - 1,0 п.л.

16. Горшкова Н.В. Эмпирические и теоретические исследования консолидированного учета в современной системе счетоведения и счетоводства // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология. - №2(19). - 2011. - 0,8 п.л.

17. Горшкова Н.В. Особенности учета затрат на научно-исследовательские разработки агропродовольственного холдинга // Международный бухгалтерский учет. - №36(186). - 2011. - 0,6 п.л.

18. Горшкова Н.В. Организация консолидированного учета расчетных операций в агропродовольственных холдингах // Международный бухгалтерский учет. - №39(189). - 2011. - 0,9 п.л.

19. Горшкова Н.В. Развитие системы контроля и анализа в агропродовольственных холдингах // Философия социальных коммуникаций. - №1(18). - 2012. - 0,8 п.л.

20. Горшкова Н.В. Консолидированный учет денежных средств в агропродовольственных холдингах // Вестник Евразийской академии административных наук. - №1(18). - 2012. - 0,8 п.л.

21. Горшкова Н.В. Концептуальные подходы к учету консолидированной прибыли в агропродовольственных холдингах // Вестник Волгоградского госу-

дарственного университета. Серия 3. Экономика. Экология. - №1(20). - 2012. - 0,7 п.л.

22. Горшкова Н.В. Организация консолидированного учета денежных потоков в холдингах // Международный бухгалтерский учет. - №6(204). - 2012. - 0,6 п.л.

23. Горшкова Н.В. Историческое развитие консолидированного учета и отчетности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. - №16(214). - 2012. - 0,5 п.л.

24. Горшкова Н.В. Адаптация учета и отчетности агропродовольственных холдингов к требованиям международных стандартов // Вестник Евразийской академии административных наук. - №2(19). - 2012. - 0,6 п.л.

25. Горшкова Н.В. Роль консолидированного учета как практической деятельности и научной дисциплины на современном этапе реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // Философия социальных коммуникаций. - №2(19). - 2012. - 0,8 п.л.

26. Горшкова Н.В., Хмелева О.В. Оценка состояния дебиторской и кредиторской задолженности в агропродовольственных холдингах // Международный бухгалтерский учет. - №22(220). - 2012. - 0,6 п.л. (авторские 0,3 п.л.)

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

27. Горшкова Н.В. Текущая и сводная управленческая отчетность: ее роль в совершенствовании управления / Материалы Поволжского форума бухгалтеров и аудиторов, Волгоград, 22 сентября 2000 года. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2001. - 2,5 п.л. (авторские 1,2 п.л.)

28. Горшкова Н.В. Дифференциация хозяйственного и бухгалтерского учета: методологический аспект / Теоретические и практические аспекты организации управленческого учета на отечественных предприятиях: Тематический сборник научных статей. Волгоград: ВолГУ, 2002. - 3,0 п.л. (авторские 1,5 п.л.)

29. Горшкова Н.В. Отчетность группы взаимосвязанных предприятий как базовый метод ведения консолидированного учета / Финансовая среда предпринимательства: Тематический сборник научных трудов. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2004. - 1,2 п.л.

30. Горшкова Н.В. Современные методы развития инвестиционного процесса в сельском хозяйстве / Финансы социальной сферы: Тематический сборник научных трудов. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2005. - 0,3 п.л.

31. Горшкова Н.В. Консолидированный учет собственного капитала группы взаимосвязанных предприятий / Приоритетные направления финансовой политики XXI века: Тематический сборник научных трудов. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2005. - 0,4 п.л.

32. Горшкова Н.В., Татаркина Г.А. Трансформационный метод ведения консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности интегрированной группы предприятий / Приоритетные направления финансовой политики XXI века: Тематический сборник научных трудов, Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2005. - 0,4 п.л. (авторские 0,2 п.л.)

33. Горшкова Н.В., Татаркина Д.О. Методологические аспекты консолидированного учета группы взаимосвязанных предприятий // Вестник Астраханского технического университета: Научно-теоретический журнал. - №6. - 2006. - 0,6 п.л. (авторские 0,3 п.л.)

34. Горшкова Н.В., Татаркина Д.О. Методология консолидированного учета и отчетности группы взаимосвязанных предприятий // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология: Научно-теоретический журнал. - №11. - 2007. - 0,4 п.л. (авторские 0,2 п.л.)

35. Горшкова Н.В., Перекрестова Л.В., Татаркина Д.О. Консолидированная финансовая отчетность как информационный механизм финансового менеджмента интегрированного формирования / Известия Волгоградского государственного технического университета: Межвузовский сборник научных трудов. Серия "Актуальные проблемы реформирования российской экономики". Выпуск 1, №4. - Волгоград: РПК "Политехник". - 2007. - 0,6 п.л. (авторские 0,2 п.л.)

