

ЧЕРНІГІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

УДК 657.375.3/6:334.758.4/6

ББК 65.052.206.1

О-58

ОНИЩЕНКО ВІКТОР ПЕТРОВИЧ

Рецензенти:

Ловінська Л.Г., доктор економічних наук, професор кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ “Київський економічний університет імені Вадима Гетьмана”

Швець В.Г., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Рекомендовано до друку Вченою радою Чернігівського державного технологічного університету (протокол № від 2009 р.)

**МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ**

О-58

Онищенко В.П.

Методика та організація консолідованої фінансової звітності. Чернігів: КП “Видавництво “Чернігівські обереги”, 2009. – 168 с.

Монографія

ISBN 978-966-533-431-6

**“Чернігівські обереги”
Чернігів – 2009**

ISBN 978-966-533-431-6

УДК 657.375.3/6:334.758.4/6

ББК 65.052.206.1

© Онищенко В.П., 2009

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	4
1.1. Економічні передумови та сутність консолідованої фінансової звітності	4
1.2. Консолідована фінансова звітність як інформаційний ресурс	11
1.3. Основні підходи та методи складання консолідованої фінансової звітності	17
1.4. Актуальні питання гармонізації консолідованої фінансової звітності в Україні	25
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МАТЕРИНСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	34
2.1. Організація складання консолідованої фінансової звітності	34
2.2. Коригування результатів внутрішньогрупових операцій при консолідації фінансової звітності	40
2.3. Методика розподілу внутрішньогрупового прибутку при коригуванні результатів внутрішньогрупових операцій	50
Висновки до розділу 2	54
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УЧАСНИКІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА АСОЦІЙОВАНИХ ПІДПРИЄМСТВ	56
3.1. Особливості використання методу участі в капіталі при консолідації фінансової звітності	56
3.2. Метод пропорційної консолідації при складанні фінансової звітності учасників спільної діяльності за договором простого товариства	62
Висновки до розділу 3	80
ВИСНОВКИ	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	83
ДОДАТКИ	91

Утвердження України як держави з ринковою економікою висуває нові вимоги до систем управління підприємствами. У таких умовах значно підвищується роль фінансової звітності як інформаційного забезпечення при розробці та прийнятті управлінських рішень.

Виникнення консолідованої фінансової звітності пов'язане з притаманними ринковій економіці інтеграційними процесами, суть яких зводиться до об'єднання економічних суб'єктів, поглиблення їх взаємодії, утворення груп підприємств з тісними організаційно-правовими, виробничо-технічними, комерційними та фінансовими зв'язками. У звітності окремих підприємств, які входять до складу таких груп, не відображено інформацію про фінансовий стан та результати групи загалом, що перешкоджає прийняттю управлінських рішень керівництвом материнського підприємства та іншими зацікавленими користувачами фінансової звітності. Така ситуація призводить до виникнення потреби у консолідованій звітності, що відображає фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів групи як єдиної економічної одиниці та є необхідним інформаційним ресурсом у системі управління групою підприємств. Підвищення достовірності та оперативності складання консолідованої фінансової звітності зменшує ризики її користувачів, а, отже, сприяє підвищенню ефективності підприємницької діяльності і зростанню економіки України.

Більшість дослідників акцентували увагу на методологічних засадах складання консолідованої фінансової звітності. В той же час недостатньо уваги приділялось питанню визначення економічної сутності поняття “консолідована група” як звітної одиниці, а також методиці коригування результатів внутрішньогрупових операцій при складанні консолідованої фінансової звітності.

Актуальність, теоретичне й практичне значення розв'язання вищезазначених проблем, недостатнє їх вивчення, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення методики та організації консолідованої фінансової звітності обумовили дане дослідження.

Метою даної роботи є розробка теоретичних та організаційних засад щодо удосконалення консолідованої фінансової звітності підприємств корпоративного нефінансового сектору економіки, створення практичних рекомендацій, спрямованих на покращення методики її показників.

Монографія складається з трьох розділів, у яких досліджені теоретико-методологічні засади консолідованої фінансової звітності, організаційні та методичні основи складання консолідованої фінансової звітності материнського підприємства та його дочірніх підприємств, учасників спільної діяльності та асоційованих підприємств.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Економічні передумови та сутність консолідованої фінансової звітності

Поява консолідованої фінансової звітності пов'язана з процесами концентрації капіталу та інтеграції підприємств, що були характерні для економіки США та Європи на початку ХХ століття. В 1901 році американська компанія “United States Steel Corporation” стала першою в світі компанією, яка опублікувала консолідовану фінансову звітність [108, с. 148]. Автором методики консолідації став англійський бухгалтер А.Л. Дікінсон, представник у США аудиторської фірми “Price Waterhouse”. Він розробив перший консолідований баланс, поклавши в його основу ідею економічної єдності взаємозв'язаних компаній, суть якої полягала в тому, що всі підприємства, які входять до групи, розглядаються не як окремі юридичні особи, а як члени нового економічного утворення – єдиної групи. Створення консолідованої фінансової звітності дало поштовх процесам гармонізації та стандартизації облікових принципів та правил. Так, саме при складанні консолідованої фінансової звітності транснаціональних компаній виникла потреба в узгодженні облікових стандартів різних країн. Ті складнощі, які виникли у А.Л. Дікінсона через відмінність правил обліку в різних країнах, і, як наслідок, потреби їх гармонізації, стали причиною створення МСФЗ. Тому цілком можна погодитися з думкою М.Л. Шнейдмана, що “консолідований баланс вважається передвісником створення МСФЗ” [112].

Необхідність складання консолідованої фінансової звітності в Україні виникла у зв'язку з переходом від планової економіки до ринкової та появою холдингових компаній, концернів, промислово-фінансових груп, акціонерних товариств, що мають значну кількість дочірніх, асоційованих підприємств, інших об'єднань підприємств, як новостворених, так і створених у результаті приватизації та реорганізації державних великих підприємств та їх об'єднань. Вимога щодо обов'язкового складання консолідованої фінансової звітності існує в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та стосується підприємств, що мають дочірні підприємства. До суб'єктів, які повинні оприлюднювати річну консолідовану фінансову звітність згаданий Закон відносить відкриті акціонерні товариства, підприємства, що є емітентами облігацій, банки, інвестиційні компанії, кредитні спілки, страхові компанії та інші фінансові установи. Про обов'язкове складання консолідованої фінансової звітності згадується також у ст. 9 Закону України “Про холдингові компанії в Україні” [101].

На сучасному етапі вищезгадані підприємства утворюють корпоративний сектор економіки. Згідно ст. 63 ГКУ корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського това-

риства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб. Основною діяльністю нефінансових корпорацій є виробництво ринкових товарів чи надання нефінансових послуг. Розвиток даного сектору є визначальним для економіки, а отже, необхідною є наявність доречної, достовірної, зрозумілої інформації для власників, інвесторів та держави щодо діяльності корпорацій. Прийнята Розпорядженням КМУ від 24.10.2007 р. № 911-р. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні зокрема і передбачає удосконалення інформаційного забезпечення корпоративного управління [107].

Визначити економічну основу консолідованої фінансової звітності, дати характеристику її об'єкту можна через розгляд сутності взаємовідносин між підприємствами, що призводять до необхідності складання консолідованої звітності, а також зумовлюють інформаційну спрямованість такої звітності та вибір того чи іншого методу консолідації показників первинних звітів.

В сучасній економіці створення групи взаємопов'язаних підприємств може виникати шляхом придбання контрольного пакету акцій інших підприємств, взаємного обміну акцій, виділення з одного підприємства інших. В Україні групи утворювалися також внаслідок процесів роздержавлення та реорганізації державних об'єднань підприємств, що існували за часів планової економіки.

Об'єднанням підприємств згідно П(С)БО 19 є “поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом придбання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства. Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності контролюється тією самою стороною (сторонами) до і після поєднання і цей контроль не є тимчасовим, то це не є об'єднанням підприємств та/або видів їх господарської діяльності” [105]. В економічній літературі виділяють такі види об'єднання підприємств як горизонтальна інтеграція, вертикальна інтеграція або диверсифікація (діагональна інтеграція) [31, с. 92-95; 108, с. 19].

При горизонтальній інтеграції об'єднання виникає між підприємствами однієї галузі, що спеціалізуються на виробництві подібної продукції чи наданні подібних послуг, функціонують на одному етапі виробничого циклу. Горизонтальна інтеграція призводить до концентрації капіталу в галузі та витіснення з ринку конкурентів.

Вертикальна інтеграція виникає між підприємствами, які знаходяться на різних етапах виробничого циклу. Між такими підприємствами наявні постачальницько-збутові зв'язки. Така інтеграція направлена на розширення ринків збуту та контролювання постачальника сировини чи комплектуючих.

Діагональна інтеграція (диверсифікація, конгломеративна інтеграція) виникає при об'єднанні підприємств, непов'язаних між собою технологічни-

ми та коопераційними зв'язками та таких, що працюють у різних галузях. Вони не пов'язані між собою ні сегментом ринку, ні постачальницько-збутовими зв'язками.

В багатьох випадках між об'єднаними підприємствами формується система преференційних відносин, наприклад, встановлення трансфертних цін, що відрізняються від ринкових, взаємне субсидування, кредитування на умовах, що є більш вигідними у порівнянні з загальними. У такому разі первинна фінансова звітність відображає результати господарських операцій не тільки між зовнішніми по відношенню до групи підприємствами, але й містить результати внутрішньогрупових операцій. Як наслідок, дані про активи, капітал, зобов'язання та фінансові результати у звітності окремих підприємств не дозволяють користувачу, який не має інформації про взаємовідносини пов'язаних підприємств, об'єктивно оцінити фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів. Таким чином, первинна звітність окремого підприємства не забезпечує користувачів усією інформацією, що необхідна для прийняття управлінських рішень. Саме тому виникає потреба у консолідованій фінансовій звітності як системи показників, що дозволяє оцінити загальне фінансове становище та фінансовий результат групи, отримати загальну інформацію про доходність та рух грошових коштів групи. Отже, економічною основою консолідованої фінансової звітності є концепція збереження фінансового капіталу власника, виходячи з чого перед нею постають такі завдання:

- відобразити структуру власності на капітал, над чистими активами, що дозволяє визначити належну власникам частку у фінансових результатах та вартості чистих активів підприємств, а також оцінити приріст їх капіталу;
- відобразити фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи пов'язаних підприємств без результатів внутрішньогрупових операцій, що забезпечує відображення такої групи як єдиної умовної економічної одиниці.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності визначається П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”. У тісному взаємозв'язку з даним стандартом знаходиться П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”, що визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств або об'єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні. Крім П(С)БО, складання консолідованої фінансової звітності для промислово-фінансових груп врегулює Порядок ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 61 від 24.03.2000 р., а складання консолідованої фінансової звітності банків – Інструкція про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України, затверджена Постановою Правління Національного банку України від 07.12.2004 № 598.

Незважаючи на те, що методологічні засади складання консолідованої фінансової звітності знайшли відображення в Україні в нормативно-правових документах, на даний час не існує нормативного документа, в якому б існувала детально розроблена методика консолідації фінансової звітності, уніфі-

ковані рекомендації щодо складання такої звітності. У більшості навчальних посібників з фінансового обліку та складання фінансової звітності розгляд даного питання обмежується на визначенні самого поняття консолідованої фінансової звітності та перерахуванні тих загальних положень, які містять П(С)БО, що є недостатніми для повного розуміння методики консолідації звітних даних, теоретичних та організаційних засад консолідованої фінансової звітності. Виняток становлять лише робота за загальною редакцією С.Ф. Голова, де на умовному прикладі розглянуто методику консолідації фінансової звітності та запропонована система коригуючих проведень [19, с. 834-838]. Слід зазначити, що у 1994 р. стаття С.Ф. Голова “Учет долгосрочных финансовых вложений и консолидированная отчетность” у професійному фаховому виданні “Бухгалтерський облік та аудит” (№ 11, с. 5-12), по-суті, стала початком досліджень на дану тему в Україні.

Останнім часом збільшилося число досліджень пов'язаних з проблемами консолідації фінансової звітності та її використання при розробці та прийнятті управлінських рішень. Особливої уваги заслуговують публікації В.М. Костюченко, в яких детально розглядається методологічні засади, методика консолідації звітності в контексті порівняння національних П(С)БО та МСФЗ, а також Четвертої та Сьомої Директив ЄС, методика виключення результатів внутрішньогрупових операцій [48-58]. Такі роботи В.М. Костюченко як “Облік і аналіз діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці” та її навчально-практичний посібник “Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України” стали найбільш фундаментальними дослідженнями на тему консолідації фінансової звітності в Україні та побудові обліку та аналізу в групах підприємств [49, 56]. В даних виданнях автором зокрема розроблена методика консолідації фінансових звітів за П(С)БО, методика консолідації фінансових звітів, складених в іноземній валюті, методику складання фінансових звітів в умовах диверсифікованої діяльності, запропоновано нові прийоми фінансового аналізу консолідованої фінансової звітності на основі оцінювання вартості групи за традиційними моделями та методом економічної доданої вартості.

Окрім вищезначених робіт слід відзначити монографію В.Г. Уманців “Холдингові компанії та промислово-фінансові групи у сучасній економіці”, де зокрема розглядається функціонування холдингів та промислово-фінансових груп, сформульовано основні принципи обліку та звітності в групах підприємств, наведено методику обліку фінансових інвестицій у дочірні та асоційовані підприємства [108]. Також у праці О.В. Калюги за загальною редакцією М.В. Кужельного висвітлюються питання контролю за правильністю обліку об'єднань підприємств та складанням консолідованої фінансової звітності [59, с. 144-172].

