

УДК 631.162:332.74

## ОБЛКОВА ПОЛІТИКА В УМОВАХ КОРПОРАТИЗАЦІЇ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

*В. Хомка, к. е. н.*

*Львівський національний аграрний університет*

**Постановка проблеми.** Основою економіки промислово-розвинених країн є корпорації, що задають темп і ритм поступового розвитку держави. Корпоратизація української економіки відбувається в умовах, що принципово різняться від світових тенденцій. Сучасна корпоративна та судова практика свідчить про неадекватність існуючого правового регулювання корпоративних відносин. Актуальними є питання фінансової діяльності корпорацій України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Реформування вітчизняного аграрного сектору сприяє створенню великих сільськогосподарських підприємств корпоративного типу, функціонування яких викликає жваву дискусію серед науковців. Зазначеній темі приділяли увагу такі вчені, як В. Г. Андрійчук, В. І. Бойко, І. Ю. Венгерук, П. І. Гайдуцький, С. І. Дем'яненко, В. Я. Месель-Веселяк, Ю. О. Нестерук, О. М. Онищенко, Б. Й. Пасхавер, П. Т. Саблук, В. М. Юрчишин та ін.

Водночас важливого теоретичного та практичного значення набуває гармонізація фінансового механізму інтеграційних аграрних формувань, залишаються відкритими питання методичного забезпечення взаємовідносин суб'єктів у корпоративному середовищі, мети, місця й ролі системи бухгалтерського обліку в ньому. Тому цілком логічними є необхідність й актуальність наших досліджень.

**Постановка завдання.** Нашою метою є вивчення основних проблем розробки та вдосконалення існуючих методик обліку, оцінки та контролю корпоративних прав, теоретико-методологічних аспектів корпоративних прав в обліковій політиці підприємства, особливостей бухгалтерського обліку відчуження, продажу корпоративних прав, організації бухгалтерського обліку із власниками корпоративних прав у разі виходу з товариства, а також у разі його ліквідації.

**Виклад основного матеріалу.** Бурхливий розвиток корпоративного сектору в економіці України показав, що довгострокове економічне зростання неможливе без вирішення проблем, які виникають всередині корпорацій і корпоративних утворень, особливо щодо організації бухгалтерського обліку корпоративних прав як основи для прийняття рішень про інвестиційну привабливість та іноземних інвесторів.

Аналізуючи прийняте в Україні законодавство щодо корпоративного сектору економіки, можемо класифікувати останній таким чином (рис. 1).

Нормативно-правова база, що регулює діяльність у цій сфері, показана на рис. 2.

Об'єктом бухгалтерського обліку в корпоративних структурах є: цінні папери, облігації, акції, розподіл доходів (прибутків), внутрішньокорпоративні кредити, корпоративні права, прибутки корпорацій, корпоративні витрати, боргові цінні папери, дивіденди, корпоративна звітність, оподаткування.

Система бухгалтерського обліку є забезпечувальною ланкою у системі корпоративного управління, тому вона призначена впорядковувати вхідну та вихідну інформацію (свій продукт) відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи бухгалтерського обліку змінюється у напрямі своєчасного забезпечення й отримання в повному обсязі вихідної інформації для вивчення її різними користувачами. Крім того, взаємодія бухгалтерського обліку і корпоративного управління забезпечує не тільки належні умови роботи підприємств – членів корпорації, а й передбачає створення внутрішніх управлінських структур, які сприяють ефективному функціонуванню корпорації, забезпечують баланс інтересів різних груп акціонерів і прозорість інформації про діяльність корпорації за допомогою облікової політики та звітності. У свою чергу до системи корпоративного управління належать також системи аналізу, планування та контролю, які є складовими циклу управління та призначені для надання достовірної, своєчасної, доступної та релевантної інформації управлінцям з метою забезпечення прийняття оптимальних рішень.

У результаті реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності суб'єкти господарювання отримали більше самостійності в організації бухгалтерського обліку, виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку, розробці форм управлінської звітності, що реалізується через облікову політику.

Застосовуючи принципи та елементи облікової політики, корпорації повинні враховувати їх вплив на обсяг витрат чи доходів, а отже, на фінансові результати та розмір оподаткованого прибутку.

