

ЕТАПИ ФОРМУВАННЯ ЄДИНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ КОРПОРАЦІЇ

Розглянуто значення розробки та впровадження єдиної облікової політики в корпораціях, а також визначені етапи її формування

Постановка проблеми. Корпоративний сектор економіки є основою будь-якої сучасної економічної системи, в якій велику роль відіграють процеси інтеграції та глобалізації. Корпорація – це договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів із делегуванням окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників, які ведуть окремий бухгалтерський облік за єдиним планом рахунків. Актуальними проблемним питанням, яке потребує подальшого дослідження є побудова облікової політики для складання консолідованої фінансової звітності та визначення особливостей обліку специфічних корпоративних операцій. У зв'язку з цим, у бухгалтерському обліку потрібно переглянути методологічні підходи до формування облікової політики корпорацій.

Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності господарюючим суб'єктам надає підприємствам більше самостійності в організації бухгалтерського обліку, виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку, розробці форм управлінської звітності. Ця самостійність реалізується шляхом формування облікової політики. Згідно з альтернативністю вибору сукупності принципів, методів і процедур, які використовуються в бухгалтерському обліку для складання та подання фінансової звітності, підприємство саме обирає певну і конкретну методику, форму і техніку ведення бухгалтерського обліку, виходячи з нормативних положень діючого законодавства та особливостей своєї діяльності.

Застосовуючи методи і принципи облікової політики, корпорації повинні враховувати їх вплив на суми витрат чи доходів, фінансові результати і на суму оподаткованого прибутку.

Аналіз останніх досліджень. В економічній літературі широко досліджені правові аспекти функціонування корпоративних підприємств, методологічні засади управління, а також розглянуті окремі проблеми, що стосуються побудови системи бухгалтерського обліку в корпоративних підприємствах, як, наприклад, проблеми обліку статутного капіталу, обліку емісії цінних паперів тощо. Разом з тим, недостатньо дослідженими на сьогодні є проблеми, пов'язані з бухгалтерським відображенням специфічних корпоративних операцій, формуванням облікової політики підприємств-членів корпорації та її впливу на фінансові показники, а також проблеми складання консолідованої фінансової звітності корпорації.

Слід зазначити, що особливості організації та ведення бухгалтерського обліку корпорації в своїх працях розглядали Г.В. Беспала [3], Ю.Д. Довгаль [6], А.Б. Зубко [7], І.Ю. Ковтун [8], Л.О. Сімова [15] та інші. Питанням впливу облікової політики на фінансові показники підприємства присвячені праці Л.Л. Баєвської [1], М.П. Городиського [5], О.А. Лаговської [9], Я.В. Лебедзевич [10], М.В. Мариняк [11], Г.О. Партіна, А.Г. Загороднього [13], М.Є. Скрипника [17], Г. Ямборко [18] та ін. Однак ці дослідження ґрунтуються, головним чином, на вивченні впливу окремих елементів облікової політики на розкриття інформації в звітності та прийняття на їх основі управлінських рішень.

Так, в одних працях, досліджено вплив різних методів списання запасів, а в інших – вибір способу амортизації, визнання доходів і т.д. Більш детального вивчення потребують питання визначення особливостей бухгалтерського обліку корпорацій та впливу всього комплексу елементів облікової політики на функціонування корпорації і можливості використання єдиної облікової політики корпорацій з метою складання консолідованої звітності корпорації для зіставності фінансових результатів діяльності різних підприємств, що входять до складу корпорації.

Мета статті полягає у визначенні особливостей обліку корпоративних операцій, розгляді впливу облікової політики на фінансові результати корпорації та обґрунтуванні особливостей бухгалтерського обліку та облікової політики корпорації при складанні консолідованої фінансової звітності.

