

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Самарская государственная сельскохозяйственная академия»

**Т. Н. Макушина**

# **УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ В АГРОПРОМЫШЛЕННЫХ ХОЛДИНГАХ**

Монография

Кинель 2014

ББК 65.052.253.2

УДК 331.102.1

М-15

*Рецензенты:*

д-р экон. наук, проф. кафедры бухгалтерского учета и экономического анализа ФГБОУ ВПО Самарского экономического университета

*Т. А. Корнеева;*

канд. экон. наук, директор ФГБНУ Поволжского НИИСС

им. П. Н. Константинова»

*А. В. Румянцев*

**Макушина, Т. Н.**

**М-15** Учет и отчетность в агропромышленных холдингах : монография. – Кинель : РИЦ СГСХА, 2014. – 158 с.

**ISBN 978-5-88575-359-3**

В монографии рассмотрены особенности организации учета и отчетности в агропромышленных холдингах. Приведены примеры отражения информации в целях управленческого учета и отчетности в агропромышленных холдингах.

Монография предназначена для студентов сельскохозяйственных вузов, обучающихся по экономическим специальностям, слушателей ФПК, магистрантов, аспирантов и научных работников, специалистов агропромышленного комплекса.

© Макушина Т.Н., 2014

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введе- ние.....	4
1. Нормативно-правовое регулирование деятельности агропромышленных холдингов.....	6
1.1. Сущность и нормативно-правовое регулирование агропромышленных холдингов.....	6
1.2. Правовое регулирование холдинговых компаний налоговым законодатель- ством.....	14
1.3. Учетно-аналитическое обеспечение управления агропромышленными холдингами.....	27
2. Организация учета в агропромышленных холдингах.....	60
2.1. Учетно-аналитическое обеспечение информацией центров ответственности агропромышленного холдинга.....	60
2.2. Организация управленческого учета в агропромышленных холдингах.....	80
2.3. Бюджетирование в агропромышленных холдингах.....	87
3. Формирование консолидированной отчетности агропромышленного холдинга.....	102
3.1. Теоретические основы формирования консолидированной отчетности агропромышленного холдин- га.....	102
3.2. Подходы к консолидации отчетности агропромышленного холдинга.....	116
3.3. Влияние внутреннего контроля на внутрихолдинговую отчет- ность.....	127
Заключе- ние.....	138
Литерату- ра.....	144

ра.....	
Алфавитно-предметный указатель.....	157

## ВВЕДЕНИЕ

Образование консолидированных групп предприятий в Российской Федерации имеет свои исторические особенности. Развитие промышленности в нашей стране до недавнего времени определялось созданием крупных производственных структур – производственных и научно-производственных объединений, комбинатов и т.п. Эффективность таких гигантов поддерживалась гарантированной, централизованной системой финансирования, снабжения и сбыта. Специфика сельского хозяйства особенно проявляется в том, что оно непосредственно связано с земельными ресурсами и климатическими условиями, а производство растениеводческой продукции имеет сезонный характер. Конечным, готовым к потреблению продуктом является переработанная продукция, обладающая реальной потребительной стоимостью. Поэтому себестоимость конечной переработанной продукции является одним из важнейших показателей, комплексно характеризующих эффективность использования всех видов сельскохозяйственных ресурсов.

В агропромышленном холдинге в процессе переработки и доведения продукции до потребителя участвуют несколько организаций (предприятий), входящих в холдинг как его структурное звено. Каждое предприятие из группы предприятий, входящих в холдинг, имеет свои показатели и результаты деятельности. Чем больше таких звеньев в цепи как – *производство – переработка – доведение до потребителя*, тем сложнее формирование конечной себестоимости и ценовой политики холдинга. Для эффективного управления показателями себестоимости требуется исчисление реальной конечной фактической себестоимости готового к потреблению продукта.

Вышесказанное обуславливает необходимость рассмотрения всех участников производственно-перерабатывающего процесса, объединенных экономическими рычагами как единое хозяйственное образование, под началом головного общества – агропромышленного холдинга.

