

Маринченко О.О.

*Молодший науковий співробітник ННЦ
«Інститут аграрної економіки», м. Київ*

КОНЦЕПЦІЯ ЄДИНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ АГРАРНОГО ХОЛДИНГУ

У статті визначено ключовий вектор розвитку інформаційного забезпечення діяльності холдингів, який має бути спрямований на формування інформації про діяльність холдингів та систематизоване її доведення до органів галузевого управління. Розроблено концептуальні засади облікової політики з урахуванням економічних особливостей функціонування аграрних холдингів в Україні. Зроблено висновок щодо системної побудови облікової політики в холдингу відповідно до корпоративних стандартів та умов впровадження МСФЗ в Україні. Визначено особливості, які впливають на організацію обліку холдингу та вимагають окремого підходу до побудови його облікової політики. Запропоновані єдині підходи до облікової політики в агрохолдингах. Розроблений зміст стандарту «Облікова політика».

Зазначено про необхідність розробки спеціальних методичних положень, які відсутні, як такі, в окремих підприємствах холдингу, зокрема щодо обліку гудвілу та його знецінення, обліку частки меншості. Визначено принципи формування методичної складової облікової політики.

Ключові слова: облікова політика, концепція, холдинг, агрохолдинги, інтегровані агрохолдингові формування, стандарт «Облікова політика».

Постановка проблеми. Господарські відносини підприємств базуються на достовірній економічній інформації, основою якої є бухгалтерський облік. Науково обґрунтована облікова політика є передумовою формування ефективного інформаційного забезпечення управління на всіх рівнях: на рівні

окремих підприємств, інтегрованих формувань, галузі, держави. Перші два рівні інформаційного забезпечення (облікова політика окремого підприємства та групи підприємств – холдингу) в більшій мірі розроблені. Актуальним на сьогодні є інформаційне забезпечення галузевого та державного управління, що передбачає формування системи державної статистичної інформації про кількість аграрних холдингів в Україні, напрями і результати їх діяльності, раціональне використання сільськогосподарських угідь.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний досвід по веденню бухгалтерського обліку в інтегрованих утвореннях накопичений в зарубіжних корпораціях і викладений в працях – Андерсона Х., Брейлі Р., Ван Бреуа М. Ф., Майерса С., Ван Грюнінга Х., Каплана Р. С., Друрі К., Колдуелла Дж, Коена М., Меррідена Т., Нортон Д. П., Нідлза Б., М. Стайнера Б, Хендриксена Е.С. та ін. Проблемами організації бухгалтерського обліку та облікової політики сільськогосподарських підприємств в Україні займалися такі науковці як В. Жук, Г. Кірейцев, М. Огійчук, М. Дем'яненко, В. Лінник, П. Саблук, Н. Правдюк [1, 10].

Незважаючи на значну світову історію розвитку холдингів та їх інформаційного забезпечення, у вітчизняній науці практично немає досліджень, присвячених проблемі відображення в обліковій політиці організації принципів корпоративної поведінки в складній структурі холдингу. Не піднімається та не вирішується важлива, на нашу думку, проблема – відсутність державної статистичної інформації про кількість аграрних холдингів в Україні, напрями і обсяги їх діяльності та землекористування.

Формування цілей статті. Визначення ключового вектору розвитку інформаційного забезпечення діяльності холдингів, розробка концептуальних засад облікової політики з урахуванням економічних особливостей функціонування аграрних холдингів в Україні.

Виклад основного матеріалу. До 1999 р. відповідно до статті 7 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою КМУ від 03.04.1993р. № 250 [17] підприємства мали

право самостійно організовувати облік, враховуючи особливості господарювання за конкретних умов. Вони мали право визначати технології обробки облікової інформації, форми та методи бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних принципів, системи внутрішньовиробничого обліку.

У 1999 році Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [16] значно розширив зміст облікової політики, разом з тим затвердивши вищевказані положення. Зокрема, визначив облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. На даний момент до змісту облікової політики відноситься робочий план рахунків створений на підприємстві, форми первинних облікових документів, порядок проведення інвентаризації та методи оцінки видів майна і зобов'язань, правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, а також інші аспекти облікового процесу.

