

КОНСОЛІДОВАНИЙ ОБЛІК В АГРОБІЗНЕСІ: ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ

Анотація. У статті досліджено теоретичні аспекти побудови консолідованого обліку агроформувань як особливої складової частини бухгалтерського обліку з метою складання консолідованої фінансової звітності.

Ключові слова: інтеграція, інформаційна система, консолідований облік, фінансова звітність, агрохолдинг.

Summary. In the article the theoretical aspects of construction of the consolidated accounting in agribusiness are researched as the special component of record-keeping aimed to stowage the consolidated financial reporting.

Key words: integration, informative system, consolidated account, financial reporting, agrarian holding.

Постановка проблеми. Специфічні, галузеві вимоги до бухгалтерського обліку аграрних підприємств, які пов'язані із використанням у господарському процесі біологічних факторів виробництва, потребують розробки досконалої інформаційної системи відображення реальної оцінки фактів дійсності з достовірним проведенням діагностики стану галузі.

Виникнення і функціонування в Україні агропромислових консолідованих груп підприємств як економічно відокремлених господарюючих суб'єктів — незаперечний факт, внаслідок чого необхідно розробити і чіткі принципи інформаційного забезпечення їх управління та облікового відображення відносин між ними.

Характерним проявом сучасного етапу становлення і розвитку вітчизняного агробізнесу є холдингові форми його організації. Причини їх виникнення — курс групи взаємопов'язаних товаровиробників на мінімізацію ризиків втрати власності, інтеграційну послідовність технологічних етапів сільськогосподарського виробництва, прояв мультиплікаційного ефекту корпоративної власності, оптимізацію оподаткування.

Інтеграційне формування сільськогосподарських підприємств нагально потребує наукової розробки з методології консолідованого обліку, його загальних принципів, методів і правил формування консолідованої звітності, а також відповідних методик при визначенні окремих показників об'єднаних товаровиробників. Якщо загальні принципи об'єднання підприємств та складання консолідованої звітності визначені як міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), так і національними (ПСБО), то окремих, галузевих методик консолідації обліку і складання звітності поки що не розроблено.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань із розробки системи консолідованого обліку та формування на його основі консолідованої фінансової звітності присвячено чис-

ленні роботи вітчизняних і зарубіжних науковців, таких як С. Ф. Голова, В. М. Костюченко, С. Я. Зубілевича, П. Т. Саблук, Л. І. Лук'яненко, М. Я. Дем'яненко, Р. С. Коршикова, О. В. Небільцова, В. В. Ковальов, В. В. Палій, В. Д. Новодворський, В. Т. Козлов, Л. З. Шнейдман. Але в основному опубліковані праці носять характер популяризації західної моделі облікової практики і мало акцентують увагу на потреби управління вітчизняних підприємств.

Віддаючи належне значним напрацюванням науковців, питання теорії й практики побудови консолідованої звітності в Україні потребують розробки основних визначень об'єктів обліку при визначенні параметрів консолідації об'єднаних підприємств із врахуванням нормативного законодавства і закономірностей сучасної ринкової економіки у формуванні методології специфічного об'єкта бухгалтерського обліку інтегрованих підприємств.

Метою статті є теоретичне дослідження місця і ролі консолідованого обліку в системі бухгалтерського з визначенням його предмета, методу та об'єктів.

Виклад основного матеріалу. В основному дослідження науковців зводяться до визначення комплексної оцінки ефективності функціонування корпоративних (інтегрованих) структур, яка ґрунтується на двох її методах [1, с. 78]:

1. Порівняльний аналіз корпоративних підприємств з іншими суб'єктами господарювання, які виготовляють аналогічні продукти.

2. Аналіз господарської діяльності та фінансової результативності корпоративної структури з метою визначення значень певних первинних фактичних показників з метою їх порівняння за звітними періодами.

У процесі такого дослідження проводяться співставлення темпів зміни прибутку, обсягу реалізації та активів у визначенні їх оптимального співвідношення («золоте правило економіки») [2, с. 435].

$$T_{чп} > T_{чд} > T_{вб} > 100 \%, \quad (1)$$

де $T_{чп}$ — темп зростання (зменшення) чистого прибутку;

$T_{\text{ЧД}}$ — темп зростання (зменшення) чистого доходу від реалізації;

$T_{\text{ВБ}}$ — темп зростання (зменшення) валюти балансу (вартості активів).

