

ФОРМИРОВАНИЕ АГРОХОЛДИНГОВЫХ КОМПАНИЙ И РАЗВИТИЕ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

А.А. КРАСИЛЬНИКОВ

*Воронежский государственный аграрный университет
им. К.Д.Глинки*

e-mail:
alexandrkr@list.ru

Охарактеризованы состояние и перспективы развития сельского хозяйства на основе агропромышленной интеграции путем создания холдингов. Показано, что одним из условий корпоративного управления в компаниях холдингового типа является консолидация бухгалтерской отчетности. Намечены пути унификации и стандартизации учетных процедур в холдинговых компаниях.

Ключевые слова: интегрированная компания, холдинговая компания, группа, представляющая сводную отчетность, учетная политика, консолидированная отчетность

Активное развитие и укрупнение бизнеса в последние годы сопровождается созданием интегрированных групп компаний, где в качестве инвестора выступают динамично развивающиеся и экономически крепкие предприятия промышленности, перерабатывающей отрасли, финансовые компании и другие организации, имеющие возможность и готовые вложить денежные и материальные ресурсы в агропромышленное производство.

Интегрированные структуры развиваются от простых форм к сложным. Наиболее простой является агропромышленное предприятие, в котором обеспечивается единство технологического процесса по производству и переработке продукции. Самой сложной выступают холдинговые формирования, которые представляют собой межотраслевое кооперирование и комбинирование сельскохозяйственных и промышленных предприятий.

Результатом подобной агропромышленной интеграции является совокупный или синергический эффект, характеризующийся экономией затрат, увеличением выпуска продукции, улучшением ее качества и сокращением сроков доставки потребителю.

Интеграция в сфере агропромышленного производства представлена в форме юридических лиц и предпринимательских объединений определенной организационной формы, соединяющих все или часть звеньев продуктового подкомплекса в единое технологическое и экономическое пространство. Данный подход позволяет классифицировать интегрированные формирования на аграрные, агропромышленные, агропромышленно-торговые и аграрно-торговые.

Такие организации являются крупными, имеют сложную структуру, разветвленную сеть дочерних организаций, филиалов и представительств. Состав их определяется необходимостью органического сочетания сельского хозяйства, перерабатывающей промышленности, торговли и других видов деятельности.

Основная цель формирований холдингового типа заключается в получении максимальной прибыли, созданной в результате совместной деятельности участников интеграции и являющейся основой обеспечения их устойчивого финансового положения в рыночных условиях хозяйствования.

Основными характерными чертами таких хозяйственных образований являются:

- совокупность экономически взаимосвязанных организаций;
- организации - бизнес-единицы рассматриваются как единый экономический механизм;
- основа взаимосвязи формирования группы - участие головной организации в дочерних и зависимых организациях и возможность осуществления контроля за их деятельностью.



Формы интеграции зависят от организационно-экономического механизма, принятого в том или ином регионе. В частности, если рассматривать агрохолдинг как совокупность юридических лиц (участников), связанных между собой договорными или имущественными отношениями, по управлению деятельностью других участников головной компанией, то сложившиеся формы агрохолдинговых компаний можно классифицировать на 4 основных типа.

1. Имущественные отношения возникают в случае преобладающего участия головной компании (ОАО, ООО и др.) в капитале других участников (хозяйственных обществ, кооперативов и др.) при условии, что головная компания использует принадлежащее ей право принятия обязательных для других участников решений в целях управления ими. Такие отношения формируют имущественный холдинг.

2. Договорные отношения складываются между юридическими лицами, между головной компанией и участниками (учредителями хозяйственных обществ и иных организационных форм) других юридических лиц. Такое агропромышленное формирование относится к договорному холдингу.

3. Холдинговые отношения могут возникнуть в силу правового акта, принятого в пределах своей компетенции собственником имущества унитарного предприятия, если все участники холдинга являются унитарными предприятиями. В таком случае холдинг будет государственным, где отношения между участниками регулируются договором.

