

УДК 657.6

М. В. Болдуєвдоктор наук з державного управління, професор
Класичний приватний університет**ЗМІСТ І ПОРЯДОК РОЗРОБКИ КОРПОРАТИВНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ
ХОЛДИНГОВИХ КОМПАНІЙ**

У статті узагальнено організаційно-методичні підходи до побудови єдиної облікової політики холдингових компаній. Напрацювання, запропоновані автором, базуються на концептуальних засадах, що уніфіковані методи обліку для цілей бухгалтерського, управлінського, податкового та консолідованого обліку повинні визначатися їх здатністю забезпечити найбільш ефективну взаємодію всіх учасників облікового процесу.

Ключові слова: консолідована звітність, холдингові компанії, облікова політика, користувачі звітності.

I. Вступ

Холдинг є ефективною формою організації підприємницької діяльності, оскільки він дає можливість поєднувати гнучкість і мобільність невеликих формально самостійних організацій та масштаб діяльності великих корпорацій. Цілісність холдингу забезпечується при цьому управлінням усіх учасників, що до нього входять, за формулою “децентралізація операцій при централізації контролю”, що забезпечує життєздатність і синергетичний ефект об’єднання загалом.

Ефективність управлінських рішень у холдингу залежить від достовірності та своєчасності фінансової й управлінської інформації, що міститься у відповідній зовнішній та внутрішній звітності. Саме достовірність і своєчасність, що кардинально впливають на ефективність системи корпоративного управління, є ключовими характеристиками інформації про фактичні та прогнозні результати діяльності й наявність фінансово-господарських ресурсів групи компаній. Чим більш складною є організаційна структура холдингу, тим гостріше постає питання про використання єдиної системи обліку та звітності, для порівнянності показників діяльності кожного учасника групи й своєчасності подання об’єктивної інформації про її фінансовий стан загалом при консолідації звітності.

II. Постановка завдання

Мета статті – запропонувати методичні рекомендації щодо змісту та порядку розробки єдиної облікової політики холдингових компаній.

III. Результати

У сучасній літературі з бухгалтерського обліку під час розгляду облікової політики часто виділяють два основних аспекти її формування. Так, російський учений М. Кутер називає методичний та організаційний аспекти. Методичний аспект визначає варі-

анти відображення в обліку інформації про виробничо-господарську та фінансову діяльності, виходячи з альтернативних прийомів і способів. Це виражається в можливості відображення одних і тих самих фактів господарського життя неоднаковими бухгалтерськими проводками і в різних оцінках, що, зрештою дає можливість отримати різні варіанти звітності. Організаційний аспект визначає форми ведення й організацію бухгалтерського обліку господарюючим суб’єктом.

Іншими словами, на відміну від методичного, організаційний аспект не впливає на інформацію, що формується на рахунках бухгалтерського обліку [5].

Р. Варічева ділить усю сукупність розв’язуваних методом облікової політики питань на методичні та організаційно-технічні. Методичні – це ті аспекти облікової політики, які впливають на порядок формування фінансових результатів діяльності організації, на оцінку її фінансового стану. Організаційно-технічні аспекти – прийоми і методи організації технологічного процесу роботи бухгалтерсько-фінансової служби підприємства, спрямовані на успішне виконання завдань, що стоять перед інформаційною системою, яка забезпечує процес прийняття економічних рішень [3].

Т. Сторожук виділяє три складові облікової політики: методологічну, методичну та організаційну [8]. Автор вважає, що методологічна частина облікової політики містить положення, які регулюють методологію ведення бухгалтерського обліку. Для того, щоб визначити, належить той чи інший спосіб ведення бухгалтерського обліку до методологічного, достатньо поставити собі питання: а чи впливає обрання того чи іншого способу на показники бухгалтерської (фінансової) звітності?

Методична частина облікової політики складається зі способів ведення бухгалтерського обліку, які описують порядок відо-

браження фінансово-господарських операцій у системі бухгалтерського обліку. Прийоми методичної частини облікової політики не впливають на показники бухгалтерської звітності. Вони зазвичай регулюють техніку відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Організаційна частина облікової політики описує організацію системи бухгалтерського обліку (форму ведення бухгалтерського обліку, спосіб організації бухгалтерської служби, функції працівників бухгалтерського апарату та інші організаційні аспекти бухгалтерського процесу).