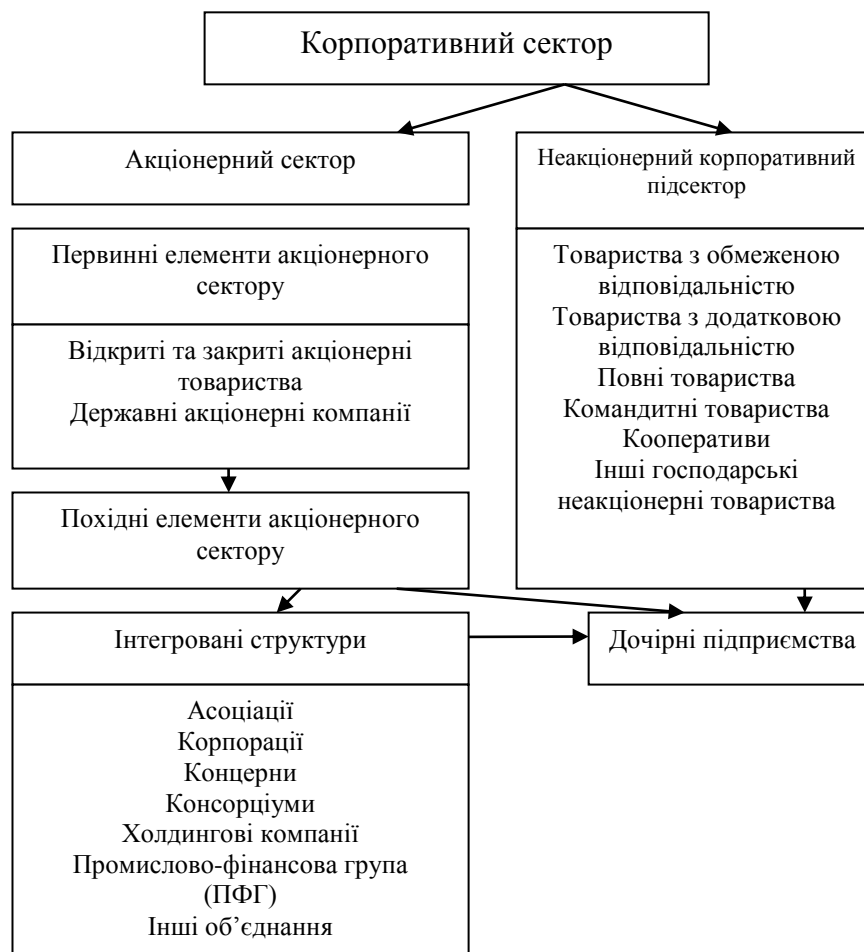


Рис. 1. Структура корпоративного сектору економіки України.

Оскільки концепція розвитку бухгалтерського обліку набуває ознак корпоративної, за якої базові основи економічних наук орієнтовані на пошук рішень, що сприяють поглибленню інтеграційних процесів у сфері управління, посиленню взаємозв'язку бухгалтерського обліку з плануванням, контролем і аналізом, слугують вихідним критерієм розробки нових теоретико-методологічних засад удосконалення обліку, аналізу й контролю як основи інформатизації економічної науки, то особливого значення набувають дослідження, спрямовані на розвиток наукових основ облікової політики корпорації в системі корпоративного управління.

