

Назарова І.Я. Принципи формування облікової політики об'єднаних підприємств / І.Я. Назарова, Я.Д. Крупка // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – Луцьк, 2009. – Вип. 15. – С.116-123.

Крупка Я.Д., д.е.н., професор Тернопільського національного економічного університету

Назарова І.Я., консультант Аудиторської фірми «Консул»

ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ОБ'ЄДНАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Реорганізація підприємств, їх економічне перетворення, перепрофілювання, зміна організаційно-правових відносин у підприємницькій діяльності потребують внесення суттєвих коректив в облікову політику суб'єктів, які зазнають таких перетворень.

Важливого значення облікова політика набуває ще до процесу об'єднання у момент прийняття рішення про злиття, приєднання, придбання чи поглинання підприємств. Саме від неї залежать ціновий механізм і податкове планування та, найважливіше, основні показники діяльності господарюючого суб'єкта (фінансова стабільність, привабливість, платоспроможність). Облікову політику можна ототожнити з поняттям «свободи» – свободи вибору найбільш прийнятних способів і методичних підходів бухгалтерського обліку. Використовуючи різноманітні елементи облікової політики, можна по-різному впливати на фінансові результати діяльності господарюючих суб'єктів. Виходячи з цього, необхідною умовою задоволення потреб усіх користувачів фінансової інформації є об'єктивне і повне розкриття облікової політики.

Облікова політика при об'єднанні підприємств має будуватися за певними правилами та принципами. Насамперед, не повинна мати суттєвих відмінностей облікова політика окремих підприємств консолідованої групи.

Різні підходи у формуванні в обліку певних показників можуть привести до їх незіставності при складанні зведеної (консолідованої) звітності, передачі недостовірної інформації користувачам.

Метою даної статті є визначення принципів формування облікової політики при об'єднанні суб'єктів господарювання. До найважливіших завдань віднесено узагальнення існуючих трактувань облікової політики, особливостей та варіантів її формування в умовах об'єднання в одну господарську одиницю кількох суб'єктів, правил та послідовності ведення обліку і складання консолідованої звітності.

Поняття облікової політики виникло порівняно недавно. Проте воно знайшло широке відображення як у міжнародних, так і в національних законодавчих актах, що стосуються сфери бухгалтерського обліку. Згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності 1 «Надання фінансової звітності», облікова політика (accounting policies) – це конкретні принципи, основи, умови, правила та практика, які прийняті компанією для підготовки та надання фінансової звітності.

Близьким до нього є визначення, регламентоване вітчизняним законодавством. Зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», так і П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» даються ідентичні визначення даній категорії, а саме: облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Проте, глибшим і точнішим, на нашу думку, серед законодавчо сформованих є визначення, що дається в облікових стандартах Росії (стандарт 1/98 «Учетная политика организаций»), де обліковою політикою вважається сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного групування і кінцевого узагальнення фактів господарської діяльності. Основною перевагою даного трактування, є те, що увага акцентується на усьому бухгалтерському обліку, а не лише на фінансовій звітності. Виходячи із наведеного вище, облікова

політика охоплює усі принципові питання організації облікового процесу у господарюючого суб'єкта, оскільки від цього залежить наскільки об'єктивно і точно у фінансовій звітності буде розкрита інформація про майновий та фінансовий стан підприємства.

Висвітленню даного питання присвячена значна кількість праць як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Зважаючи на значимість поставленого питання, варто зазначити, що не існує єдиної думки щодо трактування поняття «облікової політики» серед вчених та практиків.

Більшість авторів акцентують свою увагу на дворівневості облікової політики, тобто її поділі на облікову політику держави та облікову політику підприємства. Так, проф. Швець В.Г. вважає, що облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється управління 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 [1, с. 290].

Цієї ж позиції дотримується й Пушкар М.С., що виділяє два рівні облікової політики – по-перше, політика державних органів щодо розвитку системи обліку, а по-друге, політика окремого підприємства із забезпечення надійною фінансовою звітністю [2, с.142].

Враховуючи обширність і неоднозначність даного поняття, зупинимось конкретніше на сутності облікової політики підприємства.

Бутинець Ф.Ф. трактує облікову політику підприємства як сукупність певних елементів і правил ведення бухгалтерського обліку, що визначаються на основі загальноприйнятих стандартів [3, с.21].

