

Уніфікація облікової політики та формування даних фінансової звітності сільськогосподарських підприємств

Постановка проблеми. Основою інформаційної системи діяльності будь-якого підприємства є бухгалтерський облік, тому проблеми щодо його організації та методології формування даних є досить важливими. Порядок ведення й організації бухгалтерського обліку регламентується законодавством і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Україні, тобто кожне сільськогосподарське підприємство має використовувати певні правила та прийоми ведення обліку для одержання корисної й своєчасної інформації.

Тим самим формується значимість застосування облікової політики, під якою розуміють "сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання й подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки її елементів" [6, с.25].

У сучасних умовах обґрунтування мети і завдань формування облікової політики в більшості сільськогосподарських підприємств є актуальним питанням, оскільки досить часто спостерігається формальний підхід до його вирішення. Тому, на нашу думку, обґрунтування облікової політики та відображення в ній методів і процедур, які регламентують ведення бухгалтерського обліку в підприємстві, дають змогу характеризувати стан економіки конкретного підприємства та його відображення в індивідуальній і зведеній звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікової політики сільськогосподарських підприємств досліджували українські вчені С.В. Гироль [2], В. Дерій [3], Т.Є. Кучеренко [4], О.Д. Радченко [2] й інші, але, на жаль, ще не має належного узагальнення.

Мета статті – висвітлення складу основних понять, формування та загальних положень використання облікової політики сільськогосподарськими підприємствами та її удосконалення.

Виклад основних результатів дослідження. Фінансова звітність – важливе джерело для характеристики та наступного узагальнення результатів діяльності конкретного підприємства відповідно до вимог внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Серед показників, які характеризують звітну інформацію, найважливішими слід вважати зіставність та достовірність. Достовірність звітних даних має задовольняти потреби власників щодо внутрішньої звітності, відповідати кваліфікації працівників бухгалтерських служб тощо і, як правило, слабо регулюється або взагалі не регулюється відповідними органами. Зіставність звітних даних у просторі й у динаміці має ґрунтуватися на застосуванні єдиної методики формування даних та їх відображення у звітності різних підприємств країни.

Регламентація даних звітності за формою (складом статей) і методикою формування даних досягається відповідними нормативними документами (табл.).

Регламентация облікової політики при формуванні даних фінансової звітності

Рівень регламентації	Нормативні документи
На світовому рівні	МСФЗ, Концептуальні засади формування фінансової звітності [6]
У США	Закон Сарбейнса-Окслі-2002, US SAAP
В Україні	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"[12], НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"[8], П(С)БО 6 "Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах" [10], Листи Міністерства фінансів України "Про облікову політику" та наказ Міністерства аграрної політики України "Про погодження облікової політики підприємства" [5]

Джерело: Власні дослідження.

Наведені нормативні документи передбачають узгодження звітної інформації між підприємствами шляхом гармонізації, стандартизації, уніфікації та конвергенції. На нашу думку, найбільш обґрунтовано ці поняття наведено у роботі М. Метюса й М. Перейри, які побудували їхнє визначення узагальненням висловлювань інших авторів:

гармонізація – узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності введенням їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей.;

стандартизація – обмежений вибір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку;

уніфікація – це вилучення альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку господарських операцій, подій та обставин" [7, с.565].

А. Праулінш подає ще одне поняття конвергенції, розуміючи під нею "відбір найкращих існуючих методів, розроблених регулюючими сторонами, або, у випадку відсутності такого компромісу, узгоджений відбір абсолютного методу" [15].

Певні уточнення цих понять навели в своїх працях Д. Александер, А. Бріттон, Є. Йорісен [16], С. Робертс, П. Уїтман, П. Гордон [14] і Р. Паркер [16], О. Петрук [18]. Стосовно національних корпорацій, яким надано право формувати облікові дані та в подальшому застосовувати їх в обліку і відповідно у звітності, це не означає, що досягається стандартизація даних. Проти цього виступає Сенат США, адже закон Сарбейнса-Окслі-2002 ґрунтується не на названих стандартах, а на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку СААР, які використовувались у США до розробки міжнародних стандартів.