Н. Акімова пропонує врахувати як третій самостійний аспект – технічний, оскільки облікова політика повинна “технологічно” забезпечувати ведення бухгалтерського обліку [1].

Проведений аналіз аспектів облікової політики дав можливість, насамперед, виявити різні позиції щодо аргументації технічного, технологічного аспектів або методичної частини облікової політики. Враховуючи різнобічні підходи, ми можемо зробити висновок, що всі автори, незалежно від назви, не змінюють складу елементів цього розділу облікової політики. Щодо корпоративної облікової політики холдингу ми будемо конкретизувати методичні та організаційно-технічні аспекти. Як основний організаційно-технічний елемент корпоративної облікової політики холдингу виділимо єдиний робочий план рахунків для бухгалтерського, управлінського, податкового та консолідованого обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, необхідні для інтегрованого ведення всіх видів обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку й звітності. На сьогодні є чинним типовий План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

Згідно з Планом рахунків та Інструкції щодо його застосування, бухгалтерський облік повинен бути організований в організаціях усіх галузей економіки та видів діяльності (крім банків та бюджетних установ) незалежно від підпорядкованості, форм власності, галузевої приналежності, організаційно-правової форми, які ведуть облік методом подвійного запису. З приводу застосування єдиного типового Плану рахунків для здійснення бухгалтерського обліку в усіх галузях підприємницької діяльності є безліч різних думок. Так, О. Пальчук, характеризуючи роль єдиного Плану рахунків, вважає, що: єдиний план рахунків обслуговує цілі як фінансового, так і управлінського обліку; фінансовий облік має справу тільки з тими рахунками, чие сальдо фігурує або може фігурувати в балансі, управлінський – з рахунками, що не мають сальдо в балансі, і з оборотами за всіма рахунками; з погляду стану (стативи) усі рахунки за своїми функціями є або активними, що відображають

наявність основних і оборотних засобів, або пасивними, що показують джерела залучених і власних коштів [6].

На думку В. Добронравова, “єдиний План рахунків заважає відобразити виробничу специфіку підприємства...” [4].

Беручи до уваги обидві думки, наголосимо, що в організації існує можливість максимально врахувати власну специфіку при розробці робочого плану рахунків, що, загалом, і передбачено Інструкцією щодо застосування Плану рахунків. Під час розробки єдиного робочого плану рахунків бухгалтеру або іншій особі, на яку, відповідно до законодавства України, покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, потрібно врахувати операції, які ведуться не лише на рівні материнської компанії, а й у дочірніх організаціях, а саме їх галузеві особливості, реальний майновий стан і зобов'язання, фінансові результати, забезпечення ефективного податкового регулювання, розмір дивідендів тощо.

У зв'язку з викладеним, ми вважаємо, що єдиний робочий план рахунків повинен бути побудований таким чином, щоб забезпечувати отримання необхідної фінансової та управлінської інформації по всіх компаніях холдингу. Крім того, субрахунки є рекомендаційною номенклатурою, і їх вибір при формуванні єдиної облікової політики холдингу потрібний, виходячи з інформаційних потреб системи управління.

Проте, при формуванні єдиного робочого плану рахунків інтегрованої структури необхідно передбачити систему рахунків консолідованого обліку для формування в корпоративній групі показників синтетичного обліку.

На нашу думку, це дасть можливість удосконалити його взаємозв'язок не лише з фінансовою звітністю, а й з консолідованою. Розроблювана система синтетичних рахунків консолідованого обліку має бути спрямована, передусім на збір інформації в межах холдингу за рахунками обліку витрат, розрахунками, продажу та інших доходів і витрат з материнською, дочірніми, асоційованими, спільно контрольованими та іншими організаціями в межах холдингу.