Викладення основного матеріалу. При організації бухгалтерського обліку необхідно враховувати, що корпорація об'єднує самостійні економічні суб'єкти, які наділені певними правами і зобов'язаннями, які відрізняються від прав і зобов'язань корпорації в цілому. Тому система бухгалтерського обліку в корпорації повинна бути взаємоузгодженою на загальнокорпоративному рівні, а також на рівні бізнес-процесів і рівні окремого структурного підрозділу корпорації. Звідси випливає, що однією з особливостей організації бухгалтерського обліку в корпораціях є узгодженість інформаційних потоків про діяльність всіх структурних підрозділів з метою вдосконалення системи корпоративного управління (включаючи планування і контроль). Також слід зазначити, що при організації бухгалтерського обліку в корпорації потрібно виділяти декілька типів центрів відповідальності і розробки критеріїв оцінки ефективності діяльності виробництв – центрів прибутку, створених на основі диференційованої за продуктивною ознакою структури управління; цехів основного і допоміжного виробництва центрів витрат; інших функціональних підрозділів центрів відповідальності. Особливої уваги потребує

розробка комплексної системи фінансово-економічного механізму управління витратами, доходами та фінансовими результатами на підприємствах-членах корпорації.

Основна мета облікової політики – це вибір і документальне закріплення обраного компанією одного з допустимих способів ведення обліку, які закріплені в загальних стандартах. У бухгалтерському обліку корпорацій до конкретних методик ведення обліку всередині групи відносяться:

- продаж запасів;
- продаж необоротних активів;
- оренда необоротних активів;
- надання позик;
- сплата дивідендів;
- консолідація фінансових звітів;
- процеси злиття та поглинання.

Виділення цих елементів сприятиме досягненню головної мети облікової політики – забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, яка є необхідною для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Слід зазначити, що особливу увагу при веденні обліку в корпорації потрібно приділяти обліку цінних паперів, а зокрема акцій. Так, в обліковій політиці корпорації повинна бути відображена методика та база розподілу одноразово визначеної суми за партію цінних паперів, яка складається з декількох типів цінних паперів; вибір методів оцінки акцій, які виплачуються як дивіденди; вибір методу оцінки власних акцій у портфелі при їх реалізації та розповсюдженні, анулюванні; методи розподілу прибутку, який призначено для розподілу та виплати дивідендів між звичайними та привілейованими акціями; встановлення резервного капіталу з метою покриття можливих у майбутньому непередбачених збитків, втрат тощо.

В свою чергу, відображення в обліку набутих корпоративних прав через придбання акцій інших суб'єктів господарювання корпорація здійснює шляхом визнання їх за справедливою вартістю, збільшеною на розмір

витрат, понесених в порядку придбання, у складі активів: необоротних – довгострокові фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, та інвестиції непов'язаним сторонам; або оборотних – поточні фінансові інвестиції, що призначені для реалізації, передачі або обміну протягом одного року (операційного циклу) з дати балансу.

Вихідним моментом організації ефективної системи бухгалтерського обліку є визначення сутності корпоративних операцій, які здійснюються в корпорації та підлягають відображенню в бухгалтерському обліку. З економічної точки зору корпоративні операції, як зазначає І.Ю. Ковтун [8], виникають в процесі взаємодії між учасниками корпоративних відносин (емітентами, інвесторами та посередниками). Корпоративні права можуть бути емітовані корпорацією (інструмент власного капіталу), а можуть виступати як такі, що набуті в порядку фінансових інвестицій. Таким чином, виникає необхідність у визначенні особливостей корпоративних операцій з метою відображення їх в обліку як операцій фінансової та (або) інвестиційної діяльності підприємств, які входять до складу корпорації.

Слід зазначити, що у світовій практиці господарювання організація обліку корпоративних операцій визначається обраною на етапі формування облікової політики концепцією капіталу, що суттєво впливає на ведення обліку даних операцій.