Серед зарубіжних досліджень даної тематики досить вагомими є роботи російських вчених. Так, В.С. Плотніков і В.В. Шестакова приділяють значну увагу методиці консолідованого обліку як нового розділу бухгалтерського обліку, аналізують порядок управлінського обліку в холдингових структурах [88]. С.І. Пучкова дає розгорнуту характеристику консолідованої

фінансової звітності та наводить методологічні основи її складання та численні практичні приклади [102]. У своєму практичному посібнику А.А. Матвеев та В.П. Суйц розглянули проблеми складання внутрішньогрупової звітності як допоміжної при проведенні процедур консолідації [66]. Серед західних вчених найбільш детально методика консолідації фінансової звітності розглянута в практичних посібниках П. Вернімена, Г. Велша і Д. Шорта, П. Деланея (у відповідності з ЗПБО США) [15; 120; 135].

Незважаючи на наявність значної кількості публікацій на тему консолідації фінансової звітності, питання її сутності доцільності застосування того чи іншого методу консолідації, питання організації її складання, ціла низка технічних питань, пов'язаних зокрема з процедурами коригування результатів внутрішньогрупових операцій, а також подальшого її практичного використання досі є недостатньо чітко визначеними.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України” визначає консолідовану фінансову звітність таким чином: “консолідована фінансова звітність – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці” [94]. Таке визначення не охоплює усю сутність даного поняття. Воно не пояснює того, яким чином утворюються показники консолідованої фінансової звітності, а тому незрозумілим є, у чому ж полягає її відмінність від зведеної фінансової звітності. Згадане визначення консолідованої фінансової звітності також не охоплює фінансову звітність складену за методом участі в капіталі, який в міжнародній практиці розглядається як один з методів консолідації фінансової звітності, а не тільки як метод обліку інвестицій [120]. Така ситуація пов'язана в цілому зі складністю процедури консолідації в цілому, з наявністю різних підходів до складання консолідованої фінансової звітності, зокрема і підходів до розуміння складу консолідованої групи підприємств як об'єкту консолідованої фінансової звітності.

Так, у визначеннях консолідованої фінансової звітності та групи підприємств, які дають вітчизняні дослідники, переважає підхід, коли під консолідованою групою розглядаються материнське та дочірні підприємства. Тільки Г.В. Уманців групу підприємств визначає більш широко. Г.В. Уманців не називає звітність, складену за методом участі в капіталі, консолідованою. Проте зазначає, що “учасниками групи є, з одного боку головне підприємство, а з іншого – дочірні та асоційовані підприємства” [108, с. 103].

Даного підходу дотримано і в уже згаданій Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України. У цьому документі наводиться таке визначення консолідованої групи: “консолідована група – це окрема економічна одиниця, неюридична особа, яка є сукупністю юридичних осіб, включаючи головну банківську установу (материнський банк з урахуванням філій, представництв, відділень на території України і за кордоном) та учасників групи (асоційовані й дочірні компанії) [37, п. 2.1]. Таким чином, дана Інструкція визначає групу підприємств (консолідовану групу) більш широко, ніж П(С)БО та Закон України “Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а метод участі в капіталі визнається як один з методів консолідації фінансової звітності.

У визначеннях, що дають зарубіжні дослідники, зокрема російські вчені, також зустрічаються обидва підходи. Так, В.С. Плотников, А.А. Матвеев і В.П. Суйц, Ю.В. Слепов включають до складу групи не тільки дочірні, але й залежні підприємства [66, с. 11; 88, с. 60; 104]. Проте вузького трактування групи, тобто включення до її складу тільки материнського та дочірніх підприємств, а отже, й звуженого розуміння консолідованої звітності дотримуються В.В. Ковальов, С.І. Пучкова [42, с. 370; 102, с. 203].

У визначеннях західних вчених також зустрічаються обидва підходи щодо трактування поняття консолідованої групи підприємств. Так, вузького підходу дотримуються Л.Бернстайн, Б. Нідлз, Р. Хассі і А. Онг, а також даний підхід використано в GAAP та британському стандарті фінансової звітності № 2 “Дочірні підприємства” [3, с. 203; 130, 128]. Позицію з розширеного трактування консолідованої групи займають Д. Блайн, С. Брег, Й. Бетге, П. Верніммен, П. Деланей [118, 119, 4; 120]. В МСФЗ консолідованою фінансовою звітністю називають тільки звітність, що складена відповідно до МСБО 27. Звітність, що складена за методом участі в капіталі та методом пропорційної консолідації в МСФЗ не відноситься до окремої фінансової звітності, але й не носить назви консолідованої фінансової звітності. Проте ст. 32-33 Сьомої Директиви ЄС про консолідовану звітність розглядає пропорційну консолідацію та метод участі в капіталі саме як методи складання консолідованої звітності.

Таким чином, у світовій практиці існують вузький та розширений підхід щодо розуміння групи підприємств, а отже, й об'єкту консолідованої фінансової звітності (див. рис. 1.1).

Особливістю консолідованої фінансової звітністю, що відрізняє її від зведеної, є виключення результатів внутрішньогрупових операцій. Так, як зазначає Г.В. Уманців, “більшість показників зведеної звітності — чисельність персоналу, обсягів реалізації, фонду оплати праці, затрат на виробництво, прибутків і збитків, основних та оборотних засобів отримували простим додаванням показників індивідуальних звітів підприємств” [108, с. 152]. Про те, що зведена звітність є механічним додаванням сум (агрегуванням) показників зазначають також А.А. Матвеев і В.П. Суйц, В.В. Ковальов і Ю.В. Слепов [66, с. 10; 42, с. 370].



Рис. 1.1. Вузкий та розширений підходи до визначення складу консолідованої групи підприємств

Головною вимогою користувачів консолідованої фінансової звітності є наявність у звітності показників, які характеризують діяльність консолідованої групи як єдиної економічної одиниці. Їх при цьому не може задовольнити просте додавання (зведення) статей звітності підприємств, які входять до консолідованої групи, так як це призводить до перекрученого відображення показників діяльності групи в цілому. Власників цікавить, чи дійсно у них відбулися певні зміни капіталу. Серед причин, які призводять до недостовірного відображення при звичайному зведенні показників первинної фінансової звітності, можна назвати такі: по-перше, подвійне врахування засобів, внесених головним підприємством до статутних капіталів дочірніх підприємств; по-друге, завищення валюти балансу за рахунок включення до балансу внутрішньогрупової заборгованості; по-третє, включення до фінансових результатів прибутку, отриманого від внутрішньогрупової реалізації, і т.д. Таким чином, власників не можуть задовольнити показники зведеної фінансової звітності. Тому при консолідації на відміну від звичайного зведення ставиться завдання виключити вплив вищеперерахованих факторів на показники діяльності загальні показники діяльності групи.

На рис. 1.2 схематично зображена консолідована група підприємств, що складається з материнського підприємства (М) та двох дочірніх підприємств (Д₁ та Д₂), 100 % статутного капіталу яких належить материнському підприємству. Між підприємствами групи відбувається дві господарські операції з продажу виробленої продукції, собівартість якої для материнського підприємства склала 2 у.о. (умовні одиниці). З даної схеми можна бачити, що внутрішньогрупова реалізація не змінює капіталу власників материнської компанії, прибуток внаслідок даних операцій відсутній. З їх точки зору група є єдиною економічною одиницею, а отже, внаслідок внутрішньогрупових

реалізацій відбувся тільки перерозподіл активів між підприємствами групи. При звичайному ж зведенні даних виник прибуток 3 у.о. (див. рис. 1.3).

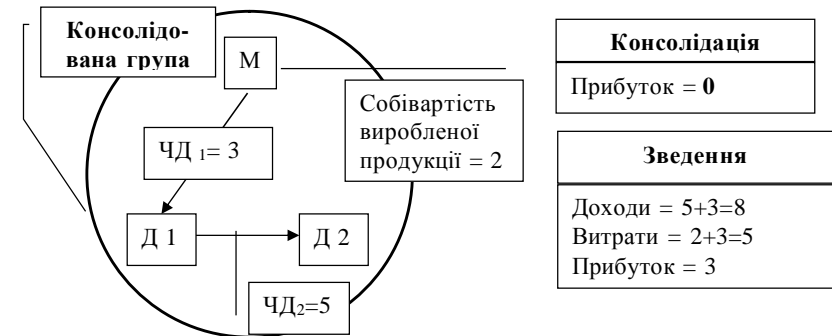


Рис. 1.2. Відображення результатів діяльності групи підприємств при зведенні та консолідації показників первинних звітів

Зважаючи на вищевикладене, консолідовану фінансову звітність слід розглядати як систему показників, що утворена внаслідок об'єднання з проведенням спеціальних коригувань показників первинної фінансової звітності учасників консолідованої групи та відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів консолідованої групи як єдиної економічної одиниці. При цьому консолідована група є окремою економічною одиницею, неюридичною особою, до складу якої входять материнське підприємство (з урахуванням філій, представництв, відділень на території України і за кордоном) та учасники групи (дочірні, асоційовані підприємства та спільно контрольовані господарські одиниці).

Отже, економічними передумовами складання консолідованої фінансової звітності є інтеграційні процеси в економіці та концепція збереження капіталу. Даний вид фінансової звітності є самостійним та відмінним від зведеної фінансової звітності. Розширений підхід до визначення складу консолідованої групи підприємств та визначення процесу консолідації як об'єднання при проведенні спеціальних коригувань, а не простого додавання показників звітів дозволяє більш глибоко розглянути сутність даного поняття.

1.2. Консолідована фінансова звітність як інформаційний ресурс

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Таким чином, метою складання фінансової звітності взагалі та консолідованої фінансової звітності зокрема, є її використання як інформаційного ресурсу при обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень.

Питання використання фінансової звітності у якості інформаційного забезпечення системи управління підприємства досліджували у своїх роботах з фінансового аналізу, фінансового менеджменту та управлінського обліку такі вчені, як Л. Бернстайн, З. Боді та Р. Мертон, М. Венді, В. Ковальов та ін. [3; 7; 16; 41; 42]. Проте питання практичного використання саме консолідованої фінансової звітності як частини інформаційного забезпечення при обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень у згаданих роботах систематично не досліджувалось. Виняток становить тільки робота М. Венді, де була приділена увага доцільності використання того чи іншого виду звітності (первинної чи консолідованої) для забезпечення потреб різних груп користувачів [16]. Вищезазначені дослідники, а також Р.Є. Грачова, В.С. Плотніков зосереджувались головним чином на методиці складання консолідованої звітності, а не на її використанні як інформаційного забезпечення при обґрунтуванні управлінських рішень [27; 88]. Крім того, не досліджувалося питання практичної доцільності підготовки консолідованої фінансової звітності, що є досить актуальним, тому що існують думки про недоцільність такої звітності. Так, Р.Є. Грачова зазначає, що “у консолідованих звітах, на думку автора, практичного значення не більше, ніж якби всі державні підприємства однієї країни раптом вирішили скласти “консолідований звіт групи”, в якому ... визнавалися б тільки результати зовнішніх (експортно-імпортних) операцій, адже власник один – держава. ... автор бере на себе сміливість заявити, що всі спроби фахівців розробити будь-які конкретні алгоритми складання консолідованої звітності, крім загальних рекомендацій, є не більш ніж вправами в логіці, корисними лише самим розробникам” [27, с. 199].

Отже, необхідно визначити значення консолідованої фінансової звітності як інформаційного ресурсу в системі управління, тобто визначити її роль та місце при обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень; з'ясувати доцільність складання консолідованої фінансової звітності; причини, що обумовлюють труднощі її складання та практичного використання та шляхи їх подолання.

Управлінське рішення за визначенням В.М. Колпакова є “центральною ланкою управлінського циклу, продукт аналізу, прогнозування, обґрунтування, оптимізації та вибору альтернативи, що виконані на основі обробки інформації особою, яка приймає рішення [43, с. 15]. З наведеної нижче класифікації етапів (фаз) процесу управління (рис. 1.3) можна зробити висновок, що фінансова звітність взагалі та консолідована зокрема, є одним з основних елементів інформаційного забезпечення таких етапів процесу прийняття управлінських рішень як аналіз, прогнозування, планування та контроль.

Саме для здійснення аналізу, планування та прогнозування, контролю з метою підготовки відповідних управлінських рішень здійснюється безперервний та цілеспрямований добір необхідних інформаційних показників (рис. 1.5). Розуміння ролі та місця бухгалтерської фінансової звітності в даній системі сприяє ефективній її реалізації, а також визначенню структури і змісту звітних форм. З огляду на це, заслуговують на увагу дослідження

пов'язані з інформаційною базою управління в цілому та фінансового менеджменту зокрема.

