

2.4. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОРПОРАТИВНОГО СТАНДАРТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА АГРОХОЛДИНГА

Кучерова Е.П., ассистент,
кафедра «Учет, анализ и аудит»

*Волгоградский государственный университет,
г. Волгоград*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В результате исследования доказана необходимость разработки корпоративного стандарта для целей сегментарного учета агрохолдинга, определена его структура и содержание. Обосновано введение аналитических уровней для счетов единого рабочего Плана счетов агроформирования в соответствии со структурой идентифицированных учетно-отчетных сегментов. Разработана система многоуровневой внутренней сегментарной отчетности.

В условиях продовольственного эмбарго государственная аграрная политика направлена на обеспечение продовольственной безопасности, характеризующей экономическую и политическую независимость существующей системы, а также способность удовлетворять потребности граждан без ущерба национально-государственным интересам страны. Существенным условием продовольственной безопасности страны является продовольственная независимость, предполагающая устойчивое отечественное производство агропродовольственной продукции в объемах, установленных Доктриной продовольственной безопасности РФ, не меньше пороговых значений его удельного веса в товарных ресурсах внутреннего рынка соответствующих видов продукции [3]. Поэтому важнейшим фактором достижения продовольственной независимости выступает импортозамещение как наиболее вероятная и оправданная стратегия экономического роста и развития агропродовольственного рынка Российской Федерации.

Проблема импортозамещения в сельском хозяйстве в 2014 г. приобрела особую актуальность для нашей страны в связи с введением экономических санкций против РФ со стороны США, стран Европейского союза и других западных партнеров. Современный этап развития агропромышленного комплекса (АПК) в РФ характеризуется активизацией деятельности холдинговых структур, представляющих вертикально интегрированный комплекс, контролирующей всю производственную цепочку от производства до конечного потребителя на фоне ограниченности внутренних ресурсов для производства агропродовольственной продукции.

В соответствии с Государственной программой «Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия» на 2014-2020 гг., основной деятельностью агрохолдингов является многопрофильное производство сельскохозяйственной продукции,

и ее реализация в разных географических районах с различными уровнями спроса, конкуренции и рентабельности [2]. В связи с этим все больший интерес для пользователей финансовой отчетности приобретает детализированная и сопоставимая информация по обособленным компонентам (сегментам деятельности) интегрированного агроформирования, раскрываемая в пояснительной записке к консолидированной отчетности.

Специфика учета в аграрных формированиях отражена в трудах Алборова Р.А., Балашовой Н.Н., Бычковой С.М., Глущенко А.В., Горшковой Н.В., Дятловой А.Ф., Козменковой С.В., Колесник Н.Ф., Лисович Г.М., Пизенгольца М.З., Степаненко Е.И. Проблеме развития методики формирования сегментарной отчетности посвящены работы Вахрушиной М.А., Ивашкевича В.Б., Соколова А.А., Керимова В.Э., Шеремета А.Д. и других. По достоинству оценивая научный вклад названных ученых, следует отметить, что в большинстве имеющихся работ отражены теоретические основы составления и представления информации по сегментам, но не освещены отраслевые особенности организации сегментарного учета и формирования сегментарной отчетности в агрохолдингах.

Правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций в РФ регламентируются Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) [7] и Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО) (IFRS) 8 «Операционные сегменты» [4]. В этих нормативных документах содержатся критерии идентификации сегментов, требования об объеме и содержании раскрываемой информации, но не раскрываются порядок формирования сегментарной отчетности и форма ее представления. В связи с обозначенной проблемой существует объективная необходимость разработки методических и организационных основ формирования сегментарной отчетности для агрохолдингов.

Для получения релевантной учетной информации и стандартизации учетного процесса интегрированными агроструктурами нами разработан корпоративный стандарт по сегментарному учету и формированию сегментарной отчетности, включающий в себя совокупность внутрифирменных стандартов (приказы, распоряжения, рабочие и аналитические формы, трансформационные таблицы, формы консолидированного и сегментарного отчетов), регулирующий порядок выделения сегментов, предоставления исходных данных и определения процедур, обеспечивающих формирование внутренней и внешней сегментарной отчетности.

Основная цель системы внутрихолдинговой стандартизации учета и отчетности – обеспечить единообразное ведение учета, имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых участниками холдинга. Таким образом, внутренняя стандартизация не только устанавливает единые методологические подходы к организации и ведению системы бухгалтерского учета и отчетности как для обществ-участников, так и для всей холдинговой

структуры, но и обеспечивает процедурную поддержку учетного процесса [9, с. 104].