У червні 2013 року Міністерством фінансів України затверджені Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [19]. Даними методичними рекомендаціями означено коло питань рекомендованих до розкриття в наказі про облікову політику підприємства.

У площині міжнародних стандартів фінансової звітності, відповідно до МСБО 8 «Облікова політика, зміни в розрахункових оцінках та помилки» [18], облікова політика являє собою конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практику, що застосовуються організацією для підготовки та подання фінансової звітності.

В.Г. Швець у своєму підручнику «Теорія бухгалтерського обліку» [9] бере за основу визначення облікової політики визначене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16], але при цьому зазначає, що облікова політика визначає також способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності. На його думку облікову політику можна розглядати, з одного боку,

як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності.

Як показали дослідження, системної побудови облікової політики в холдингу з урахуванням корпоративних стандартів та умов впровадження МСФЗ в Україні також немає. Зокрема, в частині врахування особливостей діяльності дочірніх підприємств. Адже холдинг в своїй структурі може мати велику кількість дочірніх підприємств, філій, представництв, що зумовлює наявність ряду особливостей організації його обліку. Зокрема, особливостями, які впливають на організацію обліку холдингу та вимагають окремого підходу до побудови його облікової політики, на нашу думку, є:

- складна організаційна структура;
- наявність філій, представництв, дочірніх підприємств різних організаційно-правових форм;
- широка сфера діяльності (виробництво, переробка, зберігання, реалізація, тощо);
- територіальна віддаленість (розосередження) підприємств групи;
- відмінні правила господарювання в дочірніх та материнській компанії (різні системи оподаткування, різна нормативно-правова база).

В табл. 1 узагальнені дані особливості та визначено їх вплив на формування облікової політики.

Врахування всіх зазначених у таблиці особливостей можливе шляхом формування єдиної облікової політики аграрного холдингу. Під єдиною обліковою політикою агрохолдингу ми розуміємо систему нормативних, організаційних та методичних заходів з регулювання консолідованого бухгалтерського обліку і підготовки консолідованої фінансової звітності.

Вплив організаційно-економічних особливостей діяльності аграрних
холдингів на організацію їх обліку

№ п/п	Характеристика	Вплив на облікову політику
1	Складна організаційна структура	При розробці облікової політики необхідно стандартизувати підходи, методи обліку у всіх структурах холдингу
2	Наявність філій, представництв, дочірніх підприємств різних організаційно-правових форм	Необхідність розробки положень консолідації звітності як окремого розділу облікової політики
3	Широка сфера діяльності (виробництво, переробка, зберігання, реалізація, тощо.)	Необхідність висвітлення широкого спектру видів діяльності та норм щодо їх обліку в обліковій політиці
4	Територіальна віддаленість (розосередження) підприємств групи	Обов'язковість автоматизації обліку. Необхідність запровадження хмарних інформаційних технологій в обліку.
5	Відмінні правила господарювання в дочірніх та материнській компанії (різні системи оподаткування, різна нормативно-правова база)	Необхідність формування єдиної інформаційної системи (обліку) по всьому холдингу та, разом з тим, необхідність ведення обліку за національними правилами (податковий облік, бухгалтерський облік) на нормативні вимоги за місце розташуванням дочірньої компанії

Результат будь-якого наукового пошуку полягає у формуванні певних концептуальних підходів вирішення поставленої наукової задачі. Вирішення завдання формування єдиної інформаційної платформи управління холдингом потребує розробки концепції єдиної облікової політики агрохолдингу.

Концепція, також концепт (лат. *conceptio* – розуміння) – система поглядів на ті чи інші явища, процеси; спосіб розуміння, трактування певних явищ, подій; ідея певної теорії [20]. Термін вживають також для позначення головного задуму в науковій, художній, політичній та інших видах діяльності людини.

Н.М. Малюга під концепцією розуміє систему поглядів на певне явище, спосіб розуміння, тлумачення якихось явищ, основну ідею будь-якої теорії [5].

