

УДК 631.162

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ЕДИНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА АГРОХОЛДИНГОВ**

**Глущенко А. В., Ермакова М. С.**

*ФГАОУ ВПО Волгоградский государственный университет, Волгоград, Россия (400000, г. Волгоград, проспект Университетский, 100)*

**Дано понятие агрохолдинга и определена необходимость создания данной структуры. Показана роль интегрированных структур в агропродовольственном секторе экономики России. Раскрыта особенность формирования интегрированных структур в Волгоградской области. Определены сущность и роль отраслевой учетной политики. Дано определение единой учетной политики агрохолдинга. Обоснована необходимость формирования единой учетной политики как основной организационной и методологической базы для формирования единой системы учета и отчетности в компаниях агрохолдинга. Раскрыт порядок формирования учетной политики в интегрированных агроструктурах. Описаны основные разделы единой учетной политики агрохолдингов. Определены обязательные элементы методического раздела учетной политики агрохолдинга для целей бухгалтерского и управленческого учета. Даны рекомендации по формированию методических аспектов учетной политики интегрированной агроструктуры.**

Ключевые слова: агрохолдинг, единая учетная политика, бухгалтерский учет, управленческий учет.

## **METHODICAL ASPECTS OF UNIFORM ACCOUNTING POLICIES FOR THE PURPOSE OF ACCOUNTING AND MANAGEMENT ACCOUNTING OF AGRICULTURAL HOLDINGS**

**Gluschenko A. V., Ermakova M. S.**

*Volgograd state university, Volgograd, Russia (400000, Volgograd, University avenue, 100)*

**The notion of Agroholding and defined the necessity of creation of this structure. The role of integrated structures in the agri-food sector of the Russian economy. Disclosed to the peculiarity of the formation of integrated structures in the Volgograd region. Defined the essence and role of industry accounting policy. Definition of a unified accounting policy of the agricultural holding. The necessity of formation of a unified accounting system as the main organizational and methodological base for the creation of unified accounting and reporting system in the companies of the holding. Revealed the order of accounting policy in integrated of Agroholding. Describes the basic sections of a unified accounting policy of agricultural holdings. Stipulating obligatory elements of the methodological section of the accounting policy of an agricultural holding for the purposes of accounting and management. Recommendations on formation of methodological aspects of the accounting policy of the integrated of Agroholding.**

Keywords: agroholding, accounting policies, accounting, management accounting.

Одной из современных форм развития сельскохозяйственного производства является создание и функционирование агрохолдингов как наиболее жизнеспособных и эффективных форм организации не только финансового капитала, но и производственного потенциала.

Агрохолдинг представляет собой объединение экономически и технологически взаимосвязанных предприятий и организаций разных форм собственности на основе слияния их капитала, обеспечивающего право одного из них определять стратегию и тактику развития коллективного производства. Такие компании ведут высоко диверсифицированную деятельность, имеют территориально распределенную структуру, сложную многоуровневую систему управления [1].

Интегрированные структуры в агропродовольственном секторе экономики за прошедшие несколько лет расширили масштабы, географию своей деятельности, отраслевую специализацию, распространив сферу интересов не только на традиционно высокорентабельные отрасли сельского хозяйства, каковыми являются зерновое производство, подсолнечник, но активно работая в последние годы и в животноводстве, в первую очередь, в отраслях с высокой краткосрочной отдачей на вложенный капитал (птицеводство, свиноводство). В настоящее время агрохолдинги России дают более половины объема всего товарного производства сельхозпродукции [3].

В Волгоградской области особенно широкое распространение получили агрохолдинги, занимающиеся выращиванием, переработкой зерна и продвижением его к потребителю. Массовое создание агрохолдингов в Волгоградской области происходило в 2002–2004 гг. Интегрированные формирования зернопродуктового подкомплекса региона представлены сочетанием различных звеньев технологической цепочки: производство – реализация; производство – хранение – реализация; производство – хранение – переработка – реализация [1].