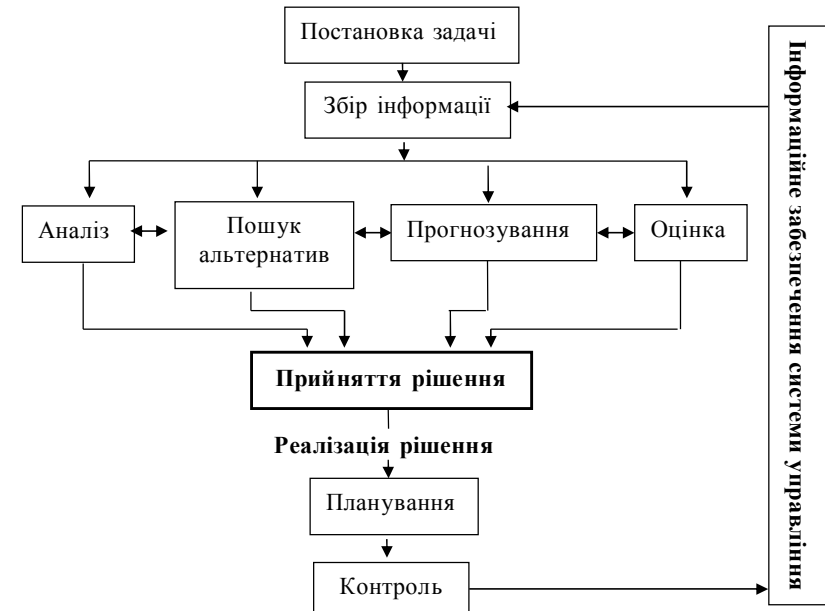


Рис. 1.3. Класифікація етапів (фаз) процесу управління

Так, В.В. Ковальов пропонує виділяти п'ять блоків, які складають інформаційну базу фінансового менеджменту, а саме: інформація регулятивно-правового характеру; фінансові відомості нормативно-довідкового характеру; бухгалтерська звітність; статистичні дані фінансового характеру; несистемні дані [41, с.123]. Г.Б. Поляк усю сукупність показників, що входять до інформаційної бази фінансового менеджменту ділить на чотири групи: показники, що характеризують загальноекономічний розвиток країни; показники, які характеризують галузеву належність підприємства; показники, які характеризують кон'юнктуру фінансового ринку; показники, які формуються з внутрішніх джерел інформації підприємства за даними управлінського та фінансового обліку [109, с. 34-36]. О.М. Коробко виділяє інформацію, що характеризує зовнішнє середовище (статистичні дані фінансового характеру, фінансова інформація довідкового характеру, фінансова інформація регулюючо-інструктивного характеру) та внутрішнє середовище (бухгалтерська фінансова звітність, внутрішня бухгалтерська звітність, фінансова інформація нормативно-планового характеру) [44, с. 15].

Зважаючи на вищевикладене, місце консолідованої фінансової звітності у інформаційному забезпеченні системи управління материнського підприємства можна визначити як систему додаткових показників, що характеризує внутрішнє середовище консолідованої групи (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Місце консолідованої фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення управління материнського підприємства

Розглядаючи роль консолідованої фінансової звітності при розробці управлінських рішень, слід виходити з того, що вона виконує всі ті ж функції, що належать і звичайній фінансовій звітності (надання власникам та кредиторам фірм інформації про поточний фінансовий стан підприємств та про ефективність їх діяльності за минулий період; надання власникам можливості планувати основні показники діяльності підприємств).

Роль консолідованої фінансової звітності при реалізації таких функцій буде визначатися потребами конкретного користувача, а також методом консолідації фінансової звітності. При цьому різні групи користувачів зацікавлені в різній інформації, адже власники більше зацікавлені у фінансових

результатах та фінансовій стійкості, інвестори та кредитори – в кредитоспроможності, керівники – в усіх сторонах діяльності підприємства.

Застосування різних методів консолідації по різному впливає на фінансові показники ліквідності та платоспроможності, в яких зацікавлені кредитори, а також по-різному впливає на показники приросту капіталу, фінансовий результат, в яких в першу чергу зацікавлені інвестори та керівники материнського підприємства. Саме така ситуація й визначає необхідність при обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень окрім консолідованої, також первинної фінансової звітності підприємств групи.

Зважаючи на вищевикладене, особливими функціями консолідованої фінансової звітності є такі:

- функція об'єднання, що полягає у відображенні консолідованої групи як єдиної економічної одиниці, єдиного умовного підприємства;
- функція доповнення, що полягає у доповненні даних первинної звітності, так як консолідована фінансова звітність без первинної не може задовольнити всіх вимог користувачів.

Функція доповнення обумовлена тим, що консолідована звітність не відображає окремо результатів діяльності залежних підприємств, вони наводяться узагальнено. Як наслідок, прибутковість одного підприємства групи може завуалювати збитковість інших підприємств групи. Інформація про діяльність кожного підприємства групи окремо залишається суттєвою для користувачів консолідованої фінансової звітності. Важливим при цьому стає обов'язкове використання не тільки первинних фінансових звітів підприємств групи, але й складання звітності за сегментами як додатку до приміток до консолідованої фінансової звітності. До того ж, як уже зазначалось, функція доповнення пов'язана з тим, що різні методи консолідації (а також застосування різних стандартів обліку) можуть мати наслідком різний рівень показників ліквідності та платоспроможності материнського підприємства, різне значення фінансового результату, рентабельності тощо.

Дослідники вважають, що зовнішніх користувачів більше цікавить фінансова звітність окремих підприємств групи. Зокрема Р.Є. Грачова слушно зазначає, що досить мало знайдеться інвесторів, які вкладають кошти в усі підприємства групи одразу, а отже, "кожному з них, як правило, цікаві показники звітності лише того підприємства, в яке вкладені саме його кошти" [27, с. 199]. З такою думкою важко не погодитись, тому що потенційним кредиторам, інвесторам та споживачам необхідна фінансова звітність конкретного підприємства, а не узагальнені дані по групі, адже міцне фінансове становище групи в цілому ще не означає того, що група надасть фінансову підтримку чи буде відповідати за зобов'язаннями одного з підприємств, яке опинилось у кризовому фінансовому стані.

Проте слід також врахувати і протилежну думку Л. Бернстайна про відносність значення аналізу фінансової звітності у ситуації, коли користувач орієнтується "на більш важливі фактори, ніж аналіз фінансової звітності боржника" [3, с. 31]. Таким фактором зокрема і може виступати міцне фінансове становище групи та певні додаткові гарантії, які надає материнське підп-

риємство групи потенційному інвестору чи кредитору. До того ж, у ситуації, коли об'єктом інтересу інвестора чи кредитора є материнське (головне) підприємство (придбання контрольного пакету акцій, надання позики тощо) чи група в цілому, тільки дані консолідованої звітності можуть надати уявлення про реальну вартість чистих активів даного підприємства та його реальне фінансовий стан та фінансові результати.

Ще одним з зовнішніх користувачів фінансової звітності є державні органи. Фінансова звітність в Україні подається органам державної статистики та виступає інформаційним забезпеченням системи національних рахунків. Проте нормативні документи не містять вимоги щодо подання консолідованої фінансової звітності органам державної статистики. Таким чином, консолідована фінансова звітність, складена у відповідності з П(С)БО 20, в Україні в обов'язковому порядку подається тільки власникам материнського підприємства. Слід зазначити, що у деяких країнах (Росія, Франція, США) така фінансова звітність подається також податковим органам. У Франції та США консолідована фінансова звітність є основою для визначення консолідованого податку на прибуток групи. Проте в Україні діючий порядок оподаткування не передбачає використання даних консолідованої фінансової звітності. Консолідований податок на прибуток може сплачуватися тільки підприємствами, які мають філії та інші відокремлені підрозділи. Даний порядок не поширюється на групу, у складі материнського підприємства та його дочірніх підприємств. Отже, можна зробити висновок, що консолідована фінансова звітність, складена у відповідності з П(С)БО 20 (метод повної консолідації – див. розділ 1.3. монографії), на сьогоднішній день для більшості зовнішніх користувачів не відіграє важливу роль при прийнятті управлінських рішень. Найбільшу потребу в ній мають інвестори, кредитори та керівництво материнського підприємства.

До числа питань, джерелом інформації для вирішення яких при управлінні групою виступає консолідована фінансова звітність, можна віднести такі:

- оцінка фінансового стану та результатів діяльності групи як єдиної економічної одиниці, що завдяки виключенню результатів внутрішньогрупових операцій дає змогу мати реальне уявлення про ефективність господарської діяльності за звітний період та стан майна групи підприємств в цілому; також аналіз впливу на загальний результат результатів діяльності кожного підприємства групи окремо. Як наслідок, це дозволяє провести рейтингову оцінку підприємств групи та оцінити ефективність її організаційної структури;

- оцінка ефективності майбутніх та здійснених інвестицій. Порівняння консолідованої фінансової звітності, що складена без урахування показників нового учасника групи та консолідованої фінансової звітності, складеної з урахуванням таких показників, дає змогу оцінити ефективність та доцільність проведеного злиття чи поглинання. Складання прогнозованої консолідованої фінансової звітності дає можливість оцінити ефективність запланованого придбання певного підприємства;

- визначення дивідендної політики материнського підприємства. Тільки консолідована фінансова звітність може надати достовірну інформацію про величину чистого та нерозподіленого прибутку материнського підприємства, його резервний капітал з урахуванням часток в капіталі залежних підприємств. Це дає акціонерам інформацію про величину максимально можливих дивідендів;

- визначення трансфертних цін. В залежності від діючої у материнського підприємства методики трансфертного ціноутворення може виникати потреба в консолідованих звітних даних;

- створення бюджетів консолідованої групи, тобто консолідована фінансова звітність є інформаційним ресурсом при прогнозуванні та плануванні діяльності групи в цілому;

- контроль за виконанням фінансових планів консолідованої групи чи материнського підприємства, потреба у якому виникає при складанні консолідованих бюджетів групи.

Підводячи підсумок, слід зазначити, що з позицією Р.Є. Грачової щодо недоцільності складання консолідованої фінансової звітності можна погодитись лише за певних обставин. Так, дійсно, інформація консолідованої фінансової звітності на даний час на деяких підприємствах, які за законом повинні складати таку звітність, практично не використовується в управлінні групою. Більше того, багато керівників підприємств та головних бухгалтерів в Україні не розуміють взагалі необхідності складання такої звітності через трудомісткість та високу вартість даної процедури (необхідність впровадження додаткової звітності для учасників групи, сплата супутніх аудиторських послуг або оплата підготовки власних фахівців). Проте вищезазначена ситуація пов'язана з тим, що та техніка консолідації, яка використовується, не дозволяє вільно використовувати отриману інформацію, тому що вона є несвоєчасною, а то й недостовірною. Таким чином, виникає проблема невідповідності витрат, пов'язаних з формуванням консолідованої фінансової звітності, та тих переваг, які забезпечує дана звітність. Отже, потреби користувачів можуть бути задоволені тільки шляхом застосування сучасних інформаційних технологій, які дозволяють виключити вплив внутрішньогрупових операцій. За цієї умови консолідована фінансова звітність може бути швидко складена на той момент, коли вона дійсно є необхідною для прийняття управлінських рішень як стратегічних, так і оперативних, виконати притаманні їй функції об'єднання та доповнення.

1.3. Основні підходи та методи складання консолідованої фінансової звітності

На даний час актуальним стає вивчення міжнародного досвіду складання консолідованої фінансової звітності, основних підходів та методів, що використовувались та використовуються при її складанні. Це пов'язано як з

процесами глобалізації економіки та гармонізації стандартів бухгалтерського обліку.

Зародження основних підходів та методів, що використовуються при складанні консолідованої фінансової звітності відбулося в 1901-1973 рр. Значний вплив на її розвиток здійснили Велика Британія та США. Тісний взаємозв'язок облікових стандартів даних країн, а в подальшому і вплив стандартів Великої Британії на МСФЗ та національні облікові стандарти країн Європи через прийняті Директиви ЄС простежується на всіх етапах розвитку консолідованої фінансової звітності. Як уже згадувалося, вперше консолідована фінансова звітність з'явилася в США в 1901 р., проте складена вона була представником британської аудиторської фірми "Price Waterhouse" А. Дікінсоном. Уже в 1910 р. Велика Британія стає першою європейською країною, в якій починає складатися консолідована фінансова звітність. У 1948 р. також вперше в Європі з'являється вимога обов'язкового її складання в британському законодавстві. Пізніше аналогічні вимоги з'явилися в законодавстві інших європейських країн.

Даний етап характеризувався появою основних підходів щодо складання консолідованої фінансової звітності. До них належать:

- 1) підхід з точки зору материнської компанії (parent company theory – *англ.*); він же – теорія власності (property theory – *англ.*), теорія інтересів (Interessen theorie – *нім.*);
- 2) підхід з точки зору економічної одиниці (entity theory – *англ.*); він же – теорія єдності (Einheits theorie – *нім.*).

Підхід з точки зору материнської компанії ґрунтується на припущенні, що консолідована звітність є розширеним варіантом фінансової звітності материнської компанії та повинна бути підготовлена в інтересах її власників. Основоположниками даного підходу є Ф. Бімс та П. Пактер. Консолідована інформація вважається доповненням до інформації, що розкривається у фінансовій звітності материнської компанії. Звітність у рамках такого підходу складається для вигід власників материнської компанії та не очікується, що власники частки меншості можуть бути зацікавлені у консолідованій фінансовій звітності. З точки зору власників материнської компанії частка меншості розглядається як зобов'язання, а прибуток меншості як витрата. При застосуванні даного підходу вважається, що частка меншості не є частиною консолідованого власного капіталу, тому що інвестори меншості не мають права власності в капіталі материнської компанії. Частка меншості в консолідованому балансі відображається у складі зобов'язань або як окрема стаття, що наводиться між власним капіталом та зобов'язаннями.