У зв'язку з вищесказаним, ми вважаємо, що при розробці єдиного робочого плану рахунків інтегрованої бізнесструктури для цілей бухгалтерського, податкового і управлінського обліку необхідно вирішити комплекс проблем, у зв'язку з чим виникає потреба:

- передбачити достатність введених синтетичних рахунків і аналітичних позицій (включаючи субрахунки) для адекватного відображення господарських операцій і формування фінансової та управлінської звітності;
- визначити оптимальний варіант внесення змін до системи рахунків без кардина-

льної реорганізації всього єдиного робочого плану рахунків. Зміни можуть знадобитися при освоєнні нових видів діяльності, здійсненні операцій, які раніше не проводилися;

- враховувати специфіку діяльності та місце кожної організації в системі взаємопов'язаних компаній, а також необхідність відокремленого обліку операцій для всіх видів обліку й звітності;
- розробити самостійний документ комплексу єдиної облікової політики – журнал типових господарських операцій, заснований на єдиному (типовому) плані рахунків холдингу.

Важливим документом технічного аспекту єдиної облікової політики холдингу є положення з проведення інвентаризації та визначення принципів інвентаризаційного процесу.

Інвентаризація – це один з основних елементів системи внутрішнього фактичного контролю інтегрованої структури, за допомогою якого здійснюється виявлення фактичної наявності майна компаній; зіставлення фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку; перевірка повноти відображення компаніями в обліку зобов'язань.

Порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань організації затверджують при формуванні облікової політики.

У положенні ми пропонуємо також відобразити завдання й види інвентаризацій. Так, основними завданнями проведення інвентаризації компаніями холдингу є:

- визначення фактичної наявності майна в натуральному вираженні;
- визначення виробничих запасів у натуральному вираженні для встановлення фактичних витрат сировини й матеріалів на виробництво продукції (робіт, послуг) відповідно до галузевих особливостей;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які повністю або частково втратили свою первинну якість, морально застаріли, з метою мінімізації залишків неліквідних товарів;
- виявлення наднормативних і невикористовуваних матеріальних цінностей для їх переоцінки з метою подальшої реалізації;
- контроль за збереженням матеріальних цінностей та грошових коштів;
- перевірка дотримання правил та умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, дотримання правил утримання та експлуатації обладнання та інших основних засобів з метою визначення ефективності їх використання;
- перевірка реальної вартості (оцінки) врахованих на балансі активів, фінансових зобов'язань.

Порядок і строки проведення інвентаризації в компаніях холдингу має визначитися відповідним положенням.

Терміни проведення та періодичність проведення інвентаризації встановлюється на основі внутрішніх потреб, але не рідше, ніж встановлено законодавством. Терміни проведення позапланових інвентаризацій встановлюють, виходячи з необхідності й ситуації, що склалася.

Ми пропонуємо передбачити в положенні з проведення інвентаризації такі терміни для майна та зобов'язань компаній холдингу:

- матеріально-виробничі запаси – не менше ніж один раз на рік перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- сировина й матеріали – щомісяця;
- товари і матеріали в дорозі й товари відвантажені – не менше ніж два рази на рік;
- грошові кошти в дорозі – щомісяця;
- грошові кошти, грошові документи й цінності – не менше ніж один раз на місяць;
- бланки суворої звітності – не менше ніж один раз на місяць;
- розрахунки з банками (за розрахунковими та іншими рахунками організації) – у міру отримання виписок з банку;
- розрахунки з платежів до бюджету – не менше ніж один раз на квартал;
- розрахунки з дочірніми й залежними компаніями – на перше число кожного місяця;
- дебіторська та кредиторська заборгованості – не менше ніж два рази на рік.

Крім того, у положенні з проведення інвентаризації може бути вказаний порядок проведення інвентаризації в повному обсязі й стосовно об'єктів різних видів або до об'єктів, які значаться за різними компаніями. Як параметри, що характеризують інвентаризацію та підлягають відображенню в обліковій політиці, ми пропонуємо:

- склад комісії з інвентаризації;
- період (терміни) проведення інвентаризації;
- перелік (склад) об'єктів, що інвентаризуються;
- порядок оформлення відхилень облікових даних від фактичних;
- порядок реєстрації та списання відхилень облікових даних від фактичних.