Тим самим підтверджується, що на міждержавному рівні регулювання облікової політики зводиться до визначення форм фінансової звітності та до узгодження основних положень облікового забезпечення її окремих статей, адже досить часто надається кілька варіантів формування облікової політики на рівні підприємства. Такий підхід до її побудови, на нашу думку, можна розглядати як цілком нормальне явище. При цьому дається перелік можливих рішень, що можуть бути використані в процесі формування звітних даних. Такий підхід слід використовувати, якщо звітність публікується й одночасно характеризується облікова політика.

Подібна схема побудови облікової політики ускладнює вивчення результатів діяльності підприємств України, навіть якщо кількість їх невелика, але досягти порівняльності даних усіх підприємств району, області, країни дуже складно. Тим більше, що характеристика облікової політики на практиці, як правило, відсутня. Наприклад, у дочірньому підприємстві «Умань-Агро» Уманського району Черкаської області при поданні даних материнській фірмі до характеристик облікової політики включають лише склад бухгалтерів-виконавців, що працюють на посадах і мають певний рівень кваліфікації.

Досягти достовірності й зіставності даних зведеної звітності дуже складно, якщо одне підприємство використовує на практиці дооцінку біологічних активів, а інше – ні.

Наукові дослідження, проведені останніми роками, звертають увагу на нечітку регламентацію складових облікової політики. Рекомендації Всеукраїнської наукової конференції "Становлення облікової політики в Україні" висвітлені В. Дерієм і Н. Мельник

[3]. Суть цих рекомендацій зводиться до такого:

1) нормативно-правові акти, які визначають сутність облікової політики в Україні, на жаль, не деталізують її змісту, тому запровадження її на практиці здійснюється не системно та не завжди в обсязі, який забезпечує реальний вплив на формування витрат і доходів та фінансових результатів;

2) нечітке визначення складових облікової політики унеможливує конкретизацію її застосування, тому потрібне наукове обґрунтування її складових;

3) облікову політику підприємства доцільно формувати з урахуванням зарубіжного досвіду;

4) рекомендувати міністерствам і відомствам систематизувати в єдиному нормативному акті вимоги щодо формування наказу про облікову політику за галузями економіки [3].

На нашу думку, внесені пропозиції конференції заслуговують на увагу й подальше узагальнення. У сільськогосподарських підприємствах України особливо чіткої регламентації вимагає та частина облікової політики, яка стосується обліку витрат і доходів підприємства. Звіт за формою № 50-с.г. дає змогу обґрунтовано визначити результати діяльності підприємств порівняно з іншими галузями економіки.

Належне узгодження облікової політики підприємства із визнаними принципами, методами та прийомами, що застосовуються при формуванні звітності конкретного підприємства, досить повно висвітлено Т. Кучеренко [4, с. 24-33]. Вона охарактеризувала принципи бухгалтерського обліку та їхній вплив на формування його об'єктів і визначила ті методи облікової політики та їхні варіанти, які доцільно використовувати при формуванні звітної інформації. Ці методи поділені на два види:

методи, за допомогою яких визначається оцінка статей фінансової звітності,

методи, які сприяють визнанню окремих елементів фінансової звітності.

На нашу думку, такий поділ методів потребує уточнення, адже облікова політика підприємства має визначити характеристику не статей фінансової звітності, а об'єктів

обліку, наприклад, методи амортизації основних засобів використовуються, як правило, в процесі фіксації господарських операцій, а у звітності відомості про ці факти подаються в узагальненому вигляді.