Разработанный нами корпоративный стандарт по сегментарному учету имеет следующую структуру:

- цели стандарта;
- характеристика учетного процесса по сегментам деятельности;
- порядок и критерии выделения учетных сегментов;
- методический инструментарий сегментарного учета;
- методика формирования внутренней сегментарной отчетности;
- методика формирования внешней сегментарной отчетности и приложений.

Ключевым аргументом доказательства необходимости внутренней стандартизации учета и отчетности является возможность улучшения качества информационного обеспечения управления и повышения конкурентоспособности организации. Учетно-аналитическая система в этом случае обеспечивает получение объективных сведений, характеризующих экономический характер деятельности организации [10, с. 138].

Рассмотрим подробнее разделы разработанного нами стандарта.

В разделе «Цели стандарта» раскрываются общие положения разработки стандарта для обеспечения единообразного ведения учета, осуществления внутреннего контроля и анализа, формирования и представления информации во внутренней и внешней отчетности по сегментам осуществляемой деятельности компаниями интегрированной структуры.

Главное назначение внутренних стандартов состоит в создании технологической основы для выполнения работ и обеспечении ответов на вопросы «что делать» и «как делать». За счет создания технологической основы для труда исполнителя снижаются требования к его квалификации и, соответственно, снижаются затраты на оплату труда [9, с. 58].

Характеристика учетного процесса по сегментам деятельности конкретизирует положения, связанные с возложением обязанностей по ведению сегментарного учета, технологии ведения сегментарного учета, адаптации рабочего Плана счетов, документооборота, форм первичных учетных документов, форм и содержание сегментарной отчетности. Считаю важным отметить, что положения данного раздела корпоративного стандарта целесообразно использовать при формировании учетной политики для целей сегментарного учета, в частности, ее организационно-технического раздела, так как организация учетного процесса каждым экономическим субъектом имеет свои особенности.

В качестве возможных элементов / вариантов ведения сегментарного учета интегрированной структурой отметим:

- дополнительная штатная единица специалиста по сегментарному учету в каждой компании агрохолдинга;
- специалист бухгалтерской службы после специальной подготовки, в обязанности которого входит ведение сегментарного учета и формирование внутренней и внешней отчетности;
- ведение сегментарного учета осуществляется отделом управленческого и сегментарного учета.

Мы считаем, что в зависимости от особенностей деятельности (количества видов деятельности и регионов), отраслевой направленности и ряда других условий интегрированной агроструктурой может быть выбран тот или иной элемент / вариант ведения сегментарного учета. Технология ведения сегментарного учета также индивидуальна для каждой интегрированной агроструктуры, но при этом во всех компаниях предпочтительна автоматизированная форма учета с использованием программ. Следует отметить, что в качестве вариантов для практического применения нами отмечены:

- специализированные профессиональные учетно-аналитические информационные прикладные системы («1С:Предприятие», «Галактика», «Парус», «Флагман» и т.д.);
- неспециализированные программные пакеты, имеющие аналитические возможности (Excel, система инженерных вычислений MATLAB для аналитических финансовых расчетов);
- собственная учетно-аналитическая система.

По нашему мнению, процесс сбора, накопления и обработки информации предпочтительно осуществлять с применением учетно-аналитической информационной программы «1С: Предприятие», позволяющей использовать всем участникам агрохолдинга единый План счетов. Считаю важным отметить, что у интегрированной структуры существует возможность максимально учесть собственную специфику при разработке единого рабочего Плана счетов, руководствуясь приказами Министерства сельского хозяйства РФ (Минсельхоз РФ) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению» от 13 июня 2001 г. №654 [6] и «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» от 6 июня 2003 г. №792 [5].

При разработке единого рабочего плана необходимо учесть операции, которые ведутся не только на уровне материнской компании, но и в дочерних организациях. А именно их отраслевые особенности, реальное имущественное состояние и обязательства, финансовые результаты, обеспечение эффективного налогового регулирования, размер дивидендов и пр. В связи с изложенным, мы считаем, что единый рабочий План счетов должен быть построен таким образом, чтобы обеспечивать получение необходимой финансовой и управленческой информации по всем компаниям агрохолдинга. В этом контексте План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса позволяет получать обобщенные показатели в масштабах корпоративных групп. Достоинством данного Плана счетов является относительно высокая степень гибкости, которая проявляется в том, что наряду с обязательными счедами финансовой бухгалтерии есть возможность ведения счетов управленческой бухгалтерии.

Для адаптации рабочего Плана счетов нами обозначены варианты:

- введение дополнительных счетов в действующий рабочий План счетов для сегментарного учета;
- развитие аналитики действующего рабочего Плана счетов.