При застосуванні концепції материнської компанії (parent company concept) застосовується подвійний підхід щодо оцінки часток більшості та часток меншості в чистих активах дочірньої компанії. Він передбачає, що частка більшості оцінюється за справедливою вартістю, а частка меншості – за балансовою вартістю. Власний капітал консолідованої економічної одиниці дорівнює власному капіталу материнської компанії, так як частка меншості відображається в консолідованому балансі поза складом власного капіталу.

Таблиця 1.1

Порівняння основних підходів щодо складання консолідованої фінансової звітності

Підхід з токи зору материнської компанії (теорія інтересів)		Підхід з точки зору економічної одиниці (теорія єдності)
Концепція материнської компанії	Концепція пропорційної консолідації	
<i>Активи</i>		
Оцінка ідентифікованих активів в консолідованому звіті		
Частка МП, оцінена за справедливою вартістю + ЧМ, оцінена за балансовою вартістю	Тільки частка МП у справедливій вартості активів ДП	Усі активи підприємств, що консолідується оцінюються за справедливою вартістю
Оцінка гудвілу		
Тільки "куплений гудвіл" (<i>purchased good-will</i>), що дорівнює собівартості інвестиції МП за вирахуванням справедливої вартості придбаної частки чистих активів	Тільки "куплений гудвіл" (<i>purchased good-will</i>), що дорівнює собівартості інвестиції МП за вирахуванням справедливої вартості придбаної частки чистих активів	Два варіанти: куплений гудвіл або повний гудвіл (<i>full goodwill</i>). Останній дорівнює ціні, яку б сплатило МП за 100% активів (визначається шляхом ділення ціни придбання на значення частки в капіталі), за вирахуванням справедливої вартості усіх чистих активів.
<i>Пасиви</i>		
Зобов'язання		
Частка МП, оцінена за справедливою вартістю + ЧМ, оцінена за балансовою вартістю	Тільки частка МП у справедливій вартості активів ДП	Усі зобов'язання оцінюються за справедливою вартістю
Частка меншості в чистих активах		
Наводиться між зобов'язаннями та власним капіталом	Повністю виключається з балансу	Включається до власного капіталу консолідованого балансу
<i>Пасиви</i>		
Власний капітал		
Наводяться тільки права власності акціонерів (власників) МП	Наводяться тільки права власності акціонерів (власників) МП	Включається капітал акціонерів (власників) МП та частка меншості в ДП
<i>Звіт про прибутки та збитки</i>		
Наводиться сума чистого прибутку всієї консолідованої групи, від якої віднімається частка, яка належить меншості. Консолідований чистий прибуток у результаті не містить ЧМ.	ЧМ в доходах та витратах взагалі відсутня, а отже відсутня і в чистому прибутку.	Консолідований чистий прибуток поділяється на дві частини: ЧМ та частку більшості (материнської компанії).

*складено автором за матеріалами [121; 131].

Консолідований чистий прибуток є надходженнями, які отримали власники материнської компанії від вкладеного в материнську компанію капіталу, та дорівнює чистому прибутку консолідованої групи за вирахуванням чистого прибутку, який припадає на частку меншості.

При застосування концепції пропорційної консолідації (proportionate consolidation concept) в консолідовану фінансову звітність на відміну від концепції материнської компанії включається тільки частка більшості, тобто частка материнської компанії в чистих активах підприємств, що консолідується. Частка меншості за концепцією пропорційної консолідації виключається повністю, виходячи з припущення, що власники материнської компанії вважається не мають ніяких вигід від тих активів, від яких мають вигоди власники частки меншості.

Згідно підходу з точки зору економічної одиниці консолідована група підприємств вважається єдиною економічною одиницею для цілей фінансової звітності. Надається особливе значення контролю єдиним менеджментом групи окремих юридичних осіб, що є учасниками групи. Припускається, що материнська компанія може отримувати вигоди в цілому від усіх активів консолідованої групи, тому частка меншості розглядається як частина власного капіталу. Виходячи з рівноправності часток більшості та меншості, до їх оцінки застосовуються однакові підходи.

Слід зазначити, що названі підходи в чистому вигляді (табл. 1.1) на даний час практично не застосовуються, окрім концепції пропорційної консолідації. На практиці існує їх поєднання. Можна говорити тільки про домінування того чи іншого підходу щодо складання консолідованої фінансової звітності в облікових стандартах. В МСФЗ на сучасному етапі домінує теорія єдності, в той час як в П(С)БО зустрічаються елементи підходу з точки зору материнської компанії. Таким чином, гармонізувати вітчизняні стандарти необхідно в рамках підходу з точки зору економічної одиниці (теорії єдності), тобто частку меншості в консолідованому балансі наводити у складі власного капіталу, а в консолідованому звіті про фінансові результати – у складі чистого прибутку.

Слід звернути увагу на різні варіанти оцінки гудвілу при застосуванні різних підходів щодо консолідації (табл. 1.1). Так, теорія єдності допускає визначення так званого повного гудвілу (full goodwill), що дорівнює різниці між ціною придбання та справедливою вартістю всіх чистих активів (а не справедливої вартості придбаної частки у чистих активах, як у теорії інтересів). Даний підхід до оцінки гудвілу ще раз ілюструє те, що при підході з точки зору економічної одиниці вважається, що материнське підприємство контролює практично всі активи своїх дочірніх підприємств, а не лише свою частку (частку більшості). Проте слід зазначити, що розрахунок повного гудвілу не використовується в МСФЗ.

На основі вищезазначених двох основних підходів (теорії єдності та теорії інтересів) виникли методи консолідації. Питання застосування різних методів складання консолідованої фінансової звітності висвітлювали в своїх роботах Д. Александер, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, В.С. Плотніков та В.В.

Шестакова, С.І. Пучкова, Г.В. Уманців, Ю.В. Слепов [1; 21; 49; 88; 104]. В основному дані дослідники зосереджувалися на питаннях практичного застосування методів консолідації, що використовуються МСФЗ та П(С)БО (С.Ф. Голов, Ю.В. Слепов, В.С. Плотніков), порівнянні таких методів як метод придбання та метод злиття (С.І. Пучкова та Г.В. Уманців). Тільки Д. Александер порівняв методи консолідації у розрізі теорії інтересів та теорії єдності [1, с. 625-703]. Проте в роботі Д. Александера охоплені не всі існуючі методи консолідації, мало уваги надано еволюції даних методів, питанням причин обрання того чи іншого методу як базового в МСФЗ та подальшим напрямкам розвитку даних методів. Тому доцільним є розширення та більш глибоке теоретичне узагальнення результатів дослідження Д. Александера.

До підходу з позиції материнського підприємства логічно віднести такі методи: методи придбання (базовий метод та метод розширення материнського підприємства), метод пропорційної консолідації (див. рис. 1.5).

У рамках підходу з позиції єдиної економічної одиниці логічно віднести такі методи: метод господарської відокремленості, метод повної господарської відокремленості, метод об'єднання інтересів, метод нової господарської одиниці. Методи участі в капіталі (метод дольової участі в капіталі та метод повної участі в капіталі) слід віднести до підходу з точки зору материнського підприємства, так як вони повністю виключають частку меншості і на практиці є конкуруючими з методом пропорційної консолідації.

Головна відмінність між даними методами визначається за такими порівняльними критеріями: спосіб консолідації (постатейна чи в один рядок), спосіб оцінки частки меншості, спосіб оцінки частки більшості, спосіб визначення величини гудвілу, спосіб відображення частки меншості в балансі та звіті про фінансові результати. Результати проведеного порівняння методів консолідації та формалізований алгоритм кожного методу розміщено в табл. А.1 додатку А.

З табл. А.1 додатку А можна бачити, що при застосуванні методів участі в капіталі консолідація відбувається в один рядок. При застосуванні методів пропорційної консолідації та методів участі в капіталі з обліку вилучається та частина активів, яка припадає на частку меншості, в той час як усі інші методи допускають, що група може не володіти усіма активами дочірнього підприємства, але контролювати дані активи, а отже, їх слід відображати в консолідованій фінансовій звітності. Оцінка величини гудвілу відрізняється тільки при застосуванні методу повної господарської відокремленості, коли в нього включається частина гудвілу, яку можна розглядати як гудвіл меншості (тобто, гудвіл, що належить іншим, окрім материнського підприємства, акціонерам (власникам)). Даний підхід до визначення гудвілу і є тим “повним гудвілом (full goodwill)”, про який уже згадувалось при розгляді підходів щодо консолідації фінансової звітності (табл. 1.1). Частка меншості визначається або на основі балансової вартості чистих активів, що не включає гудвіл (метод придбання базовий), або на основі справедливої вартості чистих активів, включаючи так званий гудвіл меншості (метод повної господарської відокремленості).

кремленості), або на основі справедливої вартості чистих активів, не включаючи гудвіл (метод розширення материнського підприємства).

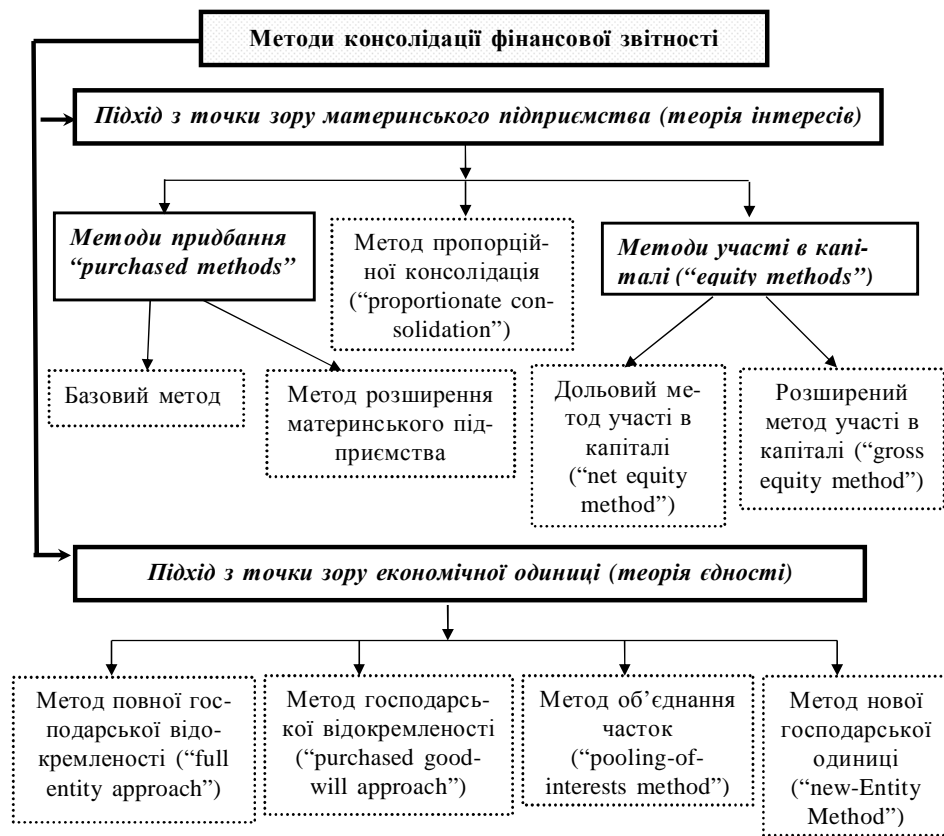


Рис. 1.5. Класифікація існуючих у світовій практиці методів консолідації фінансової звітності

Таким чином, метод консолідації можна визначити як спосіб, у який відбувається об'єднання показників первинних фінансових звітів підприємств. Він визначається кількістю статей балансу, що беруть участь в об'єднанні даних (одностатейне чи постатейне об'єднання), набором процедур консолідації, та відображенням чи невідображенням частки меншості у фінансовій звітності (більш детально процедури консолідації, що поділяються на процедури виключення та процедури оцінки розглянуто в розділі 2.1 монографії).

Як уже було зазначено, при складанні консолідованого балансу використовуються методи, які наведено в табл. А.1 додатку А. При складанні ж консолідованого звіту про фінансові результати нема потреби розрізняти декілька методів повної консолідації. Методика складання консолідованого звіту про фінансові результати практично однакова для всіх методів повної кон-

солідації. Відрізняється тільки методика складання звіту про фінансові результати при пропорційній консолідації (до консолідованого звіту включається тільки частина доходів та витрат, що відповідає частці в капіталі в залежному підприємстві, на відміну від методів повної консолідації, при застосуванні яких до звіту такі доходи та витрати включаються у повній сумі), повного методу участі в капіталі (до консолідованого звіту включається тільки частина доходів та витрат, що відповідає частці участі в капіталі залежного підприємства, як і при методі пропорційної консолідації, але вони наводяться в агрегованому вигляді (загальною сумою, а не постатейно)), дольового методу участі в капіталі (до консолідованого звіту як дохід (витрата) включається тільки загальний результат діяльності залежного підприємства (прибуток (збиток))).

Слід зазначити, що недоцільним є окремий розгляд питання складання консолідованих звітів про власний капітал та про рух грошових коштів. Це пов'язане з тим, що нема необхідності в особливій методиці складання згаданих звітів. При застосуванні методів повної консолідації звіт про власний капітал, складений з дотриманням вимог П(С)БО, практично нічим не відрізняється від звіту про власний капітал материнського підприємства, окрім наявності частки меншості. Це пов'язане з тим, що в Україні фінансова звітність, складена за методом участі в капіталі, розглядається як первинна. Метод участі в капіталі як метод обліку фінансових інвестицій передбачає відображення у фінансовій звітності інвестора змін у капіталі, викликаних зміною додаткового капіталу залежного підприємства, його прибутком (збитком). Дані зміни у відповідності з вимогами П(С)БО 12 відображаються на рахунках додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку (збитку) та фінансових інвестицій. До того ж частка меншості згідно П(С)БО 20 не входить до власного капіталу, що відповідає підходу з точки зору материнського підприємства.