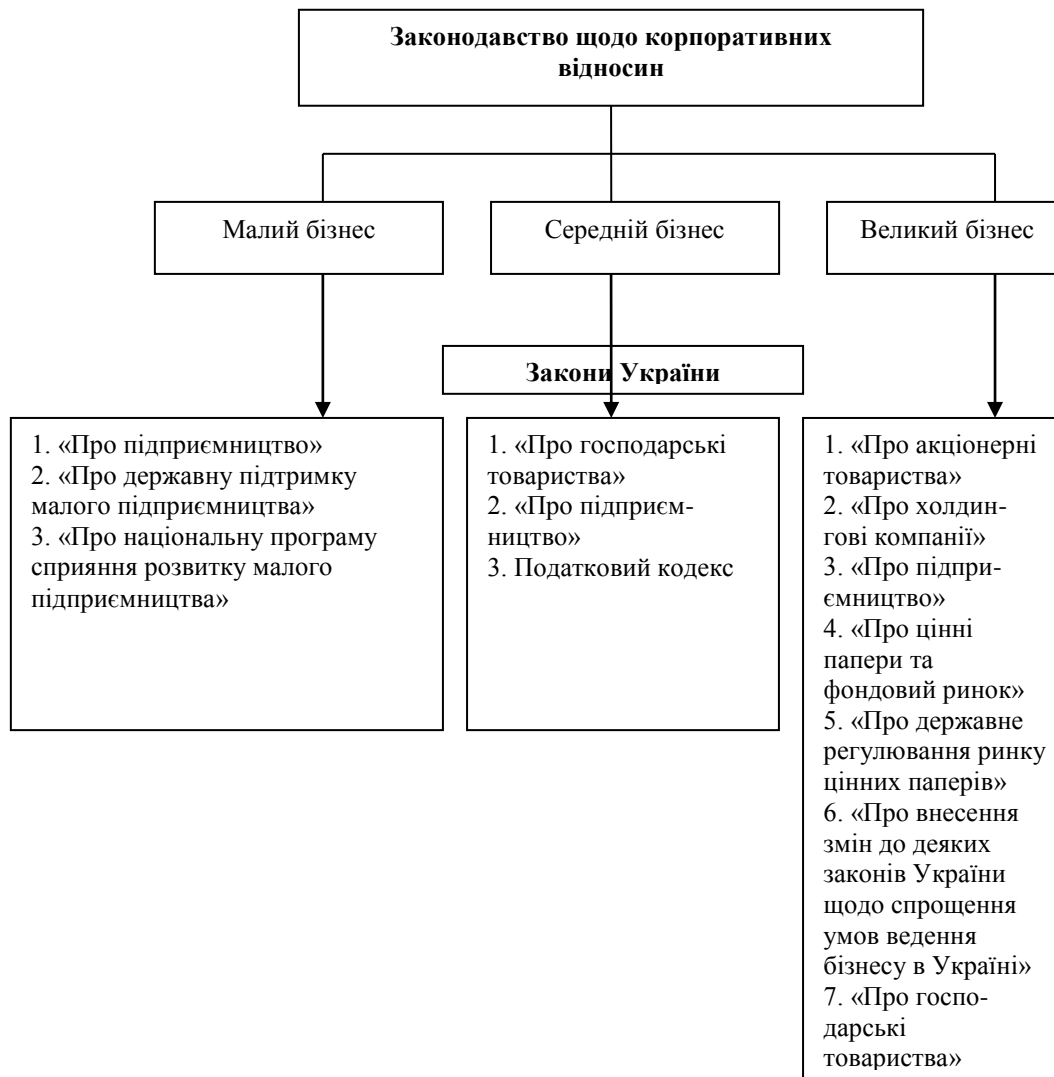


Рис. 2. Законодавче регулювання корпоративних відносин в Україні [6].

Розроблені методичні підходи до формування й розкриття облікової політики підприємств за сучасних умов не є адаптованими до особливостей діяльності корпорації, адже облікова політика на рівні окремого підприємства не повною мірою відповідає особливостям облікового процесу в корпорації. Тому перед корпораціями постає завдання розробки організаційних, методичних і технічних аспектів бухгалтерського обліку, що зумовлює необхідність розробки науково-методичних положень і практичних рекомендацій щодо формування і розкриття єдиної облікової політики корпорації, яка б забезпечувала ефективне корпоративне управління та сприяла узгодженню інтересів учасників економічних відносин.

Ефективність облікової політики може бути досягнута лише за умов відпрацьованості теоретичних засад її формування не тільки заради організації та ведення бухгалтерського обліку, а й для цілей корпоративного управління, розробки раціональних та економічно обґрунтованих методик формування єдиної корпоративної політики відповідно до стадій розвитку та корпоративних інтересів підприємств – членів корпорації щодо ведення бухгалтерського обліку. Усе це зумовлює необхідність вивчення низки питань як теоретичного (уточнення сутності та складових корпоративної облікової політики), так і практичного (виокремлення об'єктів та елементів облікової політики корпорації й розробка методики формування єдиної облікової політики корпорації на різних стадіях життєвого її циклу) характеру, оскільки пояснення сутності облікової політики дає змогу виявити причини виникнення та передумови формування облікової політики, її розвитку та вдосконалення в процесі реформування системи бухгалтерського обліку в умовах корпоратизації.

Трансформація обліку, зумовлена ринковими відносинами, визначила рекомендаційний характер численних положень нормативної бази та існування різних варіантів дій залежно від конкретних чинників діяльності підприємства й зовнішніх умов, а існування свободи вибору зумовило збільшення варіативності бухгалтерського обліку.

