

УДК 657.6

М.В. Болдуєвдоктор наук з державного управління, професор
Класичний приватний університет**УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ
СТОСОВНО ПІДГОТОВКИ ТА ПОДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ**

У статті визначено склад зовнішньої та внутрішньої консолідованої звітності для включення в комплект документів єдиної облікової політики. Відповідно до особливостей холдингових компаній звітність структурована за трьома блоками: консолідована звітність про фінансове становище та результати діяльності; консолідована внутрішня звітність за ключовими показниками ефективності діяльності; внутрішня управлінська звітність про виконання планів (бюджетів) компаніями.

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

I. Вступ

У сучасних умовах розвитку холдингових компаній ефективність управлінських рішень багато в чому залежить від достовірності, своєчасності та порівнянності фінансової й управлінської інформації, що міститься у відповідній внутрішній й зовнішній звітності. Для отримання облікової інформації про діяльність холдингової компанії як єдиного економічного організму необхідна стандартизована для всіх учасників холдингової компанії система обліку та підготовки звітності. Вирішення цього завдання можливе шляхом розробки єдиної облікової політики, яка має на меті комплекс правил, процедур і методик, що регламентують порядок збору, обробки й надання показників господарської діяльності з метою забезпечення акціонерів, менеджменту, контролюючих органів та інших користувачів оперативною, прозорою, повною, уніфікованою та достовірною інформацією про фінансовий стан і результати діяльності групи компаній.

Вагомий внесок у розробку системи використання звітної інформації в процесі прийняття рішень її користувачами зроблений у працях відомих українських дослідників М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Л.В. Нападівської, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка та ін. Але питання узгодження вимог консолідованої звітності компаній холдингу в положеннях наказу про облікову політику досліджені недостатньо.

II. Постановка завдання

Мета статті – визначити напрями узгодження вимог консолідованої звітності компаній холдингу в положеннях наказу про облікову політику.

III. Результати

Холдингові компанії – великі товаровиробники, що об'єднують декілька підприємств.

Розгалужена організаційна структура групи компаній потребує створення, насамперед, єдиної системи обліку та звітності, покликаної забезпечувати порівнянність показників діяльності кожного учасника групи й своєчасне подання об'єктивної інформації про її фінансовий стан при консолідації звітності.

При формуванні єдиної облікової політики для групи компаній холдингу моделювання облікових принципів здійснюється з метою відповідності:

- бухгалтерського обліку та звітності національним стандартам бухгалтерського обліку;
- фінансового обліку та звітності МСФЗ (US GAAP);
- податкового обліку та звітності нормам Податкового кодексу України;
- управлінського обліку та звітності вимогам менеджменту холдингу.

Як засвідчує практика, сьогодні існують суттєві відмінності між бухгалтерським і податковим обліком, що вносять суттєві ускладнення в обліковий процес. Але якщо податкова економія має істотний характер, таке ускладнення є доцільним, тим більше, що сучасний рівень бухгалтерських програм дає можливість вести облік практично повністю автоматизовано. Крім того, показники, що формуються в межах фінансового та управлінського обліку групи компаній, утворюють основну інформаційну базу для прийняття управлінських рішень фінансовими менеджерами.

Розглянемо особливості встановлення положень єдиної облікової політики холдингової компанії для цілей бухгалтерського та управлінського обліку відповідно до інформаційних потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

У господарській діяльності холдингових компаній найважливішими об'єктами управлінського обліку є витрати групи в цілому, окремих компаній, їх структурних підрозділів

(центрів відповідальності), результати господарської діяльності, внутрішнє ціноутворення, бюджетування та внутрішня управлінська звітність.

Російський професор В.Ф. Палій вважає, що «внутрішня управлінська звітність разом з Планом рахунків управлінського обліку є систематичним, тим основним хребтом, на якому тримається вся управлінська структура».

Внутрішня звітність – це сукупність упорядкованих показників та іншої інформації. У ній дається інтерпретація відхилень від завдань, планів і кошторисів, без чого управлінський облік залишається формальним скупченням цифрових даних, непридатних для внутрішнього управління» [1, с. 40].