36. Горшкова Н.В., Глушенко А.В. Консолидированный учет финансовых результатов группы взаимосвязанных предприятий АПК / Вестник МОУ "Волжский институт экономики, педагогики и права": Научно-теоретическое издание. Серия 1 "Экономика и управление", Выпуск 5. - Волжский: МОУ "Волжский институт экономики, педагогики и права", 2007. - 0,3 п.л. (авторские 0,2 п.л.)

37. Горшкова Н.В., Глушенко А.В., Татаркина Д.О. Анализ консолидированной финансовой отчетности как механизм финансового управления интегрированным формированием / Социально-экономические и правовые проблемы развития территориально-производственных систем, Выпуск 6: Ежегодник. - Волгоград: ВолГУ, 2007. - 0,9 п.л. (авторские 0,3 п.л.)

38. Горшкова Н.В., Татаркина Д.О. Формирование консолидированной отчетности в интегрированном формировании холдингового типа ЗАО "Гелио-Пакс"/ Проблемы и тенденции устойчивого развития аграрной сферы: Материалы международной научно-практической конференции, 4-7 февраля 2008 г. Том 3. - Волгоград: ИПК "Нива", 2008. - 0,3 п.л. (авторские 0,2 п.л.)

39. Горшкова Н.В. Консолидированная финансовая отчетность как информационная база финансового управления в холдингах/ Материалы научной сессии, Волгоград, 21-30 апреля 2008 г. - Выпуск 4: Мировая экономика и финансы. - Волгоград: ВолГУ, 2008. - 0,3 п.л.

40. Горшкова Н.В. Теоретические основы определения консолидированной прибыли агрохолдинга / Материалы научной сессии, Волгоград, 20-30 апреля 2009 г. -Выпуск 5: Мировая экономика и финансы. - Волгоград: ВолГУ, 2009. - 0,3 п.л.

41. Горшкова Н.В. Организация внутреннего аудита в агрохолдингах / Материалы научной сессии, Волгоград, 26-30 апреля 2010 г. -Выпуск 4: Мировая экономика и финансы. - Волгоград: ВолГУ, 2010. - 0,3 п.л.

42. Горшкова Н.В. Контроль и анализ дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга // Бюджет и финансы: научно-практический и методологический журнал. - №1(7) - 2010. - 0,8 п.л.

43. Горшкова Н.В. Консолидированные финансовые потоки агрохолдинга, их взаимосвязь с прибылью / Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Межвузовский сборник научных статей. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. - 1,0 п.л.

44. Горшкова Н.В., Абзалилов Ю.А. Отражение состояния дебиторской и кредиторской задолженности агрохолдинга в консолидированной финансовой отчетности/ Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Межвузовский сборник научных статей. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. - 0,6 п.л. (авторские 0,3 п.л.)

45. Горшкова Н.В., Татаркина Д.О. Основные функции финансово-экономического департамента агрохолдинга / Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Межвузовский сборник научных статей. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. - 0,4 п.л. (авторские 0,2 п.л.)

46. Горшкова Н.В., Татаркина Г.А. Особенности формирования консолидированной отчетности в интегрированных формированиях холдингового типа / Состояние и развитие бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Межвузовский сборник научных статей. - Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010. - 0,8 п.л. (авторские 0,4 п.л.)

47. Горшкова Н.В. Документальное оформление расчетных операций в агрохолдингах / Экономика России и ее регионов: современные проблемы и перспективы развития: Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции - Махачкала: ДГУ, 2010. - 0,3 п.л.

48. Горшкова Н.В. Финансово - учетная инфраструктура и ее функции в системе финансового управления агрохолдинга // Бюджет и финансы: научно-практический и методологический журнал. - №2(8). - 2010. - 0,8 п.л.

49. Горшкова Н.В. Учетное обеспечение расчетных операций в агрохолдингах // Народное хозяйство. Вопросы инновационного развития: всероссийский научно-практический журнал. - №4. - 2010. - 0,8 п.л.

50. Горшкова Н.В., Медведева В.Е. Сегментарная отчетность агропродовольственных холдингов / Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. Материалы IV Международной научно-практической конференции. - Новосибирск: НГТУ, 2010. - 0,8 п.л. (авторские 0,4 п.л.)

51. Горшкова Н.В., Медведева В.Е. Документальное оформление реализационных операций в системе консолидированного учета агропродовольственных холдингов / Приоритеты и пути развития экономики и финансов. Материалы международной научно-практической конференции. - Сочи: РИЦ СГУТиКД, 2010. - 0,8 п.л. (авторские 0,4 п.л.)

52. Горшкова Н.В., Медведева В.Е. Теоретические основы и логическое содержание категории "прибыль" как объекта консолидированного учета в агрохолдингах//Бюджет и финансы: научно-практический и методологический журнал. - №3(9). - 2010. - 0,8 п.л. (авторские 0,4 п.л.)