Загалом застосування «золотого правила економіки» на вітчизняних інтегрованих підприємствах не відображає їх реальний стан, оскільки зростання даних показників може бути спричинено рядом не охоплених обліком розрахунків за певними факторами, а висвітлення тільки фінансових показників не може свідчити про загальну ефективність функціонування, крім того, відповідність правилу не дозволяє визначити рівень ефективності.

З позиції економіки, бухгалтерський облік розглядається як процес підготовки інформації про підприємство, яка може бути корисною для прийняття управлінських рішень з розподілу та ефективного використання наявних ресурсів. У рамках облікового процесу результативна інформація орієнтована насамперед на користувачів фінансової звітності.

Зростаючий рівень економічної інтеграції українських підприємств з характерними процесами інтернаціоналізації економіки потребує достеменного і незаперечного отримання повної інформації про факти господарювання не тільки у вигляді кінцевих їх результатів за зведеними економічними чи фінансовими показниками, а й деталізації показників, які в інтегрованих підприємствах відображаються досить неточно й узагальнено. Даному напрямку повинен сприяти консолідований облік, як сполучна ланка різноманітних видів діяльності, властивих будь-якому бізнесу.

Існування різних підходів до формування консолідованої фінансової звітності, яка ґрунтується на основі її індивідуалізації або через облікову консолідовану систему, спонукаючи її розробку, полягає у визначенні консолідованої групи підприємств «...як об'єкта бухгалтерського обліку... який дозволяє забезпечити необхідною інформацією всі рівні управління холдингом і при цьому є основою для формування консолідованої фінансової звітності» [3, с. 35].

На думку М. Р. Лучко, консолідований облік є окремою складовою частиною бухгалтерського обліку і характеризується як процес виявлення, реєстрації, вимірювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність консолідованої групи [4, с. 19]. Проте іншими науковцями вважається, що поділ системи бухгалтерського обліку є умовним, важлива частина економічної інформації формується в єдиній системі бухгалтерського обліку [2, с. 125].

Слід відмітити, що дефіцит оперативної інформації заповнюється припущеннями через невизначеність економічних умов господарювання як на макро-, так і на мікрорівні, які здійснюються на базі теоретичних положень та емпіричного досвіду. Тому необхідно враховувати «лаг ірраціональності» [5].

Невизначеність економічного середовища підкріплюється і вимогами у складанні фінансової звітності вітчизняними підприємствами як альтернативний підхід у визначенні їх самостійності, в якій зазначено існування декількох способів нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних необоротних активів, методів оцінки вибуття запасів та розрахунку резервів сумнівних боргів. Це надає можливість вести бухгалтерський облік у декількох варіаціях із аналогічним складанням фінансової звітності [6, с. 67; 7, с. 12].

Таким чином, наукові дискусії щодо впровадження консолідованого обліку потребують визначення його економічної доцільності та раціональності функціонування в економічній системі консолідованих підприємств з визначенням основних методичних підходів.

Виникнення консолідованого обліку, як результат диференціації і інтерпретації видів бухгалтерського обліку у вигляді інформаційної системи, є закономірною генезою практики корпоративного управління. Але розгляд консолідованого обліку як інформаційної системи підприємства неправомірний.

Виникнення нового виду обліку як сфери практичної діяльності передувє формуванню самостійної галузі знань — науки про нього з присутньою їй теоретичною проблематикою. А враховуючи той факт, що консолідований облік є інформаційно-організаційною системою, то при дослідженні механізмів його виникнення і розвитку необхідно застосувати інструмент системного підходу.

Необхідно відмітити, що розвиток будь-якої системи зв'язаний з внутрішнім її різноманіттям функціональних елементів. При цьому здатність системи швидко адаптуватися до зміни умов існування у вирішенні протиріч являє собою диференціацію, як напрям системи до структурного і функціонального різноманіття елементів (чим більше різноманіть, тим вища стійкість системи).

Таким чином, диференціація облікового процесу за організаційною ознакою повинна бути скоректована, виходячи із структурних трансформаційних умов ринкової економіки, яка характеризується виникненням інтегрованих корпоративних структур. Дана тенденція супроводжується переорієнтацією інформаційних потоків з вертикального чи горизонтального напрямку на більш складні форми інформаційної взаємодії. Внаслідок чого процес диференціації видів обліку поповнюється і врівноважується процесом їх інтеграції.

