

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

**Т. Г. Лазарева**

# **УЧЁТ И ОТЧЁТНОСТЬ ПО СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**Монография**

Кинель  
2015

УДК 33.с 4  
ББК 65.052  
Л17

*Рецензенты:*

д-р экон. наук, проф., зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВО «Пензенская государственная сельскохозяйственная академия»

*Н. Н. Бондина;*

канд. экон. наук, доцент ФГБОУ ВО «Башкирский государственный аграрный университет»

*Г. Р. Нигматуллина*

**Лазарева, Т. Г.**

**Л17** Учёт и отчётность по совместной деятельности : монография. – Кинель : РИЦ СГСХА, 2015. – 148 с.  
**ISBN 978-5-88575-388-3**

Монография посвящена современным проблемам учетного характера, а именно организации учета и составления отчетности по совместной деятельности на предприятиях аграрного сектора экономики.

Рассмотрены экономические соглашения в учете совместной деятельности, представлен порядок учетного отражения участников совместной деятельности по методу пропорциональной консолидации. Приведены примеры формирования сегментной управленческой отчетности и система показателей для выбора финансового решения по вкладам в совместную деятельность.

Монография адресована научным работникам, аспирантам, студентам, обучающимся по экономическим специальностям, практическим работникам предприятий аграрного сектора экономики.

**УДК 33.с 4**

**ББК 65.052**

**ISBN 978-5-88575-388-3**

© Лазарева Т. Г., 2015

© ФГБОУ ВО Самарская ГСХА, 2015

## ВВЕДЕНИЕ

Изменения в экономической системе, обусловившие в России новые условия хозяйствования, привели к необходимости переосмысления теоретических и методологических подходов к управлению сельскохозяйственными предприятиями. Особая роль в этом процессе отведена учету экономических соглашений организаций АПК, занятых в производстве, переработке и реализации сельскохозяйственной продукции.

На современном этапе развития рыночных отношений проблема координации и кооперации организаций сельскохозяйственного комплекса, как альтернативы рынку, стоит особенно остро. Причем, решение этого вопроса может быть осуществлено только на основе исследований целого ряда экономических наук, в том числе бухгалтерского управленческого учета и экономического анализа.

Широкий спектр организационных форм в сельском хозяйстве отражает, прежде всего, различие форм собственности в сельскохозяйственных организациях. Начало переходных процессов, с точки зрения институциональной структуры экономики, характеризовалось как передача формальных прав собственности из рук государства в частные руки вместе с созданием соответствующего законодательства, что дало возможность постепенного отказа от следования нормам, регулирующим взаимоотношения между предприятиями в советский период.

Преобразования экономики в России оказались ошеломляющими для сельскохозяйственных организаций, явно неготовых к ним. Чтобы найти какой-то выход из создавшегося положения стали появляться такие гибридные формы организаций, в которых просто отсутствуют и юридическая, и экономическая логика. Например, функционирование бюджетных учреждений и создание на их основе коммерческих предприятий.

Бухгалтерский учет, опирающийся на определенные правила его ведения в рамках определенной формы собственности, оказался не готовым к нормальному отражению финансово-хозяйственной деятельности своеобразных сельскохозяйственных организаций. Поэтому необходимы новые методологические подходы и методические решения, обеспечивающие комплексное решение проблемы.

В этой связи хотелось бы обратить внимание на еще одну учетную проблему – консолидацию показателей результатов от совместной деятельности в бухгалтерской финансовой отчетности некоммерческого государственного учреждения. Решение вышеуказанных проблем обуславливает их актуальность.

В настоящее время опубликовано значительное количество работ, посвященных разработке теоретических и методических вопросов учета экономических соглашений и методологическим проблемам организации современного российского бухгалтерского учета. Отраслевые особенности экономических соглашений в агропромышленном комплексе и сама проблема учета совместной деятельности также интересна отечественным ученым, но тем не менее, в экономической литературе не в полной мере рассмотрены вопросы учета взаимодействия участников совместной деятельности в рамках экономических соглашений различных организационных форм.