Оскільки корпорація може виступати як в ролі емітента, так і в ролі інвестора, облік корпоративних прав необхідно вести за двома напрямками. На першому відбувається облік капіталу, що ґрунтується на концепції джерел капіталу та оцінці капіталу залежно від рівня власності. На другому – облік корпоративних операцій внаслідок придбання довгострокових фінансових інвестицій, що виходить з рівнів власності.

В залежності від мети, яку переслідує підприємство-член корпорації, воно обирає ті методи і способи ведення обліку, які дають змогу отримати необхідний фінансовий результат (високі прибутки для залучення інвесторів, або низькі – з метою уникнення

зобов'язань з виплати дивідендів). Відповідно до цього у фінансовій звітності підприємства-члена корпорації буде відображатися той фінансовий результат, який дозволить йому отримати більші економічні вигоди.

Таким чином, система бухгалтерського обліку в корпорації повинна бути спрямована на складання і подання достовірної консолідованої звітності та відображення внутрішньфірмових стосунків між підприємствами-членами корпорації.

Згідно з П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” консолідовану фінансову звітність складається з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у Примітках до консолідованої фінансової звітності [14, с. 18].

Слід зазначити, що метою складання консолідованої звітності є лише отримання загального уявлення про діяльність корпоративного утворення, тобто консолідована звітність виступає у ролі інформаційної бази для проведення економічного аналізу. Важливим є те, що складання консолідованої звітності – це не сумування однойменних статей фінансової звітності підприємств-членів корпорації, а узагальнення показників звітності підприємств, які входять до складу корпоративного утворення. Тобто відбувається об'єднання за спеціальними правилами фінансової звітності груп взаємопов'язаних підприємств.

Звідси впливає, що якщо при складанні бухгалтерської звітності будь-якого дочірнього підприємства використана облікова політика, відмінна від облікової політики, що використовується для складання зведеної фінансової звітності, то до об'єднання такої бухгалтерської звітності з бухгалтерською звітністю головної організації та інших дочірніх підприємств у зведену бухгалтерську звітність вона приводиться у відповідність до облікової політики, яка

використовується для складання зведеної бухгалтерської звітності. Таким чином, визначений тільки кінцевий результат – звітності всіх членів корпорації повинні бути приведені у відповідність до єдиної облікової політики, яка використовується для складання консолідованої звітності.

В свою чергу Є.І. Богатирьова [4, с. 11] пропонує два шляхи приведення фінансової звітності всіх членів корпорації у відповідність до єдиної облікової політики:

- 1) адміністративно-регулюючий;
- 2) організаційно-технічний.

Перший передбачає, що на всіх організаціях корпорації (головній компанії і дочірніх товариствах) буде в установленому порядку затверджена і застосована єдина облікова політика корпорації. При цьому слід враховувати, що на практиці це не завжди можливо, так як характер діяльності деяких дочірніх підприємств може суттєво відрізнятися від основних напрямів діяльності головної організації та інших дочірніх підприємств. Так як до складу корпорації можуть входити виробничі і посередницькі підприємства, а також такі, що спеціалізуються на наданні послуг і виконанні робіт, кредитні і страхові організації, професійні учасники фондового ринку, то відхилення від облікової політики корпорації виникають в силу економічних причин, коли конкретному підприємству, яке входить до складу корпорації, більш вигідно застосовувати інший порядок ведення бухгалтерського обліку. Тому, на нашу думку, в інтересах корпорації в рамках конкретної юридичної особи слід надавати перевагу економічній доцільності.

Також слід зазначити, що застосування даного способу приведення фінансової звітності всіх членів корпорації у відповідність до єдиної облікової політики хоч і є простішим, проте має ряд недоліків, серед яких: неврахування особливостей господарської діяльності підприємств-членів корпорації, їх економічних інтересів та особливостей ведення обліку специфічних операцій, відсутність досвіду та навичок у застосуванні “нових” методів та способів обліку, які не використовувалися на

даному підприємстві-члені корпорації. Суттєвим недоліком даного способу, на нашу думку, є існування розбіжностей у податковому та бухгалтерському законодавстві, які вимагають від корпорації ведення так званого “подвійного обліку”, що суттєво позначається на фінансовому результаті корпорації, адже з метою спрощення облікових процедур на більшості корпоративних підприємств ведеться бухгалтерський облік із застосуванням методів, способів та прийомів обліку, які передбачені податковим законодавством.

Згідно з організаційно-технічним напрямом для кожного підприємства, що використовує облікову політику, відмінну від прийнятої в корпорації слід розробити спеціальний набір процедур, які шляхом перерахунку і переключення дають змогу ліквідувати всі суттєві розбіжності і привести показники бухгалтерської звітності до “загального знаменника”. Виконати такі процедури можна вже після представлення бухгалтерської звітності дочірнього товариства – безпосередньо в головній компанії чи до цього – в дочірньому товаристві. Оскільки для виконання зазначених процедур можуть вимагатися значні перерахунки і додаткова інформація, то доцільніше виконувати зазначені процедури силами дочірнього підприємства, але у відповідності з методикою, розробленою спільно з головною організацією і затвердженою нею. Крім того, застосування даного способу є досить трудомістким та складним і потребує наявності досвідченого та кваліфікованого бухгалтерського персоналу.

На нашу думку, фінансові показники підприємств, які входять до складу корпорації та ведуть бухгалтерський облік у відповідності до облікової політики відмінної від облікової політики головного підприємства корпорації, можна привести у відповідність за допомогою концепцій консолідації фінансової звітності. Так, В.П. Онищенко [12] зазначає, що в теорії бухгалтерського обліку виділяють три концепції подання консолідованої фінансової звітності: концепція економічної одиниці, концепція материнської компанії та концепція пропорційної консолідації. Кожна з даних

концепцій передбачає свій налагоджений механізм формування та подання консолідованої звітності, а відповідно, і шляхи об'єднання фінансової звітності підприємств-членів корпорації з головною компанією корпорації для представлення узагальненого фінансового результату діяльності корпорації в цілому.

Відповідно до вищевикладеного, бухгалтерський облік повинен вестися на усіх підприємствах, що є підрозділами корпорації, за налагодженим механізмом і єдиними правилами у розрізі певних видів діяльності, що передбачає поширення положень, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку на всі структурні підрозділи об'єднання. В свою чергу, бухгалтерський облік в межах корпорації повинен своєчасно забезпечувати управлінський персонал якісною, повною та достовірною інформацією

про стан господарських засобів і джерел їх утворення, а також результати діяльності усіх підрозділів корпоративного об'єднання для сприяння ефективного управління сукупністю господарюючих суб'єктів, які входять до складу корпорації.

В будь-якому випадку (при застосуванні будь-якого із зазначених способів) приступити до формування положень єдиної облікової політики корпорації доцільно після детального вивчення організаційної та виробничої структури корпорації, особливостей її діяльності в цілому і кожної організації, яка до неї входить, зокрема, а також взаємовідносин організацій, які є членами корпорації.

Отже, можна виділити наступні етапи формування облікової політики в корпорації (рис. 1).