По відношенню до консолідованого обліку виникає інтеграція управлінського і фінансового його видів, оскільки ці види обліку використовують документацію (фінансово-аналітичні розрахунки, трансформаційні таблиці та ін.), яка не відноситься до уніфікованої бухгалтерської системи фіксації процесів господарювання. Але при цьому потреба найбільшої консолідації необхідна в системі фінан-

сового обліку, оскільки крупно-товарні вітчизняні агрохолдинги вийшли на міжнародний ринок залу-

чення інвестицій через фондові біржі та інші приватні розміщення капіталу (табл. 1).

Таблиця 1

Залучення інвестицій українськими агрохолдингами у 2010 р.

Найменування агрохолдингу	Площа с/г угідь (тис. га)	Залучено коштів через:	
		фондові біржі (\$ млн.)	приватні розміщення (\$ млн.)
«Миронівський хлібопродукт»	180	Лондонська — 1518,0	323,0
«Астарт-Київ»	166	Варшавська — 524,0	32,0
«Дакор» і «Ленд Вест»	163	ПФТС — 215,0	43,0
«Мрія Агрохолдинг»	158	Франкфуртська — 841,0	90,0
«УкрРос»	105	Франкфуртська — 67,0	42,0
«Сінтал-Д»	94	Франкфуртська — 230,0	34,5
«Кернел»	85	Варшавська — 1506,0	385,0
«Лендком»	70	Лондонська — 65,9	56,0

Джерело: складено автором за [8].

Передовсім необхідність консолідованого обліку обумовлена корпоративним контролем над об'єднаним агробізнесом, і в даній ситуації пріоритет надається ознаці релевантності в отриманні інформації.

Звідси може зародитися така думка, що бухгалтерський консолідований облік становитиме собою деяку інформаційну модель господарської діяльності сільськогосподарського підприємства, але ніяка модель не в змозі відобразити різносторонні зв'язки модельованого об'єкта, оскільки процес моделювання включає в себе абстрагування від несуттєвих ознак даного об'єкта. І тому бухгалтерський облік необхідно розглядати як комплекс моделей господарської діяльності товаровиробника, а консолідований облік, будучи підсистемою бухгалтерського обліку, являє собою одну із ланок інформаційних моделей об'єднаних сільськогосподарських підприємств як єдине економічне ціле.

Розглядаючи консолідований облік як наукову дисципліну із пізнанням фактів дійсності та відображенням явищ суспільно-економічного життя інтегрованих підприємств, відчуваємо необхідність визначення його предмета, методу та об'єктів свого впливу.

На нашу думку, предметом консолідованого обліку виступає інформація про взаємодію взаємопов'язаних суб'єктів господарювання з метою складання консолідованої звітності, яка відображає участь у капіталі, витратах, доходах, прибутках та взаємних зобов'язаннях інтегрованих товаровиробників. При цьому його методом є моделювання інформаційного середовища об'єднаних підприємств як економічної одиниці, включаючи розширений підготовчий етап консолідації з можливістю системного відображення процедур консолідації та подальшим складанням консолідованої звітності.

Виступаючи обособленим видом обліку, консолідований облік має специфічні способи і прийоми, до яких можна віднести елімінування і трансформацію бухгалтерських записів.

Спосіб елімінування облікових записів присутній тільки при консолідованому обліку і викликаний специфічним взаємовідношенням групи

підприємств як юридично самостійних суб'єктів господарювання. Даний спосіб дозволить виключити з обліку подвійне відображення активів і пасивів підприємств об'єднаної групи, а потім і з їх консолідованої фінансової звітності.

Спосіб трансформації облікових записів надає можливість на рахунках бухгалтерського обліку відобразити не тільки процеси перетворення ресурсів у кінцевий продукт агрохолдингу, а й надати інформацію про факти господарських процесів окремо взятих груп підприємств як єдиного цілого.

Таким чином, трансформація записів у бухгалтерському обліку дозволить не тільки агрегувати факти господарської діяльності у кінцеві облікові записи, але й елімінувати подвійне відображення господарсько-виробничих операцій в обліку агрохолдингу.

Досліджуючи об'єкти консолідованого обліку (ресурси, капітал, зобов'язання та ін.), необхідно відмітити, що вони мають різний порядок свого відображення у звітності як за окремими підприємствами групи, так і у консолідованій звітності загалом. Так, при простому формуванні статей фінансової звітності — отримуються загальні значення (брутто-значення) консолідованої групи товаровиробників, а при виключенні внутрішніх оборотів (участь у капіталі, реалізації, взаємній заборгованості та ін.) — отримується інформація про одиничні значення (нетто-значення) кожної статті. Тому основною ціллю консолідованого обліку є отримання нетто-значень статей звітності за допомогою своїх специфічних методичних прийомів.