На відміну від Н.М. Малюги В.Б., Моссаковський має власну концепцію побудови бухгалтерського обліку, в якій робить наголос на методологічному удосконаленні бухгалтерського обліку, виділяє організаційні заходи щодо

системи обліку і основ побудови управлінського обліку та аудиторської діяльності. Він також вносить пропозицію про систему підвищення кваліфікації бухгалтерів [6].

Вперше концепцію розвитку аграрного сектору розробив В.М. Жук, який присвятив даному питанню монографію «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки» [8]. Його висновком є те, що будь-яка концепція має бути завершеним програмним документом. Запропонована автором концепція ґрунтується на фундаментальних основах теорії бухгалтерського обліку, які знайшли подальший розвиток через означений вплив сучасних економічних теорій, фізіократичних доктрин та концепцій сталого розвитку. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України є першою обліковою концепцією в сучасній Україні, яка затверджена і реалізовується на державному рівні.

Виходячи з означення концепції за В.М. Жуком, як сукупності методичних, методологічних, нормативних, професійних заходів нами запропоновані єдині підходи до облікової політики в агрохолдингах. Побудову єдиної облікової політики холдингу доцільно здійснювати на трьох концептуальних рівнях: нормативному, організаційному та методичному (рис.1).

Новизну запропонованої концепції вбачаємо в посиленні орієнтації системи обліку холдингу на зовнішні інформаційні запити, а саме запити органів галузевого та державного управління. Реалізація цієї концептуальної складової потребує:

- на нормативному рівні – внесення змін до Господарського кодексу України і Закону України «Про холдингові компанії України», направлені на формування системи державної статистичної інформації про кількість і діяльність холдингів в Україні;
- на організаційному рівні - розробки механізму державної реєстрації відомостей про наявність простої та вирішальної залежності за місце розташуванням сільськогосподарських підприємств;

– на методичному рівні - розробки та затвердження форм звітності про наявність простої та вирішальної залежності серед сільськогосподарських підприємств та звітності щодо цільового використання земель сільськогосподарського призначення.

ВЕКТОРИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ХОЛДИНГУ

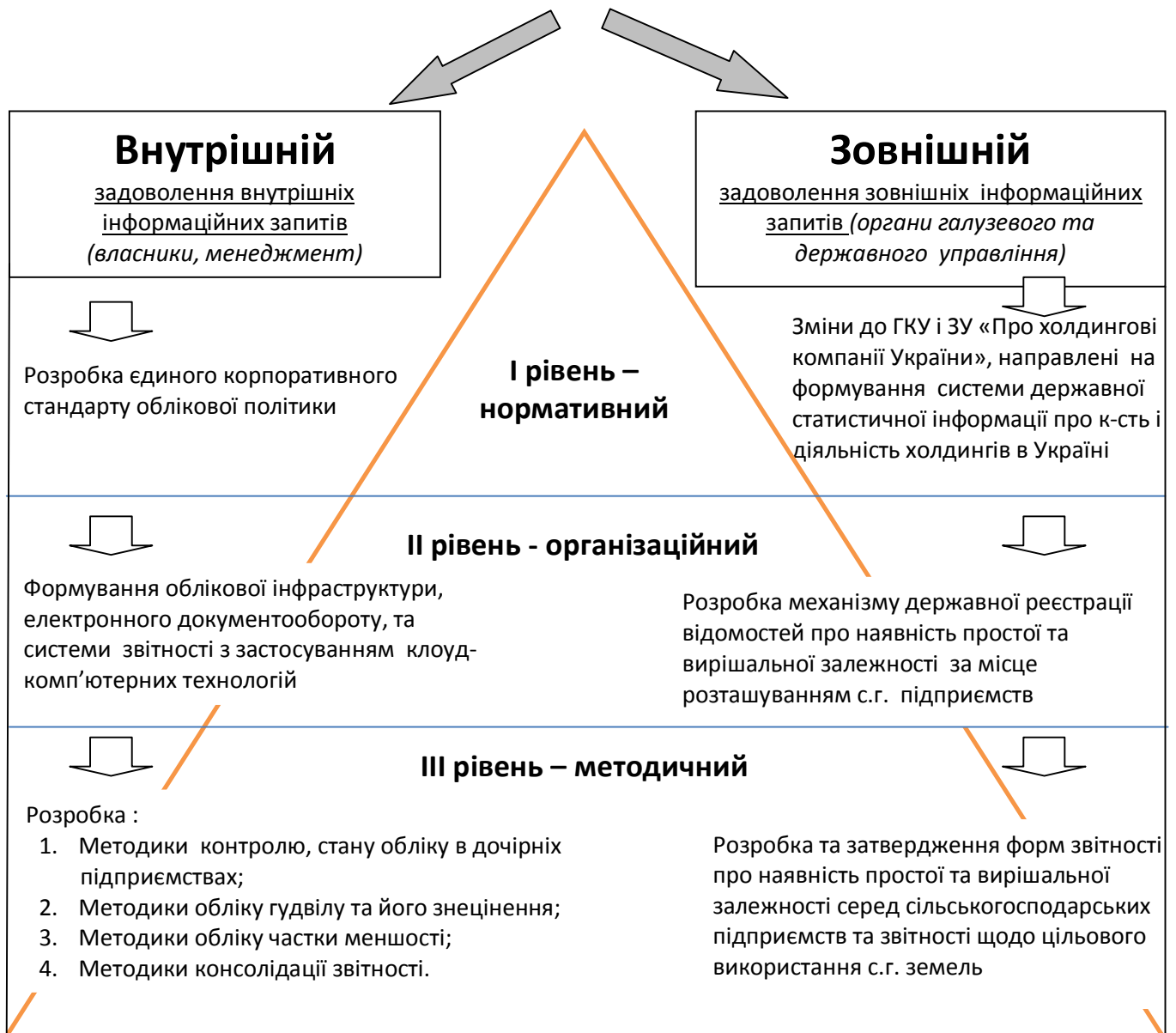


Рис. 1. Концепція єдиної облікової політики аграрного холдингу

Деталізація означених завдань та напрямів їх вирішення описана автором в публікації «Удосконалення інформаційного забезпечення про діяльність аграрних холдингових формувань» [15]. Внутрішній вектор побудови облікової

політики полягає в формуванні єдиних підходів для групи та їх конкретизації для кожного окремого підприємства.

Зокрема, на першому, нормативному рівні потребує розробки стандарт «Облікова політика». У стандарті «облікова політика» має бути його призначення, сфера застосування, описана методика за окремими об'єктами обліку, наведена структурна побудова стандарту і єдиний для організацій холдингу робочий план рахунків.

На нашу думку, зміст стандарту «облікова політика» має включати наступні розділи:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності;
- форми первинних облікових документів, які застосовуються для оформлення господарських операцій, по яких не передбачені типові форми первинних документів, а також форми для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- порядок проведення інвентаризації і методи оцінки видів майна та зобов'язань;
- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації в холдингу;
- порядок контролю за господарськими операціями, а також інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Єдиний корпоративний стандарт облікової політики дозволяє уникнути невідповідностей, зробити інформацію прозорою, зрозумілою, а значить корисною для менеджменту.

Організаційний рівень передбачає:

- формування облікової інфраструктури,
- налагодження електронного документообороту,
- розробка порядку подання звітності в електронному режимі з застосуванням сучасних інформаційних технологій.

На даному рівні необхідно вирішити проблему обміну фінансовою інформацією з територіально віддаленими дочірніми компаніями. В основу організації обліку аграрного холдингу, на нашу думку, має бути покладено концепція хмарових обчислень та доступу до інформації в мережі інтернет. Перспективним є застосування запропонованої Павлюковцем М.П. клауд-комп'ютерної форми обліку [14]. Правильно організована методологія елімінування проводок і застосування сучасних інформаційних технологій зробить можливою проводити автоматичну консолідацію облікових даних, формувати різні аналітичні звіти.