Первый вариант адаптации рабочего Плана счетов для целей сегментарного учета основывается на введении в рабочий План дополнительных счетов учета, позволяющих формировать затратную и доходную составляющие в разрезе сегментов деятельности.

М.Н. Семиколонова, рассматривая возможности управленческого учета по сегментам деятельности, предложила использовать свободные счета: 92 «Внутрисегментарные продажи», 27 «Финансовый результат сегментов», 95 «Внутрисегментарные обороты» [14]. Счет 92 предлагается использовать для формирования информации об объемах оказанных услуг другим подразделениям организации по трансфертным ценам и выявления финансового результата от оказания внутрипроизводственных услуг. Данный счет является активно-пассивным сопоставляющим счетом. По кредиту данного счета предлагается отражать трансфертную цену, складывающуюся из фактической себестоимости услуг, переданных сегментам потребителям, и разницы между внутренней отпускной стоимостью и себестоимостью этих услуг. По дебету счета 92 в корреспонденции со счетами учета затрат отражается фактическая себестоимость внутрисегментарных услуг. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборота выявляется финансовый результат от оказания услуг подразделениям организации, который списывается в дебет счета 27 при получении убытка или в кредит счета 27 при получении сегментом прибыли от оказания услуг внутри предприятия. Счет 95 предназначен для консолидации финансовых результатов подразделений и центров ответственности хозяйствующего субъекта, а также исключения внутрисегментарных оборотов. Считаю важным отметить, что предлагаемая схема учетных записей по производственному, обслуживающему и управленческому сегментам рассмотрена М.Н. Семиколоновой применительно к деятельности одного субъекта – зерноперерабатывающего предприятия.

Система построения сегментарного учета была исследована и другими авторами. Целый ряд авторов предлагает также осуществлять формирование показателей сегментов на свободных счетах Плана счетов бухгалтерского учета. Например, А.С. Кутепов предлагает ввести счета 90-5 «Доходы сегмента», 90-6 «Расходы сегмента» [12], М.Р. Эдгулов – счет 64 «Расчеты между сегментами» [15].

В результате исследования нами установлено, что организацию учета по сегментам деятельности агрохолдинга целесообразно осуществлять развитием аналитики действующего рабочего Плана счетов, тем более что в учетно-аналитической системе «1С: Предприятие» План счетов имеет многоуровневую соподчиненность «счет-субсчет», что позволяет для всех компаний агрохолдинга использовать единые синтетические счета и субсчета, а к каждому субсчету – свои субсубсчета и т.д. По сути обозначенный вариант организации учета дает воз-

можность до мельчайших подробностей стандартизировать и детализировать учет по любому сегменту деятельности на любом участке не только в одной компании, но и в целом по агроструктуре.

Кроме того, при разработке единого рабочего Плана счетов агрохолдинга аналитические признаки нами предлагаем закрепить в виде справочников и классификаторов. Справочник носит открытый характер, т.е. постоянно пополняется новыми элементами, например контрагентами, договорами контрагентов, проектами, номенклатурой продукции, исполнителями и т.п. Классификатор – это условно закрытый справочник, информация в котором носит статичный характер и не подлежит частому изменению, например справочники:

- центров финансовой ответственности;
- структурных подразделений агрохолдинга;
- групп производимой продукции, реализуемых продукции и товаров;
- статей доходов и расходов;
- статей движения денежных средств;
- бюджетов и т.п.

Далее на основании обозначенных элементов классификаторов стандартизируется и формируется внутренняя и внешняя сегментарная отчетность, а информация справочников позволяет конкретизировать тот или иной показатель этой отчетности. Прочие справочники по сегментарному учету представляют собой, как правило, способы классификации (элементом справочника является набор классифицирующих групп) элементов одного из базовых справочников. Каждый справочник представляет собой список элементов, описывающих определенный взгляд на событие (аналитический разрез). Правила составления справочников едины для всех программ, и поэтому любой справочник должен быть линейным либо иерархичным по структуре; полным и непротиворечивым.

Так, С.В. Волошина и М.А. Мусатова предлагают разработку рабочего Плана счетов осуществить через систему расширенных аналитик, а именно разработку пятиуровневой аналитики:

- уровень 1: сегментация по видам деятельности;
- уровень 2: сегментация по центрам ответственности;
- уровень 3: сегментация по видам продукции;
- уровень 4: сегментация по географическим сегментам: по рынкам сбыта и по местам нахождения активов;
- уровень 5: сегментации по покупателям: по рынкам сбыта, по категориям покупателей и продукции [8].