У загальному вигляді відхилення між брутто- і нетто-значеннями консолідованої звітності можна звести до такої класифікації (рис. 1).

Постійні відхилення не потребують поточного обліку і можуть бути відображені шляхом вибірки із реєстрів бухгалтерського обліку з послідовним коректуванням елементів зведеної фінансової звітності. Міжперіодні відхилення потребують організації поточного або позасистемного обліку.

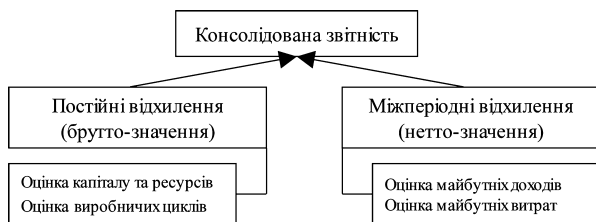


Рис. 1. Класифікація відхилень брутто- і нетто-значень.
Джерело: складено автором

Консолідація фінансової звітності залежить від методу об'єднання підприємств (злиття, поглинання), який і визначає послідовність етапів його застосування. Зміст етапів може змінюватись у залежності від цілі проведення інтеграції і визначається користувачами консолідованої звітності. Але, на нашу думку, відображення фінансових вкладень та власного капіталу за групою об'єднаних підприємств залежить від визначення величини гудвілу, згідно з яким повинна виконуватись умова рівності між справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань материнським підприємством вартості чистих активів дочірнього.

Необхідно відмітити, що умова такого визначення присутня тільки в момент створення дочірнього товариства, що в подальшому розмір чистих активів змінюється внаслідок його виробничої діяльності, і таке співставлення стає некоректним.

Отже, визначення і впровадження методичних підходів консолідованого обліку групою сільськогосподарських підприємств окреслить напрями галузевої модифікації законодавчо-нормативної бази із її регулюванням на державному рівні щодо облікового процесу і складання консолідованої фінансової звітності інтегрованими товаровиробниками, дозволить переформувувати управління агрохолдингом з ціллю підвищення ефективності господарської діяльності.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Загострення проблеми в організації та веденні консолідованого обліку як підсистеми бухгалтерського з подальшим складанням зведеної фінансової звітності інтегрованими підприємствами, повинна вирішуватись у площині єдиних об'єктів управління із наданням змоги користувачам звітності здійснити реальну оцінку вартості бізнесу за групами об'єднаних сільськогосподарських підприємств. Виявлення реального фінансового результату за період консолідації звітності забезпечить управлінський персонал агрохолдингу інфор-

маційною основою проведення фінансово-економічного аналізу виробничо-господарської діяльності інтегрованих товаровиробників.

Спрощення процедури ведення консолідованого обліку вбачається нами заходами впровадження додаткових аналітичних ознак по рахунках синтетичного обліку із віднесенням функції накопичення інформації про доходи і витрати та розрахунку прибутку за внутрішньогосподарськими операціями поточного періоду в окрему підсистему оперативного обліку.

Література

1. Олійник О. В. Ефективність функціонування системи бюджетування: теоретичні засади та методика оцінки / О. В. Олійник, Ю. В. Чибісов // Вісник Донбаської машинобудівної академії. — 2006. — № 1 (6). — С. 267–272.
2. Бутинець Ф. Ф. Економічний аналіз: навч. посіб. / Бутинець Ф. Ф. — Житомир: ПП Рута, 2003. — 680 с.
3. Плотников В. С. Управленческий и финансовый учет в холдингах / В. С. Плотников, В. В. Шестакова // Международный бухгалтерский учет. — 2005. — № 1. — С. 29–37.
4. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: систематизований підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» (за видами економічної діяльності) / М. Р. Лучко. — К., 2008. — 29 с.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. / Верховна Рада України. — Офіц. вид. — К.: Парлам. вид-во, 1999. — 210 с. — (Бібліотека офіційних видань).
6. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Чижевська Л. В. — Житомир: ЖДТУ, 2007. — 528 с.
7. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» (за видами економічної діяльності) / О. А. Лаговська. — К., 2007. — 21 с.
8. Хто контролює українські сільгоспугіддя: доповідь на форумі аграрників [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.agroforum.uis>.