Главная особенность формирования интегрированных структур в Волгоградской области состоит в том, что процесс интеграции начался «снизу» в результате реализации интересов посреднических фирм (трейдинговых компаний), работающих на различных рынках и интересов сельскохозяйственных товаропроизводителей. Процесс формирования холдинговых компаний «снизу» был поддержан «сверху» и активизирован посредством действий региональных властей. Для инвесторов были созданы благоприятные условия, институциональная и правовая база для оформления сделок по слиянию и поглощению неплатежеспособных предприятий с инвестором-интегралом. За последние годы число агрохолдингов в регионе значительно выросло.

В современных условиях развития агрохолдингов эффективность управленческих решений во многом зависит от достоверности и своевременности финансовой и управленческой информации, содержащейся в соответствующей внешней и внутренней отчетности. Именно достоверность и своевременность, кардинальным образом влияющие на эффективность системы корпоративного управления, являются ключевыми характеристиками информации о фактических и прогнозных результатах деятельности и наличии финансово-хозяйственных ресурсов группы компаний.

Чем разветвленнее организационная структура агрохолдинга, тем более остро встает вопрос об использовании единой системы учета и отчетности, для сопоставимости показателей деятельности каждого участника группы и своевременности представления

объективной информации о ее финансовом состоянии в целом при консолидации отчетности [2].

Единая система учета и отчетности призвана обеспечивать сопоставимость показателей деятельности каждого участника группы и своевременно предоставлять объективную информацию о ее финансовом состоянии в целом при консолидации отчетности [6]. Единая система учета и отчетности агрохолдинга должна базироваться на единой учетной политике.

Этот внутренний учетный стандарт утверждается руководством управляющей компании и является обязательным к применению всеми формирующими агрохолдинг предприятиями. Разработка единой учетной политики для всех предприятий, входящих в агрохолдинг, позволяет более эффективно вести хозяйственную деятельность как в отдельных компаниях, так и по холдингу в целом, оперативнее получать необходимую бухгалтерскую и другую информацию, учитывать интересы всех участников бизнеса и, в конечном счете – избегать ошибочных управленческих решений [2]. Единая учетная политика обеспечивает пользователей более полной, прозрачной и сопоставимой информацией о финансовом положении и результатах деятельности группы компаний.

Одной из основных проблем организации систем бухгалтерского и управленческого учета в интегрированных агроструктурах является проблема разработки методических аспектов единой учетной политики. Методические аспекты напрямую влияют на порядок формирования финансовых результатов деятельности агрохолдинга и на оценку его финансового состояния.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [4].

Учитывая определение учетной политики, приведенное в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», отметим, что методический раздел учетной политики для целей бухгалтерского учета агрохолдинга – это один из основных разделов, включающий совокупность выбранных способов ведения учета:

- способ начисления амортизации по основным средствам;
- выбор метода проведения переоценки основных средств;
- выбор способа отражения внеоборотного актива в пределах лимита не более 40 тыс. руб. за единицу;
- выбор способа учета объектов недвижимости, документы по которым переданы на госрегистрацию;

- выбор порядка учета затрат на достройку, дооборудование, модернизацию и реконструкцию основных средств;
- выбор порядка учета арендованных основных средств.

В методическом разделе учетной политики также должна быть обязательно отражена информация об особенностях учета нематериальных активов агрохолдинга: способ начисления амортизации по нематериальным активам; выбор порядка учета начисления амортизации по нематериальным активам; способ оценки при выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

В учетной политике агроформирования должны быть обязательно зафиксированы: выбор единицы учета материально-производственных запасов; метод оценки поступающих материально-производственных запасов; метод оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство или на продажу; способ учета и оценки готовой продукции; способ оценки товаров в розничной торговле; способ оценки тары, поступающей в розничной торговле.

Очень важно указать в учетной политике агрохолдинга: способ списания общехозяйственных расходов; выбор базы для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов; способ оценки незавершенного производства по отраслям и производствам; способ списания коммерческих расходов счет 44 «Расходы на продажу»; способ списания расходов будущих периодов счет 97 «Расходы будущих периодов»; способ списания расходов на НИОКР; выбор способа создания резервов по сомнительным долгам (создаются; не создаются); выбор способа создания резервов предстоящих расходов (создаются; не создаются).