Ускладнення економічної системи вимагає формування і реалізації ефективної облікової політики, яка відповідатиме чинному законодавству та забезпечуватиме інтереси суб'єктів господарювання.

Вважаємо, єдина корпоративна облікова політика є тим важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи корпорації в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку, що дає змогу своєчасно виявити позитивні та негативні соціально-економічні результати діяльності корпорації та їх наслідки, забезпечити баланс інтересів усіх учасників корпоративних відносин, відображає ефективні методи взаємодії держави, ринку і корпоративних утворень, а також допомагає виявити «вузькі місця», резерви та економічні вигоди від здійснення господарських операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку за допомогою відповідних альтернативних методів і способів, обраних корпорацією. Отож, облікова політика є важливим засобом функціонування корпорації, оскільки: забезпечує керівництво, акціонерів та інвесторів необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень, надає інформацію для управління ресурсами корпорації, забезпечує виживання корпорації на рівні стратегічного і тактичного управління, що проявляється в застосуванні системи трансформованих показників, які характеризують економічні вигоди діяльності корпорації, виявляють причини та наслідки зміни цих показників, вимірюють взаємозв'язки між ними з метою повного використання майбутніх економічних вигод.

У бухгалтерському обліку корпорацій до конкретних методик ведення обліку всередині групи належать: продаж запасів; продаж необоротних активів; оренда необоротних активів; надання позик; сплата дивідендів; консолідація фінансових звітів; процеси злиття та поглинання; операції з корпоративними правами. Виділення цих елементів сприяє досягненню мети формування облікової політики – забезпеченню одержання достовірної інформації про фінансовий стан корпорації та результати її

діяльності, що є необхідним для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Слід зазначити, що особливу увагу у формуванні облікової політики корпорації потрібно приділяти такому об'єкту бухгалтерського обліку, як цінні папери, зокрема акції. В обліковій політиці корпорації стосовно цього об'єкта повинні бути відображені такі елементи: методика та база розподілу одноразово визначеної суми за пакет цінних паперів, який складається з декількох типів цінних паперів; вибір методів оцінки акцій, які виплачуються як дивіденди; вибір методу оцінки власних акцій у портфелі в разі їх реалізації та розповсюдження, анулювання, методи розподілу прибутку, який призначено для виплати дивідендів між звичайними та привілейованими акціями; встановлення резервного капіталу з метою покриття можливих у майбутньому непередбачених збитків, втрат тощо.

У свою чергу відображення в обліку набутих корпоративних прав через придбання акцій інших суб'єктів господарювання корпорація здійснює через визнання їх за справедливою вартістю, збільшеною на розмір витрат, понесених під час 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. Важливими є складання і подання достовірної консолідованої звітності та відображення внутрішньофірмових стосунків між підприємствами-членами корпорації.

Згідно з П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» консолідовану фінансову звітність складають на основі фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо для складання консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у Примітках до неї [4].

Слід зазначити, що метою складання консолідованої звітності є лише отримання загального уявлення про діяльність корпоративного утворення, тобто консолідована звітність виступає в ролі інформаційної бази для проведення економічного аналізу. 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 групи взаємопов'язаних підприємств.

Зокрема Є. І. Богатирьова [1] пропонує два шляхи приведення фінансової звітності всіх членів корпорації у відповідність до єдиної облікової політики:

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

Перший передбачає, що в усіх організаціях корпорації (головній компанії та дочірніх товариствах) буде затверджена і застосована єдина облікова політика корпорації. При цьому слід враховувати, що на практиці це не завжди можливо, оскільки характер діяльності деяких дочірніх підприємств може суттєво різнитися від основних напрямів діяльності головної організації та інших дочірніх підприємств. Наприклад, якщо до складу корпорації входять виробничі та посередницькі підприємства, а також ті, що

спеціалізуються на наданні послуг і виконанні робіт, кредитні та страхові організації, професійні учасники фондового ринку, то відхилення від облікової політики корпорації виникають через економічні причини, коли конкретному підприємству, яке входить до складу корпорації, вигідніше застосовувати інший порядок ведення бухгалтерського обліку. На нашу думку, в інтересах корпорації в рамках конкретної юридичної особи слід надавати перевагу саме економічній доцільності.