4. Четвертый тип агрохолдинга может представлять собой смешанную форму вышеперечисленных отношений, то есть здесь сочетаются имущественные и договорные отношения. При этом участие государства в таком формировании не исключается.

Холдинговые формирования, как правило, стремятся к максимальному охвату управления по всей цепочке - от поставки ресурсов и применения эффективных технологий до реализации конечной продукции, включая переработку и продажу на рынке продовольствия. Таким образом, они фактически ориентированы на замкнутый технологический цикл не столько в АПК, сколько в целом в агропродовольственной системе по конкретному виду продукции.

Интегрированная система действует как единый хозяйственный и финансовый организм, чему способствует схема движения финансовых и товарных потоков, выработанная организационно-производственная структура и экономическое взаимодействие выделенных внутри интегрированного формирования функциональных подразделов и служб, направленные на получение экономических выгод групп взаимосвязанных организаций.

Взаимоотношения внутри интегрированного формирования строятся на договорных отношениях по заготовительной, производственной и сбытовой деятельности.

С позиции имущественных отношений вертикально интегрированная компания холдингового типа является особым типом акционерной компании, создаваемой для владения контрольными пакетами акций других компаний с целью контроля и управления их деятельностью.

В теории права¹ считается, что холдинговые компании - это разновидность предпринимательских объединений. К ним относятся все возможные формы объединения коммерческих организаций, создаваемые ими как добровольно, так и принудительно в результате подчинения и контроля одного юридического лица над другим для осуществления согласованной деятельности, направленной на получение прибыли.

В научных публикациях² экономического характера агрохолдинговые формирования рассматриваются как «интегрированные бизнес-группы» и классифицируются с точ-

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 2. // Собр. законодательства РФ: Офиц. изд.- 1996.- № 5.- С. 1110-1296.; Федеральный закон «Об акционерных обществах». Практический комментарий к применению. - М.: Центр деловой информации, 1996.; Портной К. Правовое положение холдингов в России / научно-практическое пособие. - М.: Волтерс Клувер, 2004.-304с. и др.

² Аграрные преобразования в АПК Орловской области. М.: РАСХН, Администрация Орловской области, ВНИЭТУСХ. -138с.; Агропромышленные формирования холдингового типа.- М.: МСХА, 2002.-216с.; Горбунов А.Р. Дочерние компании. Филиалы. Холдинги: Организационные структуры. Консолидированный баланс. Налоговое планирование. -М.:АНКИЛ, 1997.-150с.; Мартемьянова Е.И. Некоторые аспекты управленческого учета в агропромышленных формированиях холдингового типа / Е.И. Мартемьянова // Экономика с.х.-2004.-№2.-С.32-34. и др.



ки зрения применяемых механизмов регулирования совместной деятельности. К этим механизмам относятся:

- 1) система участия в капитале,
- 2) концентрация контроля над ресурсами и услугами,
- 3) централизация властных полномочий.

Отличие холдинговых формирований по этим признакам состоит в том, что роль основной (материнской) компании может выполняться одной фирмой.

Таким образом, холдингом признается особый тип акционерной компании, создаваемой для владения контрольными пакетами акций других компаний с целью контроля и управления их деятельностью. С организационно-управленческой стороны холдинг - группа лиц, основанная на отношениях экономической зависимости и контроля. Это означает регулирование отношений не только юридически, но и экономически неравных субъектов права, связанных отношениями власти и подчинения.

При определении имущественной и экономической зависимости сложилась следующая система контроля: 100% - полный контроль, 75% - полный контроль при наличии совладельцев, 51% и более - гарантированный контроль по принятию решений (в общепринятом понимании уровень контрольного пакета), более 25% - блокирующий или субконтрольный пакет, позволяющий основной компании оказывать эффективное воздействие, менее 25% - дочернее общество является зависимым, 10% и менее - пакет, дающий владеющему им акционеру по закону об акционерных обществах право созыва чрезвычайного собрания.