Однако юридическая обособленность предприятий приводит к множеству экономических проблем во взаимоотношениях между

ними по распределению прибыли и формированию доходов, избежать которые возможно только на основе формирования новых экономических отношений между ними. Отсутствие методологии и методики отражения в отчетности этих новых взаимоотношений между предприятиями агропромышленного комплекса препятствует формированию агропромышленного холдинга как формы нового экономического объединения сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. Методологическую основу экономики агропромышленного холдинга составляет теория прав собственности, так как именно принцип владения акциями или долями в уставном капитале дочерних или зависимых обществ предопределяет существование объединенной в холдинг группы предприятий.

Проблема минимизации расходов на производство конечной потребляемой продукции может быть решена за счет разработки методического обеспечения затрат на всех стадиях ее производства и доведения до потребителя. А также за счет учета взаиморасчетов между подразделениями холдинга (предприятиями), которые в процессе производства потребляют продукцию, работы и услуги внешних по отношению к холдингу поставщиков.

Общие вопросы учета и отчетности в агропромышленных холдингах нашли свое отражение в работах отечественных и зарубежных авторов. Несмотря на многообразие всевозможных научных разработок, вопросы, связанные с учетом и отчетностью в агропромышленных холдингах, остаются не в полной мере разработаны.

Данные в работе рекомендации имеют не только теоретическое, но и практическое значение для создания методики учета себестоимости конечной продукции в агропромышленных холдингах. Эта методика позволяет исследовать комплекс затрат у всех участников производственно-технологического процесса, объединенных в рамках единого экономического образования. Это, в свою очередь, позволит создать в агропромышленных холдингах эффективную и рациональную систему управленческого учета для принятия и прогнозирования управленческих решений.

Результаты исследования могут использоваться при разработке отраслевых и методических документов, для преподавания

в высших учебных заведениях, а также в системе профессиональной подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

## **1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРОПРОМЫШЛЕННЫХ ХОЛДИНГОВ**

### **1.1. Сущность и нормативно-правовое регулирование агропромышленных холдингов**

Нормативно-правовое регулирование холдингов в Российской Федерации существенным образом отстает от предпринимательской практики. Холдинговые компании начали возникать в России не только в рамках приватизационного законодательства, действующего в соответствии с Временным положением о холдинговых компаниях, создаваемых при преобразовании предприятий в акционерные общества, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 16 ноября 1992 г. № 1392 «О мерах по реализации промышленной политики при приватизации государственных предприятий», но и в результате естественных интеграционных процессов концентрации производства и капитала, восстановления разрушенных технологических взаимосвязей хозяйствующих субъектов, входящих ранее в промышленные и производственные объединения.

Следует отметить, что официальные статистические данные о числе холдингов в Российской Федерации не публиковались. «Анализ курсирующих в различных публикациях сведений, – пишет А. Б. Фельдман, – позволяет сделать вывод, что число фактических холдингов достаточно велико (в угольной, нефтяной отраслях, сфере профессионального фондового рынка)» [168]. В последнее время, в связи с развитием сельского хозяйства в нашей стране появляется все больше агропромышленных холдингов.

Но, несмотря на значительное распространение холдингов, в современной предпринимательской практике отсутствует адекватное правовое обеспечение создания и деятельности холдинговых

компаний. Нормативно-правовое регулирование холдингов, осуществляемое в настоящий момент в рамках гражданского законодательства через определение категорий основного и дочерних хозяйственных обществ (ст. 105, 106 ГК РФ, ст. 6 Федерального закона «Об акционерных обществах», ст. 6 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»), явно отстает от требований предпринимательской практики, к тому же является по ряду аспектов противоречивым. Мы до сих пор не имеем системного законодательства, которое бы регламентировало «внутреннюю жизнь» холдингов и их внешние контакты — взаимодействие с другими предпринимательскими структурами, кредиторами, акционерами, наконец, государством.