Поддерживая точку зрения С.В. Володиной и М.А. Мусатовой по выработке подхода по формированию информации по сегментам за счет введения аналитических признаков в систему счетов бухгалтерского учета, мы считаем, что вводимые вышеописанные аналитики для всех счетов единого рабочего Плана счетов агрохолдинга нецелесообразно. Поскольку аналитика необходима для счетов, задействованных в формировании внутренней и внешней сегментарной отчетности, то и выделять для каждого счета необходимо аналитические разрезы информации придерживаясь единой кодировки.

По нашему мнению, целесообразнее выделить и аналитические уровни в соответствии со структурой идентифицированных сегментов деятельности группы

компаний. В агропредприятиях интегрированной структуры учет прямых затрат на производство продукции растениеводства организуется в разрезе культур, статей затрат, полей, т.е. по каждому полю формируется отчет с указанием культуры, площади посева, осуществленных затрат в количественно-суммовом выражении, всего и на гектар. Более того, автоматизация учета с использованием в рамках учета единой учетно-информационной системы интегрированной структурой дает возможность не только проводить большое число операций, но и позволяет при однократном введении информации достигать ее высокой степени информативности.

Порядок и сроки предоставления первичных учетных документов и отчетности по сегментам деятельности агрохолдинга регламентируются графиками документооборота и формирования внутренней и внешней отчетности.

Движение всех первичных документов в интегрированной агроструктуре с момента их создания или получения до завершения исполнения или отправления обязательно должно регламентироваться единым графиком документооборота. График документооборота – принятая организацией система (способы) создания, принятия и отражения в бухгалтерском учете, а также хранения первичных документов. Отметим, что график документооборота особенно важен для сложноструктурированных агрохолдингов, поскольку возникает значительный документопоток не только между компаниями и головной организацией, но и с другими внешними организациями. Если компании агрохолдинга осуществляют разные виды деятельности, имеют разную структуру, то установить для всех компаний одинаковый график документооборота практически невозможно, а разработка единого графика на весь агрохолдинг нецелесообразна.

Однако наличие в агрохолдинге единого графика документооборота имеет важное организующее значение, так как позволяет устанавливать рациональный документооборот, позволяющий определить не только оптимальное число подразделений и исполнителей, ответственных за оформление каждого конкретного первичного документа, но и минимальный срок его нахождения в подразделении.

Мы считаем, что головной компании следует делегировать компаниям-участникам определенные полномочия по разработке таких графиков внутри компании, например, головной компании необходимо установить некоторые контрольные точки взаимодействия систем документооборота головной компании и компаний участников, а также компаний участников между собой. Процесс моделирования графика документооборота предполагает различные методики. Наиболее распространенные из них заключаются в описании процесса учета по рабочим местам работников учетных служб.

По итогам такого описания составляются перечни входящих и исходящих документов по каждому рабочему месту учетных работников. Затем происходит группировка документооборота по подразделениям, объединяемая в общую схему (график) документооборота по организации, далее по интегрированной

структуре в целом. Кроме того, для повышения ответственности работников структурных подразделений агрохолдинга, которые создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, им необходимо вручать выписку из графика документооборота. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности конкретного исполнителя, в которые представляются указанные документы.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию и обработке документов, выполняемых каждым подразделением агрохолдинга, а также всеми исполнителями. Продолжением и логическим завершением графика документооборота является график выполнения учетных работ. Если в графике документооборота фиксируется движение документов от их составления до использования, то в графике выполнения учетных работ указывается перечень учетных работ, выполняемых в бухгалтерии на основании поступивших и обработанных первичных документов. Такой график в агрохолдинге может создаваться отдельно по каждому структурному подразделению, имеющему свой учетный аппарат, а затем в целом по структуре.

График выполнения учетных работ увязывается с графиком документооборота. Это означает, что конечные этапы по соответствующим позициям в графике документооборота должны совпадать с начальными этапами тех же позиций в графике выполнения учетных работ. Следовательно, каждый из графиков решает в учетном процессе ту или иную задачу, но при этом они составляют единую, взаимосвязанную систему учета агрохолдинга. По нашему мнению, возможно совмещение графика документооборота и графика выполнения учетных работ в едином плане-графике документооборота и учетных работ интегрированной структуры.

Документальное оформление фактов хозяйственной жизни по сегментам деятельности осуществляется первичными учетными документами с обязательным использованием системы кодирования сегментов в аналитическом учете, согласно внутреннему Классификатору сегментов деятельности и хозяйственных операций агрохолдинга.