Дослідниця С.А. Кузнєцова визначає поняття «управлінська бухгалтерська звітність» як бухгалтерську звітність, що містить облікову інформацію про діяльність підприємства, яка надається внутрішнім користувачам у процесі управління підприємством [2, с. 15].

В.П. Пантелєєв пов'язує управлінську звітність із внутрішньою звітністю підприємства, яка є складовою його маркетингової інформаційної системи й має певну структуру; на підставі звітних даних здійснюється контроль за діяльністю; контрольна звітність є необхідною складовою внутрішньогосподарського контролю підприємства [3, с. 400].

Аналогічно С.М. Петренко визначає управлінську звітність як внутрішню, що необхідна для забезпечення управлінського персоналу необхідною контрольно-аналітичною інформацією, яка повинна надавати готовий інформаційний продукт для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [4, с. 211].

Цікавим є визначення управлінської звітності, надане Н.В. Семенишеною, яка поділила дефініцію на основну та другорядну частину, висунувши парадигму, що управлінська звітність – це не стільки збір інформації, скільки її систематизація, подання у вигляді певної системи показників (моделі): «у широкому змісті – це економічна модель об'єкта управління (або окремих його елементів), яка є інструментом моніторингу і контролю суб'єктом управління, використовуваним з метою впливу на функціонування цього об'єкта».

Управлінська звітність на мікрорівні визначена як сукупність підсумкових показників, що являють собою результативну частину обліково-аналітичної інформації, регульованої завданнями управлінської діяльності в межах організації за форматом, обсягом, змістом і часовими параметрами, визначеними суб'єктом управління» [5, с. 4].

Найповніше визначення управлінської звітності, із урахуванням періодизації її формування, запропоновано І.Д. Фаріоном, Т.М. Писаренко, які зазначають, що управлінську звітність необхідно будувати таким чином, щоб дані, які в ній містяться, давали

змогу отримувати відповідь на всі поставлені питання управлінців. Причому цей вид звітності має охоплювати дані за період, який дасть змогу найповніше проаналізувати діяльність підприємства та спланувати його майбутню роботу. Також автори зазначають, що управлінська звітність складається на рівні керівництва підприємства, а внутрішня звітність виокремлюється на рівні підрозділів [6, с. 703–710].

О.В. Кендюхов вважає, що управлінська звітність – це систематизована обліково-аналітична інформація у вигляді облікових і розрахункових показників, подана за внутрішньофірмовими формами й призначена для користувачів з метою прийняття ними управлінських рішень не тільки поточного, а й стратегічного характеру [7, с. 13].

Таким чином, метою внутрішньої звітності є забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною управлінською інформацією. Визначаючи важливість і необхідність розробки та складання внутрішньої управлінської звітності для холдингової компанії, зазначимо:

- складання внутрішньої управлінської звітності законодавчо не регламентоване і є внутрішньою справою організації;
- для компаній холдингу як окремих сегментів бізнесу вважаємо за необхідне передбачити в єдиній обліковій політиці склад, форми, зміст і строки подання такої звітності. Внутрішня звітність може подаватися в табличній, графічній або текстовій формі.

Для конкретизації складу, форм, змісту і термінів подання звітності окремими компаніями холдингу всю зовнішню і внутрішню звітність, необхідну для планування, контролю та регулювання діяльності холдингу, пропонуємо включити до складу документів єдиної облікової політики з деталізацією у три блоки (рис.):

1. Консолідована звітність про фінансове становище та результати діяльності холдингової компанії.

2. Консолідована внутрішня звітність за ключовими показниками ефективності діяльності.

3. Внутрішня управлінська звітність про виконання планів (бюджетів) компаніями.

До складу консолідованої звітності про фінансове становище та результати діяльності холдингової компанії нами включено такі форми:

- Зведений (консолідований) баланс (звіт про фінансовий стан);
- Зведений (консолідований) звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- Зведений (консолідований) звіт про рух грошових коштів;
- Зведений (консолідований) звіт про власний капітал;
- Зведені (консолідовані) примітки до фінансової звітності.

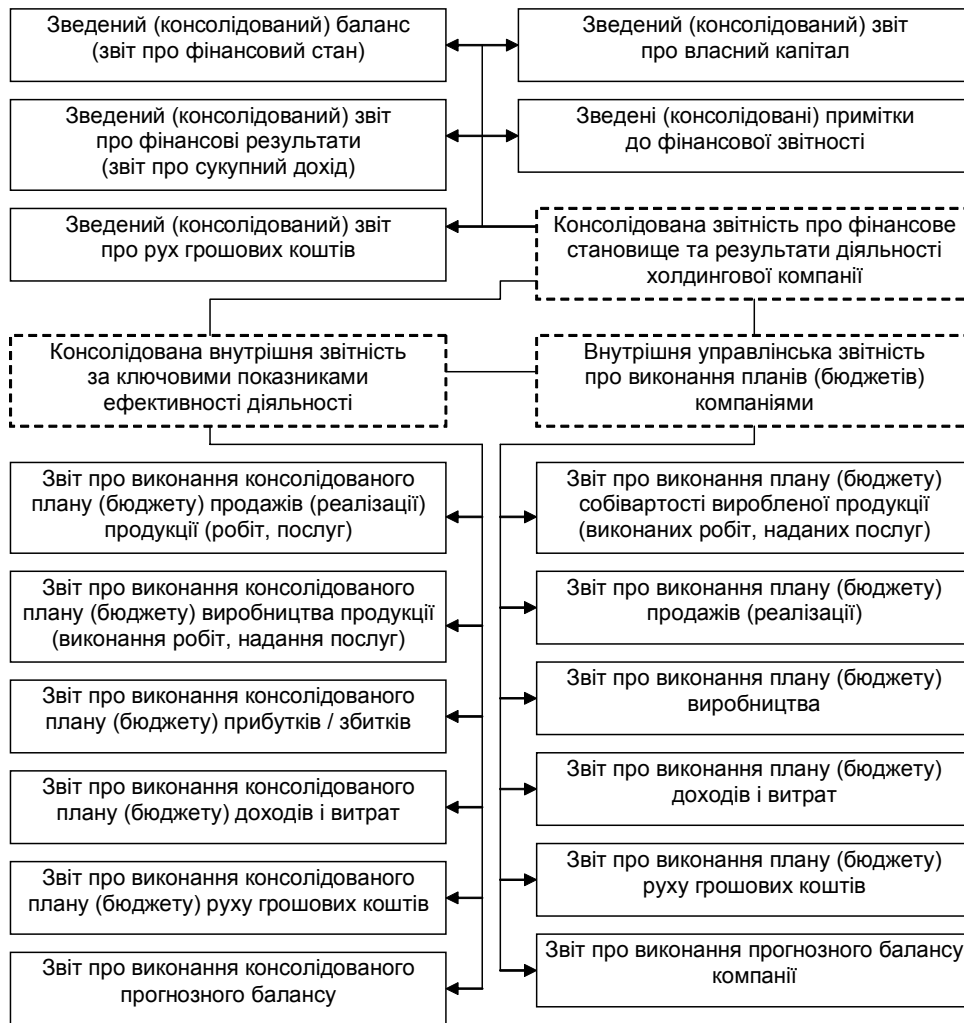


Рис. Звітність, яка підлягає включенню до складу документів єдиної облікової політики компаній холдингу

Пропонуємо формувати склад консолідованої внутрішньої звітності холдингової компанії за ключовими показниками ефективності діяльності:

- Звіт про виконання консолідованого плану (бюджету) продажів (реалізації) продукції (робіт, послуг);
- Звіт про виконання консолідованого плану (бюджету) виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг);
- Звіт про виконання консолідованого плану (бюджету) прибутків / збитків;
- Звіт про виконання консолідованого плану (бюджету) доходів і витрат;
- Звіт про виконання консолідованого плану (бюджету) руху грошових коштів;
- Звіт про виконання консолідованого прогнозного балансу.