Иногда способ ведения бухгалтерского учета отдельных хозяйственных операций не указывается в нормативных актах по бухгалтерскому учету. Например, порядок формирования групп однородных объектов основных средств для целей их переоценки в законодательстве не предусмотрен. В этом случае головная организация вправе самостоятельно разработать и утвердить в единой учетной политике методику учета, соблюдая при этом действующее законодательство по бухгалтерскому учету.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные головной компанией, должны применяться всеми компаниями, входящими в агрохолдинг, независимо от их места нахождения, поскольку все входящие в холдинг структуры являются дочерними или зависимыми по отношению к головной (материнской) компании, которая управляет их деятельностью.

После определения всех элементов учетной политики далее необходима их корректировка в целях унификации правил ведения бухгалтерского учета. Выбор

унифицированных методов учета, по нашему мнению, должен определяться их способностью обеспечить наиболее эффективное взаимодействие всех участников учетного процесса, целесообразную оценку финансовых результатов деятельности агрохолдинга при минимальных затратах. В данном случае должно обеспечиваться единство способов учета для компаний группы, а не полное совпадение методик и алгоритмов.

Мы считаем, что ввиду невозможности в большинстве случаев формирования полностью единообразной учетной политики для всех предприятий группы, наиболее целесообразным является подход, предполагающий унификацию и закрепление тех методов учета, по которым это возможно и экономически целесообразно. Кроме того, необходимо и сохранение в единой учетной политике каждого входящего в группу предприятия методов учета, которые нельзя унифицировать или которые конкретизируют и детализируют общие (единые) методы.

Кроме того, в составе методических аспектов учетной политики агрохолдинга может быть элемент, связанный с датой определения курсовой разницы.

В соответствии с п. 7 ПБУ 3/2006 в учетной политике определяются и моменты проведения переоценки таких объектов бухгалтерского учета – ежемесячно на дату совершения операции, а также по мере изменения курсов иностранных валют [5].

В случае если применение правил, установленных нормативными документами по бухгалтерскому учету, не позволяет достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности группы компаний, то в единой учетной политике агрохолдинга обязательно раскрываются и обосновываются факты подобных отступлений.

При выборе элементов учетной политики для целей бухгалтерского и управленческого учета руководство агрохолдинга должно четко представлять «границы» единой учетной политики. Это значит, что в приказе по учетной политике должны быть выбраны только те способы ведения бухгалтерского и управленческого учета, которые имеются у него на момент окончания предыдущего отчетного периода либо планируются в ближайшем будущем.

Учетная политика агрохолдинга для целей управленческого учета также включает организационно-технический и методический разделы.

В качестве методических аспектов управленческой учетной политики агрохолдинга мы предлагаем следующие элементы:

- учет выпуска готовой продукции, работ, услуг;
- оценка незавершенного производства;
- способ признания управленческих расходов;
- база распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

- оценка выпущенной готовой продукции;
- способ отнесения на текущие расходы затрат, которые могут быть зарезервированы;
- способ определения стоимости израсходованных материальных ресурсов;
- способ начисления амортизации.

Выделив методические аспекты учетной политики для целей управленческого учета, считаем необходимым отметить тот факт, что они регулируются теми же нормативными документами, что и методические аспекты учетной политики для целей бухгалтерского учета. Кроме того, на момент разработки управленческой учетной политики в компании чаще всего уже существуют работающая система бухгалтерского учета с разработанной методологией и техникой учета, которые базируются на различных законодательных актах и закреплены в бухгалтерской учетной политике, должностных инструкциях и различных регламентных документах агроформирования.

Объектами управленческого учета в агрохолдингах являются затраты каждой компании в целом, ее структурных подразделений (центров ответственности), результаты хозяйственной деятельности, внутреннее ценообразование, бюджетирование и внутренняя отчетность. В этой связи важной задачей учета затрат в компаниях агрохолдинга является их разграничение в зависимости от временных периодов:

- затраты будущих отчетных периодов (затраты произведены в текущем периоде, но относятся к будущим отчетным периодам);
- затраты текущего отчетного периода, включаемые в себестоимость данного периода;
- резервируемые затраты (затраты, включаемые в себестоимость продукции в текущем периоде впрямь до возникновения фактических расходов в будущем).