Що ж до консолідованого звіту про рух грошових коштів, то для складання його першого розділу цілком достатньо даних консолідованих звітів про фінансові результати, про власний капітал та консолідованого балансу. Це обумовлено непрямим методом складання даного розділу звіту про рух грошових коштів в Україні. Таким чином, практично нема необхідності у створенні окремої методики складання консолідованого звіту про рух грошових коштів. Детально методика складання консолідованого звіту про рух грошових коштів розглянута В.М. Костюченко [54; 49, с. 234-241].

Не потребує особливих методів складання і додаток до приміток фінансової звітності форма № 6 "Інформація за сегментами". Так, П(С)БО 29 передбачає, що сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (консолідованої фінансової звітності). Проте, аналізуючи ту інформацію, яка повинна бути розкрита в даній формі (зокрема "доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям"), можна дійти висновку про відсутність необхідності проведення якогось окремого виключення результатів внутрішньогрупових операцій при складанні даної форми звітності, тому що сама форма даного звіту

передбачає розмежування доходів та витрат на ті, які пов'язані з внутрішніми та зовнішніми контрагентами по відношенню до групи контрагентами. Єдиним проблемним питанням при цьому є спосіб отримання від учасників консолідованої групи інформації про такі доходи та витрати. Однак, дане питання є частиною загального питання інформаційного забезпечення процедур виключення результатів внутрішньогрупових операцій при складанні консолідованого балансу та звіту про фінансові результати (див. розділи 2.1 та 2.2 монографії).

Частина вищерозглянутих методів консолідації на сьогоднішній день використовуються (чи певний час використовувалися) в МСФЗ, ЗПБО США, стандартах Великобританії, П(С)БО України. До найпоширеніших у світовій практиці належать такі методи: метод придбання, метод об'єднання часток, метод пропорційної консолідації та метод дольової участі в капіталі. Саме вони на сьогоднішній день використовуються в МСФЗ та П(С)БО (див. рис. 1.6).

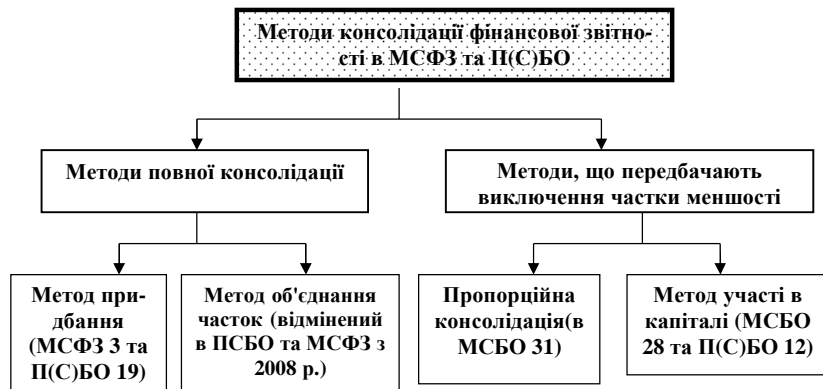


Рис. 1.6. Методи консолідації згідно МСФЗ та П(С)БО

На рис. 1.6 класифікація методів наведена в залежності від наявності частки меншості в консолідованій звітності. Провести класифікацію даних методів в залежності від належності до одного з двох підходів (теорія інтересів чи теорії єдності) не видається можливим, тому що у сьогоднішній редакції МСФЗ дані підходи тісно інтегровані і в чистому вигляді теорія інтересів знаходить прояв тільки в методах пропорційної консолідації та методі участі в капіталі, які розглядаються в розділі 3 монографії.

Найбільших дискусій при розробці МСФЗ зазнали метод придбання та метод об'єднання часток. В редакції МСФЗ 2005 р. метод придбання зазнав суттєвих змін, а метод об'єднання часток взагалі був відмінений. У колишній редакції МСБО 22 “Об'єднання підприємств” як базовий було визнано метод придбання, який відповідає теорії інтересів. Проте після перегляду МСБО 22 та прийняття МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” був дозволений тільки колишній альтернативний підхід, що відповідає теорії єдності. До того ж закріпилась вимога при застосуванні методу придбання наводити частку меншості у складі власного капіталу, а прибутки, що припадають на частку меншості ро-

зкривати у консолідованому звіті про прибутки та збитки як частину прибутку групи, а не як витрати, що є явним зближенням з теорією єдності. Уже в 2008 р. в П(С)БО 19 були внесені зміни, які гармонізували його з МСФЗ 3.

Отже, на сьогоднішній день в МСФЗ залишилось тільки три методи консолідації: метод придбання (точніше – його різновид метод розширення материнського підприємства), метод пропорційної консолідації та метод участі в капіталі (точніше – метод дольової участі в капіталі (див. рис. 1.6)). В Україні метод пропорційної консолідації на сьогоднішній день не використовується. Міжнародний досвід стандартизації та гармонізації фінансової звітності свідчить про інтеграцію теорією інтересів та теорії єдності з домінуванням останньої, недоцільність використання методу об'єднання часток.

Таким чином, розглянутий досвід може бути корисним при розробці та удосконаленні національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні. Проведене дослідження доводить той факт, що враховуючи досвід зарубіжних країн з використання методів об'єднання часток та методу придбання, а також з метою гармонізації П(С)БО з вимогами МСФЗ слід позитивно оцінити перегляд П(С)БО 19 в 2008 р., де оцінка частки меншості була приведена у відповідність з підходом з точки зору економічної одиниці (теорією єдності). Проте необхідно внести відповідні зміни в П(С)БО 20 щодо відображення частки меншості у консолідованому балансі та консолідованому звіті про фінансові результати. Необхідно відображати частку меншості у складі власного капіталу (а не окремо від зобов'язань та власного капіталу як вимагає стандарт) та як частину чистого прибутку (а не від'ємною величиною як пропонується в стандарті).

1.4. Актуальні питання гармонізації консолідованої фінансової звітності

З посиленням міжнародних зв'язків гармонізація систем бухгалтерського обліку є однією з найбільш актуальних проблем сучасної економіки. Закон України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” № 1629-IV від 18 березня 2004 р. визначає бухгалтерський облік компаній однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України. Враховуючи даний документ, а також положення Регламенту ЄС № 1606/2002, про який згадувалося у розділі 1.3 монографії, проводити гармонізацію складання консолідованої фінансової звітності необхідно з МСФЗ та Четвертою й Сьомою Директивами ЄС.

При гармонізації положень П(С)БО 19 та П(С)БО 20 необхідно враховувати, що між вимогами Сьомої Директиви та МСФЗ існують певні розбіжності. Враховуючи той факт, що основою для гармонізації в країнах ЄС на сучасному етапі є МСФЗ, пріоритетними мають бути саме положення МСФЗ, а не Сьомої Директиви. З Сьомої Директиви ЄС за основу гармонізації можуть бути взяті тільки ті положення, що не містяться в МСФЗ та доповнюють їх. До них можна віднести положення ст. 33 Сьомої Директиви, що вимагає

частину прибутку або збитків асоційованих підприємств, які відносяться до відсотку участі, відображати в консолідованому звіті про прибуток і збиток окремою статтею із відповідним заголовком. МСБО 28 такої вимоги не містить, але й не заперечує даний підхід. Проте вітчизняні П(С)БО вимагають розміщення такої інформації в примітках до фінансової звітності.

До основних МСФЗ, які врегульовують питання складання консолідованої фінансової звітності, належать МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”, МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, МСБО 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти”, МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства”, МСБО 31 “Частки в спільних підприємствах”. Порівняння вимог даних стандартів та вітчизняних П(С)БО наведено в додатку В монографії. Виходячи з даного порівняння, можна виділити напрями гармонізації складання консолідованої фінансової звітності в Україні, які наведені на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Основні напрями гармонізації складання консолідованої фінансової звітності

До основних понять, які утворюють категоріально-понятійний апарат, пов’язаний зі складанням консолідованої фінансової звітності належать: материнське підприємство, дочірнє підприємство, асоційоване підприємство, спільне підприємство, контроль, спільний контроль, суттєвий вплив, гудвіл. Визначення материнського підприємства, дочірнього підприємства, асоційо-

ваного підприємства, що даються в П(С)БО та МСФЗ в цілому відповідають. Проте найбільш суттєвими розбіжностями між МСФЗ та П(С)БО у даному питанні є визначення спільного підприємства, спільного контролю та спільної діяльності. Також доцільно було б навести критерії визнання контролю в П(С)БО 19.

Слід зазначити, що питання точного визначення понять спільного контролю та спільного підприємства стосується не тільки проблеми гармонізації вітчизняних стандартів з вимогами МСФЗ та Директив ЄС. Справа в тому, що поняття спільного підприємства спільного контролю, які містяться в П(С)БО 12, не дозволяють ідентифікувати, які ж саме підприємства для цілей стандарту слід вважати спільними.

Очевидно, що розуміння спільного підприємства в П(С)БО 12 не співпадає зі значення цього поняття в інших документах України, зокрема з Класифікацією організаційно-правових форм господарювання, затвердженою Наказом Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97, та Законом України „Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ. Останній визначає спільні підприємства як підприємства, які базуються на спільному капіталі суб’єктів господарської діяльності України та іноземних суб’єктів господарської діяльності, на спільному управлінні та на спільному розподілі результатів та ризиків. Проте в П(С)БО 12 спільне підприємство розглядається як спільна діяльність зі створенням юридичної особи, тобто господарська діяльність, яка є об’єктом спільного контролю. У визначенні, що дається в П(С)БО про обов’язкову наявність іноземного суб’єкта не згадується.

Ускладнює застосування на практиці П(С)БО 12 і те, що глава 77 Цивільного кодексу України, яка врегульовує відносини сторін при здійсненні спільної діяльності, не передбачає такого поняття як спільна діяльність зі створенням юридичної особи. Існує тільки спільна діяльність без створення юридичної особи. Так, у відповідності зі ст. 1130 Цивільного кодексу за договором про спільну діяльність сторони (учасники) зобов’язуються спільно діяти без створення юридичної особи для досягнення певної мети, що не суперечить законові.

Саме гармонізація вимог П(С)БО 12 з МСБО 31 могла б розв’язати вищезазначену проблему. Так, МСБО 31 при визначенні спільного контролю (joint control) як обов’язкових умов його наявності називає: існування угоди про розподіл контролю; існування необхідності одностайної згоди сторін угоди при прийнятті стратегічних фінансових та операційних рішень, що пов’язані з діяльністю. При цьому спільно контрольований суб’єкт господарювання (jointly controlled entity) визначається як “спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб’єкта господарювання, у якому кожен контрольний учасник має свою частку” [69].

Як бачимо з наведених визначень, МСФЗ, по-перше, ніде не вимагають, щоб одним з учасників спільного підприємства обов’язково був іноземний суб’єкт. По-друге, умова одностайності прийняття рішень дійсно дає можливість ідентифікувати спільне підприємство. Проте тут знову ж таки

слід звернути увагу на те, що українське законодавство не містить таких понять, як контрактна угода між учасниками підприємства чи угода про розподіл спільного контролю. Проте в п. 10 МСБО 31 конкретизується, що "...іноді угоду вносять до статуту або до інших установчих документів спільного підприємства" [69]. Таким чином, в українському законодавстві вимогам МСБО 31 щодо змісту контрактної угоди відповідають установчі документи підприємства. Тобто, для акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю, товариств з додатковою відповідальністю та кооперативів таким документом буде статут, а для повних та командитних товариств – засновницький договір. Проте установчі документи мають усі юридичні особи України, а тому необхідною та єдиною умовою визнання підприємства спільним для цілей П(С)БО 12 та МСБО 31 в Україні є необхідність одностайної згоди учасників підприємства при прийнятті стратегічних фінансових та операційних рішень, пов'язаних з його діяльністю. Для впровадження вимог П(С)БО 12 існує необхідність дослідити умови, при яких необхідна одностайна згода сторін при прийнятті управлінських рішень.

Ситуація необхідності одностайності прийняття рішень може виникати за існування лише двох учасників, кожен з яких має рівну частку, тобто 50 % прав голосу. У такій ситуації жоден з учасників не може мати вирішальний вплив на фінансову та операційну політику підприємства, а отже, забезпечується спільний контроль. Більша кількість контролюючих учасників, що здійснюють спільний контроль, за умови відсутності обмежень щодо прав голосу, є неможливою, тому що при наявності 3-ох учасників з правом голосу, двоє учасників у разі об'єднання мають 2/3 голосів, що забезпечує їм вирішальний вплив на діяльність підприємства. Спільний контроль існуватиме також, коли, наприклад, одного з трьох учасників у контракті, про який іде мова в МСБО 31, позбавлено права голосу, а інші два мають рівні частки. Однак українське законодавство не передбачає можливості укладення угод, що обмежують право голосу певних учасників.

Враховуючи той факт, що чинне законодавство вимагає прийняття управлінських рішень в повних та командитних товариствах за одностайною згодою учасників, вони можуть розглядатися як спільні підприємства для цілей П(С)БО 12. Так, відповідно до ст. 68 Закону України "Про господарські товариства" ведення справ повного товариства здійснюється за загальною згодою всіх учасників. Ведення справ товариства може здійснюватися або всіма учасниками, або одним чи кількома з них, які виступають від імені товариства. В останньому випадку обсяг повноважень учасників визначається дорученням, яке повинно бути підписано рештою учасників товариства.