Окрім того, зауважимо, що цей спосіб приведення фінансової звітності всіх членів корпорації у відповідність до єдиної облікової політики, незважаючи на його простоту у здійсненні, характеризується низкою 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 і способів обліку, які не використовувалися підприємством – членом корпорації. Суттєвим недоліком згаданого способу, на нашу думку, є також те, що існуючі розбіжності у податковому та бухгалтерському законодавстві 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 і прийомів, передбачених податковим законодавством.

Згідно з організаційно-технічним напрямом для кожного підприємства, що використовує облікову політику, відмінну від прийнятої в корпорації, слід розробити спеціальний набір процедур, який за допомогою перерахунку і перекваліфікації дасть змогу ліквідувати всі суттєві розбіжності і трансформувати показники бухгалтерської звітності. Виконати такі процедури можна вже після подання бухгалтерської звітності дочірнього товариства – безпосередньо в головній компанії чи до цього – у дочірньому товаристві. Оскільки для здійснення зазначених процедур можуть вимагатися значні перерахунки і додаткова інформація, то доцільніше виконувати їх силами дочірнього підприємства, але відповідно до методики, розробленої спільно з головною організацією і затвердженої наявністю досвідченого та кваліфікованого бухгалтерського персоналу.

На нашу думку, фінансові показники підприємств, які входять до складу корпорації та ведуть бухгалтерський облік відповідно до облікової політики, відмінної від облікової політики головного підприємства корпорації, можна привести у відповідність за допомогою концепцій консолідації фінансової звітності. Як зазначає В. П. Онищенко [3], у теорії бухгалтерського обліку виділяють три концепції подання консолідованої фінансової звітності: концепція економічної одиниці, концепція материнської компанії та концепція пропорційної консолідації. Кожна з них передбачає налагоджений механізм формування та подання консолідованої звітності, а відповідно й шляхи об'єднання фінансової звітності підприємств – членів корпорації з головною компанією для представлення узагальненого фінансового результату діяльності корпорації загалом.

Отже, бухгалтерський облік повинен вестися на всіх підприємствах, що є підрозділами корпорації, за налагодженим механізмом і єдиними правилами в розрізі певних видів діяльності, що передбачає поширення положень, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку, на всі структурні підрозділи об'єднання. У свою чергу бухгалтерський облік у межах корпорації повинен своєчасно забезпечувати

управлінський персонал якісною, повною та достовірною інформацією про стан господарських засобів і джерел їх утворення, а також результати діяльності всіх підрозділів корпоративного об'єднання для сприяння ефективному управлінню сукупністю суб'єктів господарювання, які входять до складу корпорації.

У будь-якому разі (у разі застосування будь-якого із зазначених способів) приступити до формування положень єдиної облікової політики корпорації доцільно після ґрунтовного вивчення організаційної та виробничої структури корпорації, особливостей її діяльності загалом і кожної організації, яка до неї входить зокрема, а також взаємовідносин організацій, які є членами корпорації.

Отже, можна виділити такі етапи формування єдиної облікової політики корпоративних об'єднань (рис. 3).

У зв'язку з цим надзвичайно важливого значення набувають теоретичні, методологічні та методичні аспекти бухгалтерського обліку операцій із корпоративними правами, за допомогою яких можна було б вирішувати проблеми корпоратизації. Тому прийнята облікова політика корпорації повинна забезпечувати цілісність системи обліку та охоплювати методичну, технічну й організаційну складові.

Погоджуємося з М. С. Пушкарем та М. Т. Щирбою [5], що методичний аспект облікової політики є найбільш специфічним, в якому розвиваються способи визнання та відображення об'єктів обліку підприємства в межах чинних законодавчих актів і нормативно-правових документів з метою формування показників фінансової звітності.

Методична складова облікової політики корпорації повинна передбачати визначені способи оцінки майна та зобов'язань, порядок облікового відображення об'єктів, щодо яких існують альтернативні варіанти (у тому числі в частині корпоративних прав), особливості та аспекти податкового обліку корпорації тощо.