Актуальность этих вопросов, их неполная теоретическая разработанность и большая практическая значимость в современных условиях требуют решения.

# **1. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ СОГЛАШЕНИЯ В УЧЕТЕ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ АПК**

## **1.1. Экономические соглашения в деятельности зональных машиноиспытательных станций**

Переход экономики России на рыночные рельсы проходил через шоковые реформы начала 1990 гг., при которых практически были сведены на нет хозяйственные связи предприятий агропромышленного комплекса. Начало переходных процессов с точки зрения институциональной структуры экономики характеризовалось как передача формальных прав собственности из рук государства в частные руки вместе с созданием соответствующего законодательства, которая дала возможность постепенного отказа от следования нормам, регулирующим взаимоотношения между предприятиями в советский период.

Приватизация была настолько масштабной и радикальной, что она существенным образом повлияла на уровень благосостояния населения при распределении доходов. Именно либеральные цели, направленные на лучшее, дали наиболее противоречивые результаты, что превратило теоретический парадокс в совершенно реальную проблему. Любой экономический агент оппортунистически реагировал на процесс приватизации, обходя законы и регулирующие нормы, не раздумывая, используя любой пробел в законах для минимизации транзакционных издержек, их перенесения на других агентов или превращая в особый барьер на входе в бизнес. Отмена планирования привела к не увеличению производства, а к резкому его сокращению. Развитие рыночных отношений привело к разрыву хозяйственных связей хозяйствующих субъектов в экономике. Отказ от монополии на внешнюю торговлю обернулся вывозом капитала и природных ресурсов. Отказ от централизованной административной координации означал разобщение высоко специфических активов, владельцы которых обладали значительной величиной квазиаренды. Можно много приводить экономических парадоксов перестройки, когда игнорирование условий, в которых применялись идеальным образом экономические модели, привело к неожиданным, подчас прямо противоположным результатам. Единственный рецепт против подобного рода искажений

заключается в фиксации правил бизнеса в форме институциональных соглашений и в создании организаций, следящих за их соблюдением.

В таких сложных условиях проходил и проходит процесс становления и развития машинно-технологических станций (МТС) в АПК России. Самостоятельные сетевые МТС, относящиеся к типовым станциям, работающим, в основном, на подряде, которые представляют собой открытые сети сельских товаропроизводителей. Эти МТС имеют статус ГУП или МУП.

Наглядным примером развития таких организаций является Поволжская машиноиспытательная станция (МИС). Поволжская МИС – это Федеральное государственное бюджетное учреждение, находящееся в ведении Департамента научно-технологической политики и образования Минсельхоза России, целью которой, наряду с испытанием техники, является освоение прогрессивных форм использования сельскохозяйственной техники, современных машинных технологий производства и переработки сельскохозяйственной продукции, оказание инженерных и технологических услуг сельским товаропроизводителям.

По существу, Поволжская МИС – это сеть организаций, оказывающих различные научно-технические и технологические услуги сельскохозяйственным машиностроительным организациям и сельскохозяйственным товаропроизводителям.

Создание российской системы машиноиспытательных станций обусловлено разработкой (усовершенствованием) машинных технологий для возделывания и уборки практически всех видов сельскохозяйственных культур, проведением сравнительных испытаний различных вариантов технологий с доведением до урожайности, себестоимости, затрат труда, определением качества полученного продукта и его безопасности посредством следующих видов деятельности:

- проведения государственных испытаний и сертификации опытных и серийных образцов отечественной и зарубежной сельскохозяйственной техники, а также изыскания современных технологии производства, хранения и переработки сельскохозяйственной продукции;
- изучения, пропаганды и практического внедрения в определенной зоне передовых отечественных и зарубежных

сельскохозяйственных ресурсосберегающих технологий, новых машин и комплексов, эффективных методов их эксплуатации и ремонта;

- сервисного технического и технологического обслуживания сельских товаропроизводителей всех форм собственности;
- прикладных научных исследований в области испытаний и эксплуатации техники.