Около трех лет в Государственной Думе обсуждался проект федерального закона «О холдингах». Принятый Государственной Думой еще в декабре 1999 г., одобренный Советом Федерации в июле 2000 г., он был отклонен Президентом РФ 20 июля 2001 г. с жесткой формулировкой, что при его разработке четко не была определена экономическая и юридическая цели создания и регламентации деятельности такого образования, как холдинг, в результате чего законопроект содержит большое количество неясных положений, применение которых затруднено, а отдельные положения противоречат Гражданскому кодексу Российской Федерации и другим федеральным законам [175]. В октябре 2001 г. была создана согласительная комиссия, но и в редакции согласительной комиссии, уже с учетом предложений главы государства закон был отклонен в феврале 2002 г. После этого, уже 7 июня 2002 г. на пленарном заседании Государственная Дума сняла проект закона «О холдингах» с повторного рассмотрения. Так закончились все попытки по принятию законопроекта № 99049555-2, который по оценке разработчиков носил рамочный характер, а также можно заметить, был «сырым» документом, слишком общим, отсылочным, не имеющим механизмов реализации многих содержащихся в нем положений (в последней редакции проекта было всего 12 статей). В этом законопроекте «О холдингах» совсем не затрагивались вопросы взаимоотношений холдингов с антимонопольными, налоговыми органами, не рассматривались аспекты внутренних



взаимоотношений в холдинге, не было уделено внимания вопросам корпоративного управления и корпоративного контроля в этом предпринимательском объединении.

На сегодняшний день холдинги выступают на рынке как закрытая система, подчиняясь в условиях чистого правового поля своим внутренним законам. Одним из положительных моментов в принятии законопроекта было бы введение консолидированной отчетности участников холдинга, упрощение налогообложения. В принятии законопроекта «О холдингах», следует отметить, должно быть больше других заинтересовано государство, чтобы оградить потенциально слабых участников имущественного оборота и обеспечить наполняемость бюджета за счет крупных холдинговых структур.

Таким образом, пока Закон «О холдингах» не принят, правовое регулирование холдингов носит отстающий от требований современной предпринимательской практики усеченно-фрагментарный характер. При этом отсутствие системного нормативно-правового регулирования, в конечном счете, не является фактором, запрещающим или даже ограничивающим осуществление предпринимательской деятельности в виде холдингов. Другое дело, что это неудобно для специалистов, работающих в холдинге, непрозрачно для государства и кредиторов. Именно поэтому, несмотря на снятие законопроекта № 99049555-2 с рассмотрения Государственной Думы, в предпринимательских кругах надеются на принятие системного законодательного акта, посвященного правовому регулированию холдингов, который на более глубоком уровне, чем имевшийся проект закона, обеспечит правовую базу организации и деятельности самой распространенной в российском бизнесе формы предпринимательского объединения.

Законодательную основу образования холдингов с участием государства или муниципальных образований создает Федеральный закон «О приватизации государственного и муниципального имущества», в частности, ст. 25 «Внесение государственного и муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ» и ст. 26 «Продажа акций открытого акционерного общества по результатам доверительного

Управления» [116]. Следует заметить, что с принятием Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ, ограничившего осуществление предпринимательской деятельности в этой организационно-правовой форме (ст. 8 Закона), а также запретившего унитарным предприятиям создавать дочерние предприятия (ст. 2 Закона), процесс преобразования государственных и муниципальных унитарных предприятий в открытые акционерные общества, в том числе со 100% долей участия государства или муниципального образования в уставном капитале, станет более активным [115].

Упоминание о холдингах содержится в Федеральном законе «Об акционерных обществах», в соответствии с подп. 18 п. 1 ст. 48 [166] которого принятие решения об участии в холдинговых компаниях, финансово-промышленных группах, ассоциациях и иных объединениях коммерческих организаций относится к компетенции общего собрания акционеров.

Антимонопольное законодательство, не оперируя собственно понятием «холдинговая компания», относит эти хозяйствующие субъекты к группе лиц (ст. 4 Закона о конкуренции) [167].

В законодательстве и в правовой литературе отсутствует единообразие и в употреблении понятий «холдинг» и «холдинговая компания». Зачастую эти термины используются применительно к основному обществу связанной отношениями экономической зависимости группы лиц. *Представляется правильным использовать понятия «холдинг» или «холдинговая компания» для обозначения совокупности юридических лиц, объединенных отношениями экономической зависимости, а применительно к контролирующему обществу употреблять предусмотренные законодательством категории материнское или основное общество.*

Такой подход при определении холдинговой компании использовался и в проекте федерального закона «О холдингах». Согласно законопроекту холдингом является совокупность двух и более юридических лиц (участников холдинга), связанных между собой отношениями (холдинговыми отношениями) по управлению одним из участников (головной компанией) деятельностью других участ-