Следствием все более усиливающихся процессов интеграции сельскохозяйственных и промышленных организаций путем создания агрохолдингов является необходимость изменения правил и порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Образование холдингов в агропромышленном секторе ведет к существенному расширению роли бухгалтерского учета и отчетности. В рамках административно-плановой экономики решения о вложении ресурсов в ту или иную сферу, направлениях, объемах, участниках хозяйственных связей и т. д. принимались единственным субъектом - государством. В условиях рынка такого рода решения принимаются значительным числом хозяйствующих субъектов. Роль государства в деятельности холдинговых компаний существенно сокращена и ограничивается сбором налогов и контролем за соблюдением нормативно-правовых актов. Вместе с тем, значительно расширяется роль заинтересованных субъектов как внешних, по отношению к холдингу (прежде всего инвесторов и кредиторов), взаимодействующих с организацией по горизонтали на основе общих экономических интересов, так и управленческих внутрихолдинговых структур, взаимоотношение которых строится по вертикали. Раньше система учета и отчетности была нацелена на отражение результатов выполнения государственных планов и решений. В настоящее время основной задачей становится обеспечение достоверной информацией широкого круга лиц, заинтересованных в деятельности представляющей отчетность организации. Интересы и намерения этих физических и юридических лиц непосредственно зависят от результатов ее деятельности. Форма и объем бухгалтерских данных должны удовлетворять потребностям пользователей, чтобы они могли принимать хозяйственные решения в отношении данной организации.

Существенной проблемой интегрированных формирований является их информационное обеспечение, в связи с особенностями их формирования, управления и внутригрупповых экономических отношений. Одной из главных проблем формирования учетной информации в интегрированных структурах является проблема учета собственности. Часто в холдингах отсутствуют учетные данные, четко характеризующие закрепление отношений владения, пользования, распоряжения собственностью за определенными участниками, что приводит к конфликту интересов. Новыми задачами бухгалтерского учета является отражение данных, характеризующих наиболее распространенные способы создания собственности, основными из которых являются следующие:

- передача имущества в рамках совместной производственной деятельности без образования юридического лица, на основе договора простого товарищества;
- покупка или передача всех имущественных активов без долговых обязательств;
- покупка акций или перекрестное владение акциями.



Все входящие в холдинг структуры являются дочерними или зависимыми по отношению к головной (материнской) компании, которая управляет их деятельностью путем участия в формировании их капитала и с помощью механизма договорных отношений. Экономические взаимоотношения между партнерами холдинговых компаний реализуются через хозяйственный механизм, основными элементами которого являются: ценовой механизм, служащий гарантией распределения дохода в соответствии с затратами каждого участника; деятельность подразделений с ведением коммерческого расчета; взаимное кредитование партнеров за счет их свободных денежных ресурсов, что позволяет сократить потребность в заемных денежных средствах. В этой связи возникает необходимость в системе бухгалтерского учета обособленно отражать операции по трансфертному ценообразованию, взаимному кредитованию и т.п.

Для формирования сведений, характеризующих отношение собственности, распределения дохода, взаимного кредитования и финансирования внутри группы, по нашему мнению, целесообразно выделить отдельных синтетических счетов или субсчетов, а также разработка соответствующих форм внутрихолдинговой отчетности.

Наиболее важным моментом является формирование сведений о деятельности холдинга как единого экономического объекта. Недостаток информации такого рода может привести к снижению качества принимаемых управленческих решений.

К сожалению в российской практике советского периода отсутствовал опыт представления объективной и достоверной информации о деятельности и финансовом положении объединений холдингового типа. При разработке методических положений по данным проблемам, целесообразно использовать зарубежный опыт. Несмотря на то, что в процессе концентрации капитала компании холдингового типа стали формироваться в XIX веке, первые консолидированные отчеты, характеризующие их деятельность были подготовлены компаниями «U.J. Steel Corporation» (1964) и «Cotton Oil Trust» (1966). Однако авторство консолидации отчетности принадлежит английскому бухгалтеру А. Дикинсону, который разработал технику консолидации, используя концепцию экономического единства взаимодействующих компаний (Edwards, 1991). Но лишь в 1997г. консолидация в Великобритании была узаконена, в Германии - в 1965г, во Франции - в 1985г, в Японии - в 1977г.