Згідно з твердженням Петрука О.М., облікова політика підприємства – це сукупність дій з формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників [4, с. 302].

Дане питання у своїх дослідженнях розглядає й Малюга Н.М., яка акцентує, що облікова політика підприємства – це сукупність самостійних положень, які тісно взаємопов'язані з методом бухгалтерського обліку і тому не можуть визнаватися його складовою [5, с. 273].

Серед зарубіжних авторів питання виникнення, змісту і сутності облікової політики підприємства широко описується у працях Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреди, де стверджується, що облікова політика є підґрунтям бухгалтерських стандартів, рекомендацій, тлумачень, правил і положень, які використовуються компаніями при складанні фінансової звітності. Облікова політика фірми, згідно з визначенням Ради з розробки принципів бухгалтерського обліку США, включає методи використання адміністрацією тих принципів, які за зазначених обставин забезпечують справжнє управління фінансовим станом [6, с.153].

Відомий вчений з Росії Соколов Я.В. облікову політику господарюючого суб'єкта вважає засобом, що дозволяє адміністрації легально маніпулювати фінансовими результатами [7, с. 397]. Дана теорія теж має право на існування, адже з допомогою облікової політики можна законним способом змінювати показники фінансових результатів діяльності підприємства (за рахунок зміни вартості активів, суми витрат, способів їх розподілу, величини прибутку і т.п.). В залежності від того, який метод чи спосіб бухгалтерського обліку тих чи інших господарських операцій (нарахування амортизації, оцінки активів та зобов'язань, оцінки вибуття запасів, створення резервів) застосовується залежатимуть результати діяльності фірми, відображені у фінансовій звітності, – ступінь її платоспроможності, розмір та ліквідність активів, фінансова стійкість, прибутковість.

Узагальнюючи існуючі трактування, можна зробити висновок, що облікова політика – це сукупність методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, які обираються підприємством з числа загальноприйнятих чи розробляються самостійно, з метою забезпечення захисту прав і інтересів власників.

Вітчизняна нормативно-правова база та наведені вище трактування в основному стосуються принципів формування принципів обліку за умови здійснення сталої операційної діяльності підприємств. Питання облікової політики для підприємства в умовах зміни його правового статусу, об'єднання з іншими суб'єктами, поділу на окремі сегменти, виділенні господарських одиниць на даний час не одержали відповідної нормативно-правової оцінки, слабо висвітлені в економічній літературі. Від обраної облікової політики залежить бажання власників щодо проведення процедури об'єднання, можливості реорганізації, частка власників об'єднаних підприємств у новоствореному суб'єкті господарювання, а відповідно й можливість їх впливу на діяльність нового підприємства, ціна фірми та інші.

Облікову політику новоутвореної юридичної особи, що була створена шляхом злиття чи придбання, або ж існуючого суб'єкта господарювання, реорганізованого за допомогою приєднання, можна охарактеризувати за допомогою таких аспектів (основ):

- ✓ визначається як сукупність методичних прийомів, способів і процедур щодо організації, ведення та кінцевого узагальнення результатів бухгалтерського обліку;
- ✓ окремі елементи облікової політики обираються підприємством із нормативно-затверджених актів або ж розробляються самостійно з врахуванням загальноприйнятих основ (в межах діючого законодавства);
- ✓ враховує організаційно-технологічні та правові особливості діяльності, фактори зовнішнього впливу на об'єднане підприємство;
- ✓ будується з врахуванням облікової політики суб'єктів об'єднаної групи, що застосовувалася до моменту об'єднання;
- ✓ виступає головним чинником у системі інформаційного забезпечення користувачів, захисту їх прав та інтересів (власників, засновників, дійсних та потенційних інвесторів, партнерів, органів державної влади).

На облікову політику реорганізованих підприємств значною мірою впливають принципи і правила її формування, що застосовувались до

реорганізаційних перетворень. У табл. 1 подано можливі варіанти та загальні правила формування облікової політики реорганізованих структур, які враховують (чи не враховують) принципи її побудови до реорганізації.

Таблиця 1.