Предлагаем в формы первичных учетных документов вводить такие обязательные поля, как «Сегмент деятельности», «Код затрат», «Центр ответственности», которые позволят определить принадлежность факта хозяйственной жизни к тому или иному сегменту деятельности, центру ответственности, бизнес процессу, временному периоду.

Факт хозяйственной жизни – это факт, явление, вызывающее определенные изменения в хозяйственном процессе участников интегрированной структуры, а значит, и хозяйственной деятельности конкретного участника и структуры в целом, и в их финансовом положении. Поэтому немаловажное значение имеет при формировании единой учетной политики агрохолдинга внедрение и применение унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции, труда и его оплаты, основных средств и нема-

териальных активов, материалов, результатов инвентаризации, кассовых и банковских операций. При отсутствии унифицированных форм первичных учетных документов для оформления хозяйственных операций интегрированной структурой самостоятельно разрабатываются и утверждаются первичные учетные документы.

Все самостоятельно разработанные первичные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 ноября 2011 г. №402-ФЗ [1]. Отметим, что необходимым условием отражения операций в учете (финансовом, налоговом, управленческом, сегментарном и т.д.) является наличие правильно оформленного документа. Потому как суть выполнения факта хозяйственной жизни фиксируется в первичных учетных документах. Следовательно, при осуществлении фактов хозяйственной жизни для всех видов учета (финансового, управленческого, налогового, сегментарного и т.д.) первичные документы позволяют решить три проблемы:

- установить время совершения факта хозяйственной жизни;
- установить стоимостное выражение факта хозяйственной жизни;
- определить, каким образом факт должен быть отражен в учете.

Точность решения каждой из обозначенных проблем позволяет определить точность результатов учета (финансового, управленческого, налогового, сегментарного и т.д.), в частности, величины финансового результата деятельности интегрированной структуры в целом и каждого сегмента. Каждый факт хозяйственной жизни выражается перечнем взаимосвязанных бухгалтерских операций в виде комплекта проводок. Исходя из этого, мы считаем, что стандартизация учета обязательно предполагает и разработку классификатора фактов хозяйственной жизни, в котором каждый комплект взаимосвязанных проводок имеет типовой номер (код), что удобно в постоянной работе бухгалтерских служб агрохолдинга. Результаты исследования и практика подтверждают, что классификатор хозяйственных операций целесообразно ежеквартально контролировать и при необходимости дополнять.

В разделе «Характеристика учетного процесса по сегментам деятельности» корпоративного стандарта регламентируются и вопросы определения формата, и состав показателей внутренней и внешней сегментарной отчетности. Вопрос о составлении перечисленных видов отчетности компаниями агрохолдинга непосредственно связан со всеми рассматриваемыми ранее вопросами. На процесс составления внутренней и внешней сегментарной отчетности влияют принятый единый рабочий План счетов бухгалтерского учета и выбранная система сбора и обработки информации. В свою очередь отчетность, которую интегрированная агроструктура планирует составлять, диктует требования к системе аналитического учета, необходимому уровню автоматизации, системе сбора и обработки информации и т.д.

В результате исследования нами уточнено определение внутренней сегментарной отчетности в отношении интегрированных агроструктур. Под внутренней сегментарной отчетностью агрохолдинга мы понимаем часть внутренней отчетности интегрированной агроструктуры, раскрывающая информацию по выделенным сегментам деятельности, исходя из специфики организационно-управленческой структуры и системы внутренней отчетности группы компаний, регламентируемая стандартами агрохолдинга.

Исходя из приведенного определения, мы можем отметить, что приведение во внутренней отчетности информации по сегментам деятельности является необходимым условием, без соблюдения которого невозможно говорить о качественном информационном обеспечении процесса принятия управленческих решений. Однако при разработке формата внутренней отчетности по сегментам следует учитывать, что представление сегментарной информации – это усложнение формата отчетности. Формат сегментарной отчетности – это способ расположения (представления) показателей в соответствующей форме отчетности, обеспечивающий определенные информационные потребности лиц, ответственных за принятие решений по сегменту.

Процедура выделения сегментов деятельности состоит в обособлении части хозяйственной деятельности, которая одновременно удовлетворяет следующим основным критериям.

1. Направленность на достижение цели – выделение данной части деятельности и раскрытие информации о ней направлено на достижение определенной управленческой цели.
2. Самостоятельность – определенная часть деятельности способна приносить экономические выгоды и предполагает соответствующие расходы.
3. Подконтрольность – результаты данной деятельности систематически анализируются лицами, полномочными в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов.
4. Измеримость – по данной части деятельности возможно сформировать финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации [13, с. 46].

Для организации учета и формирования внутренней сегментарной отчетности предлагаем выделить пять уровней аналитического учета:

- по видам деятельности;
- по центрам ответственности;
- по видам продукции;
- по географическим сегментам;
- по внешним покупателям.

В соответствии с обозначенными уровнями предлагаем формировать многоуровневую внутреннюю сегментарную отчетность. Отчетность первого уровня содержит набор показателей сегментации по видам деятельности интегрированной структуры, которая по периодичности может формироваться как месячная, квартальная и годовая (табл. 1). Отчетность первого уровня может иметь несколько форматов, в зависимости от того, какая цель преследуется при анализе соответствующей информации. В табл. 1 наглядно представлен формат отчетности в целом по интегрированной агроструктуре по

выделенным сегментам за отчетный период. Объединение показателей при формировании месячной отчетности первого уровня предполагает группировку информации помесячно, но при этом возможно формирование промежуточных итогов – за квартал или нарастающим итогом с начала года (квартал, полугодие, 9 месяцев и год). Отметим, что информация отчетности первого уровня используется при проведении сравнительного анализа по сегментам деятельности.

Таблица 1

ИНФОРМАЦИЯ О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Тыс. руб.

Сегмент	Показатель	2014 г.	2013 г.	Отклонение
1	Растениеводство	-	-	-
	Выручка	223 646	213 106	+10 540
	Себестоимость продаж	184 097	177 120	+6 974
	Прибыль / убыток от продаж	39 549	35 986	+3563
2	Животноводство	-	-	-
	Выручка	298 495	314 968	-16 473
	Себестоимость продаж	264 032	294 146	-30 114
	Прибыль / убыток от продаж	34 463	20 822	+13 641
3	Промышленное производство	-	-	-
	Выручка	130 128	124 942	+5 186
	Себестоимость продаж	122 436	118 901	+3 535
	Прибыль / убыток от продаж	7 692	6 041	+1 651
4	Снабжение и складирование	-	-	-
	Выручка	22 086	24 047	-1 961
	Себестоимость продаж	20920	21 941	-1021
	Прибыль / убыток от продаж	1 166	2 106	-940
5	Сбыт продукции	-	-	-
	Выручка	46 088	44 022	+2 066
	Себестоимость продаж	45 104	43 181	+1 923
	Прибыль / убыток от продаж	984	841	+143
6	Всего по видам деятельности	-	-	-
	Выручка	720 843	721 085	- 642
	Себестоимость продаж	636 589	655 285	- 18 700
	Прибыль / убыток от продаж	83 854	65 796	+18 058

Отчетность по видам деятельности на втором уровне формируется в разрезе центров ответственности – центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций. Мы считаем, что центры ответственности в первую очередь должны формироваться в каждой компании-участнике интегрированной структуры, а затем группироваться по агрохолдингу в целом. Исходя из необходимости детализации информации в отчетности по центрам

ответственности, отметим, что для данного уровня в корпоративном стандарте формируются классификаторы видов производимой продукции, видов доходов, видов расходов, центров ответственности, видов (экономических элементов) затрат, статей калькуляции и т.д.

Это необходимо для усиления контроля за формированием доходов и расходов по местам возникновения и центрам ответственности, поскольку от регулирования деятельности центров ответственности зависит финансовое состояние не только отдельной компании-участника, но и агрохолдинга в целом.

Организация системы внутреннего сегментарного учета по центрам ответственности и формирование сегментарной отчетности предопределяет специальную кодировку затратных и доходных статей, а также необходимость увязки сегментарного учета с системой планирования и бюджетирования. Результаты исследования подтверждают, что формы бюджетов и прочих отчетных форм необходимо сначала формировать с учетом выделенных сегментов по каждой компании, а затем по агрохолдингу.

При этом для каждого центра ответственности интегрированной структуры определяются существенные показатели (нормативы материальных и других затрат, плановые объемные показатели деятельности на год с разбивкой по кварталам и месяцам, информация об отклонениях и т.д.) как принципиальная основа формирования отчетности и осуществления предварительного, текущего и последующего внутреннего контроля. При возникновении существенных отклонений в отчетности по центрам ответственности может представляться дополнительная информация по причинам и виновникам.

Третий уровень отчетности – отчетность по видам продукции. Форма отчетности по сегментам деятельности продукции растениеводства представлена в табл. 2. Информация по видам производимой продукции имеет важное значение для принятия управленческих решений.

Таблица 2

ИНФОРМАЦИЯ ВЫРУЧКИ ПО ВИДАМ ПРОДУКЦИИ ОТЧЕТНЫХ СЕГМЕНТОВ

Млн. руб.