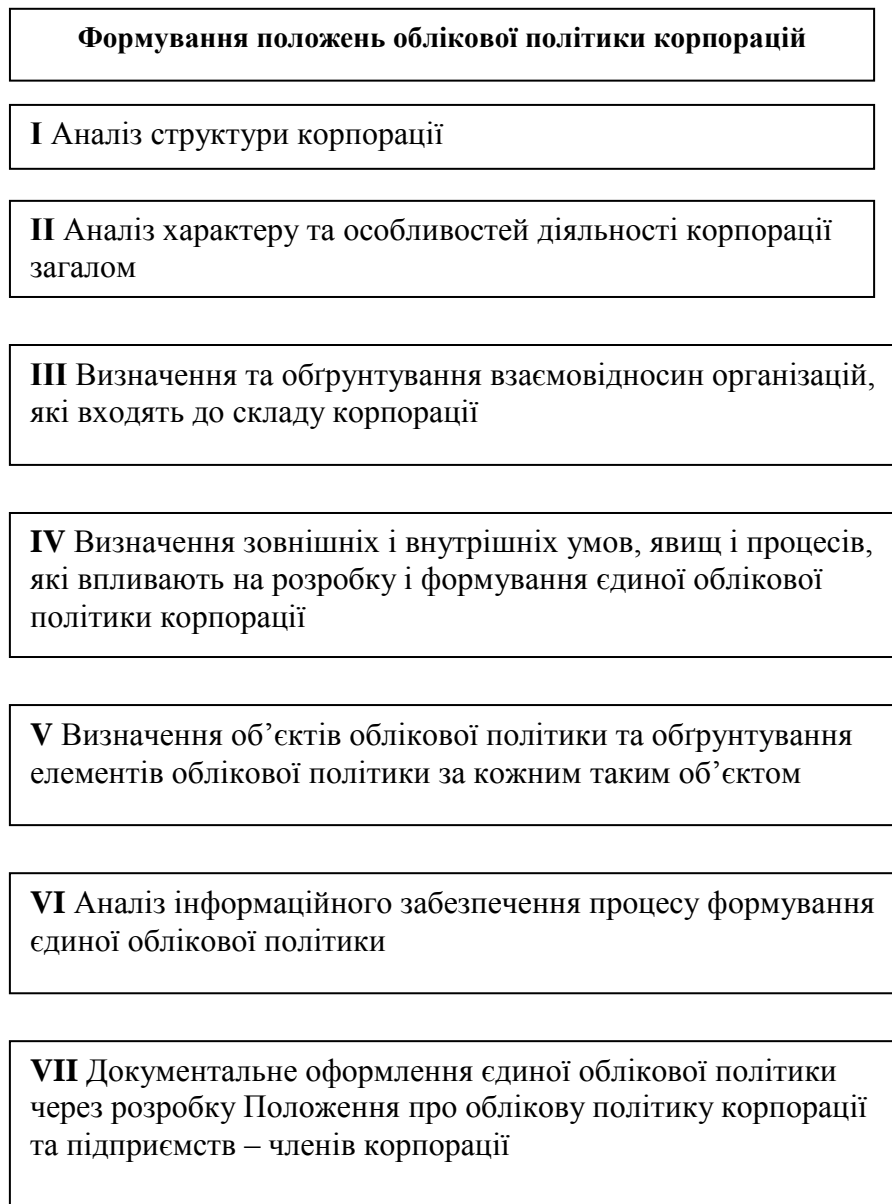


Рис. 3. Етапи формування положень облікової політики корпорації.

Технічна складова облікової політики корпорації повинна формуватися з урахуванням особливостей руху інформаційних потоків, що визначає доцільність урегулювання таких основних питань:

– розробка та затвердження робочого плану рахунків корпорації загалом та структурних підрозділів зокрема. Робочий план рахунків лежить в основі взаємозв'язку

фінансового та управлінського обліку в корпораціях, оскільки забезпечує реєстрацію фактів господарського життя не тільки відповідно до вимог податкового законодавства, а й дає змогу відображати господарські операції в розрізі процесів і центрів відповідальності та центрів витрат підприємства;

- організація документообігу в межах корпорації та структурних підрозділів з метою забезпечення безперервності надходження, обробки та зберігання інформації;

- склад і порядок подання звітності структурними підрозділами та корпорацією загалом;

- порядок проведення та оформлення результатів інвентаризації активів та зобов'язань тощо.