Для организации ремонтно-восстановительных работ при Поволжской МИС при участии Ассоциации «Большая Волга» создано ОАО «Волгаагромаш», которое осуществляет переоборудование и ремонт тракторов и комбайнов, продаж комплектующих и запасных частей для сельскохозяйственной техники.

Наряду с основной деятельностью развитие малотоннажной переработки сельскохозяйственной продукции потребовало создание малого предприятия ООО «Хлеб МИС», выполняющего не только функцию производственного полигона при испытаниях серийных и опытных образцов отечественного и зарубежного хлебопекарного оборудования, но и производство, и продажу хлебобулочной продукции.

Таким образом, Поволжская МИС на сегодня переросла в зональный научно-производственный центр по испытаниям, сертификации и внедрению новых машин и технологий для производства и переработки сельскохозяйственной продукции.

Анализ деятельности Поволжской МИС позволяет выделить три фактора, определяющих организацию учета в данных учреждениях:

- 1) данная организация относится к учреждениям, находящимся в государственной собственности;
- 2) по своему правовому статусу она относится к некоммерческим организациям;
- 3) по существу, это сеть организаций, занимающихся одновременно некоммерческой и коммерческой деятельностью.

В новой институциональной экономической теории рынок и фирма рассматриваются как крайние точки обширного спектра экономических соглашений. Контрактный подход к анализу рынка и фирмы позволяет рассматривать их как взаимодополняющие способы координации экономических агентов.

Теория экономических соглашений нацелена на переосмысление трех сюжетов: характеристики агента и его мотивов; вариантов координации действий и роли ценностей и общих благ. Концептуальный подход экономических соглашений нацеливает на увязывание между собой всех трех сегментов.

В теории экономических соглашений интегрированные организации рассматриваются как разновидность управленческих структур. Границы такой интегрированной организации определяются принадлежностью права принимать решения относительно того, что, как и когда делать. От ответа на эти вопросы зависит выбор организационных форм. По сути дела, экономические соглашения в сельском хозяйстве – это совокупность структурированных организационных форм (взаимодействие экономических субъектов, участвующих в процессах выращивания, производства и продажи сельскохозяйственных продуктов).

Следуя концепции экономических соглашений, в работе определены подходы в разработке вариантов корпоративной системы учета и анализа с учетом особенностей организационных форм сельскохозяйственных предприятий.

Специфика экономических соглашений в АПК заключается в том, что на процессы интеграции и координации в деятельности организаций АПК значительное влияние оказывает форма собственности: государственная или частная. В сельском хозяйстве, пожалуй, как ни в каком другом виде деятельности, учитывая экономические проблемы отрасли, государственное вмешательство оправдано. Однако эта проблема исследована автором в другом аспекте: произведена оценка способности государства, обладая территориальной монополией принуждения, играть ведущую роль в создании обезличенных универсальных гарантий выполнения условий контрактов. Оптимальный объем государственного вмешательства произведен не от параметров рынка, а от характеристик институциональной среды, потому что государство можно признать одним из вариантов управленческой структуры.

В рамках рассмотрения данной проблемы особый интерес представляет система экономических соглашений в деятельности зональных машиноиспытательных станций, где объем государственного вмешательства (инвестиций) является определяющим. По существу, данные организации, находясь в государственной



собственности, осуществляют свою деятельность на праве хозяйственного ведения.

В сложившихся условиях большую роль играли, в первую очередь, унаследованные от социализма сети агропромышленных организаций. Однако эффективному функционированию этих сетей препятствовало то, что отправной точкой их развития в рыночных условиях стало отсутствие общепризнанных, распространенных на всех участников трансакций и одновременно централизованных норм координации поведения владельцев разобщенных сельскохозяйственных организаций.