Вищенаведений порядок управління повними та командитними товариствами доцільно порівняти з вимогами пп. 11-12 МСБО 31: "Контрактна угода може визначати одного контролюючого учасника як керівника або менеджера спільного підприємства. Керівник не контролює спільне підприємство, але діє в межах фінансової та операційної політик, узгоджених контролюючими учасниками згідно з контрактною угодою і делегованих керівникові" [69]. Порівнюючи дані вимоги, можна зробити висновок, що порядок

управління спільним підприємством, який наведений в МСБО 31, в цілому відповідає порядку управління повними та командитними товариствами учасниками за дорученням. Враховуючи той факт, що обсяг повноважень керуючих учасників визначається в дорученні і за вимогою будь-якого іншого учасника (повного учасника для командитних товариств) таке доручення може бути анульоване, за жодним з таких керуючих учасників не може бути визнаний контроль у розумінні МСБО 31 та МСБО 27.

З метою вирішення проблеми визначення спільного підприємства можна запропонувати таке визначення спільного підприємства та спільного контролю:

спільне підприємство – це підприємство, яке є об'єктом спільного контролю його учасників;

спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності. Спільний контроль існує лише тоді, коли стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників). Для юридичної особи угодою про розподіл спільного контролю є установчі документи, для спільної діяльності без створення юридичної особи – договір про здійснення спільної діяльності. Фінансові та операційні рішення слід вважати стратегічними тоді, коли вони вимагають у відповідності з чинним законодавством більш ніж 50% прав голосу.

У відповідності з чинним законодавством більш ніж 50 % прав голосу потребують такі рішення: визначення основних напрямів діяльності; зміни до установчого документу, тобто до засновницького договору (меморандуму); затвердження річних звітів; розподіл прибутку чи збитків; прийняття рішення про вихід одного з учасників; рішення про ліквідацію.

Таким чином, на підставі аналізу норм Закону України "Про господарські товариства" та Цивільного кодексу України можна зробити висновок, що з точки зору П(С)БО 12 та МСБО 31 повні та командитні товариства в цілому відповідають поняттю спільного підприємства. Результати проведеного дослідження для наочності наведено у табл. 1.8.

Ще одним проблемним питанням, яке постає при організації обліку спільної діяльності та могло б бути вирішене в рамках питання узгодження категоріально-понятійного апарату при гармонізації складання консолідованої фінансової звітності, є організація бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи за договорами простого товариства. Проблема полягає в тому, що П(С)БО 12 недостатньо чітко врегулює питання організації обліку такої діяльності та складання фінансової звітності її учасників. При спробі застосувати до обліку договорів простого товариства МСБО 31 виникає проблема ідентифікації виду спільної діяльності. Так, згідно МСБО 31 спільна діяльність (joint venture) передбачає три можливі форми: спільно контрольовані операції (jointly controlled operations); спільно контрольовані активи (jointly controlled assets); спільно контрольовані суб'єкти господарювання (jointly controlled entities). Низка особливостей спільної діяльності за договором простого товариства дозволяє зробити висновок, що та-

ка діяльність є чимось більшим, ніж спільно контрольовані активи чи спільно контрольовані операції, через те, що вона має багато ознак притаманних окремим суб'єктам господарювання. Так, об'єднання учасників спільної діяльності за договором простого товариства в податковому законодавстві виступає своєрідною умовною особою, яка має свій рахунок у банку, свою печатку, є окремим платником ПДВ та податку на прибуток. На практиці поширеною є ситуація, коли спільна діяльність без створення юридичної особи у вигляді простого товариства виступає окремим контрагентом в угодах, тобто в господарських договорах однією зі сторін може бути спільна діяльність без створення юридичної особи за договором простого товариства, а іншою – контрагент. Таким чином, надання послуги може відбуватися не окремому учаснику спільної діяльності, а спільній діяльності (простому товариству) як окремій умовній особі.

Таблиця 1.8

Підприємства, які перебувають під спільним контролем	
Організаційно-правова форма господарювання	Умови наявності спільного контролю
ТОВ, товариства з додатковою відповідальністю, акціонерні товариства (серед учасників яких нема учасників з привілейованими акціями, позбавлених права голосу)	Наявність не більше 2-ох учасників з правом голосу. Кожен з таких учасників має 50 % голосів
Акціонерні товариства (серед учасників яких є учасники з привілейованими акціями)	Кількість учасників з правом голосу складає не більше двох і вони мають рівну кількість акцій
Повні та командитні товариства	Засновницький договір (меморандум) не передбачає прийняття рішень зі стратегічних питань простою більшістю голосів

Вищенаведене є підставою для питання, чи можливо спільну діяльність за договором простого товариства вважати спільно контрольованою одиницю (jointly controlled entity) та застосувати учасниками такої діяльності методи пропорційної консолідації чи метод участі в капіталі для складання фінансової звітності. Так, С. Голов з цього приводу зазначає, що “перші дві форми спільної діяльності (тобто спільно контрольовані операції та спільно контрольовані активи (уточнено автором. – В.О.)) не передбачають створення господарської одиниці особи, а наслідком третьої форми є заснування окремої юридичної особи – спільного підприємства” [21, с. 660]. Те ж саме стверджують і деякі російські автори, зокрема М. Вахрушина [14, с. 132]. Отже, спільно контрольовані одиниці (jointly controlled entities) є завжди юридичними особами. Проте є підстави стверджувати, що таке твердження не є цілком коректним.

Справа в тому, що в МСБО 31 зазначено, що однією з форм спільно контрольованого суб'єкта господарювання є товариство (*partnership*). Дійсно, всі товариства, діяльність яких визначає Закон України “Про господарські

товариства”, є в Україні юридичними особами. Однак, як стверджує Н. Косач у своїй монографії, присвяченій правовому регулюванню спільної господарської діяльності, “... у таких країнах, як США, Англія, партнерства (товариства) не є юридичними особами” [47, с. 33]. “Не є юридичними особами повні та командитні товариства в Німеччині та Швейцарії” [47, с. 35]. При цьому поширеною є ситуація, коли відповідальність за діяльність товариства несуть його засновники, а не саме партнерство. Однак, такі комерційні організації “... користуються окремими повноваженнями юридичної особи. В ФРН зокрема повні товариства мають право діяти в обороті від свого імені, позивати та відповідати в суді та арбітражі. В Англії та США суди, розглядаючи спори за участю партнерств, можуть визнавати їх в конкретних відносинах суб'єктами права” [47, с. 33].

Ф. Бутинець та Я. Соколов при розгляді основних організаційно-правових форм господарської діяльності в зарубіжній практиці також зазначають, що “партнерство не є юридичною особою, а з метою оподаткування прибуток будь-якого з власників включається до складу його персональної декларації про прибуток. В обліку партнерство трактується як окрема єдина господарська одиниця” [10, с. 41].

Б. Нідлз стверджує, що “товариство в США не є відокремленим суб'єктом права (“separate legal entity”), хоча для цілей бухгалтерського обліку вважається окремою економічною одиницею (“separate economic unit”)” [130, с.45]. Б. Нідлз зазначає, що “бухгалтери виходячи з концепції відокремленої одиниці (“The concept of Separate Entity”) розглядають кожну з форм організації бізнесу як окрему економічну одиницю, відокремлену від власника, хоча з точки зору права такою може бути тільки корпорація” [130, с. 45]. Концепція, про яку згадує Б. Нідлз, передбачає те, що з точки зору обліку майно організації розглядається окремо від майна її власників, навіть якщо власники несуть необмежену (повну) відповідальність за борги організації, а організація не вважається окремим суб'єктом права (“separate legal entity”) або окремим платником податків (“taxable entity”) [130, с. 6].

Процедура створення в країнах англосаксонської системи права партнерства є дуже простою. Партнерство починає діяти на основі укладеної письмової угоди між його учасниками та не потребує державної реєстрації. Допускається навіть у разі незначних розмірів партнерства усна угода між учасниками. Учасниками партнерства можуть бути як фізичні особи, так і господарські одиниці (business entities). Все це нагадує створення спільної діяльності за договором простого товариства в Україні (окрім того, що договір про спільну діяльність завжди укладається у письмовій формі). Отже, облік простого товариства має бути подібний до обліку партнерств (товариств) в США та Англії, так як воно відповідає поняттю спільно контрольованої господарської одиниці (рис. 1.11) в МСБО 31. Такий підхід є реалізацією принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою.

Просте товариство доцільно розглядати як окрему особу з точки зору бухгалтерського обліку. Спільна діяльність без створення юридичної особи у формі простого товариства в Україні цілком відповідає поняттю партнерства

(“partnership”) в західних країнах та поняттю спільно контрольованого суб’єкта господарювання (“jointly controlled entity”) в МСБО 31. Таким чином, відповідно до принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою спільну діяльність за договором простого товариства слід розглядати як окрему економічну одиницю для цілей бухгалтерського обліку. Такий підхід дає змогу для складання фінансової звітності учасників такої діяльності використати метод пропорційної консолідації чи метод участі в капіталі, що передбачені МСБО 31 для складання фінансової звітності учасників спільно контрольованих господарських одиниць.

Отже, з метою гармонізації П(С)БО 12 з МСБО 31 та врегулювання обліку спільної діяльності пропонується гармонізувати визначення спільного контролю, закріпити поділ спільної діяльності без створення юридичної особи на спільно контрольовані активи, спільно контрольовані операції та спільну діяльність за договором простого товариства, вважаючи останню для цілей бухгалтерського обліку окремою економічною одиницею.

Висновки до розділу 1

1. Економічною основою консолідованої фінансової звітності є концепція збереження капіталу. Бажання власників мати інформацію про його зміни обумовлює завдання надати інформацію про належну власнику частку у чистих активах та фінансових результатах підконтрольних підприємств, відобразити реальний приріст капіталу власника, який не містить результатів операцій між підконтрольними підприємствами.

2. Аналіз законодавчо-нормативних документів, що врегульовують питання складання консолідованої фінансової звітності, дозволяє зробити висновок про відсутність такого визначення поняття консолідованої фінансової звітності, яке повністю розкриває суть даної обліково-аналітичної категорії. Визначення, яке містить Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” має низку недоліків. По-перше, як суб’єкти консолідованої фінансової звітності розглядаються тільки материнське та дочірні підприємства. Це призводить до того, що фінансову звітність, складену за методом участі в капіталі, неможливо віднести ні до первинної, ні до зведеної, ні до консолідованої. По-друге, дане визначення не пояснює того, яким чином утворюються показники такої звітності, що призводить до ототожнення консолідованої та зведеної фінансової звітності. Тому пропонується використовувати так званий розширений підхід до розуміння консолідованої групи підприємств.

4. Особливими функціями консолідованої фінансової звітності, що забезпечують можливість її використання при управлінні консолідованою групою є функції єднання та доповнення. Дані функції забезпечують місце консолідованої фінансової звітності в інформаційному забезпеченні управління материнського підприємства як системи додаткових показників, що характеризують внутрішнє середовище консолідованої групи.

5. У світовій практиці відомі два підходи до складання консолідованої фінансової звітності – підхід з точки зору материнського підприємства (теорія інтересів) та підхід з точки зору єдиної економічної одиниці (теорія єдності). На сьогодні в МСФЗ домінує останній підхід, в той час, як у вітчизняних П(С)БО переважає підхід з точки зору материнського підприємства. Тому запропоновано відображати частку меншості в консолідованому балансі у складі власного капіталу, в консолідованому звіті про фінансові результати як частину чистого прибутку. Такі зміни спрямовані на гармонізацію облікових стандартів.

7. Міжнародний досвід використання методу об’єднання часток (у вітчизняних стандартах – колишній метод обліку злиття підприємств, що використовувався в старій редакції П(С)БО 19) свідчить про недоцільність застосування даного методу зокрема через те, що при об’єднанні підприємств практично завжди існує один з учасників виступає як покупець. Враховуючи його відміну в МСФЗ, слід позитивно оцінити гармонізацію П(С)БО 19 з вимогами МСФЗ 3, коли відбулася відміна обліку об’єднання підприємств з використанням методу об’єднання часток (злиття), так як це підвищує достовірність фінансової звітності.

8. Чинне визначення спільного підприємства в П(С)БО 12 не дає змоги ідентифікувати такі підприємства. З метою розв’язання даної проблеми необхідно гармонізувати визначення спільного контролю, що дається в П(С)БО 12, з таким визначенням в МСБО 31.

Спільна діяльність без створення юридичної особи за договором простого товариства відповідно до принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою цілком відповідає визначенню спільно контрольованого суб’єкта господарювання, що міститься в МСБО 31, і для цілей бухгалтерського обліку може розглядатись як окрема економічна одиниця, що є учасником консолідованої групи нарівні зі спільними підприємствами. Такий підхід до обліку спільної діяльності гармонізує П(С)БО 12 з МСБО 31 та вирішує низку проблем теоретико-методологічного характеру, пов’язаних з організацією обліку спільної діяльності та складання фінансової звітності її учасниками.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МАТЕРИНСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА ДОЧІРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Організація складання консолідованої фінансової звітності

Процедура консолідації фінансової звітності є досить складною і потребує проведення попередніх заходів. Від її організації безпосередньо залежить якість отриманої інформації. Дане питання є малодослідженим. Виключення становлять тільки роботи А.А. Матвеева і В.П. Суйца, які пропонували розробки пов'язані зі створенням форм внутрішньогрупової звітності, що є джерелом додаткової інформації, якої не містить фінансова звітність дочірніх підприємств, але яка є вкрай необхідною для проведення самого процесу консолідації [66]. Таким чином, на даний час існує потреба в розробці чіткого алгоритму складання консолідованої фінансової звітності, який повинен не тільки стосуватися безпосередньо самого процесу консолідації, але й містити заходи, які здійснюються на підготовчих етапах.