С середины 1970-х годов комитет по международным стандартам бухгалтерского учета разработал пять стандартов, посвященных этой проблеме, которые имеют рекомендательный характер. Основные вопросы составления материнскими компаниями сводной (консолидированной) отчетности регламентированы МФСО 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»³. Указанным стандартом предусмотрено обязательное составление сводной годовой отчетности материнской компанией, имеющей в своем составе дочерние и зависимые организации.

В России до настоящего времени нет законодательного акта, обязывающего компании составлять сводную (консолидированную) бухгалтерскую отчетность, поэтому общие правила составления такой отчетности определены Методическими рекомендациями по составлению и предоставлению сводной бухгалтерской отчетности⁴.

Следует при этом отметить недостаточную научную разработанность данной проблемы. В научных публикациях по этим вопросам ведется дискуссия. В связи с отсутствием законодательного акта в России по формированию консолидированной отчетности, до сего времени не сложилось однозначное толкование понятия отчетности, составляемой по группе интегрированных формирований. Так, в информационных документах Минфина РФ и научных публикациях сложились два понятия отчетности составленной материнскими компаниями: сводная и консолидированная.

Первое понятие «сводная отчетность» использовано Минфином РФ в Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (1996г), Положении, по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (1998г)

³ Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями. Вып. 3: Международные стандарты учета / Составитель М.М. Раппопорт -М.: Фирма Аудит-Трейддинг, 1992.

⁴ Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности: Приказ Минфина России № 112 от 30.12.96 г. // Экономика и жизнь. - 1997. - №16



и в ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», а также научных публикациях П.С.Безруких, В.Г.Гетьмана, В.Д.Ковалева, Вит.В.Ковалева и др. отечественных ученых.

Второе понятие «консолидированная отчетность» использовано Минфином РФ в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (2010г), а также в научных публикациях М.М.Рапопорта, С.В.Козменковой, С.М.Бычковой, С.И.Пучковой, П.Н.Кондракова, В.Г.Широбокова, а также зарубежных исследователей по бухгалтерскому учету и отчетности, в частности Б.Нидлза, Х.Андерсона, Д.Колдуэлла.

Учитывая, что относительно общей отчетности интегрированных компаний оба понятия имеют одинаковое целевое значение, что и трактуется равнозначно - «сводная (консолидированная) отчетность». Такое понятие использовано в Мерах по реализации в 2001-2005гг. Программы реформирования бухгалтерского учета (письмо правительства РФ от 13.04.2001г.), а также авторы Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина и др.⁵

В.В.Ковалев, Вит.В.Ковалев делают вывод о том, что составление консолидированной отчетности преследует: унификацию составления отчетности для корпоративных объединений; обеспечение возможности сравнительного анализа деятельности корпораций, контроля деятельности крупных корпоративных групп со стороны правительственных органов и другие цели. При этом авторы справедливо отмечают, что отсутствие консолидированной отчетности порождает скрытую корпоративную информацию, недоступную для внешних пользователей⁶.

В принятой Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации (4 июня 2004г.) «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004-2010 г.г.)» одним из приоритетных направлений развития системы бухгалтерского учета отмечен постепенный переход на формирование консолидированной финансовой отчетности групп организаций на основе МСФО.

Консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность обеспечивает выполнение главной цели отчетности - представление достоверной и объективной информации о финансовом положении компании, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в них. Она позволяет пользователям контролировать руководство компании и следить за тем, как оно управляет вложенным капиталом, насколько эффективно ведет дела фирмы.

Нормативная база российской практики по данной проблеме пока только находится в стадии становления. Так, готовится к принятию Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности», в связи с пересмотром действующих МСФО в 2003-2007 г.г. будет продолжена работа по подготовке соответствующих положений по бухгалтерскому учету (ПБУ). Намечается переход от добровольного характера формирования консолидированной финансовой отчетности на основе МСФО к ее обязательному составлению и представлению публичными организациями.