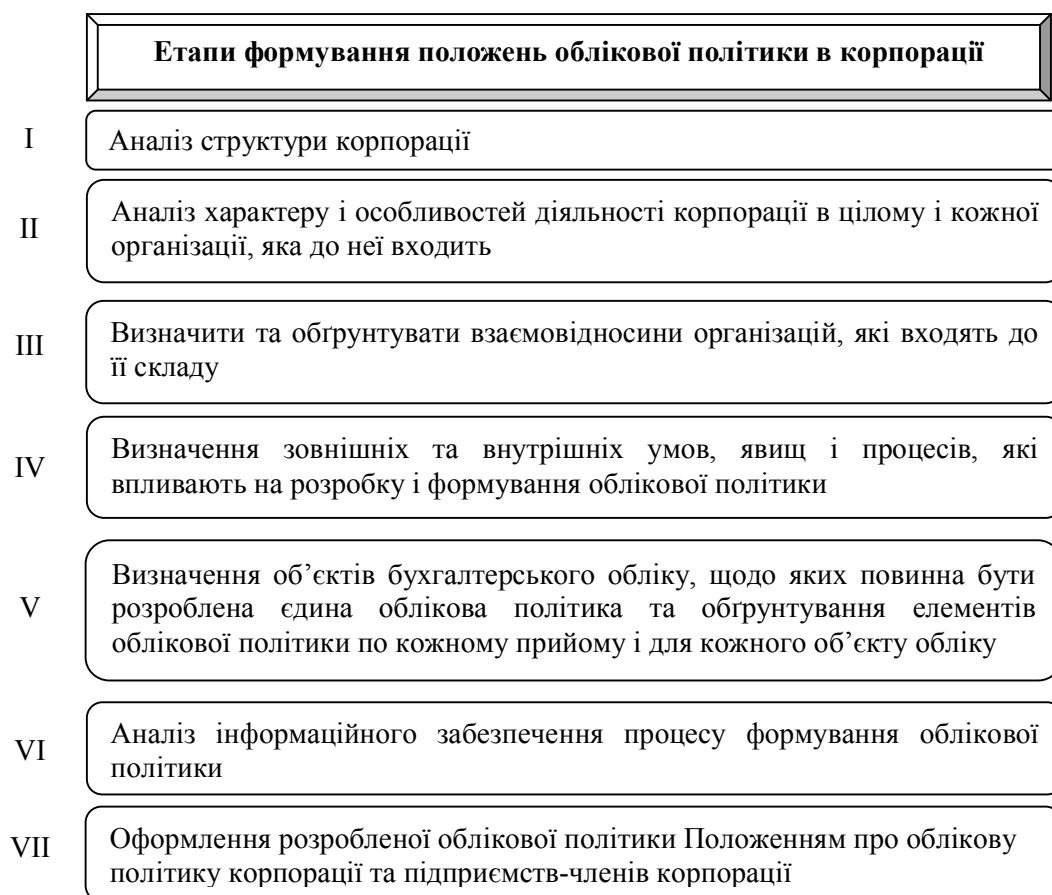


Рис. 1. Етапи формування положень єдиної облікової політики

Виділення даних етапів формування облікової політики дасть змогу визначити та обрати такі способи, методи та прийоми

бухгалтерського обліку, які відобразатимуть усі особливості господарської діяльності корпорації в цілому та її членів, а також

дозволять забезпечити єдність інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності корпорації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищенаведене можна зробити наступні висновки:

1. Корпорація – це договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів із делегуванням окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників, які ведуть окремий бухгалтерський облік за єдиним планом рахунків. Вона є найефективнішою формою організації підприємницької діяльності, враховуючи реальну можливість залучення необхідних інвестицій.

2. Корпорація може виступати як в ролі емітента, так і в ролі інвестора, що суттєво впливає на відображення в бухгалтерському обліку корпоративних операцій як операцій фінансової діяльності, чи як операцій інвестиційної діяльності.

3. У зв'язку з використанням підприємствами-членами корпорації альтернативних методів ведення обліку, зумовлених економічними причинами, а зокрема різними видами їх діяльності, система бухгалтерського обліку корпорації спрямована, насамперед, на складання і подання достовірної консолідованої звітності та відображення внутрішньо фірмових стосунків між підприємствами-членами корпорації.

4. Для складання та подання консолідованої фінансової звітності потрібно привести результати діяльності підприємств-членів корпорації у відповідність до єдиної облікової політики. Це можна зробити шляхом створенням єдиної облікової політики, як для головного підприємства корпорації, так і для підприємств-членів корпорації, або шляхом розробки спеціальних процедур перерахунку показників діяльності підприємств-членів корпорації у відповідності до показників, відображених у звітності головного підприємства корпорації.

