

УДК 657.2

УНІФІКАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЯК ПРІОРИТЕТНИЙ ФАКТОР ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Дудкевич О.В., асистент

Уманський національний університет садівництва

Стаття посвячена месту учетной политики в системе бухгалтерского учета и отчетности сельскохозяйственных предприятий, а также представлены взгляды отечественных ученых относительно ее формирования. В статье освещаются проблемы сопоставления данных финансового и управленческого учета, которые прямо зависят от положений учетной политики как каждого предприятия, так и всех сельскохозяйственных предприятий Украины.

Ключевые слова: *учетная политика, финансовая отчетность, унификация, финансовый учет, управленческий учет.*

The article is devoted to a place of accounting policy in accounting system and the accountability of agricultural enterprises, and also the points of view of domestic scientists concerning its formation are presented. The article highlights the problems of comparing the data of financial and managerial accounting, which directly depend on accounting policy statements of each company and all enterprises of Ukraine.

Key words: *accounting policy, financial statements, standardization, financial accounting, managerial accounting.*

Постановка проблеми. Основою інформаційної системи будь-якого підприємства є бухгалтерський облік, тому проблеми щодо його організації та методології побудови є досить важливими. Порядок ведення та організації бухгалтерського обліку на підприємствах регламентується законодавством та положеннями стандартів бухгалтерського обліку в Україні. Разом з тим, згідно з законодавством кожне сільськогосподарське підприємство для правильного прийняття управлінських рішень на основі даних обліку та публічного висвітлення інформації зовнішнім користувачам повинне прийняти правила та методи, які мають надавати об'єктивну, корисну та своєчасну інформацію. Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності, є обліковою політикою.

В умовах сьогодення є досить актуальними питання щодо розуміння мети формування облікової політики підприємства. Але нині в більшості сільськогосподарських підприємств спостерігається досить формальний підхід до формування облікової політики підприємства. Тому, на нашу думку, порядок створення облікової політики та відображення в ній методів та процедур, які регламентують ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та складання фінансової звітності, є досить актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання облікової політики сільськогосподарських підприємств досліджувались багатьма українськими вченими, такими як: С.В. Гироль, В. Дерій, Т.Є. Кучеренко, В.Б. Моссаковський, О.Д. Радченко. Але практичні питання формування облікової політики, на нашу думку, досліджені недостатньо.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є висвітлення інформації щодо основних понять формування і використання облікової політики сільськогосподарськими підприємствами та її удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Достовірність звітних даних залежить від багатьох факторів, зокрема потреби власників щодо внутрішньої звітності, кваліфікації працівників бухгалтерських служб тощо, і, як правило, слабо регулюється або взагалі не регулюється відповідними органами. Зіставність звітних даних у просторі передбачає застосування єдиної методики формування даних та їх відображення у звітності різних підприємств країни.

Досягнення цього регламентується належним застосуванням облікової політики, під якою розуміють "сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання та оцінки її елементів" [3, с. 25].

Тим самим досягається всебічне узгодження звітної інформації шляхом гармонізації, стандартизації, уніфікації та конвергенції.

Тобто на міждержавному рівні регулювання облікової політики зводиться до визначення самих форм фінансової звітності та до основних положень облікового забезпечення окремих статей, але до-

сильше часто надається кілька варіантів формування облікової політики на рівні підприємства. Такий підхід до формування облікової політики, на нашу думку, можна розглядати як цілком нормальне явище, адже при цьому дається перелік можливих рішень, що можуть бути використані в процесі формування звітних даних.

Однак, якщо подібний підхід допустити у національних положеннях (стандартах), це може викликати непорозуміння. Для прикладу наведемо дані П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість", у п. 16 яких зазначено: "Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів". Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості." [5].

Тим самим у П(С)БО 32 продубльовано методику оцінки подібних об'єктів, передбачених в МСФО40.

При застосуванні подібного підходу оцінки у підприємствах конкретної країни, зокрема України, одне підприємство буде використовувати оцінку нерухомості за первісною, а інше – за справедливою вартістю, що призведе до непорозуміння при формуванні даних у зведеній звітності, адже при цьому має змінитися склад і рівень балансу, Звіту про фінансові результати та приміток.