Глибше і детальніше висвітлення ролі й місця облікової політики в системі бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах наведено у дослідженнях С.В. Гироль та О.Д. Радченко, які вважають, що визначення облікової політики, подане у ряді нормативних актів, включаючи також і Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", потребує уточнення: "Облікова система повинна відповідати вимогам законодавства, оподаткування, галузевого визначення собівартості продукції. Але вимоги фінансового обліку передбачають правила групування інформації для складання передбачених форм звітності, тоді як для частини користувачів не обхідне групування для розв'язання завдань управління. Саме поняття варто розглядати не як набір альтернатив, а як систему ведення бухгалтерського обліку" [2, с.76-77].

У цьому ж дослідженні подана ще поглибленіша думка про те, що: "...поняття облікової політики повинне бути висвітлене з позицій системності, а не заявленої варіантності вибору. Це передбачає формування єдиної інформаційної облікової системи в підприємстві з метою управління відтворювальним процесом». Тоді облікова політика претендуватиме на роль моделі "методів і способів ведення управлінського, фінансового й податкового обліку, що відповідають особливостям його діяльності та законодавству, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами інформації" [2].

Все це підтверджує важливе положення щодо необхідності розробки такої облікової політики, в якій мають бути узгоджені положення бухгалтерського, податкового й управлінського обліку відповідно до вимог усіх форм звітності, що дає змогу задовольняти потребу в інформаційному забезпеченні не тільки власників, а також державних органів та інших користувачів, передусім наукових установ.

Найбільші складності щодо уніфікації вимагає погодження методики формування даних про результати діяльності у бухгалтерському і податковому обліку та відображення їх у звітності. Це дуже важливий напрям формування даних обліку і звітності, що визнається багатьма авторами стосовно підприємств інших галузей національного господарства.

Доцільно також розглянути порядок щодо відмінностей у формуванні облікової політики та фіксації даних окремих об'єктів на бухгалтерських рахунках і відображення зібраної інформації у бухгалтерській (фінансовій) звітності.

Узгодження облікової політики з управлінським обліком не розглядається ні в одному міжнародному національному стандарті. Даний вид обліку відповідно до Закону України «мають вирішувати бухгалтери конкретного підприємства. У сільськогосподарських підприємствах України форма 50-с.г. – це єдина форма звітності, де належним чином вирішується питання порівняльності звітних даних, доводиться доцільність та необхідність уніфікації обліку, що передбачено інструкцією Державного комітету статистики України (наказ від 06.11.2007 р. № 403).

Якщо допустити, що кожне підприємство використовуватиме індивідуальну методику розрахунку собівартості продукції, то зіставлення даних форми 50-с.г. (у сучасних умовах вона розглядається як статистичне спостереження, але дані формуються на показниках управлінського обліку) буде на досить низькому рівні. Тому належна побудова облікової політики має передбачати узгодження не тільки фінансового обліку з управлінським, але й бухгалтерського обліку зі статистичною звітністю.

На нашу думку, в сучасних умовах необхідно виявити, які відмінності спостерігаються у звітній інформації конкретного підприємства порівняно з іншими аналогічними підприємствами, якщо використовуються міжнародні та національні стандарти, і як це впливатиме на рівень показників зведеної звітності. Про важливість вирішення таких моментів може свідчити методика оцінки основних засобів. Наприклад, у П(с)БО 7

"Основні засоби" зазначено, що придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, а об'єкти, які одержали безоплатно, або внесені до статутного капіталу, – за справедливою вартістю [11]. Однак у П(с)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" дозволяється ті ж самі об'єкти основних засобів оцінювати на дату балансу за справедливою вартістю, але не названо, коли можна її застосувати, оскільки об'єкти, оцінені за первісною вартістю, переоцінці не підлягають [9].

Дослідження можливості зіставності даних про результати діяльності підприємств, які проводяться Інститутом Вільяма Девідсона впродовж тривалого часу, що було повідомлено у листі до керівництва багатьох країн, показують, що цього досягти дуже складно з ряду причин, а саме: відмінностей у типах підприємств, необхідності узагальнення даних статистичними органами різних країн, системи оподаткування і т.п.