Варіанти та принципи формування облікової політики підприємств, що реорганізуються

Форма реорганізації	Варіанти формування облікової політики	Документальне оформлення облікової політики
1. Злиття	<p>1. Об'єднане підприємство заново встановлює облікову політику, виходячи з конкретних умов здійснення господарської діяльності об'єднаної групи.</p> <p>2. Новостворений суб'єкт обирає облікову політику (чи окремі її елементи), що використовувалась раніше у окремих підприємствах об'єднаної групи.</p> <p>3. Здійснюється коригування показників звітності окремих членів групи, якщо у них існують відмінності від прийнятої облікової політики</p>	Наказ про облікову політику новоутвореної структури
2. Приєднання	<p>1. В процесі об'єднання встановлюється облікова політика, що була прийнята підприємством, до якого приєднані інші суб'єкти.</p> <p>2. Проводиться коригування показників звітності членів групи, що приєднуються до інших суб'єктів, якщо у них існують відмінності від облікової політики головного підприємства</p>	Зміни та доповнення до наказу про облікову політику стосовно взаємовідносин суб'єктів, що об'єднуються
3. Придбання	<p>1. На всі підприємства групи розповсюджується облікова політика, що була прийнята для материнської компанії.</p> <p>2. Здійснюється коригування показників звітності новоутворених дочірніх підприємств, якщо у них існують відмінності від облікової політики материнської компанії</p>	Зміни і доповнення до наказу про облікову політику щодо взаємовідносин між підприємствами об'єднаної групи, правил складання консолідованої звітності

У П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» зазначено, що звітність складають групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Шляхом внесення змін до наказу облікова політика дочірнього підприємства повинна

бути узгоджена з материнською компанією. На рис. 1 подано алгоритм послідовності формування облікової політики дочірнього підприємства (ДП), утвореного в процесі придбання його іншим суб'єктом (материнською компанією (МК)) контрольного пакета акцій. Найперше, необхідно зіставити на відповідність облікові принципи та підходи, що використовувались у кожного суб'єкта до реорганізації. За наявності розбіжностей необхідно оцінити можливі варіанти обліку окремих операцій та подій, що регламентовані у законодавстві та прийняти той, що використовується у материнській компанії. Для цього необхідно внести зміни до наказу про облікову політику ДП, провести коригування окремих показників вступного балансу, якщо на них зазначені зміни мають суттєвий вплив.