Отже, формуючи облікову політику потрібно передбачити, як відобразиться на показниках звітності застосування конкретного методу, способу обліку і пам'ятати, що облікова політика – один з інструментів управління організацією.

Список використаної літератури:

1. *Баєвська Л.Л.* Особливості облікової політики та її вплив на фінансову звітність інтегрованих підприємств (на прикладі ОП “Шахта ім. О.Ф. Засядько”) // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №5. – С.16-21.

2. *Беспала Г.В.* Структура корпорації та її особливості функціонування // Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства. – Харків: НТУ “ХПІ”. – 2005. – № 58, т. 3. – 215 с. – С. 66-70.

3. *Беспала Г.В.* Форма організації бухгалтерського обліку як передумова ефективності складання звітності корпорацій // Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції “Динаміка наукових досліджень 2005”. Том 66. Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2005. – 59 с. – С. 6-9.

4. *Богатырева Е.И.* Формирование учетной политики организации // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 23. – С. 5-13.

5. *Городиский М.П.* Облікова політика як інструмент впливу на фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання // Формування та проблеми розвитку підприємництва в економічних системах: Матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених вищих навчальних закладів. 24-25 листопада 2005 року // Київ: ІВЦ Видавництво “Політехніка”, 2005. – 389 с. – С. 52-54.

6. *Довгаль Ю.Д.* Корпоративне управління та його взаємозв'язок з бухгалтерським обліком // Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. Збірник наукових праць. Тематичний випуск:

Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства. – Харків: НТУ “ХП”, 2005. – № 58, т. 2. – 220 с. – С. 40-43.

7. *Зубко А.Б.* Особливості облікової політики акціонерних товариств // Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки: Науковий журнал. – Хмельницький, – № 5, Ч.2, Т.1 (55). – 2003. – 278 с. – С. 117-119.

8. *Ковтун І.Ю.* Ключові аспекти формування концепції обліку корпоративних операцій // Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки: Науковий журнал. – Хмельницький, – № 5, Ч.2, Т.1 (55). – 2003. – 278 с. – С. 173-178.

9. *Лаговська О.А.* Доходи та фінансові результати як об’єкти облікової політики // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2006. – № 2(36). – С. 53-59.

10. *Лебедзевич Я.В.* Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2001. – № 15. – С. 155-162.

11. *Мариняк М.В.* Роль облікової політики у формуванні фінансових результатів // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми перспективи. Збірник тез доповідей студентів-учасників VI міжнародної студентської наукової конференції, присвяченої пам’яті д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна (15.03.1930-14.03.2002). – Київ: ДП “Інформаційно-аналітичне агенство”, 2008. – 205 с. – С. 114-116.

12. *Онищенко В.П.* Порівняльний аналіз концепцій консолідації фінансової звітності // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №8(62). – С.189-195.

13. *Партин Г.О., Загородній А.Г.* Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства // Фінанси України. – 2001. – № 1(62). – С. 54-60.

14. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями станом на 01.01.2007 р.) – Частина II. – Ж.: ЖДТУ, 2007. – 196с.

15. *Сімова Л.О.* Особливості діяльності корпоративних підприємств та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. I – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 512 с. – С. 434-437.

16. *Скакун Л.С.* Узагальнення підходів до впровадження комплексної комп’ютерної системи бухгалтерського обліку як складової частини корпоративної інформаційної системи управління // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 116 с. – С. 47-49.

17. *Скрипник М.Є.* Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 191: В 4 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – 318 с. – С. 805-811.

18. *Ямборко Г.* Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподатковуваний прибуток підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 23-28.

ПИЛИПЕНКО Олексій Іванович – кандидат економічних наук, доцент Державної академії статистики, обліку та аудиту

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в системі корпоративного управління;
- фінанси корпорацій