Особливістю побудови третього рівня реалізації концепції – методичного, є необхідність розробки спеціальних методичних положень, які відсутні, як такі, в окремих підприємствах холдингу в цілому, обліку гудвілу, його знецінення та відображення в обліку, обліку частки меншості.

Методична складова облікової політики має бути сформована на наступних принципах:

- незалежності облікового процесу від будь-якого виду звітності - бухгалтерської, управлінської, податкової, консолідованої тощо;
- раціонального поєднання бухгалтерського, управлінського, податкового та консолідованого обліку, що забезпечує виконання кожним з них відповідних завдань і функцій;
- орієнтації бухгалтерського обліку на формування достовірної інформації, що забезпечує реальне відображення фінансового стану та фінансових результатів діяльності агрохолдингу в цілому і кожного дочірнього підприємства;
- відповідності показника прибутку, що формується в бухгалтерському обліку та розкритого у фінансовій звітності, досягнутому фінансовому результату діяльності.

Процес формування методичних аспектів єдиної облікової політики досить складний: від прийнятої облікової політики залежить розмір чистого прибутку кожної компанії і величина податкових платежів до бюджету. Для

максимального суміщення процесів бухгалтерського, управлінського, податкового та консолідованого обліку систематизовані методичні аспекти та визначено вибір уніфікованих методів обліку при формуванні корпоративної облікової політики повинен визначатися їхньою здатністю забезпечити найбільш ефективну взаємодію для всіх учасників облікового процесу. Як показали результати проведеного дослідження, в цих облікових системах повинні збігатися методи оцінки майна групи компаній, методи поділу активів на оборотні і не оборотні, методи списання вартості основних фондів, методи обліку доходів, класифікація та методи обліку витрат і списання їх на фінансовий результат.

Висновки.

1. Законодавством України та міжнародними стандартами фінансової звітності не приділено належної уваги питанням облікової політики підприємств.

2. Інтегровані агроформування мають організаційно-економічні особливості діяльності, які потребують врахування при побудові їх обліку. В публікації узагальнено ці особливості та визначено завдання, що стоять перед бухгалтерським обліком для їх врахування.

3. Концептуальною основою побудови єдиної облікової політики холдингу є врахування двох ключових векторів розвитку інформаційного забезпечення: внутрішнього (забезпечення уніфікованого інформаційного базису всередині холдингу) та зовнішнього (забезпечення повного та достовірного представлення інформації органам державного та галузевого управління; запровадження системи звітності щодо раціонального використання земельних ресурсів; виокремлення в системі обліку інформації щодо участі холдингу в розвитку сільських територій).

4. В світлі вітчизняних реалій діяльності холдингів в сільському господарстві, першочергової уваги потребує наукового обґрунтування зовнішній вектор такої політики, який має бути спрямований на формування системи державної статистичної інформації про кількість холдингів в Україні,

напрями і результати їх діяльності, ефективність використання сільськогосподарських угідь.

5. Реалізація запропонованих концептуальних засад має здійснюватися на трьох рівнях – нормативному, організаційному та методичному. Вирішення поставлених завдань на всіх рівнях дозволить, з одного боку, уніфікувати інформаційне середовище в фінансово-господарській діяльності холдингу та, з іншого, - забезпечити органи галузевого та державного управління різноплановою статистичною інформацією про діяльність інтегрованих формувань в аграрному секторі економіки України.

Список використаної літератури

1. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК в 3-х томах / за ред. В.М. Пархоменка, В.М. Жука.– К.: ІАЕ.– 2004. – 826 с.
2. Кондраков Н.П. Учетная политика организации / Н.П. Кондраков. – М.: Главбух, 1999. – 136 с.
3. Николаева О.Е. Управленческий учет / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М: УРСС, 2000. – 368 с.
4. Фриланд А. Я. Учетная политика предприятия / А. Я. Фриланд, Л. С. Ханамирова. – М.: Издательство ПРИОР, 1999. – 96 с.
5. Малюга, Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку [Текст]: навч. посібник / Н. М. Малюга. – Житомир.: Рута, 2003. – 476 с.
6. Моссаковський В.Б. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №10. – С.18. – 28.
7. М.Ф. Бичков Концепция организации бухгалтерского учета на предприятиях сельского хозяйства// : Дис. д-ра экон. наук: 08.00.12 Волгоград, 2005 - 400 с.
8. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст]: монографія / В.М. Жук.– К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648с.

9. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
10. Войналович О.П. Складові організації бухгалтерського обліку: історичний підхід / О.П. Войналович // Вісник ЖДТУ. – 2005.– № 3 (33). – С.48 – 58.
11. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №4.– С. 25–28.
12. Жук В.М. Запровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку (до проекту Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України) / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 77-81.
13. Бабенкова Т.В., Сафаров А.В. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета – Режим доступу: <http://www.upruchet.ru>
14. Павлюковець М.П. Теоретико-методологічні засади запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку // Облік і фінанси АПК. – 2012. - № 1. – С.79-82.
15. Маринченко О.О. Удосконалення інформаційного забезпечення про діяльність аграрних холдингових формувань // Облік і фінанси – 2013 - № 1. – С.28-33
16. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV в редакції Закону України від 01.01.2014 (зі змінами та доповненнями) «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
17. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 03 квітня 1993р. № 250 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
18. Міжнародні стандарти фінансової звітності – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

19. Наказ Міністерства фінансів від 27 червня 2013 р. № 635 Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

20. Wikipedia: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org>

МАРИНЧЕНКО А. А. КОНЦЕПЦИЯ ЕДИНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АГРАРНОГО ХОЛДИНГА

В статье определен ключевой вектор развития информационного обеспечения деятельности холдингов, который должен быть направлен на формирование информации о деятельности холдингов и систематизирование ее доведения до органов отраслевого управления. Разработаны концептуальные основы учетной политики с учетом экономических особенностей функционирования аграрных холдингов в Украине. Сделан вывод, что системно построенной учетной политики в холдинге в соответствии с корпоративными стандартами и условий внедрения МСФО в Украине нет. Определены особенности, которые влияют на организацию учета холдинга и требуют отдельного подхода к построению его учетной политики. Предложены единые подходы к учетной политике в агрохолдингах. Разработано содержание стандарта «Учетная политика».

Отмечена необходимость разработки специальных методических положений, которые отсутствуют, как таковые, в отдельных предприятиях холдинга, в частности по учету гудвила и его обесценивания, учета доли меньшинства. Определены принципы формирования методической составляющей учетной политики.

Ключевые слова: **учетная политика, концепция, холдинг, агрохолдинги, интегрированные агрохолдинговые формирования, стандарт «Учетная политика».**

MARYNCHENKO O. O. CONCEPT UNIFORM ACCOUNTING POLICIES AGRICULTURAL HOLDINGS

In article defined a key vector of the informational provision development of holding companies' activities, which should be aimed at the formation of information about the activities of holding companies and at systematic informing of the sectoral government authorities on it. It is developed a conceptual bases of accounting policies considering economical characteristics of the agricultural holding companies' activities in Ukraine. It is concluded that there is no systematic building of accounting policies in the holding company according to corporate standards and conditions to implementation of IFRS in Ukraine. It is defined characteristics that affect organization of the accounting in holding companies' activity and require a separate approach to the building of its accounting policies.

The proposed unified approach to accounting policies in agricultural holdings. Designed content standard "Accounting Policies".

Mentions the need to develop special teaching provisions that are not, as such, some enterprises of the holding, including the accounting of goodwill and its impairment accounting minority interest. Principles of formation of the methodological component accounting policies.

The content of the "Accounting Policy" standard is developed. Specified the need to develop special methodic provisions that are missing in some companies of holding company, particularly on goodwill accounting and its impairment, on minority interest accounting. Stated the principles of forming methodic component for accounting policy.

Keywords: accounting policies, concept, holding agricultural holdings, integrated agriholdings formation, the standard "Accounting Policies".