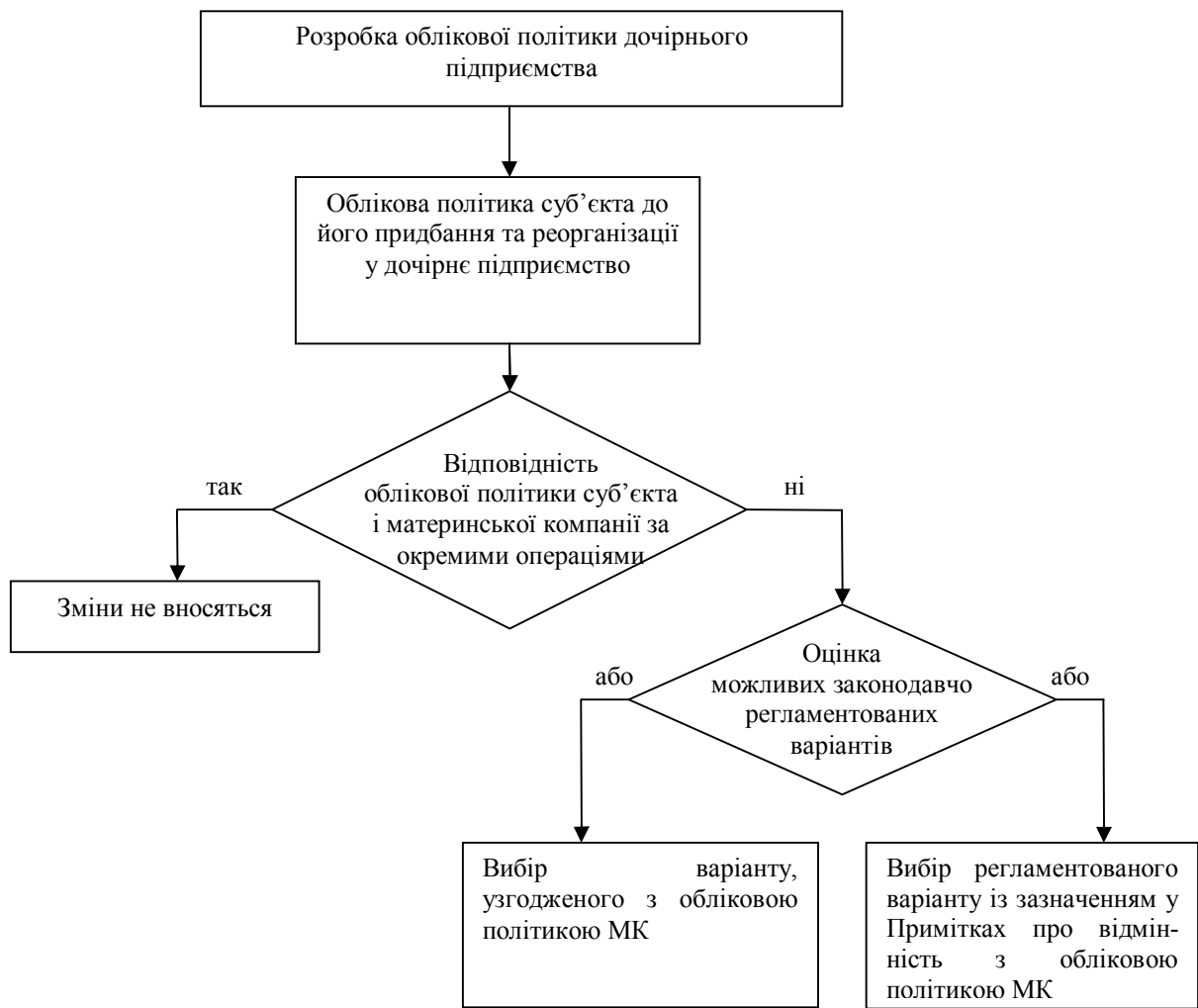


Рис. 1. Алгоритм процесу формування облікової політики дочірнього підприємства

Вітчизняні стандарти обліку допускають розбіжності в обліковій політиці групи об'єднаних підприємств. Зокрема, у П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», п. 9 зазначено, якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосовувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у Примітках до консолідованої звітності.

Реорганізація підприємств вимагає значної кількості додаткових операцій, пов'язаних з об'єднанням майна, капіталу, зобов'язань, набуттям суб'єктом нового статусу, інших організаційно-правових форм. А це, насамперед, потребує нових дій, особливих облікових процедур, чіткого дотримання визначених принципів обліку і складання фінансової звітності.

Найперше, слід чітко встановити політику щодо визнання окремих об'єктів обліку: матеріальних та нематеріальних активів, окремих елементів власного капіталу, дебіторської і кредиторської заборгованості. При цьому значимим елементом облікової політики під час проведення реорганізації шляхом об'єднання повинна бути інвентаризація усіх видів майна, капіталу та зобов'язань.

Важливою складовою облікової політики в умовах реорганізації має бути дотримання встановлених правил оцінки майна та зобов'язань. Відповідно до діючих принципів, більша частина майна оцінюється за історичною (фактичною) собівартістю їх придбання чи створення. Водночас, на окремих етапах та за певними об'єктами можуть застосовуватися методи оцінки за ринковою, справедливою вартістю, амортизованою собівартістю, майбутньою вартістю грошових надходжень.

Операції з реорганізаційних перетворень пов'язані з переходом до новоутворених структур майна, зобов'язань, прав і обов'язків попередніх суб'єктів господарювання. А це вимагає чіткого документування при складанні передавальних актів, підсумкової, розподільчої, вступної звітності.

Надзвичайної ваги набувають питання захисту інформації, надання їй конфіденційності (крім інформації, що підлягає офіційному оприлюдненню). Це стосується, насамперед, інформації про власників, учасників, акціонерів та

їх часток. Часто облікових працівників звинувачують у тому, що вони розголошують зазначену конфіденційну інформацію, яка використовується для ведення аналітичного та синтетичного обліку капіталу, нарахування дивідендів за акціями. Така інформація сприяє рейдерському захопленню окремих підприємств, поглинанню одних суб'єктів іншими.