Внутрішня управлінська звітність про виконання планів (операційні та фінансові бюджети) компаніями холдингу має включати такі форми:

- Звіт про виконання плану (бюджету) продажів (реалізації);
- Звіт про виконання плану (бюджету) виробництва;

- Звіт виконання плану (бюджету) собівартості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг);
- Звіт про виконання плану (бюджету) доходів і витрат;
- Звіт про виконання плану (бюджету) руху грошових коштів;
- Звіт про виконання прогнозного балансу компанії.

Розглянемо зміст поданих на рисунку форм зовнішньої та внутрішньої звітності холдингової компанії.

Що стосується звітності, включеної до першого блоку, – це зведені форми фінансової звітності, які головна компанія розробляє на основі типових форм. Консолідована фінансова звітність як різновид бухгалтерської звітності виконує виключно інформаційну функцію та надається зацікавленим зовнішнім користувачам. Ця звітність є єдиною з основних джерел фінансової інформації для прийняття економічних рішень зовнішніми користувачами, тому в ній має бути якісна, надійна та порівнянна інформація про інтегровану в холдинг бізнес-структуру.

Звітність за ключовими показниками ефективності діяльності холдингу формується за

допомогою консолідації внутрішньої звітності компаній, що входять до його складу, включена нами у третій блок.

У Звіті про виконання плану (бюджету) продажів (реалізації) групується інформація про обсяги запланованих і фактичних продажів компанії за видами та кількістю продукції. У цьому звіті безпосередньо відображається інформація про зв'язки компаній холдингу між собою та із зовнішнім середовищем – покупцями.

Звіт про виконання плану (бюджету) виробництва компаній холдингу містить інформацію про види й кількість продукції, яка вироблена у звітному періоді. Крім кількості випущеної готової продукції, у звіті відображається інформація про незавершене виробництво на початок і кінець звітного періоду.

У Звіті про виконання плану (бюджету) собівартості виробленої продукції витрати на виробництво пропонуємо групувати за видами діяльності в розрізі продукції, що випускається.

Відзначимо, що статтями Звіту про виконання плану (бюджету) собівартості виробленої продукції компанією має бути укрупнене угруповання запланованих і фактичних витрат по галузях і продукції (робіт, послуг) за видами й елементами витрат. Інформація, наведена в цьому звіті, має надати можливість визначити виробничі елементи витрат на конкретний вид продукції (робіт, послуг), координувати процес поєднання різних за характером складових процесу виробництва, надати детальну інформацію про кількісні та якісні характеристики здійснюваних витрат.

У Звіті про виконання плану (бюджету) доходів і витрат зіставляється розрахункова і фактична інформація про фінансові результати компанії загалом. Інформація, що міститься в цьому звіті, має надати можливість розрахувати очікувану й фактичну рентабельність сегментів бізнесу, точку їх беззбитковості, визначити пріоритетні напрями розвитку для кожної компанії та вирішувати інші завдання.

Звіт про виконання плану (бюджету) про рух грошових коштів має містити інформацію про заплановані й фактичні грошові потоки компанії. Доцільно у його структурі виокремити три частини:

- залишок коштів на початок і кінець звітного періоду;
- очікуване й фактичне надходження грошових коштів;
- майбутні та фактичні платежі.

Особливістю цього звіту є те, що компаніям холдингу важко спрогнозувати реальне надходження грошових коштів від покупців, урахувати платежі до бюджету та відстрочення виплат постачальникам, розрахувати податкові, фінансові та інші над-

ходження і платежі. Складання цього звіту, на нашу думку, дасть можливість не лише отримувати інформацію для прогнозування та управління грошовими потоками, а й дасть компаніям змогу порівнювати свої плани з можливостями. Також у звіті необхідно згрупувати інформацію про грошові потоки за окремими сегментами бізнесу.

Звіт про виконання прогнозного балансу (розрахункового балансу) передбачається як форма, що несе інформацію про плановане й фактичне співвідношення активів і пасивів компанії, складається відповідно до структури активів і пасивів на початок звітного періоду й зміни протягом цього періоду.