Співробітниками цього інституту передбачено створити глобальну систему бухгалтерського обліку на базі єдиної методології фінансової звітності з метою узгодження інтересів власників. Але в процесі дослідження встановлено, що виникають складності через необхідність узгодження вимог інвесторів та всіх інших користувачів через різницю в оподаткуванні, забезпечення потреб внутрігосподарських і зовнішніх споживачів, досягнення достовірності інформації, особливостей формування звітності різних типів підприємств.

Висновки. Узагальнюючи результати досліджень щодо стану облікової політики в підприємствах України, необхідно відзначити, що це питання вимагає перегляду майже всіх нормативних документів. Беручи до уваги той факт, що міжнародні стандарти фінансової звітності мають застосовувати підприємства, акції яких продаються на фондовому ринку, виникає сумнів щодо доцільності розробки міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ 41), адже фермерські господарства деяких держав, наприклад США, взагалі не подають ніякої звітності, а підприємства Європи – лише звітність за простою формою. Отже, виникає необхідність узгодження облікової політики при

застосуванні міжнародних і національних стандартів.

На нашу думку, Міністерству фінансів України необхідно чітко визначитися із застосуванням облікової політики в підприємствах конкретного типу. Особливо дане питання стосується підприємств аграрної сфери.

Для цього вважаємо за необхідне:

1. Приймаючи за визнану політику закритості звітності сільськогосподарських підприємств, із метою створення умов для використання бухгалтерської звітності на державному рівні (район, область, країна) підприємства мають застосовувати єдину облікову політику на рівні конкретного типу

підприємств, що подають звітність встановлених форм.

2. Звітність підприємств різних типів (звичайних і малих) по можливості мають бути наближені один до одного з метою одержання узагальнюючих даних конкретних підприємств для прийняття обґрунтованих рішень на певному рівні управління. При закритому доступі до звітних даних це дасть змогу одержати узагальнюючу інформацію про діяльність підприємств галузі.

3. Звітна інформація всіх підприємств, передусім аграрної сфери, має бути відкритою, що створить умови для належного обґрунтованого управління галуззю.

Список використаних джерел

1. *Величко О.Г.* Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / О.Г. Величко, С.Ф. Голов. – Д.: ТОВ “Баланс – Клуб”, 2000. – 768 с.
2. *Гироль С.В.* Структурні облікової політики сільськогосподарських підприємств / С. В. Гироль, О. Д. Радченко // Економіка АПК. – 2008. – № 10. – С. 73-77.
3. *Дерій В.* Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7. – С. 64-65.
4. *Кучеренко Т.* Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24 – 34.
5. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931.
6. Міжнародні стандарти фінансової звітності : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=92410.
7. *Мэтьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета : учеб. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перейра; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, Юнити, 1999. – 664 с.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=366860&cat_id=285157.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 2. – С. 53–70.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 99-ХГУ (зі змінами і доп., внесеними Законом України від 11.05.2000 р. № 1707-ІІП // Уряд. кур'єр. – 2000. – 18 лип.
13. *Хендриксен Э.С.* Теория бухгалтерского учета; пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
14. *Roberts, C., Weetman, P. Gordon, P.* International Financial Accounting: A comparative approach.. Second Edition, Prentice Hall, 2002.
15. *Praulins Arturs.* Theory and Practice of Standardization of Accounting. Summary and Practice of Standardization for the Promotion to the Degree of Doctor of Economic Science (Dr.dc) University of Latvia, Riga, 2006, – 55p.
16. *Parker R.M.* Macmillan Dictionary of Accounting, 2-nd ed. – The Macmillan Press LTD, 1992.
17. *Alexander D.* Britton A & Jorissen A (2003), International Financial Reporting and Analysis, London: Thomson.
18. *Petruk Oleksandr.* National chart of accounts as an accounting method // General accounting theory (Towards Balanced Development) Papers of International Conference. Warsaw. 2005. – P. 339-346.

Стаття надійшла до редакції 25.09.2014 р.

* * *