Тенденции развития агробизнеса предполагают неизбежный приход в данный сектор МСФО при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание и развитие систем управленческого учета (для полного удовлетворения нужд управления хозяйствующей структурой в соответствующей информации).

Исследуя проблемы формирования отчетности, Козменкова С.В. отмечает, что организации, являющиеся дочерними либо зависимыми структурами холдинговых компаний, составляют отчетность как юридические лица, а также производят трансформационные продукты для представления отчетности в материнскую компанию для формирования в дальнейшем консолидированной отчетности исходя из потребностей головной организации. Автор так же отмечает, что организации, входящие в состав холдингов, имеют неоправданно высокие затраты на подготовку консолидированной отчетности путем трансформации бухгалтерской отчетности, подготавливаемой по российским правилам и по МСФО.

Проведенный автором опрос главных бухгалтеров интегрированных структур выявил, что отчетность, составленная по российским стандартам, так и трансформирован-

⁵ Гусева Т.М., Шеина Т.Н. Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты: Учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2004.-368с.

⁶ Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ. Основы балансоведения): Учеб. пособие. - М.: Проспект, 2004.-432с.



ная отчетность по внутрифирменным или международным стандартам в материнскую компанию должны быть представлены в течение января, либо до 15 февраля (как было в СССР). Следовательно, и по срокам составления отчетности, организации попадают в тяжелое положение. Следовательно, сближение российских и международных учетных и отчетных правил, по мнению автора, является актуальным⁷.

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу предусматривает два этапа (2004-2007гг. и 2008-2010гг.) перевода на МФСО консолидированной бухгалтерской отчетности соответствующих хозяйствующих субъектов, однако законодательные акты и стандарты составления консолидированной отчетности российскими компаниями до сих пор не утверждены в установленном порядке.

Одной из мер, обеспечивающих сопоставимость показателей и возможность их консолидации, сформированных в организациях, входящих в холдинговые компании, является стандартизация учетных процедур. Основными моментами унификации и стандартизации являются:

- формирование единой учетной политики холдинга;
- установление регламентного учетного процесса и разработка документооборота, регламентирующего движение документов в масштабах холдинга;
- разработка единого корпоративного плана счетов холдинговой компании;
- стандартизация программного обеспечения и создание единой системы технических средств, применяемых для обработки учетно-аналитической информации и др.;
- обеспечение обмена учетной информацией внутри группы компаний в режиме on-line.

Составление консолидированной отчетности позволяет получить представление о финансовом состоянии и результатах деятельности группы юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом плане компаний в целом. При этом каждая юридически самостоятельная организация, входящая в состав группы, обязана вести бухгалтерский учет собственных операций и оформлять их результаты в виде финансовой отчетности. Консолидированной отчетности характерны две особенности:

- консолидированная отчетность не является отчетностью юридически самостоятельной коммерческой организации, следовательно, основная цель - не выявление налогооблагаемой прибыли, а получение общего представления о деятельности организации;
- консолидация - не просто суммирование одноименных статей финансовой отчетности группы взаимосвязанных организаций: любые внутрикорпоративные финансово-хозяйственные операции идентифицируются и в процессе консолидации не участвуют.

AGROHOLDING COMPANIES FORMING AND ACCOUNT MAINTENANCE DEVELOPMENT

A.A. KRASILNIKOV

Voronezh State Agricultural University, e-mail: alexandrkr@list.ru

Current state and perspectives of the agricultural sector developing holdings on the basis of agroindustrial integration is characterized. Consolidation of accounting proved to be one of the ways of corporative management in holdings. Ways of unification and standardization of accounting procedures in holding companies a given.

Key words: integrated enterprise, holding company, consolidated group, accounting policy, consolidated statements

⁷ Козменкова С.В. Особенности формирования бухгалтерской отчетности в перерабатывающих предприятиях АПК /СВ. Козменкова, А.В. Рачинский // Экономика с.-х. и перераб. предпр.-2005.-№7.-С.34-36.