IV. Висновки

Складність законодавства України у сфері оподаткування робить логічним і раціональним прагнення вітчизняних бухгалтерів максимально ототожнювати бухгалтерський і податковий облік. Крім того, вибір конкретного варіанта обліку може істотно вплинути на обсяг облікової роботи, розмежування відповідальності за ті чи інші облікові процеси, появу нових процедур, збільшення кількості створюваних документів, тобто прямо або побічно вплинути на роботу всіх компаній, що входять до складу холдингу, та їх структурних підрозділів. Варіативність підходів до облікової методології приводить до різноманітності показників, що формуються на її базі, та їх конкретних значень, дає можливість компаніям холдингу в межах чинного законодавства зменшувати величину оподаткованої бази та нарахування податків або, збільшуючи прибуток у бухгалтерському обліку, виплачувати вищі дивіденди. Нами здійснено спробу з метою усунення наявних прогалин конкретизувати та класифікувати зовнішню і внутрішню звітність для планування, контролю та регулювання діяльності холдингу. Крім того, запропонована загальна система звітності, яка підлягає включенню до складу документів єдиної облікової політики компаній холдингу. Кожна компанія холдингу, беручи до уваги форми зовнішньої і внутрішньої звітності, включені в єдину облікову політику, розробляє більш деталізовані форми звітності.

Внутрішня звітність для кожної холдингової компанії є індивідуальною, тобто при її побудові недоцільно дотримуватися шаблонного принципу. Крім того, застосування єдиних внутрішніх звітних форм для різних холдингових компаній є неможливим через різноманітність специфіки діяльності суб'єктів господарювання (організаційно-правові форми, масштаб організації, галузева належність, технології та організація виробництва тощо). Наприклад, оцінювання результатів роботи виробничих підрозділів компаній інтегрованої бізнес-структури потребує відображення у звітності детальних

відомостей про витрати кожного підрозділу на виробництво продукції (робіт, послуг) за калькуляційними статтями витрат. Тому як перелік статей витрат у розроблених формах пропонуємо використовувати методичні рекомендації з бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), що розробляються профільними галузевими міністерствами.

Список використаної літератури

1. Палий В.Ф. Управленческий учет система внутренней отчетности / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 2 – С. 38–45.
2. Кузнецова С. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15–24.
3. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелєєв. – К. : ДП “Інформ.-анліт. агентство”, 2008. – 491 с.
4. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: монографія / С.М. Петренко. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.
5. Семенишена Н.В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств/ автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н.В. Семенишена. – К., 2008. – 28 с.
6. Фаріон І.Д. Управлінський облік: підручник / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 792 с.
7. Теорія та практика управління економічним розвитком підприємства: монографія: в 2 т. / за заг. ред. О.В. Кендюхова. – Донецьк: ДВНЗ “ДонНТУ”, 2013. – Т. 2. – 316 с.

Стаття надійшла до редакції 20.02.2014.

Болдуев М.В. Усовершенствование учетной политики предприятий в части подготовки и подачи консолидированной отчетности

В статье определен состав внешней и внутренней консолидированной отчетности для включения в комплект документов единой учетной политики. Исходя из особенностей холдинговых компаний, отчетность структурирована по трем блокам: консолидированная отчетность о финансовом положении и результатах деятельности; консолидированная внутренняя отчетность по ключевым показателям эффективности деятельности; внутренняя управленческая отчетность о выполнении планов (бюджетов) компаниями.

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

Bolduyev M. Improvement of accounting policies in the preparation and filing of the Consolidation of reporting

In the article the composition of foreign and domestic consolidated statements for inclusion in the set of documents uniform accounting policies. Variance approach to accounting methodology leads to a variety of indicators that are formed at its base and their specific values, enables companies holding within the law to reduce the size of the tax base and tax charges or income increasing accounting, pay higher dividends. In order to address the existing gaps made specification and classification of external and internal reporting for planning, monitoring and regulation of the holding. Also proposed a general reporting system subject to the inclusion of a single document the accounting policies of the holding companies. Each holding company, taking into account the form of external and internal reporting, included in a single accounting policy is developing more detailed report form. Based on the characteristics of the holding companies reporting is structured in three blocks: the consolidated statements of financial position and results of operations, consolidated internal reporting on key performance indicators, internal management reports on implementation plans (budgets) companies.

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