Важливе значення в обліковій політиці на етапі реорганізаційних перетворень, пов'язаних з об'єднанням (а особливо приєднанням одних суб'єктів до інших), має встановлення порядку відображення на рахунках операцій з переходу власності на майно, капітал, зобов'язання від одного суб'єкта до іншого. Ні вітчизняні нормативно-законодавчі акти, ні спеціальна література не дає чіткої уяви про політику відображення в обліку таких господарських операцій.

Тому у практиці зустрічається кілька варіантів таких трансформаційних перетворень. Найпростішим з них є звичайне сумування окремих розділів та статей балансу суб'єктів, що об'єднуються. На підставі такого об'єданого балансу, актів передачі майна, інвентаризаційних описів відбувається відкриття синтетичних та аналітичних рахунків для обліку активів і пасивів новоутвореної структури.

На наш погляд, операції з об'єднання капіталів кількох суб'єктів мають узаконений, необхідний та передбачуваний характер. Тому для фіксування в обліку доцільно використовувати рахунки згідно з чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку. Для цих потреб можна використовувати рахунки розрахункового типу 37 «Розрахунки з різними дебіторами» або 68 «Розрахунки за іншими операціями». Враховуючи те, що суб'єкт, який приєднується, повинен передати майно та зобов'язання іншій особі, щодо якої він є кредитором, для обліку таких операцій доцільно використовувати рахунок 68. Для особи, до якої приєднують майно та зобов'язання, більше підходить рахунок 37.

Враховуючи те, що об'єднані підприємства стають суб'єктами однієї групи, для обліку таких транзитних операцій з передачі майна одного підприємства

іншому в межах одної юридичної особи найбільше підходить рахунок 68, субрахунок 3 «Внутрішньогосподарські розрахунки». Його доцільно використовувати для відображення операцій, пов'язаних зі злиттям кількох суб'єктів та утворенням нової господарської одиниці, а також в процесі приєднання одних суб'єктів до інших. На рис. 2 подано схеми кореспонденції рахунків на етапі передачі майна та зобов'язань від одних суб'єктів до інших. На основі передавального акта (балансу) особа, що об'єднується (приєднується) з іншими, кредитує усі активи у кореспонденції з дебетом рах. 68, субрахунку 3 «Внутрішньогосподарські розрахунки», а зобов'язання та капітал ставить у дебет відповідних рахунків у кореспонденції з кредитом субрахунку 68.3. У підприємства- правонаступника зазначені операції відображаються зворотними записами. Враховуючи те, що записи здійснюються на підставі передавального балансу, субрахунок 68.3 після завершення всіх облікових процедур за дебетом та кредитом повинен бути закритим. Виключення можуть виникати у випадку, коли в процесі об'єднання змінюється вартість майна. В такому разі виникає різниця в оцінці – гудвіл, який у наступних періодах списується за рахунок відповідних джерел.

До суттєвих питань облікової політики підприємств, що об'єднуються, слід віднести особливі правила визначення звітних періодів та формування звітної інформації.

Висновки. До найважливіших питань, що повинні враховуватись при формуванні облікової політики під час реорганізації підприємств, доцільно віднести:

- ✓ наявне майно та зобов'язання кожного суб'єкта при злитті, приєднанні, повинні бути підтверджені проведеною інвентаризацією, дані якої враховуються при складанні звітності;
- ✓ усі активи, зобов'язання, права та обов'язки при реорганізації попередньо функціонуючого суб'єкта на підставі передавального акту переходять до новоствореної структури;