Сегмент деятельности	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Продукция урожая текущего года – итого	43,5	42,2	46,8
Зерно зерновых культур	24,5	23,1	26,0
Зерно зернобобовых культур	19,0	19,1	20,8
Продукция урожая будущих лет, итого	177,4	170,9	176,8
Зерно озимых зерновых культур	109,4	105,9	114,4
Семена озимых масличных культур	68,0	65,0	62,4
Всего	220,9	213,1	223,6

Отметим, что для целей анализа отчетность по видам продукции (см. табл. 2) дополняется показателями удельного веса и структурных изменений. Кроме того, идентификация расходов по видам продукции в учете и отражение их в отчетности дает возможность рассчитать также следующие показатели:

- динамику абсолютных показателей расходов и финансового результата сегмента;
- удельный вес финансового результата сегмента (вида продукции) в общей величине финансового результата и его изменение;
- рентабельность сегмента (продукции) – отношение финансового результата сегмента (продукции) к его (ее) выручке и ее изменения;
- динамику изменения относительного показателя сегмента – расходов на 1 руб. выручки.

Для формирования отчетности уровней 4 и 5 агрохолдингами разработаны формы «Информация по географическим регионам деятельности агрохолдинга» (табл. 3), «Информация о внешних покупателях агрохолдинга» (табл. 4).

С учетом необходимости формирования сведений по сегментам возможно с использованием графического, табличного и текстового форматов. Мы считаем, что интегрированным агроформированием более целесообразно составлять сегментарную отчетность в табличном формате, позволяющем наглядно демонстрировать числовые данные в логическом порядке и в удобном для восприятия виде. Кроме того, табличный формат упрощает не только процесс формирования учетной информации по определенному признаку, но и ее последующий анализ.

Таблица 3

ИНФОРМАЦИЯ ПО ГЕОГРАФИЧЕСКИМ РЕГИОНАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРОХОЛДИНГА

Млн. руб.

Область	Значение
Выручка от продаж. Внутренний рынок	
Волгоградская	9,4
Ростовская	93,6
Саратовская	23,4
Воронежская	29,6
Внешний рынок	

Область	Значение
Иран	104
Стоимость внеоборотных активов по данным бухгалтерского баланса взаимосвязанного предприятия	
ОАО «Бета»	15
ОАО «Ипсилон»	60
ОАО «Омикрон»	21
ОАО «Омега»	4

Информация из отчетности уровней 4 и 5 (см. табл. 3 и 4) используется для формирования сегментарной отчетности путем трансформации данных посредством составления специальных таблиц с последующим элиминированием внутренних оборотов между предприятиями сегмента деятельности.

Таблица 4

ИНФОРМАЦИЯ О ВНЕШНИХ ПОКУПАТЕЛЯХ АГРОХОЛДИНГА

Млн. руб.

Покупатель	Выручка от продаж	Отчетный сегмент
ООО «Альфа»	27,0	Озимые масличные культуры
ООО «Сигма»	29,8	Озимые зерновые культуры
-	-	-
Всего	-	х

Для элиминирования внутренних оборотов между предприятиями сегмента деятельности предлагаем одновременно в рамках подготовки отчетности заполнять и аналитические таблицы, детализирующие показатели по типу контрагентов, видам продукции и географическим регионам индивидуальной отчетности участников агрохолдинга (табл. 5). После формирования сегментарной отчетности следует проверить соблюдение равенства значений ее статей по отношению к аналогичным статьям консолидированной отчетности агрохолдинга [11, с. 42].

Таблица 5

ИНФОРМАЦИЯ О ВЫРУЧКЕ ОАО «ИПСИЛОН» (ВЗАИМОСВЯЗАННОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ АГРОХОЛДИНГА)

Контрагенты	Тип контрагента	Географический район	Выручка, млн. руб.				Итого, млн. руб.
			основная продукция				
			урожая текущего года		под урожай будущих лет		
зерно зерновых культур	зерно зернобобовых культур	зерно озимых зерновых культур	семена озимых масличных культур				
ООО «Альфа»	Внешний	Саратовская область	5,0	-	-	27,0	32,0
ОАО «Бета»	Предприятие агрохолдинга	Волгоградская область	2,9	-	-	-	2,9
ОАО «Омикрон»	Предприятие агрохолдинга	Волгоградская область	1,5	-	-	-	1,5
ООО «Сигма»	Внешний	Воронежская область	-	-	29,8	-	29,8
...
Итого	х	х	15,4	-	39,9	54,0	108,9