Для экономистов основные проблемы возникают вокруг понятий неопределенности и информации, причем неопределенность выводится либо из асимметричности информации, либо из особого контекста ситуации. Введение фактора асимметричности информации в рассмотрении различных экономических проблем позволяет понять процесс возникновения провалов рынка. Особый интерес представляет то, как теория стимулов увязывает контракты и решением проблем координации, обусловленных существованием асимметричной информации между агентами. В теории стимулов акцент делается на двух видах проблем: «отбор худших», отражающий проблемы, предшествующие взаимодействию, в том числе и подписанию контракта и «моральный риск», связанный с последствиями уже совершившегося взаимодействия.

Теория трансакционных издержек вменяет контрактам более сложную роль по сравнению с теорией стимулов. Контракты рассматриваются как механизм структурирования взаимных приспособлений участников сделки и ограничения расточительных действий, направленных на перераспределение выигрыша от сделки.

Ключевое различие между управленческими структурами и институтами заключается в том, что институциональная среда задается как совокупность фундаментальных политических, социальных и юридических правил. Управленческие структуры представляют собой экономические соглашения между агентами, определяющие режим кооперации и взаимодействия между ними. Причем, управленческие структуры и институты взаимосвязаны между собой. При этом институциональная среда рассматривается как набор параметров, влияющих на сравнительные издержки различных способов организации.

Норт [4] вслед за Барзелем [2] указывает на влияние институциональных рамок на управленческие структуры. Институциональные рамки вносят свой вклад в установление и защиту прав пользования всеми видами экономических ресурсов. В тех странах, где юридическая система эффективно защищает права собственности от нарушений, транзакционные издержки после заключения контракта существенно сокращены. И, наоборот, в странах, где общественные институты отсутствуют или появились лишь недавно, стороны контрактов вынуждены разрабатывать свои собственные правила управления сделками.

Институциональная среда очерчивает общие правила производства и обмена товаров и услуг: от нее зависят рамки транзакций и выбор соглашения их организации. «Рынок – это институциональное соглашение, включающее правила и конвенции, обеспечивающие совершение на постоянной основе большого числа добровольных трансфертов прав пользования между независимыми агентами через непрерывную адаптацию цен, играющих роль сигналов и определяющих выбор» [98].

Тем не менее, рыночная экономика состоит из различных «управленческих структур», понимаемых как экономические соглашения, в которых целиком осуществляется транзакция. Именно здесь интеграция становится неотъемлемой частью общей картины.

Формально интегрированные организации могут рассматриваться как разновидность управленческих структур, возникших для мониторинга сделок, которые можно совершить на рынке со значительно большими издержками или вообще нельзя осуществить на рынке. Такая элементарная характеристика приводит к ряду важных последствий, особенно в контексте сопоставления организации с рынком. В отличие от правил, навязанных институциональной средой, правила, принятые внутри формальной организации, предполагают достижение некоторого эксплицитного согласия между различными агентами. Отсюда совместное принятие решений, ориентированных на достижение заранее определенных целей, как ключевое отличие от порядка функционирования рынков. В конечном счете, границы «интегрированной» организации определяются именно принадлежностью права принимать решения относительно того, что, как и когда. Данное обстоятельство

лишь подчеркивает основной принцип координации функционирования государственных и частных организаций при совместной деятельности по производству сельскохозяйственной продукции.

И еще, организации АПК отличаются от институтов тем, что они представляют собой систему сознательно координируемых индивидуальных действий или сил. Эта сознательная координация, при которой организации устанавливают свои собственные правила и изменяют их с помощью центрального механизма – иерархии.

Следовательно, в отличие от рынков, «интегрированная организация или «иерархия» может быть определена как сознательное соглашение, совместно достигаемое агентами (или группой агентов) в целях последовательной координации своих действий на постоянной основе, ориентированное на достижении специфических задач и основанное на (частично) эксплицитной комбинации команд и кооперации» [98].