На нашу думку, такий порядок фінансового обліку не принесе належних результатів через ускладнення зіставлення даних двох підприємств між собою, тому що при цьому вимагається прийняття до уваги порядку ведення обліку згідно з обліковою політикою кожного з них, а врахувати цей момент при складанні зведеної звітності неможливо. На жаль, подібних явищ при веденні обліку окремих об'єктів у сільськогосподарських підприємствах України багато, що ускладнює порівняння наслідків діяльності підприємств окремих галузей між собою та у динаміці.

У країнах, де зведена звітність не складають, при застосуванні облікової політики конкретним підприємством особливих проблем не виникає, бо, як правило, порівняння реальних результатів здійснюється у динаміці, а при зміні облікової політики мають бути уточнені дані протягом 2–3 років, що дозволяє визначити результати діяльності. Якщо виникає потреба порівняти дані двох чи трьох підприємств, то спеціалісти-аналітики можуть врахувати вплив особливостей облікової політики у кожному з них, тим більше, що звіт будується у довільній формі і належно характеризується облікова політика.

Наслідки подібного підходу до побудови зведеної звітності у підприємствах України, на жаль, не вивчаються, що ускладнює узагальнення наслідків цього явища на макрорівні. Подібні дослідження, які проведені в останні роки, звертають увагу на нечітку регламентацію складових облікової політики. Рекомендації всеукраїнської наукової конференції "Становлення облікової політики в Україні", що відбулася у м. Тернополі на честь святкування Дня науки, висвітлені В. Дерієм та Н. Мельник. Суть цих рекомендацій можна звести до такого:

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

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

3) облікову політику підприємства доцільно формувати із врахуванням зарубіжного досвіду;

4) рекомендувати міністерствам і відомствам систематизувати в єдиному нормативному акті вимоги щодо формування наказу про облікову політику за галузями економіки [2].

На нашу думку, внесені пропозиції конференції заслуговують на увагу і подальше узагальнення, однак потрібно врахувати, що на сільськогосподарських підприємствах України та частина облікової політики, яка стосується обліку витрат і доходів підприємства, чітко регламентується методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції та належним чином відображається у звіті за формою № 50-сг, що дозволяє обґрунтовано визначити результати діяльності підприємств галузі.

Належне узгодження облікової політики підприємства із визначними принципами, методами та прийомами, за якими вона формується у конкретному підприємстві, досить повно висвітлено Т. Кучеренко [3, с. 24–33]. Вона охарактеризувала принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на формування об'єктів і визначила ті методи політики та їх варіанти, які використовуються при формуванні звітної інформації. Ці методи поділені на два види:

1) методи, за допомогою яких визначається оцінка статей фінансової звітності;

2) методи, які сприяють визнанню окремих елементів фінансової звітності.

На нашу думку, цей поділ методів потребує уточнення, адже облікова політика підприємства має визначити не характеристику статей фінансової звітності, а характеристику 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.

Більш глибоке і детальне висвітлення ролі і місця облікової політики в системі бухгалтерського обліку у сільськогосподарських підприємствах подане у роботі С.В. Гириля і О.Д. Радченко, які вважають, що визначення облікової політики, подане у ряді нормативних актів, включаючи і Закон "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", потребує істотного 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 необхідне групування для розв'язання завдань управління саме поняття варто розглядати не як набір альтернатив, а як систему ведення бухгалтерського обліку" [1, с. 76–77].

У цій же статті ще більш поглиблено подана ця ж думка: "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" [1].

При порівнянні облікової політики у сільськогосподарських підприємствах окремих держав, наприклад України і Росії, слід враховувати, що можуть спостерігатися особливості ведення обліку через відмінності у системі оподаткування та звітності. Однак автори праві стосовно того, що облікова політика повинна узгоджуватися щодо ведення фінансового та управлінського обліку у повній відповідності до всіх форм звітності.

Все це підтверджує важливе положення щодо необхідності розробки такої облікової політики, у якій мають бути узгоджені положення фінансового, податкового і управлінського обліку відповідно до вимог всіх форм звітності, що дозволить одночасно вирішити найбільш складну проблему, а саме задоволення потреб інформаційного забезпечення головного споживача України – державних органів.