53. Горшкова Н.В. Методика консолидированного учета дебиторской и кредиторской задолженности в холдингах / Экономика развития региона: пробле-

мы, поиски, перспективы: ежегодник. Выпуск 12. ООН РАН, ЮССРЭ, ЮНЦ РАН, ВолГУ. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2011. - 1,3 п.л.

54. Горшкова Н.В. Управление финансовыми потоками агропродовольственного холдинга / Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России: сборник статей международной научно-практической конференции (шестое заседание). Воронеж, 8-9 декабря 2010 г. - Воронеж: ИПЦ "Научная книга", 2011. - 0,3 п.л.

55. Горшкова Н.В., Денисенко Р.А. Консолидация собственного капитала холдинговых структур//Бюджет и финансы: научно-практический и методологический журнал. - №1 (10-11). - 2011. - 0,8 п.л. (авторские 0,4 п.л.)

56. Горшкова Н.В. Роль внутреннего аудита в учетной системе агропродовольственного холдинга / Сборник материалов XVIII Международной научно-практической конференции "Актуальные вопросы экономических наук". - Новосибирск: НГТУ, 2011. - 0,3 п.л.

57. Горшкова Н.В. Консолидированный учет: сущность, предмет, метод/ Материалы Международной научно-практической конференции "Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд", Кишинев, 24-25 марта 2011 г. - Кишинев: Славянский университет Республики Молдова, 2011. - 0,6 п.л.

58. Горшкова Н.В., Денисенко Р.А. Особенности консолидации основного капитала / Материалы международной научно-практической конференции "Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд", Кишинев, 24-25 марта 2011 г. - Кишинев: Славянский университет Республики Молдова, 2011, - 0,6 п.л. (авторские 0,3 п.л.)

59. Горшкова Н.В. Консолидированный учет: к вопросу о дифференциации бухгалтерского учета / Материалы научной сессии, г. Волгоград, 22-29 апреля 2011 г. - Вып.3: Мировая экономика и финансы. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2011. - 0,3 п.л.

60. Горшкова Н.В. Генезис консолидированного учета в теории и практике бухгалтерского учета // Бюджет и финансы: научно-практический и методологический журнал. - №2(12). - 2011. - 0,8 п.л.

61. Горшкова Н.В. Концептуальные подходы к определению категории "собственного капитала" в бухгалтерском учете/Материалы международной научно-практической конференции "Экономика, социология, право: новые вызовы и перспективы". Москва, 30-31 марта 2011 г. - М.: Экономика, социология и право, 2011. - 0,3 п.л.

62. Горшкова Н.В. Консолидация финансовых потоков в агропродовольственном холдинге / Сборник научных трудов SWorld. По материалам международной научно-практической конференции "Научные исследования и их практическое применение. Современное состояние и пути развития 2011". Том 10. Экономика. - Одесса: Черноморье, 2011. - 0,5 п.л.

63. Горшкова Н.В. Учетное обеспечение инновационной деятельности агропродовольственного холдинга зернового подкомплекса / Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции "Разработка и создание инновационной инфраструктуры Санкт-Петербургского госу-

дарственного аграрного университета в целях повышения качества подготовки специалистов агропромышленного сектора". - СПб.-Пушкин: Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, 2011. - 0,4 п.л.

64. Горшкова Н.В. Раскрытие учетной информации об инновационной деятельности агропродовольственного холдинга в финансовой отчетности/Экономика России и ее регионов: современные проблемы и перспективы развития: Сборник материалов всероссийской научно-практической конференции. - Махачкала: ДГУ, 2012. - 0,3 п.л.

65. Горшкова Н.В. Учет инноваций в агропродовольственном холдинге// Бюджет и финансы: научно-практический и методологический журнал. - №3-4(13-14). - 2011. - 0,8 п.л.

66. Горшкова Н.В. Консолидированная отчетность: экономический и правовой аспект/Сборник научных трудов SWorld. По материалам международной научно-практической конференции "Современные проблемы и пути их решения в науке, транспорте, производстве и образовании 2011". Том 19. Экономика. - Одесса: Черноморье, 2011. - 0,3 п.л.

67. Горшкова Н.В., Хмелева О.В. Системное моделирование показателей консолидированной отчетности агропродовольственных холдингов/Сборник научных трудов SWorld. По материалам международной научно-практической конференции "Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте". Том 24. Экономика. - Одесса: Черноморье, 2012. - 0,6 п.л. (авторские 0,3 п.л.)

68. Горшкова Н.В. Методология и организация консолидированного учета в холдинговых структурах агропродовольственного сектора экономики / Материалы научно-практической конференции "Наука и технологии: шаг в будущее". - Praha: Publishing House "Education and Science", 2012. - 0,6 п.л.

Автореферат

Подписано в печать
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ

Формат 60x84 $\frac{1}{16}$
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 2,0
Тираж 100 экз.

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