Если идентификация цен признается ключевой характеристикой рынков, а способность одного агента обеспечить превалирование своих решений над решениями других агентов как ключевой характеристикой организаций, тогда все многообразие способов организации трансакций очень сложно свести к двум соглашениям («рынку» и «иерархии»). В юридической форме партнерства отношения между партнерами прямо не регулируются ценовой системой, но и об «иерархии» в распределении ресурсов вряд ли можно говорить. В случае союзов, некоммерческих фондов, кооперативов, совместной деятельности и так далее, их участники достаточно плотно координируют свои действия через контракты, не будучи вовлеченными в интегрированные организации. В последние годы возникает множество альянсов организаций АПК, координирующих свою деятельность, при этом их члены остаются юридически независимыми и они самостоятельно несут ответственность за основные стратегические решения.

При этом следует учитывать любое влияние государства на деятельность таких структур.

Госпредприятия, не будучи собственниками закрепленного за ними имущества, получили в отношении его права, равные по содержанию праву собственности, за исключением ряда ограниче-

ний. Таким образом, принципы авторитарного управления предприятием были фактически отброшены.

С появлением возможности трактовать госпредприятие как совокупность контрактных отношений, возникла проблема оптимальной формы контракта. Многообразие контрактных отношений вытекает из многообразия трансакционных издержек, причем для объяснения конкретных форм экономических организаций имеет значение не абсолютный уровень издержек, а их качественная дифференциация по разным договорным организациям.

Трактовка госпредприятия в качестве сети контрактов подводит к вопросу о взаимодействии прав собственности в нем. Поскольку контракты – это каналы, по которым передаются пучки правомочий, то установить распределение обязательств внутри организации – значит определить характерные для нее издержки, ее управленческую структуру, присущую ей систему стимулов и вероятное по ведение ее членов. При таком расширенном толковании понятие трансакций применимо как к отношениям, складывающимся между организациями, так и к отношениям, складывающимся внутри их.

Таким образом, налицо еще одна категория – экономическая теория трансакционных издержек. Если не углубляться в исследование данной теории, то трансакционные издержки – это издержки, которые состоят из затрат по заключению контракта, его сопровождению, издержек рисков и их распределения по субъектам управления. В соответствии с «контрактным» взглядом на теорию прав собственности базовой единицей, как в ней, так и в родственных ей концепциях, признается акт экономического взаимодействия, сделка, трансакция. Категория трансакции охватывает как материальные, так и контрактные аспекты обмена. Она понимается предельно широко и используется для обозначения как обмена товарами, так и обмена различными видами деятельности или юридическими обязательствами как долгосрочного, так и краткосрочного характера, требующими не только детализированного документального оформления, но и предполагающими предварительное достижение простого взаимопонимания сторон.

Уильямсон предложил называть эти соглашения «гибридными формами». «Гибридные формы представляют собой институциональные сочетания, фиксируемые либо в долгосрочных, либо в

автоматически пролонгируемых краткосрочных контрактах между партнёрами, сохраняющими автономность в принятии решений и право собственности на активы, остающимися конкурентами в одних сферах деятельности, тогда как в других – координирующими действия с помощью формальных соглашений» [98].

Опираясь на определение, данное О. Уильямсоном, экономические соглашения в сети зональных МИС, можно определить следующим образом – это совокупность структурированных организационных форм и контрактных отношений, обеспечивающих научно-техническую и производственную деятельность интегрированных сельскохозяйственных организаций.

Координация происходит без интеграции, что способствует сохранению мощных стимулов и эффективной работе. Гибридные соглашения находят особое распространение в среде сельскохозяйственных альянсов.

В экономической модели оценки субъектов экономического соглашения должна быть отражена функция полезности, которая предполагается либо стабильной, либо подверженной случайным изменениям. Экономическое соглашение предполагает увязку процедуры оценивания с состоянием индивидов, обусловленным их вовлеченностью в контекст взаимодействия. Учет множества процедур оценки открывает возможность для множества режимов вовлеченности и требует анализа их конфигурации.