Таким образом, разработка корпоративного стандарта по сегментарному учету агрохолдинга нами произведена с учетом законодательно-нормативных актов в области бухгалтерского учета, устава и внутренних положений исследуемых агрохолдингов. Использование разработанного нами стандарта позволит агроструктурам, не только организовать и стандартизировать сег-

ментарный учет, но и формировать и раскрывать информацию по сегментам деятельности. Система многоуровневой внутренней сегментарной отчетности предоставит возможность стейкхолдерам выявлять прибыльные и убыточные направления деятельности, определять конкурентные преимущества агрохолдинга по сравнению с другими компаниями в данном направ-

лении бизнеса, осуществлять прогнозы будущих результатов деятельности по сегментам.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 гг. [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 14 июля 2012 г. №717. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Доктрина продовольственной безопасности РФ [Электронный ресурс] : утв. Указом Президента РФ от 30 янв. 2010 г. №120. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Операционные сегменты [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IFRS 8 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс] : приказ М-ва сельского х-ва РФ от 6 июня 2003 г. №792. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва сельского х-ва РФ от 13 июня 2001 г. №654. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Информация по сегментам [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2010 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 8 нояб. 2010 г. №143н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Волошина С.В. Исследование сущности сегментарного учета и этапов его эволюции [Текст] / С.В. Волошина // Учет и статистика. – 2009. – №8. – С. 18-22.
9. Глущенко А.В. Методология внутренней стандартизации учета в агрохолдингах [Текст] : монография / А.В. Глущенко ; Госуд. образоват. учреждение высш. проф. образования «Волгогр. гос. ун-т» ; науч. ред. В. Перекрестова. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2008. – 372 с.
10. Глущенко А.В. Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа [Текст] / А.В. Глущенко // Вестн. Волгоградского госуд. ун-та ; Сер. 3 : Экономика. Экология. – 2010. – №1. – С. 136-144.
11. Глущенко А.В. Организационные и методические основы формирования сегментной отчетности агрохолдингов [Текст] / А.В. Глущенко, Е.П. Землянская // Междунар. бухгалтерский учет. – 2014. – №40. – С. 32-45.

12. Кутепов А.С. Бухгалтерский учет хозяйственных операций при применении трансфертных цен [Текст] / А.С. Кутепов // Финансы и бизнес. – 2008. – №4. – С. 116-120.
13. Пономарева Н.В. Методические аспекты выбора и обоснования критериев сегментации деятельности организации АПК [Текст] / Н.В. Пономарева// Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2015. – №4. – С. 45-47.
14. Семиколонова М.Н. Организационно-методические аспекты управленческого учета по сегментам деятельности [Текст] / М.Н. Семиколонова // Аудиторские ведомости. – 2015. – №5. – С. 41-52.
15. Эдгулов М.Р. Сегментарный управленческий учет доходов и расходов [Текст] / М.Р. Эдгулов ; ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский госуд. ун-т экономики и финансов». – СПб., 2010.

Ключевые слова

Корпоративный стандарт для целей сегментарного учета; сегмент деятельности; многоуровневая система внутренней сегментарной отчетности; агрохолдинг.

Кучерова Екатерина Петровна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы исследования определяется необходимостью выработки рациональных управленческих решений в перераспределении ресурсов и капиталов (финансового, производственного, интеллектуального, человеческого) между прибыльными и рисковыми направлениями деятельности агрохолдинга, на основе формирования внешней и внутренней сегментарной отчетности – с одной стороны, и отсутствием положений, регламентирующих порядок формирования сегментарной отчетности и форму ее представления, – с другой, требуют разработки методических и организационных основ формирования сегментарной отчетности для агрохолдингов.

Научная новизна и практическая значимость. Научная новизна представленной статьи состоит в углублении научных знаний в области формирования сегментарной отчетности агрохолдингов.

Практическая значимость проведенного исследования заключается в разработке корпоративного стандарта для целей сегментарного учета агрохолдинга; форм первичных учетных документов агроформирования; обосновании введения аналитических уровней для счетов единого рабочего Плана агрохолдинга в соответствии со структурой идентифицированных сегментов, задействованных в формировании внутренней и внешней сегментарной отчетности; разработке системы многоуровневой внутренней сегментарной отчетности.

Результаты данного исследования могут быть применены как в теории, так и в практике формирования внешней и внутренней сегментарной отчетности агрохолдингов.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, заслуживает положительной оценки и рекомендуется к изданию.

Попова Л.В., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Страхование и финансово-экономический анализ» Волгоградского государственного аграрного университета, г. Волгоград.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