Данный классификационный признак, по нашему мнению, весьма важно соблюдать при составлении учетной политики для целей управленческого учета и при разработке системы производственных счетов компании.

Для взаимосвязи между бухгалтерским и управленческим учетом используются специальные, так называемые отражающие счета (счета-экраны). Они предназначены для отражения (передачи) из бухгалтерского в управленческий учет остатков ресурсов на начало и конец периода, затрат и выручки, где они группируются по счетам производственного учета.

Для максимального упрощения процессов ведения бухгалтерского и управленческого учета при определении методических аспектов управленческого учета необходимо понять, насколько они будут совпадать с методикой бухгалтерского учета агрохолдинга. Мы считаем, что для решения этой задачи следует учитывать: будут ли в этих системах совпадать методы оценки имущества группы компаний, методы деления активов на

оборотные и внеоборотные, методы списания стоимости основных фондов, методы учета доходов, классификация затрат и методы учета затрат и списания их на финансовый результат.

Кроме того, рекомендуем использовать Методические рекомендации по организации и взаимосвязи финансового и управленческого учета в сельском хозяйстве, утвержденные приказом Минсельхоза России от 17.04.2006.

Для управленческого учета в агрохолдингах целесообразнее использовать счета, не задействованные в бухгалтерском учете.

Построение единого рабочего плана счетов при формировании учетной политики должно опираться на большую детализацию данных, которые необходимы для управленческого учета. Кроме того, единый рабочий план счетов агрохолдинга должен предусматривать возможность отражения информации отдельно по каждому центру ответственности и направлению деятельности каждой компании группы.

Управленческая составляющая единого рабочего плана счетов агрохолдинга должна позволять делать выборки данных по определенному признаку (например, по центру ответственности, по видам продукции, по временным периодам и т. д.). Система же учета затрат в агрохолдингах должна обеспечивать и создавать основы для подсчета фактической прибыли, то есть расчета показателя, ради достижения которого и создаются коммерческие структуры по производству и переработке сельскохозяйственной продукции.

При этом при сохранении единства учетной политики интегрированной агроструктуры обеспечивается индивидуальный учет по каждой компании, что повышает степень ответственности.

Таким образом, процесс формирования методических аспектов учетной политики агрохолдинга достаточно сложен, и он не заканчивается ее разработкой, а продолжается в течение всего периода функционирования данной агроструктуры. После создания учетной политики ее необходимо регулярно пересматривать и совершенствовать, поскольку учетная политика является важным и неотъемлемым элементом системы внутреннего контроля агрохолдинга.

### **Список литературы**

1. Глуценко А. В. Методология внутренней стандартизации учета в агрохолдингах [монография] /А. В. Глуценко; Гос. образовательное учреждение высш. проф. образования «Волгогр. гос. ун-т»; науч. ред. Л. В. Перекрестова. – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2008. – 372 с.

2. Глущенко А. В., Ермакова М. С. Основные принципы формирования единой учетной политики в агрохолдингах // *Фундаментальные исследования*. – 2012. – № 11 (часть 3). – С. 755-758.
3. Горшкова Н. В. Формирование консолидированной финансовой отчетности в агропродовольственных холдингах: теория, методология, практика [Текст]: монография / Н. В. Горшкова; Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. проф. образования «Волгогр. гос. ун-т». – Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2012. – С.362.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 // СПС «Консультант Плюс».
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006// СПС «Консультант Плюс».
6. Фрезоргер Н. С., Юцковская И. Д. Стандартизация учетных принципов для группы компаний: опыт реализации проекта // *Финансовые и бухгалтерские консультации*. – 2007. – № 10. – 15 с.

**Рецензенты:**

Гукова А.В., д.э.н., профессор кафедры теории финансов, кредита и налогообложения ФГАОУ ВПО «Волгоградский государственный университет», г. Волгоград.

Балашова Н.Н., д.э.н., профессор, декан экономического факультета, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный аграрный университет», г. Волгоград.