Пропонований нами регламент проведення інвентаризації має таку структуру:

1. Загальні положення.
2. Цілі й завдання проведення інвентаризації.
3. Порядок і строки проведення інвентаризації.
4. Загальні правила проведення інвентаризації.
5. Правила проведення інвентаризації окремих видів майна та зобов'язань.
6. Порядок оформлення результатів інвентаризації.
7. Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з виявлених розбіжностей.

Під час розробки єдиної облікової політики холдингу затверджують форми первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку, а також уніфіковані в межах групи компаній звітні форми відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, що мають достатній обсяг аналітичної інформації та враховують потреби материнської компанії при консолідації звітності.

Для холдингових формувань цей сегмент облікової політики вельми актуальний, адже на практиці застосовують велику кількість первинної облікової документації.

Оскільки формати бланків, зазначених в альбомах уніфікованих форм первинної облікової документації, є рекомендованими, вони можуть змінюватися. При формуванні облікової політики холдингу в разі потреби можна доповнити уніфіковані форми додатковими реквізитами й змінити формат рядків і граф, розширивши або звуживши їх, а внесені до форм зміни повинні бути оформлені відповідною розпорядчою документацією.

У разі, коли в компаніях холдингу виникають господарські операції, щодо яких не передбачені уніфіковані форми первинної документації, первинні документи розробляють самостійно. У цьому разі документи повинні містити обов'язкові реквізити.

Рух усіх первинних документів у бухгалтерському обліку з моменту їх створення або отримання до завершення виконання, або відправлення обов'язково має бути регламентований графіком документообігу. Графік документообігу особливо важливий для складноструктурованих холдингів, оскільки виникає значний документопотік не лише між компаніями та головною організацією, але й з іншими зовнішніми організаціями. Якщо компанії холдингу здійснюють різні види діяльності, мають різну структуру, то встановити для всіх компаній однаковий графік документообігу неможливо, а розробка єдиного графіка на весь холдинг недоцільна.

У зв'язку із цим ми вважаємо, що слід делегувати компаніям повноваження з розробки таких графіків усередині компанії. При цьому головній компанії необхідно встановити деякі контрольні точки взаємодії систем документообігу головної компанії й компаній, а також компаній між собою. Як засвідчує практика, таких документів немає практично в жодній організації, що може призвести до негативних наслідків.

Для складання графіка документообігу застосовують різні методики. Найбільш поширені з них полягають в описі процесу обліку за робочими місцями облікових служб. За підсумками такого опису складають переліки вхідних і вихідних документів за кожним робочим місцем облікових працівників. Потім відбувається групування документообігу за підрозділами, поєднуване потім у

загальну схему (графік) документообігу з організації загалом.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу по компаніях холдингу здійснюють головні бухгалтери. При цьому вимоги головного бухгалтера в частині порядку оформлення операцій і подання необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб компанії.

У єдиній обліковій політиці інтегрованої структури відображаються також питання визначення та складання фінансової, статистичної, податкової, управлінської, зведеної й іншої звітності. На процес складання фінансової, податкової, управлінської та зведеної звітності впливає прийнятий єдиний робочий план рахунків бухгалтерського обліку й обрана система збору та обробки інформації. У свою чергу, звітність, яку будь-яка організація планує складати, диктує вимоги до системи аналітичного обліку, необхідного рівня автоматизації, системи збору та обробки інформації тощо.

Для визначення складу й порядку розробки звітності холдингу ми пропонуємо таку послідовність процедур:

1. Встановлення змісту інформації звітності, яку підприємства холдингу планують формувати з використанням даних бухгалтерського, податкового та управлінського обліку.
2. Визначення показників звітності.
3. Розробка й затвердження форм звітності.
4. Розробка та затвердження алгоритмів формування показників звітності.
5. Розробка процедур контролю за змістом звітності.
6. Затвердження посадових осіб, що відповідають за формування звітності, термінів і адресу її подання.

IV. Висновки

Процес формування методичних аспектів єдиної облікової політики холдингу досить складний, і він не закінчується її розробкою, а триває протягом усього періоду функціонування інтегрованої бізнес-структури. Якщо спосіб ведення обліку окремих господарських операцій не зазначений у нормативних актах, наприклад, порядок формування груп однорідних об'єктів для цілей переоцінки, то головна організація має право самостійно розробити та затвердити в єдиній обліковій політиці відповідну методику.