Для підтвердження доцільності такого підходу слід звернутися для висловлювань іноземних спеціалістів, для яких уніфікація обліку поняття нове, але яким відомі недоліки індивідуальної облікової політики окремих підприємств. Для цього слід навести висловлювання Е.С. Хендрікса і М.Ф. Ван Бреда: "Конгрес єдиною цілю фінансової звітності та аудиту бачив у розкритті можливих зловживань. Цього погляду Конгрес дотримується і досі. Однак тепер ясно, що ні звітність, ні аудит не вирішують цю задачу. Історія показує, що регулювання фінансової звітності не можуть попередити ці зловживання, класичним аргументом на користь державного регулювання є загроза монополізації. При відсутності конкуренції монополії можуть практично безмежно підвищувати ціну на свої товари" [6, с. 162]. І далі: "Складна, наскільки можливо, державна облікова політика повинна брати до уваги соціальний благоустрій суспільства. Це не означає, що приватні інтереси інвесторів слід ігнорувати. Необхідність великомасштабної облікової політики на державному рівні передбачає, що звітність повинна входити прямо чи опосередковано до компетенції національного уряду [6, с. 166]. Крім того при розробці облікової політики у доповнення до результатів теоретичних досліджень, необхідно брати до уваги соціальні, економічні та політичні наслідки прийнятих рішень" [6, с. 170].

Необхідність здійснення подібних заходів можна підтвердити досвідом сільськогосподарських України, у яких формування даних про рівень собівартості спершу будувалося за аналогією з промисловими підприємствами. Наприклад методика заповнення форми 50-с.г. з 2005 року передбачала, що адміністративні витрати і витрати на збут не розподілялися і не приєднувалися до виробничої собівартості конкретних видів продукції загальною сумою, що дозволяло обчислювати повну собівартість всієї продукції. Це призводило до парадоксальних явищ, коли всі види товарної продукції були прибуткові, але підприємство отримувало збиток.

На це звернули увагу П.Я. Хомин [7] і В.Б. Моссаковський [4], які запропонували повернутися до раніше існуючої системи обліку шляхом використання рахунку, подібного до рахунку 46 "Реалізація", тим самим доводиться, що формування належної облікової політики вимагає, з одного боку, відповідної перебудови всього бухгалтерського обліку та всієї системи фінансової звітності, а з другого, узгодження фінансового і управлінського обліку.

Найбільші складності щодо уніфікації передбачає, перш за все, погодження методики формування даних про результати діяльності у бухгалтерському і податковому обліку. Це дуже важливий

напрямок удосконалення обліку і це визнається багатьма авторами стосовно підприємств інших галузей народного господарства. Для сільськогосподарських підприємств це не має особливого значення, тому що в них застосовується інша система оподаткування, але це означає, що побудова обліку на інших ділянках створює серйозну облікову проблему.

Узгодження облікової політики із управлінським обліком не розглядається ні в одному МСФО та П(с)БО, бо цей вид обліку у Законі України віддано на відкуп бухгалтерії конкретного підприємства. У сільськогосподарських підприємствах України це єдиний розділ звітності, де належним чином вирішується питання зіставності звітних даних і доводиться доцільність і необхідність уніфікації обліку.

Висновки. Тому, на нашу думку, не можна допускати, щоб кожне окреме підприємство використовувало індивідуальну методику розрахунку собівартості продукції, бо зіставлення даних форми 50-с.г. (в сучасних умовах вона розглядається як статистичне спостереження, але будується на управлінському обліку) буде на досить низькому рівні. Тому належна побудова облікової політики має передбачати не тільки узгодження фінансового обліку з управлінським, але і узгодження фінансового обліку із статистичною звітністю.

ЛІТЕРАТУРА

1. Гироль С.В. Радченко О.Д. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств / С.В. Гироль, О.Д. Радченко // Економіка АПК. – 2008. – №10.
2. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7.
3. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24–34.
4. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: Монографія / В.Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
5. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 року № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
7. Хомин П.Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика) / П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічні думи, 2001. – С. 453.

УДК 657:334.723

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА СЕГМЕНТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

Ігнатенко Т.В., аспірант

Київський національний торговельно-економічний університет

В статье раскрыт учет финансовых результатов на предприятиях торговли в системе управленческого учета с целью принятия эффективных решений в разрезе выделенных сегментов деятельности.

Ключевые слова: *финансовые результаты, производственные результаты, маржинальный доход, полумаржа, директ-костинг.*

The account of financial results at trade enterprises in the system of administrative account in order to make effective decisions in the context of selected business segments is revealed.

Key words: *financial results, production results, marginal profit, semimargin, direct-costing.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Розвиток ринкових відносин в Україні активізував ділову ініціативу вітчизняних суб'єктів господарювання. Створення великих торговельних фірм, відкриття філій у різних географічних регіонах країни та за кордоном є передумовою необхідності формування і надання інформації за сегментами діяльності організації, важливою складовою якої є результати діяльності. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури.