

УДК 657

Методичні засади формування облікової політики в частині корпоративних прав учасників акціонерного товариства

Брадул О.М.

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку, аналізу, аудиту
та адміністрування підприємств гірничо-металургійного комплексу
ДВНЗ «Криворізький національний університет»

Шепелюк В.А.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
ПВНЗ «Інститут ділового адміністрування»

Статтю присвячено актуальним питанням формування облікової політики в частині корпоративних прав учасників акціонерного товариства. Обґрунтовано необхідність облікової політики для акціонерних товариств. Розглянуто принципи та складові формування облікової політики підприємства щодо формування методичних засад у частині корпоративних прав акціонерів.

Ключові слова: акціонер, бухгалтерський облік, облікова політика, наказ про облікову політику.

Брадул О.М., Шепелюк В.А. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЧАСТИ КОРПОРАТИВНЫХ ПРАВ УЧАСТНИКОВ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

Статья посвящена актуальным вопросам формирования учетной политики в части корпоративных прав участников акционерного общества. Обоснована необходимость учетной политики для акционерных обществ. Рассмотрены принципы и составляющие формирования учетной политики предприятия по формированию методических основ в части корпоративных прав акционеров.

Ключевые слова: акционер, бухгалтерский учет, учетная политика, приказ об учетной политике.

Bradul. O.M., Shepeluk V.A. METHODOICAL PRINCIPLES OF FORMATION OF THE OF ACCOUNTING POLICY IN TERMS OF CORPORATE RIGHTS OF THE PARTICIPANTS OF JOINT-STOCK COMPANY

The article is devoted to topical issues of formation of accounting policy in terms of corporate rights of members of the company. The necessity of accounting policies for joint stock companies. The principles and components of forming of registration policy of the enterprise to the formation of methodical bases of the corporate rights of shareholders.

Keywords: shareholder, accounting, accounting policies, the order on accounting policies.

Постановка проблеми. У сучасних умовах розвитку економіки ведення бухгалтерського обліку здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що дає змогу регламентувати єдині принципи та закони з метою регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Проте суб'єкти підприємницької діяльності самостійно визначають облікову політику, зокрема це ті способи і прийоми, якими керується підприємство при організації та веденні бухгалтерського обліку відповідно до своєї спеціалізації.

Методичні засади є основною складовою облікової політики підприємства, у них визначаються принципи і, головне, методи і процедури ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження проблеми облі-

кової політики зробили такі вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.В. Загородній, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. Проте, незважаючи на значну кількість досліджень, єдиного підходу до трактування облікової політики немає.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної статті є розробка елементів облікової політики щодо корпоративних прав учасників акціонерного товариства в Положенні про облікову політику.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємства України мають певний досвід формування облікової політики, але зі змінами законодавчо-правових і нормативних актів, які безпосередньо чи опосередковано впливають на порядок обліку окремих видів активів, зобов'язань і господарських операцій, змінюються і методичні засади облікової політики, тому цей процес безперервний [1].

Особливо важливо сформувати облікову політику, а в ній і методичні засади публічного акціонерного товариства, які повинні перейти до складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) і тому вести облік за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) [1].

Формуючи облікову політику, підприємства повинні дотримуватись принципу послідовності, що передбачає постійне (із року в рік) застосування принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством, тому питання формування методичних засад завжди є актуальним для кожного підприємства і повинно вирішуватись з урахуванням регулюючих законодавчо-правових і нормативних актів [1].

При формуванні облікової політики підприємства можуть застосовувати вимоги МСФЗ. Це насамперед відноситься до підприємств, які повинні складати фінансову звітність за МСФЗ (публічні акціонерні товариства та ін.). Застосування таких вимог відноситься тільки до тих конкретних операцій, подій та умов господарської діяльності, відносно яких у Національних положеннях (стандартах) та інших нормативно-правових актах відсутні норми відображення їх у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності [1].

Розглянемо підходи до сутності поняття «облікова політика» у науковій літературі (табл. 1). Проаналізувавши дані табл. 1, видно, що на сьогодні серед учених немає єдиної думки щодо трактування поняття «облікова політика». Проте цілком погоджуємося з думкою Ф.Ф. Бутинець [2, с. 51], що система, яка наявна на сьогодні в Україні, не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання і під час формування облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб на підставі діючих положень.

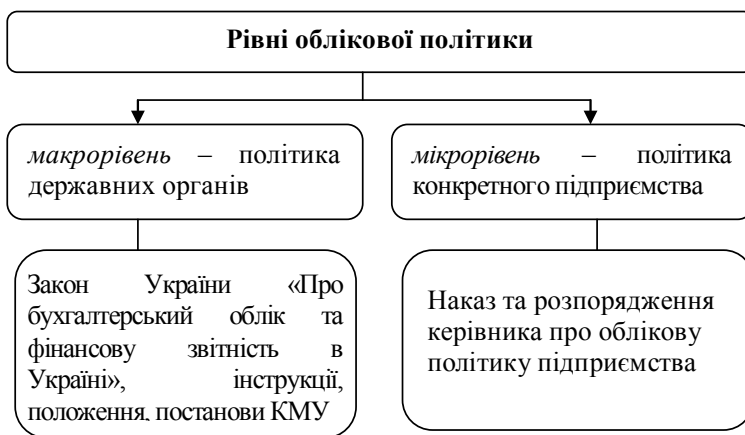


Рис. 1. Рівні облікової політики

Таблиця 1

Підходи до трактування поняття «облікова політика» в різних літературних джерелах

| № з/п | Джерело | Визначення |
|-------|---------------------------------------|---|
| 1. | Ф.Ф. Бутинець [2, с. 51] | Облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. У широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) |
| 2. | М.Т. Білуха [3, с. 214] | Облікова політика – це вибір суб'єктом господарювання методичних прийомів відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій на конкретний період із числа легалізованих державними органами управління (переважно на рік) |
| 3. | М.Ф. Бичков, Н.Н. Балашова [4, с. 22] | Облікова політика – це прийнята підприємством сукупність способів (приймів) ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності |
| 4. | В.А. Шпак [5, с. 204] | Облікова політика – цілеспрямована організаційно-управлінська діяльність, пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку з дотриманням установлених правил обліку) |
| 5. | Л.П. Хабарова [6, с. 10] | Облікова політика – це прийнята сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності |

Отже, облікова політика повинна формуватися на двох рівнях: макрорівні – політика державних органів щодо розвитку обліку в Україні, макрорівні – політика конкретного підприємства з метою забезпечення надійності та достовірності фінансової звітності. Розглянемо детальніше рівні облікової політики (рис. 1).

Облікова політика на рівні держави (макрорівень) характеризується розробкою та прийняттям нормативно-правової бази, що дає змогу регулювати питання щодо бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні, зокрема Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», різноманітні інструкції, постанови та положення. На формування облікової політики на рівні країни можуть впливати такі фактори: рівень розвитку ринкової економіки, інтеграція економіки країни у світовий економічний простір та вимоги, які висувають міжнародні організації щодо бухгалтерського обліку та складання різних форм звітності.

Облікова політика на рівні підприємства (макрорівень) має враховувати: форму власності та організаційно-правову структуру підприємства; вид економічної діяльності, що зумовлює особливості та умови облікової роботи; розміри суб'єкта господарювання; матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства та рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками, систему внутрішнього контролю в частині корпоративних прав. Детальніше зупинимося на розгляді даного рівня облікової політики.

На сьогодні суб'єкт господарювання в особі керівника або головного бухгалтера самостійно визначає облікову політику, зазначаючи всі можливі варіанти організації та ведення бухгалтерського обліку. Разом із тим підприємство обирає форму ведення бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них із дотриманням єдиних методологічних засад і з урахуванням особливостей господарської діяльності та наявної технології обробки облікових даних, звітності й систему внутрішнього контролю, зокрема корпоративних прав, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку щодо корпоративних прав.

Основним документом, в якому зазначаються положення облікової політики, є Наказ керівника про облікову політику суб'єкта гос-

подарювання. Відповідно до чинного законодавства, даний Наказ складається на кожний наступний звітний рік і призначений для внутрішнього розпорядку. Форму та зміст документу керівник або бухгалтер визначає самостійно відповідно до галузевої специфіки самого суб'єкта підприємницької діяльності, оскільки вони не регламентовані чинним законодавством. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», внесення змін до Наказу про облікову політику протягом поточного року не допускається. Проте зміна положень облікової політики можлива за певних умов і має бути обґрунтована та відображена в пояснювальній записці до річного звіту підприємства.

При організації та веденні бухгалтерського обліку, зокрема в частині корпоративних прав, і в подальшому складанні звітності необхідно керуватися законами України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про акціонерні товариства», «Про господарські товариства», «Про цінні папери та фондовий ринок» та іншими нормативно-правовими актами щодо корпоративних прав із метою правильного відображення даних прав у бухгалтерському обліку та звітності і надавати достовірну та своєчасну інформацію користувачам звітності.

О.І. Пилипенко [7, с. 157] відзначає, що єдина корпоративна облікова політика є тим важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи корпорації в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку, що дає змогу своєчасно виявити позитивні та негативні соціально-економічні результати діяльності корпорації та їх наслідки, забезпечити баланс інтересів усіх учасників корпоративних відносин, відображати ефективні методи взаємодії держави, ринку і корпоративних утворень, а також допомагає виявити «вузькі місця», резерви та економічні вигоди від здійснення господарських операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку за допомогою відповідних альтернативних методів і способів, обраних корпорацією. Таким чином, облікова політика є важливим засобом функціонування корпорації, оскільки: забезпечує керівництво, акціонерів та інвесторів необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень, надає інформацію для управління ресурсами корпорації, забезпечує виживання корпорації на рівні стратегічного і тактичного управління, що проявляється у застосуванні системи

трансформованих показників, які характеризують економічні вигоди діяльності корпорації, виявляють причини та наслідки зміни цих показників, вимірюють взаємозв'язки між ними з метою повного використання майбутніх економічних вигод корпорації.

В обліковій політиці підприємства необхідно передбачити затверджений робочий План рахунків бухгалтерського обліку, зокрема в частині обліку корпоративних прав, оскільки на сьогодні існує багато різноманітних видів корпоративних прав, тому суб'єкту господарювання необхідно передбачити їх вид, а разом із тим затвердити порядок ведення аналітичного обліку корпоративних прав. Суб'єкт господарювання при відображенні даних прав у бухгалтерському обліку з метою дотримання вимог чинного законодавства повинен дотримуватися таких принципів, які обов'язково повинні бути передбачені в обліковій політиці підприємства:

1. Повного висвітлення, оскільки фінансова звітність повинна містити всю інформацію про стан корпоративних прав, які наявні в учасників акціонерного товариства у звітному періоді, та можливість прийняття на його основі економічно ефективного управлінського рішення в майбутньому.

2. Послідовності, оскільки суб'єкт господарювання при створенні має передбачити в обліковій політиці всі можливі варіанти обліку корпоративних прав і застосовувати її постійно (з року в рік). Однак зміна облікової політики щодо обліку корпоративних прав можлива лише у випадках, передбачених чинним законодавством, і має бути достатньо обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

3. Превалювання змісту над формою, оскільки суб'єкт господарювання операції щодо корпоративних прав повинен обліковувати виходячи із їх сутності, а не лише з

Таблиця 2

Запропоновані елементи облікової політики в частині корпоративних прав учасників акціонерного товариства в розрізі основних складових облікової політики

| Складові | Елементи облікової політики | Ефект від впровадження рекомендацій |
|---------------|---|---|
| Складові | Елементи облікової політики | Ефект від упровадження рекомендацій |
| Організаційна | Визначення відповідальних осіб та встановлення сфер відповідальності за ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із корпоративними правами акціонерів | Упорядкування прав і обов'язків працівників бухгалтерії, чіткий розподіл відповідальності |
| Методична | Встановлення складу корпоративних прав учасників акціонерного товариства; порядок оцінки корпоративних прав кожного з учасників акціонерного товариства; ведення аналітичного обліку операцій, пов'язаних із корпоративними правами; нарахування та виплата дивідендів учасникам акціонерного товариства | Достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності інформації про здійснені корпоративні права учасників акціонерного товариства при їх виникненні, безоплатній передачі, емісії та припиненні (при виході учасника з акціонерного товариства) |
| Технічна | Визначення нетипових первинних документів щодо корпоративних прав учасників акціонерного товариства; встановлення форм внутрішньої звітності щодо даних прав акціонера; передбачення робочого плану рахунків, зокрема в частині корпоративних прав акціонерів; інформаційне та програмне забезпечення ведення бухгалтерського обліку корпоративних прав; забезпечення системи внутрішнього контролю щодо даних прав із метою їх захисту; встановлення порядку проведення інвентаризації майна, що є внесками до статутного капіталу та засвідчує майнове корпоративне право | Своєчасне заповнення первинних документів та розробка заходів контролю створюють передумови для своєчасного і правильного облікового відображення таких операцій та сприяють захисту корпоративних прав акціонерів |

Джерело: власна розробка автора

їх юридичної форми, підтвердженням яких будуть первинні документи.

4. Єдиного грошового вимірника, оскільки суб'єкт господарювання, здійснюючи свою діяльність на території України, повинен у фінансовій звітності відображати операції в єдиній грошовій одиниці.

5. Принцип періодичності є доцільним, оскільки зі складанням фінансової звітності діяльність підприємства поділяється на певні проміжки часу, що дасть змогу оцінити стан корпоративних прав на підприємстві. Фінансова звітність подається з річною періодичністю, проміжна – з квартальною.

Обов'язковою умовою функціонування суб'єкта господарювання є ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що, своєю чергою, має ґрунтуватися на відповідних

принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Вважаємо, що дані принципи гарантують і захищають інтереси як користувачів, так і власників підприємства, тому є обов'язковими для дотримання.

Для ефективного формування облікової політики щодо корпоративних прав учасників акціонерного товариства вважаємо за доцільне розглянути основні елементи облікової політики в частині виокремлення основних її складових (табл. 2).

Таким чином, організаційна складова облікової політики в частині корпоративних прав учасників акціонерного товариства повинна врегульовувати основні питання щодо визначення відповідальних осіб із ведення бухгалтерського обліку даних прав акціонерів, що забезпечить функціональність обов'язків працівників бухгал-

Таблиця 3

Елементи облікової політики щодо корпоративних прав учасників акціонерного товариства в Положенні про облікову політику

| Положення облікової політики | Характеристика |
|---|--|
| Організація ведення бухгалтерського обліку корпоративних прав акціонерів | Визначення відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку корпоративних прав акціонерів |
| Склад та класифікація корпоративних прав акціонерів | Складові корпоративних прав учасників акціонерного товариства: право на дивіденди; право на придбання та викуп акцій; право на частку при розподілі коштів товариства при його ліквідації; право на виплату вартості майна при виході учасника |
| Документування операцій, пов'язаних із корпоративними правами (первинні документи та форми внутрішньої звітності) | Перелік первинних документів та форми внутрішньої бухгалтерської звітності, зокрема в частині корпоративних прав учасників акціонерного товариства, встановлюються на підприємстві самостійно залежно від потреб управління |
| Оцінка корпоративних прав | Даний елемент методу бухгалтерського обліку дає змогу оцінити кількість корпоративних прав за кожним окремим акціонером, що дасть змогу визначити ступінь впливу на управління товариством; перевірити правильність її відображення на рахунках бухгалтерського обліку та нарахування і виплати дивідендів акціонерам із метою прийняття ефективного рішення в майбутньому |
| Інвентаризація корпоративних прав | Проведення інвентаризації майна, що є внесками до статутного капіталу та засвідчує майнове корпоративне право акціонерів. Необхідно відзначити, що при наявності в акціонера інших видів корпоративних прав інвентаризацію можна прослідкувати лише за її фактичним документальним відображенням |
| Відображення на рахунках бухгалтерського обліку корпоративних прав | Використання даного елемента методу бухгалтерського обліку дасть змогу узагальнити інформацію щодо корпоративних прав акціонерів на рахунках бухгалтерського обліку, а також розробити систему аналітичних рахунків щодо даних прав із метою їх деталізації |
| Внутрішній контроль корпоративних прав акціонерів | Застосування прийомів документального контролю з метою розроблення єдиної методики контролю корпоративних прав акціонерів |

Джерело: власна розробка авторів

терської служби. Методична складова повинна передбачати основні прийоми та методи бухгалтерського обліку корпоративних прав. Вона включає визначення складу та класифікацію даних прав із метою прийняття ефективних управлінських та інвестиційних рішень.

Технічна складова облікової політики щодо корпоративних прав учасників акціонерного товариства повинна містити такі питання: визначення первинних документів щодо даних прав; установлення форм внутрішньої звітності корпоративних прав; передбачити робочий план рахунків, зокрема в частині корпоративних прав акціонерів; інформаційне та програмне забезпечення ведення бухгалтерського обліку корпоративних прав; забезпечення системи внутрішнього контролю щодо даних прав із метою їх захисту; встановлення порядку проведення інвентаризації майна, що є внесками до статутного капіталу та засвідчує майнове корпоративне право.

Пропонуємо розглянути вищенаведені елементи облікової політики щодо корпоративних прав учасників акціонерного товариства в Положенні про облікову політику (табл. 3).

Встановлено, що необхідність розробки наведених вище елементів, зумовлена нерегульованістю даних питань на законодавчому рівні. Усі виділені в табл. 3 елементи повинні бути відображені в Положенні про облікову політику підприємства в частині організації та методики бухгалтерського обліку корпоративних прав учасників акціонерного товариства. Крім того, реалізація облікової політики є тим інструментом, який дає змогу власникам побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації про розмір та динаміку корпоративних прав для управління своєю власністю.

Для вирішення цієї проблеми в обліковій політиці суб'єкта господарювання необхідно передбачити затверджений робочий План

рахунків бухгалтерського обліку саме в частині обліку корпоративних прав, оскільки на сьогодні існує багато різноманітних видів корпоративних прав, та затвердити порядок ведення аналітичного обліку корпоративних прав. Разом із тим розглянуто і систематизовано рівні регулювання корпоративних прав, а в частині облікової політики узагальнено основні права та обов'язки головного бухгалтера акціонерного товариства та проаналізовано відповідальність за порушення чинного законодавства.

Висновки з цього дослідження. Із метою відображення основних положень щодо організації обліку корпоративних прав учасників акціонерного товариства в обліковій політиці запропоновано загальні її елементи, які вище керівництво може взяти за основу при її формуванні: встановлення складу корпоративних прав учасників акціонерного товариства; порядок оцінки корпоративних прав кожного з учасників акціонерного товариства; ведення аналітичного обліку операцій, пов'язаних із корпоративними правами; нарахування та виплата дивідендів учасникам акціонерного товариства, визначення нетипових первинних документів щодо корпоративних прав учасників акціонерного товариства; встановлення форм внутрішньої звітності щодо даних прав акціонера; передбачити робочий план рахунків, зокрема в частині корпоративних прав акціонерів; інформаційне та програмне забезпечення ведення бухгалтерського обліку корпоративних прав; забезпечення системи внутрішнього контролю щодо даних прав із метою їх захисту; встановлення порядку проведення інвентаризації майна, що є внесками до статутного капіталу та засвідчує майнове корпоративне право. Таке врахування слугуватиме передумовою забезпечення повноти і достовірності облікового відображення операцій, пов'язаних із корпоративними правами акціонерів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бабич В.В. Основи методичних засад облікової політики та їх нормативно-правове регулювання / В.В. Бабич, І.А. Герасимович // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1(59) – С. 31–32.
2. Організація бухгалтерського обліку / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2002. – 592 с.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
4. Бичков М.Ф. К вопросу об учетной политике предприятия / М.Ф. Бичков, Н.Н. Балашова // Экономика с/х и перерабатывающих предприятий. – 2000. – № 2. – С. 22–23.
5. Шпак В.А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку / В.А. Шпак // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 203–205.
6. Хабарова Л.П. Учетная политика 2000 года / Л.П. Хабарова. – М. : Бухгалтерский бюллетень, 2000. – 272 с.
7. Пилипенко О.І. Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку : [монографія] / О.І. Пилипенко. – Житомир : ФОП Д.Л. Кузьмін, 2010. – 612 с.