Результати дослідження дають змогу констатувати, що єдиний робочий план рахунків повинен бути побудований таким чином, щоб забезпечувати отримання необхідної інформації по всіх компаніях холдингу. У цьому контексті План рахунків бухгалтерського обліку дає змогу отримувати узагальнені показники в масштабах корпоративних груп за ра-

хунками обліку витрат, розрахунками, доходів і витрат з материнською, дочірніми, асоційованими, спільно контрольованими та іншими організаціями. Отже, побудова єдиного робочого плану рахунків при формуванні облікової політики, на нашу думку, має спиратися на більшу деталізацію даних.

Вибір уніфікованих методів обліку для цілей бухгалтерського, управлінського, податкового та консолідованого обліку повинен визначатися їх здатністю забезпечити найбільш ефективну взаємодію всіх учасників облікового процесу й доцільною оцінкою фінансових результатів діяльності холдингу за мінімальних витрат. У цьому разі має забезпечуватися єдність способів обліку для компаній групи, а не повний збіг методик і технологій, тобто використання підходу, який передбачає уніфікацію й закріплення тих методів обліку, за якими це можливо та економічно доцільно.

Список використаної літератури

1. Акімова Н. М. Формування облікової політики підприємства / Н. М. Акімова // Україна та слов'янський світ : зб. матер. щорічної наук.-практ. конф. професорсько-викладацького складу Київського слав'янського університету. – Київ, 2011. – С. 227–232.
2. Боримська К. П. Порядок побудови робочого плану рахунків як елемента облікової політики підприємства / К. П. Боримська // Наукові праці. – 2010. – Вип. 18. – Ч. 1. – С. 298–305.
3. Варічева Р. В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку власного капіталу на акціонерних товариствах / Р. В. Варічева // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2011. – Вип. 3 (43). – С. 37–49.
4. Добронравов В. Производственный учет и счетоводные дебри / В. Добронравов // Предприятие. – 1924. – № 8.
5. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2007. – 592 с.
6. Пальчук О. В. Облікова політика як інструмент корпоративного управління / О. В. Пальчук // Вісник. – 2008. – С. 139–144.
7. Пилипенко О. І. Елементи облікової політики корпорацій / О. І. Пилипенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2008. – Вип. 2 (11). – С. 284–290.
8. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства: сутність і призначення. / Т. М. Сторожук // Науковий вісник. – 2009. – С. 130–137.

Стаття надійшла до редакції 04.06.2014.

Болдуев М. В. Содержание и порядок разработки корпоративной учетной политики холдинговых компаний

В статье обобщены организационно-методические подходы к построению единой учетной политики холдинговых компаний. Наработки, предложенные автором, базируются на концептуальных основах, что унифицированные методы учета для целей бухгалтерского, управленческого, налогового и консолидированного учета должны определяться их способностью обеспечить наиболее эффективное взаимодействие всех участников учетного процесса.

Ключевые слова: консолидированная отчетность, холдинговые компании, учетная политика, пользователи отчетности.

Bolduyev M. Content and Order of Development of Corporate Accounting Policies of Holding Companies

This paper summarizes the organizational and methodological approaches to the construction of a single accounting policy of holding companies. Offers are based on conceptual grounds that uniform methods of accounting for the purposes of accounting, management, tax and consolidated account shall be determined by their ability to provide the most effective interaction of all participants in the accounting process.

Formation of the methodological aspects of a single holding accounting policies continued throughout the period of its operation. If the method of accounting of individual business operations are specified in the regulations is the main organization has the right to develop and adopt uniform accounting policies in the respective methods. However, unity has provided ways of accounting for group companies, and not a complete coincidence techniques and technologies that use an approach that involves the unification and consolidation of accounting methods by which it is possible and economically feasible.

Established that only your chart of accounts should provide the necessary information on all the companies holding. The current Chart of Accounts can receive summary indicators across the corporate group of accounts cost accounting, payments, revenues and expenses of holding companies.

Key words: consolidated financial statements, holding companies, accounting policies, reporting users.