Для більш глибокого розуміння причин необхідності попередніх заходів щодо підготовки самого процесу консолідації фінансової звітності слід розглянути процедури, що використовуються при складанні консолідованої фінансової звітності. Їх можна умовно поділити на дві групи. До першої групи можна віднести ті процедури, які мають на меті виключити вплив господарських операцій між учасниками групи. До другої групи – процедури, які пов'язані з переоцінкою існуючих статей первинної звітності та розрахунком статей, які притаманні тільки консолідованій звітності.

До процедур виключення (коригування) результатів внутрішньогрупових операцій слід віднести:

1) виключення взаємних інвестицій, зокрема балансової вартості інвестицій материнського підприємства у кожне дочірнє підприємство та відповідних часток статутних капіталів учасників групи, що належать материнському підприємству, інвестицій між учасниками групи;

2) виключення внутрішньогрупового сальдо, до якого відноситься взаємна дебіторська та кредиторська заборгованість між материнським підприємством та учасниками групи, а також між самими учасниками групи;

3) виключення результатів операцій з виплати дивідендів між учасниками групи. В консолідованій фінансовій звітності відображаються тільки результати виплати дивідендів підприємствам та особам, які не входять до складу групи;

4) виключення виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що виникає по операціях між учасниками групи (материнським та залежними підприємствами, між залежними підприємствами), а також витрат, що пов'язані з даною реалізацією. Крім того, виключаються будь-які інші доходи та витрати, що є результатом внутрішньогрупових операцій;

5) виключення суми нереалізованих прибутків та збитків в результаті внутрішньогрупових операцій, що включаються до балансової вартості активів учасників групи.

До процедур оцінки тоді будуть належати:

1) визначення справедливої вартості статей балансу учасників консолідованої групи, які включені до периметру (сфери) консолідації. Дана процедура здійснюється при першій консолідації фінансової звітності на дату придбання;

2) визначення величини гудвілу (або негативного гудвілу) у разі існування різниці між собівартістю інвестиції та часткою інвестора у справедливій вартості чистих активів об'єкта інвестування. Подальший його облік (амортизація, списання чи визнання доходом);

3) розрахунок частки меншості в чистих активах та в прибутках (збитках) у разі, якщо частка материнського підприємства в чистих активах залежного підприємства менша 100%;

4) визначення та відображення курсових різниць, що виникають в результаті консолідації фінансових звітів зарубіжних учасників групи.

Необхідність інформаційного забезпечення вищенаведених процедур та дотримання принципів консолідованої звітності викликає необхідність проведення підготовчого етапу до складання консолідованої фінансової звітності. Метою підготовчого етапу є збирання додаткової інформації, яка не міститься в первинній фінансовій звітності учасників групи, та дотримання єдності принципів і методів підготовки інформації.

Підготовчий етап має містити такі процедури з підготовки до складання консолідованої фінансової звітності:

1) визначення стандартів бухгалтерського обліку, відповідно до яких здійснюватиметься підготовка консолідованої фінансової звітності;

2) визначення периметру (сфери) консолідації;

3) визначення способу збирання інформації про внутрішньогрупові операції та проведення необхідної роботи з його впровадження;

4) визначення методів консолідації фінансової звітності;

5) впровадження єдиної облікової політики в групі;

6) приведення фінансової звітності учасників групи до єдиної дати та єдиної валюти.

Виконавчий етап передбачає безпосереднє проведення процедур консолідації, тобто отримання в спеціальних таблицях консолідованих даних та їх коригування (детально його розглянуто в розділі 2.2 монографії).

Першим кроком на підготовчому етапі має бути визначення стандартів бухгалтерського обліку, відповідно до яких здійснюватиметься підготовка консолідованої фінансової звітності. На даний час підприємства України готують фінансову звітність за національними стандартами бухгалтерського обліку. Проте консолідована фінансова звітність відповідно до чинного законодавства обов'язково подається тільки власникам (окрім банків, які подають свою консолідовану звітність також НБУ). Саме вони є головними користувачами даного виду звітності. У такій ситуації цілком можливою може бути

вимога власників здійснювати підготовку фінансової звітності згідно МСФЗ чи GAAP (особливо це актуальним стає, якщо власники є зарубіжними інвесторами).

Другою процедурою підготовчого етапу є визначення периметру консолідації, тобто визначення складу тих підприємств групи, показники яких необхідно включити до консолідованої звітності, чого вимагає принцип повноти інформації про учасників групи. Якщо в групі не відбувається постійних реорганізацій, то дану процедуру достатньо провести один раз при першому складанні консолідованої фінансової звітності на дату придбання. Відповідно до П(С)БО 12 та П(С)БО 20 звітність підприємств не консолідується, незважаючи на наявність відносин контролю, спільного контролю чи суттєвого впливу, якщо дані підприємства були придбані й утримується лише з метою їх наступного продажу протягом короткострокового періоду чи за наявності умов, які обмежують їх здатність передавати кошти материнському підприємству. Тому кількість учасників групи, що включена до периметру консолідації, може бути меншою, ніж кількість учасників консолідованої групи.

Головне (материнське) підприємство групи на даному етапі консолідації для визначення складу групи повинно визначити ступінь свого контролю та ті підприємства, що є об'єктом його інвестицій (останнє більше стосується великих груп зі складною структурою). Класифікація ступенів можливої залежності між підприємствами відповідно до частки участі в капіталі іншого підприємства наведено в табл. 2.1. Такий підхід (в залежності від частки участі в капіталі) до визначення складу групи та периметру консолідації можна назвати формальним (або правовим).

Таблиця 2.1

Ступені можливої залежності між підприємствами відповідно до частки участі в капіталі іншого підприємства (формальний підхід)

Частка участі	Права учасника
100%	Вичерпний контроль. Наявність усіх прав власності.
75%	Повний контроль. Створення реорганізація та ліквідація дочірніх підприємств, філій та представництв, затвердження їх статутів та положень (для акціонерних товариств згідно ст. 42 ЗУ “Про господарські товариства”); рішення про відчуження майна товариства на суму, що становить більше 50% вартості майна, зміни до статуту, рішення про ліквідацію (для всіх товариств згідно ст. 98 Цивільного кодексу України)
60%+1 акція	Наявність правомочного пакету акцій. Загальні збори визнаються правомочними, якщо в них беруть участь акціонери, що мають відповідно до статуту товариства більш як 60 відсотків голосів (для акціонерних товариств, товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю згідно ст. 41 ЗУ “Про господарські товариства”). Для повних та командитних товариств усі рішення приймаються за одностайною згодою всіх учасників (для командитних – повних учасників).
50%+1 акція	Контроль (П(С)БО 19, МСБО 27), вирішальний вплив (ЗУ “Про холдингові компанії”), вирішальна залежність (ст. ст. 126 Господарського кодексу України). Володіння корпоративним пакетом акцій. Відносини на рівні материнське підприємство – дочірнє підприємство. Достатній контроль для формування органів управління дочірнього підприємства, затвердження річних результатів діяльності, вирішальний вплив на господарську діяльність.

Рівна частка	Спільний контроль – це погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників). Таке ситуація зокрема можлива, коли два учасники мають по 50% акцій.
40%	Блокуючий пакет. У разі нереєстрації на загальних зборах такого учасника, вони не можуть відбутися. При володінні такою часткою в капіталі можливий фактичний контроль.
20%	Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль і не спільний контроль. Відносини рівня інвестор (учасник) – асоційоване підприємство (згідно МСБО 28).

Високо оцінюючи формальний підхід завдяки його чіткості, слід зазначити, що одним з головних принципів бухгалтерського обліку в Україні визнано принцип превалювання економічної сутності над юридичною формою, а отже, контроль або суттєвий вплив може визнаватись і при інших умовах, ніж необхідна величина частки участі в капіталі, умовах. Як уже зазначалось в розділі 1.4, П(С)БО 19, не наводить критеріїв визнання контролю, проте відповідно до п. 13 МСБО 27 контроль визнається, навіть коли материнському підприємству належить половина або менше від половини голосів суб'єкта господарювання. Такі критерії наявності контролю можна назвати критеріями фактичного контролю (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Ступені можливої залежності між підприємствами відповідно до принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою (фактичний підхід)

Ступінь контролю	Національне законодавство, П(С)БО	МСФЗ
Контроль	П(С)БО не містять критеріїв визнання контролю, проте ст. 1 Закону України “Про захист прав економічної конкуренції” [96] контроль визначається як вирішальний вплив одного або кількох пов'язаних юридичних та/або фізичних осіб на господарську діяльність суб'єкта господарювання або її частину, що здійснюється безпосередньо або через інших осіб, зокрема, завдяки: - праву власності або користування усіма активами або їх значною частиною; - праву, що забезпечує вирішальний вплив на формування складу, результати голосування і рішення органів управління суб'єкта господарювання; - укладенню договорів і контрактів, які дають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління суб'єкта господарювання;	- право на понад половину голосів – згідно з угодою з іншими інвесторами; - право керувати фінансовою та операційною політикою суб'єкта господарювання – згідно зі статутом або угодою; - право призначати чи звільняти більшість членів ради директорів або еквівалентного керівного органу; - або право віддавати більшість голосів на зборах ради директорів чи еквівалентного керівного органу.

Ступінь контролю	Національне законодавство, П(С)БО	МСФЗ
Контроль	<ul style="list-style-type: none"> - заміщенню посади керівника, заступника керівника спостережної ради, правління, іншого наглядового чи виконавчого органу суб'єкта господарювання особою, яка вже обіймає одну чи кілька із зазначених посад в інших суб'єктах господарювання; - обійманню більше половини посад членів спостережної ради, правління, інших наглядових чи виконавчих органів суб'єкта господарювання особами, які вже обіймають одну чи кілька із зазначених посад в іншому суб'єкті господарювання. 	Також п. 14-15 МСБО 27 наголошують на тому, що контроль може існувати у разі володіння потенційними правами голосу (коли сертифікати, опціони, інші цінні папери можуть бути обміняні на акції).
Суттєвий вплив	<ul style="list-style-type: none"> - згідно П(С)БО 12: - представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства; - участь у прийнятті рішень; - взаємообмін управлінським персоналом; - забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією. 	МСБО 28 у порівнянні з П(С)БО 12 додатково виділяє таку умову наявності великих операцій між інвестором та об'єктом інвестиції;

Розроблена логічна схема визначення периметру консолідації зображена на рис. 2.1.

Третій крок підготовчого етапу полягає у визначенні способу збирання інформації про внутрішньогрупові операції та проведення необхідної роботи з його впровадження. Таких способів два: формування спеціальних форм внутрішньогрупової звітності, розроблених у відповідності з існуючими внутрішньогруповими операціями та методикою консолідації, що використовується; або формування єдиної інформаційної бази, що передбачає використання сучасних інформаційних технологій.

Питання обрання оптимального з-поміж вищенаведених способів збирання інформації по внутрішньогруповим операціям є дискусійним. Так, перший спосіб є досить трудомістким та пов'язаним з ризиком викривлення інформації, оскільки передбачає її подвійну обробку (в момент заповнення форм внутрішньогрупової звітності та в момент переносу даних в консолідаційні таблиці).

Другий спосіб є більш прогресивним, але основою його є використання досить дорогих систем автоматизації (Oracle, Hyperion Enterprise, SAP R/3, 1 C: Консолідація 8.0 або самостійно створених). Таким чином, проблема існує в оптимізації співвідношення якості інформації, яка збирається, та витрат, пов'язаних з її збиранням.

Як проміжний варіант між вищенаведеними методами можна також назвати напівавтоматизований спосіб збирання інформації без формування єдиної інформаційної бази: інформація про внутрішньогрупові операції подається у спеціально розроблених формах, створених у середовищі Microsoft Excel або іншого аналогічного програмного продукту. Після цього зібрана

інформація вноситься до спеціальної програми автоматизації консолідації фінансової звітності, яка підтримує зовнішній імпорт даних. Даний спосіб може бути реалізований на практиці власними силами підприємства без вищезазначених програмних продуктів.