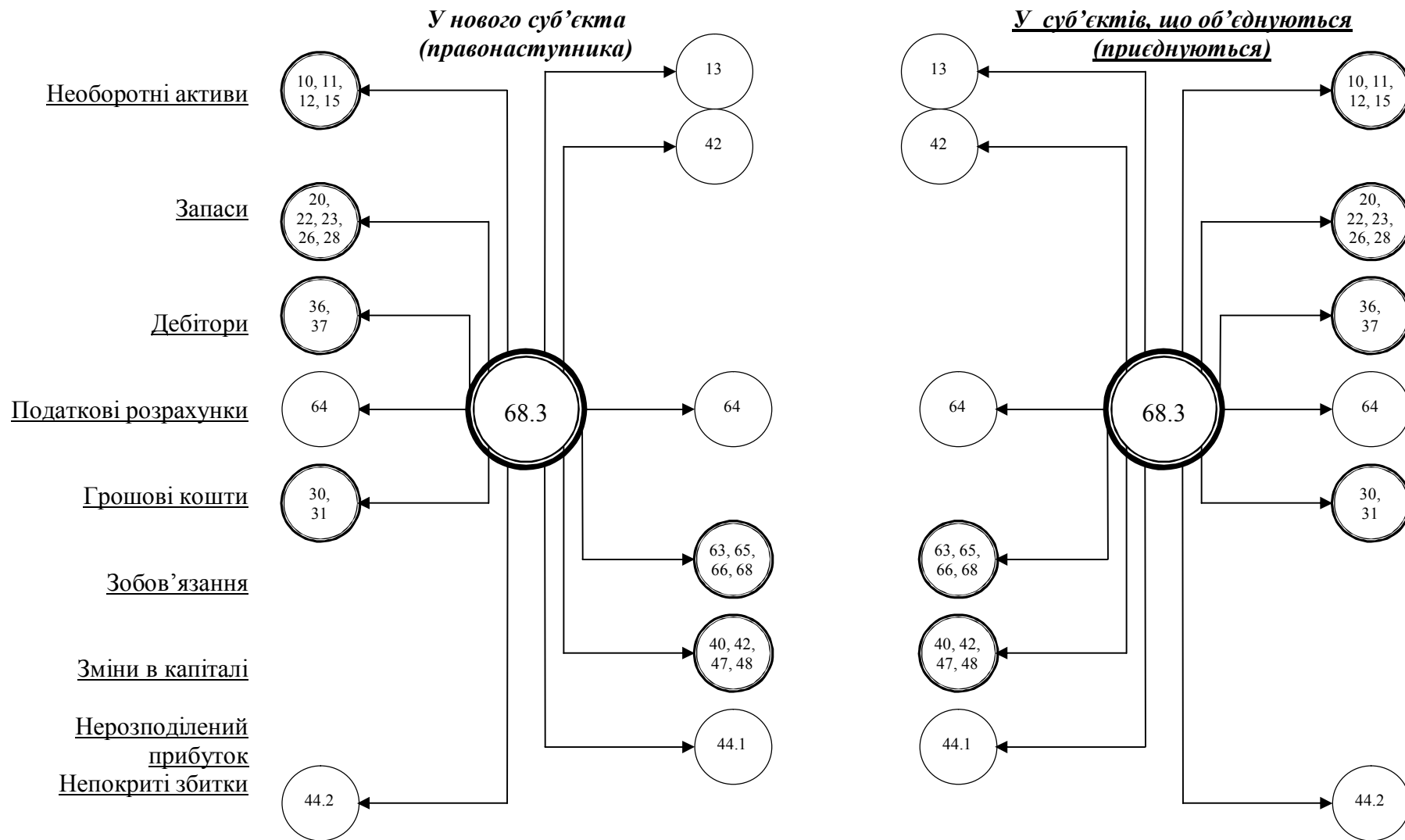


Рис. 2. Кореспонденція рахунків на основі передавального балансу об'єднаних підприємств

- ✓ при приєднанні одного суб'єкта до іншого до останнього переходять усі права і обов'язки того підприємства, яке приєднується;
- ✓ майно і зобов'язання новоутвореної структури у консолідованому балансі при об'єднанні, дорівнюватиме сумі балансів реорганізованих підприємств;
- ✓ на дату реорганізації звітність складається за формами і змістом подання річної фінансової звітності;
- ✓ дата складання такої звітності може не збігатися з кінцем календарного звітного періоду;
- ✓ кінцем звітного періоду вважається дата реорганізації, на яку повинні бути складені баланс та інші форми звітності;
- ✓ у ролі вступного балансу новоутворених структур виступають дані розподільчого балансу на дату початку їх діяльності після державної реєстрації.

Чітке визначення зазначених правил і процедур в обліковій політиці дозволить якісніше проводити реорганізацію підприємств з метою їх фінансового оздоровлення та виведення з кризового стану.

Список використаних джерел:

1. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В.Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
2. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 1999. – 424 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756 с.
4. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
5. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
6. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
7. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.