Для розробки організаційної складової облікової політики слід врахувати та передбачити такі питання:

- порядок розробки Положення про бухгалтерську службу як структурний підрозділ для кожного рівня або відокремленого підрозділу;

- вибір оптимальної структури штатного розпису бухгалтерії та вибір способу розрахунку оптимальної кількості облікових працівників;

- розподіл прав та обов'язків у сфері обліку й контролю операцій між рівнями управління;

- вибір форми ведення бухгалтерського обліку в межах підприємства з урахуванням особливостей діяльності та складності організаційно-виробничої структури корпорації;

- особливості взаємодії та розмежування робіт із метою формування чіткого підпорядкування фахівців бухгалтерських відділів підприємств різних рівнів у межах корпорації та із суміжними відділами;

- порядок розробки посадових інструкцій. Посадові інструкції мають типову схему, яка охоплює: функції, загальні положення, обов'язки, права, відповідальність. На практиці необхідно намагатися, з одного боку, прописати детальніше робочі функції бухгалтера, з іншого – зарезервувати можливість взаємозамін і пересувань бухгалтерів різних підрозділів (груп) у разі відпустки, лікарняного тощо.

Облікова політика має стати для підприємства своєрідною конституцією, яка б передбачала права й обов'язки системи обліку щодо формування інформаційних ресурсів як корисної для управління інформації [2, с. 182]. Для забезпечення цієї функції слід чітко регламентувати умови нагромадження, передачі та зберігання інформації, а також норми її акумуляції та форми подачі.

**Висновки.** Як важливий засіб функціонування корпорації облікова політика забезпечує керівництво, акціонерів та інвесторів необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень, надає інформацію для управління ресурсами корпорації, забезпечує виживання корпорації на рівні стратегічного й тактичного управління, що проявляється в застосуванні системи трансформаційних показників, які характеризують економічні вигоди діяльності корпорації, розкривають причини та наслідки зміни цих показників, вимірюють взаємозв'язки між ними з метою повного використання майбутніх економічних вигод корпорацією.

Взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку і системи корпоративного управління, роль і місце облікової політики в системі корпоративного управління, а

також основні завдання облікової політики як складової методології бухгалтерського обліку корпорації та системи корпоративного управління визначають процес формування облікової політики як початковий етап у системі інформаційного кругообороту та забезпечення функцій аналізу, контролю, стратегічного і поточного планування для прийняття управлінських рішень, зумовлюють наявність достовірних та якісних облікових процедур, що переорієнтовані з контрольних-розподільчих функцій на управлінські, а отже, сприяють підвищенню якості системи корпоративного управління.

Назріла необхідність прийняття Закону України «Про корпоративні відносини», який регулюватиме корпоратизацію в економіці України, у тому числі в аграрному секторі.

#### **Бібліографічний список**

1. Богатырева Е. И. Формирование учетной политики организации / Е. И. Богатырева // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 23. – С. 5-13.
2. Богач А. Наказ про облікову політику – основний регламентуючий документ із формування методики обліку логістичних витрат підприємства / А. Богач // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 180-182.
3. Онищенко В. П. Метрологічні засади формування даних як джерела інформації при консолідації фінансових звітів / В. П. Онищенко // Розвиток систем обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи : тези доп. учасників наук.-практ. конф. –2007. – С. 133.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, Т. М. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
6. Саблук Р. П. Фінансовий стан формувань малого агробізнесу як основа розвитку корпоративних фінансів / Р. П. Саблук // Економіка АПК. – 2010. – № 6. – С. 76–80.

#### **Хомка В. Облікова політика в умовах корпоратизації аграрного сектору України**

Висвітлено основні напрями створення та організації корпоративних прав в АПК України, розглянуто проблеми організації бухгалтерського обліку, операцій із корпоративними правами і способи їх вирішення.

**Ключові слова:** корпорація, корпоративні права, облікова політика, бухгалтерський облік, консолідована звітність, корпоративне управління.

#### **Khomka V. Accounting policy under conditions of corporatization of agrarian sector in Ukraine**

Main directions of creation and organization of corporate rights in agro-industrial complex in Ukraine are revealed. The problems of accounting organization, corporate rights operations and the ways of their solving are examined.

**Key words:** corporation, corporate rights accounting policy, accounting, consolidated report, corporate management.

**Хомка В. Учетная политика в условиях корпоратизации аграрного сектора Украины**

Освещены основные направления создания и организации корпоративных прав в АПК Украины, рассмотрены проблемы бухгалтерского учета, операций с корпоративными правами и способы их решения.

**Ключевые слова:** корпорация, корпоративные права, учетная политика, бухгалтерский учет, консолидированная отчетность, корпоративное управление.