Координация в таком аспекте проблемы представляется способом уменьшения неопределенности и реагирования на сложные ситуации через разделение рисков, как в случае организаций, вовлеченных в сельскохозяйственную деятельность. Особенно это верно тогда, когда координация затрагивает лишь отдельные аспекты деятельности. Отсюда уместность использования концепта осознанного и добровольного делегирования права принимать решения по заданному кругу вопросов в пользу координирующей инстанции.

Координатором, обладающим «властью – как – убеждение», может быть структурированная группа с четко определенными полномочиями. В этом случае идентичность участников значима, так как согласование цен, количественных и качественных показателей происходит в пределах «области допустимого» и требует

относительно интенсивного обмена информацией между субъектами сельскохозяйственной деятельности.

И, наконец, последний фактор, влияющий на организационную форму зональных МИС – формирование отдельной сети некоммерческих и коммерческих организаций в рамках управляющей компании.

Исходя из этого, определена необходимость рассмотрения экономических отношений между участниками договорного государственного холдинга: Департамента научно-технологической политики Минсельхоза России; Поволжской МИС – как регионального научно-производственного центра; обществ, созданных на базе Центра. Государственный договорной холдинг характеризуется сложной иерархической структурой, сочетанием централизованного управления с хозяйственной самостоятельностью, автономией управления отдельными организациями, наличием внутренних горизонтальных и вертикальных связей. Между организациями, объединенными договорными отношениями, существует своеобразный микрорынок. Следовательно, Поволжская МИС обладает важнейшими чертами большой экономической системы, которая, в отличие от рынков, может быть определена как сознательное соглашение, совместно достигаемое экономическими субъектами в целях последовательной координации своих действий на договорной основе, ориентированное на достижение специфических задач и основанное на комбинации команд и кооперации.

В данной ситуации напрашивается вывод о необходимости создания координирующего центра – договорного холдинга, наделенного соответствующими правами на управление акционерными обществами, созданными при Поволжской МИС. Причем в основу формирования договорного холдинга может быть принят как региональный, так и продуктовый подход.

Особое значение для управления договорными холдингами имеют задачи, которые касаются обеспечения сотрудничества самостоятельных оперативных организаций друг с другом и с управляющим холдингом как центральной компанией. Такое сотрудничество обеспечивается интегрирующими мероприятиями, которые требуют более или менее интенсивного использования инструментов гармонизации интересов участников ИХС в зависимости от

степени интеграции, к которой стремится управляющий договорной холдинг.

В целом, анализ организационной структуры ФГБУ «Поволжская МИС» показывает, что хотя данная организация и осуществляет прямое управление (через директорат) малыми предприятиями, созданными «при» Поволжской МИС, такую форму объединения нельзя признать за единое целое ни юридически, ни экономически. Предлог «при» достаточно часто использовался в период советской экономики, но тогда была единая государственная форма собственности. Что же функционирует в настоящий момент времени?

1) Поволжская МИС – это Федеральное государственное бюджетное учреждение, причем это некоммерческая организация, которая не имеет целью извлечение прибыли.

2) «При» участии Ассоциации «Большая Волга» «при» Поволжской МИС создано ОАО «Волгаагромаш». Однако это уже акционерное общество.

3) «При» Поволжской МИС создано предприятие по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции ООО «Поволжская МИС» – частное предприятие.

4) И, наконец, совместное предприятие – «Хлеб МИС».

Таким образом, следует констатировать факт разнообразия форм собственности в этом гибридном объединении: государственная, общественная, акционерная и частная. Складывается весьма интересная ситуация, при которой юридическое, да и экономическое объединение, в виде имущественного холдинга, невозможно по ряду объективных причин. А именно, таким организациям было запрещено создавать дочерние предприятия. Но в то же время разрешалось их участие в коммерческой и финансовой деятельности других организаций.

Следовательно, говорить о создании полноценного холдинга законодательно запрещено. Однако нет запрета на осуществление совместной деятельности с организациями любой формы собственности.

Таким образом, учитывая эти ограничения, по существу, «Поволжская МИС» является бюджетной организацией, финансируемой из бюджета. Однако государство финансирует данное учреждение только в части внеоборотных активов, да и то