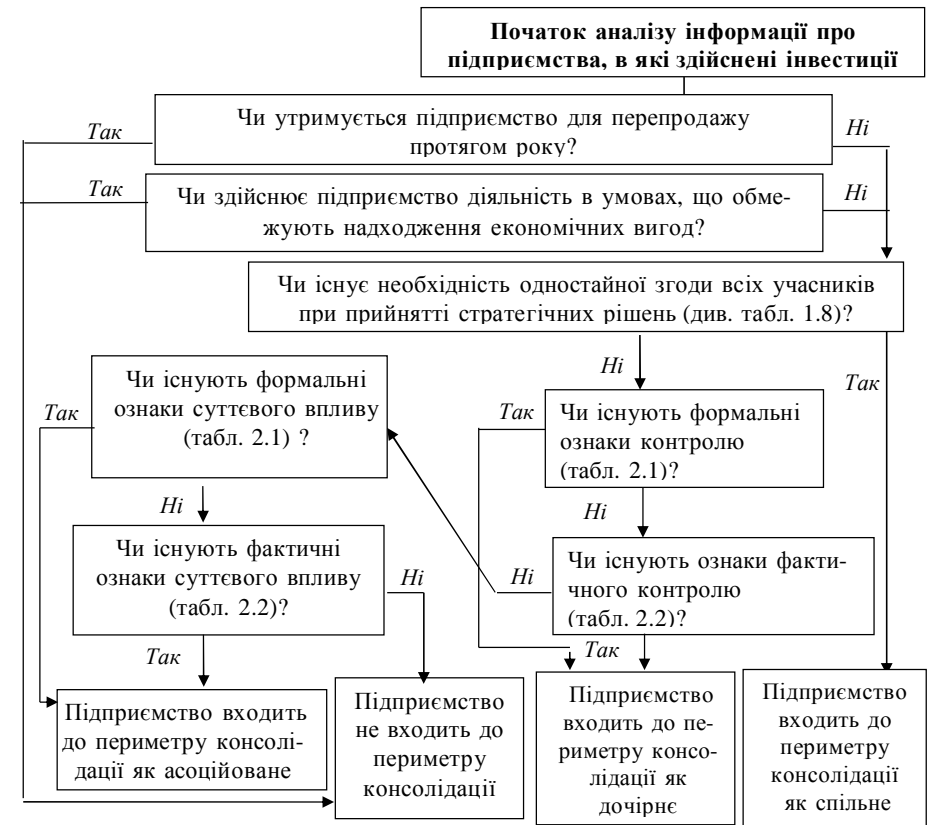


Рис. 2.1. Логічна схема визначення периметру консолідації

У даній роботі увага головним чином приділена першому способу, враховуючи можливість його часткової автоматизації та менші витрати на його впровадження (див. розділ 2.2 монографії). Розроблені форми внутрішньогрупової звітності можна покласти в основу алгоритму автоматизованих систем консолідації фінансових звітів.

Четвертим кроком підготовчого етапу є визначення методів консолідації фінансової звітності, основними з яких є метод повної консолідації, метод пропорційної консолідації та метод участі в капіталі (див. розділ 1.3).

П'ятим кроком підготовчого етапу консолідації фінансової звітності є впровадження єдиної облікової політики в групі. Єдина облікова політика групи повинна стосуватися таких питань:

- 1) облікові принципи складання консолідованої фінансової звітності;

- 2) методика складання консолідованої фінансової звітності;
- 3) спосіб збору інформації, що необхідна для складання консолідованої фінансової звітності;
- 4) строки подання первинної фінансової звітності підприємствами групи материнському підприємству, а також перелік додаткової інформації, яку подають такі підприємства та форм її подачі, а також коло осіб, які відповідають за подання такої інформації;
- 5) порядок проведення звіряння та узгодження даних обліку внутрішньогрупового сальдо, у разі виникнення розбіжностей в обліку різних учасників групи по внутрішньогруповим операціям;
- 6) внутрішні положення, які описують методику складання консолідованої фінансової звітності.

Положення єдиної облікової політики учасників групи доцільно викласти в окремому документі, який необхідно розповсюдити по дочірнім підприємствам групи та проконтролювати його виконання. На основі положень єдиної облікової політики групи мають бути гармонізовані облікові політики всіх учасників такої групи.

Процедури шостого кроку підготовчого етапу складання консолідованої фінансової звітності повинні проводитися кожного разу при її складанні. Приведення до єдиної дати та єдиної валюти стає актуальним тільки у разі наявності зарубіжних залежних підприємств. Враховуючи незначну кількість материнських підприємств в Україні, що мають свої дочірні підприємств за кордоном, дані питання в монографії не розглядаються.

Отже, організація складання консолідованої фінансової звітності має обов'язково передбачати підготовчий етап. З метою отримання інформації про результати внутрішньогрупових операцій існує необхідність у створенні належного методичного забезпечення складання консолідованої фінансової звітності.

2.2. Коригування результатів внутрішньогрупових операцій при консолідації фінансової звітності

Питання виключення впливу внутрішньогрупових операцій досліджували С. Ф. Голов та В. М. Костюченко, В. Бутенко, Д. Васильєв, Р. Є. Грачова, Р. Коршикова, С.І. Пучкова, Г.В. Уманців [19, 56, 45, 46, 49, 27, 102, 108]. Проте практично всі перелічені дослідники зосередились лише на розгляді досить спрощеної ситуації, коли одне підприємство групи реалізує іншому товари з наступним їх перепродажем за межі групи або підприємства групи надають взаємні послуги.

Потребує дослідження низка питань, до яких зокрема належать: спосіб отримання інформації про результати внутрішньогрупових операцій; методика розподілу внутрішньогрупового прибутку між залишками запасів та собівартістю реалізованої продукції (чи товарів). При цьому особливої уваги заслуговує ситуація, коли відбувається внутрішньогрупова реалізація проду-

кції, яку покупець використовує як сировину для виробництва власної готової продукції з подальшим продажем такої продукції за межі групи.

Під внутрішньогруповим прибутком (збитком) розуміється сума будь-якого прибутку (збитку), який виникає внаслідок внутрішньогрупових операцій, незалежно від факту наступної реалізації таких активів за межі групи. Нереалізований прибуток (збиток) виникає тільки тоді, коли продукція, яку отримує підприємство групи на кінець періоду не є реалізованою за межі групи, тобто зовнішньому покупцю. Таким чином, поняття внутрішньогрупового прибутку (збитку) включає в себе як “реалізовані”, так і “нереалізовані” прибутки (збитки) внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Насамперед, потребує визначення спосіб збирання інформації про результати внутрішньогрупових операцій. Про дане проблему уже згадувалось у розділі 2.1 монографії при розгляді підготовчого етапу до складання консолідованої фінансової звітності. Відсутність у типових формах фінансової звітності тієї інформації, яка необхідна при складанні консолідованої фінансової звітності з дотриманням п. 11 П(С)БО 20, призводить до необхідності створення спеціальних форм внутрішньогрупової звітності, що відповідають існуючим внутрішньогруповим операціям та методу консолідації, який використовується. Дані форми можуть використовуватися як додаток до первинної фінансової звітності.

Необхідність виключати нереалізовані прибутки (збитки) з метою відображення групи як єдиної економічної одиниці вимагає наявності таких даних: про доходи та витрати, пов'язані з внутрішньогруповою реалізацією (чи іншим переміщенням продукції, товарів, робіт, послуг); про величину прибутку чи збитку, який отримує учасник групи внаслідок таких операцій; про подальший рух таких активів, придбаних всередині групи (чи активів, до складу вартості яких увійшла вартість отриманих всередині групи послуг). Слід зазначити, що інформація про загальну суму внутрішньогрупових прибутків (збитків) є недостатньою. Необхідна інформація в розрізі всього реалізованого асортименту, тому що норма прибутку в ціні продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зазвичай різна. Це необхідно не тільки для складання консолідованої звітності, але й для складання звітності за сегментами. Дана інформація не може бути розкрита в примітках до первинної фінансової звітності учасників групи, так як вимагає даних у розрізі асортименту з зазначенням рентабельності реалізації кожного з видів продукції. Така інформація є так званою комерційною таємницею. Єдиним виходом у даній ситуації є подання дочірніми підприємствами групи спеціально розроблених форм внутрішньогрупової звітності.

У фаховій літературі існує чимало публікацій, присвячених питанню виключення результатів внутрішньогрупових операцій при консолідації фінансової звітності. Проте питання отримання інформації про результати внутрішньогрупових операцій є малодослідженим. Так, С. Гольцова та І. Плікус, зазначають, що “дані, необхідні для бухгалтерського обліку інвестора, повинна надати бухгалтерія дочірнього підприємства” [24, с. 211]. Вони стверджують про необхідність нового первинного бухгалтерського документу –

довідки (чи звіту) про реалізацію товару материнського підприємства. Проте вони не наводять форм такої звітності.

Готові форми внутрішньогрупової звітності пропонуються російськими дослідниками А.А. Матвеевом та В.П. Суйцом. Однак, вони містять низку недоліків. По-перше, вони є досить громіздкими та перенасиченими зайвою при консолідації інформацією (надходження товарів, робіт послуг, як за останній квартал, так і з початку року; показник рентабельності внутрішньогрупового продажу замість показника загального прибутку (збитку) по кожному виду асортименту чи партії; містять інформацію про кількісні показники, в той час як складання фінансової звітності потребує вартісних показників). По-друге, вони не передбачають інформацію, що дійсно є необхідною. Так, внутрішньогрупова звітність про придбані товари, роботи, послуги містить інформацію про вибуття таких активів у виробництво, на власні потреби, реалізацію. Проте дана звітність не містить інформацію про товари, які були придбані у межах групи в минулому періоді та були реалізовані за межі групи, що є необхідною при визначенні нереалізованого прибутку за період. До того ж, дані форми звітності не містять інформацію про внутрішньогруповий рух необоротних активів. При наявності таких операцій розроблені А.А. Матвеевим та В.П. Суйцом форми внутрішньогрупової звітності є недостатніми, тому що не містять необхідних даних про первісну та залишкову вартість реалізованих основних засобів, даних про метод їх амортизації, про подальшу їх експлуатацію учасником групи (метод амортизації і т.д.). По-третє, згадані форми звітності не містять інформацію щодо зв'язку між бухгалтерськими рахунками та рядками первинної фінансової звітності. Хоча даний зв'язок стандартизований діючими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, проте на практиці непоодинокі випадки, коли підприємства не виконують вимог згаданої Інструкції, наприклад з метою зближення фінансового обліку та податкового обліку.

Приклад з проведення виключення результатів внутрішньогрупових оборотів з використанням форм внутрішньогрупової звітності наводить також О. Ястребкова [114]. Вона пропонує одну єдину форму внутрішньогрупової звітності, що містить шість стовпців: “компанія”, “назва операції”, “дата операції”, “контрагент внутрішнього обороту”, “значення показника внутрішнього обороту”, “в тому числі прибуток внутрішнього обороту”. Дана форма внутрішньогрупової звітності є малоінформативною та їй властиві більшість вищезазначених недоліків щодо форм, розроблених А.А. Матвеевим та В.П. Суйцом.

Зважаючи на вищевикладене, можна зробити висновок, що існує доцільність у розробці таких форм внутрішньогрупової звітності (див. додаток Б):

1. Внутрішньогрупова звітність про взаємні розрахунки;
2. Внутрішньогрупова звітність про реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи;

3. Внутрішньогрупова звітність про придбання продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи;
4. Внутрішньогрупова звітність про реалізацію товарів, придбаних в учасників групи (або готової продукції виробленої з сировини, придбаної в учасників групи) за межі групи;
5. Внутрішньогрупова звітність про реалізацію (передачу) основних засобів у межах групи;
6. Внутрішньогрупова звітність про експлуатацію придбаних (безоплатно отриманих) основних засобів у межах групи.

Дані форми повинні спростити процедури контролю достовірності даних, а також самі процедури консолідації. Пропоновані форми внутрішньогрупової форми наведено в додатку Б. Їх місце у процесі складання консолідованої фінансової звітності продемонстровано на рис. 2.2, де наведена логічна схема виконавчого етапу складання консолідованої фінансової звітності.

Кожний учасник групи подає у відділ консолідації чи особі, що відповідає за складання консолідованої звітності, таку інформацію: первинну фінансову звітність (згідно “Порядку подання фінансової звітності”, затвердженого Постановою КМУ від 28 лютого 2000 р. № 219, не пізніше 15 квітня наступного за звітним року); спеціально розроблені форми внутрішньогрупової звітності; висновок незалежного аудитора (або висновок відділу внутрішнього аудиту, якщо незалежний аудит не проводився). Щодо останнього, то доцільним є організація саме внутрішнього аудиту. Як зазначає Н.І. Дорош, “знання внутрішніх аудиторів про діяльність підприємства та внутрішній контроль набагато ширші, ніж зовнішніх аудиторів, і вони є більш корисними для поліпшення управління підприємством” [48, с. 55]. Що ж до аудиторського висновку, то він є вкрай важливим для підтвердження достовірності консолідованої фінансової звітності, тому що неможливо вважати консолідовану фінансову звітність достовірною без підтвердження достовірності тих форм звітності, на основі яких вона формується.

Першим кроком визначена процедура контролю достовірності даних, яка складається з камеральної перевірки та вивчення аудиторського висновку. Камеральна перевірка полягає в оглядовій перевірці правильності складання первинної фінансової звітності (співставність окремих показників, арифметична правильність їх розрахунку в межах форм звітності), а також внутрішньогрупової звітності. З даною метою можуть бути використані Методичні рекомендації з перевірки правильності складання фінансової звітності на основі співвідношень між окремими її показниками [84].

Для перевірки порівнянності вищезгаданих показників необхідно використовувати матриці відповідності в розрізі кожного підприємства, що є учасником групи (див. додаток В). Матриці відповідності являють собою робочі таблиці, в яких використовується характерна особливість внутрішньогрупових операцій: подвійність їх відображення в облік учасників групи. Так, дебіторська заборгованість, що виникла внаслідок внутрішньогрупової операції в одного з підприємств групи буде відображена як кредиторська заборгованість в іншого підприємства групи, що є контрагентом по операції; чистий

дохід від внутрішньогрупової реалізації одного підприємства стане складовою частиною собівартості придбання у підприємства-контрагента.

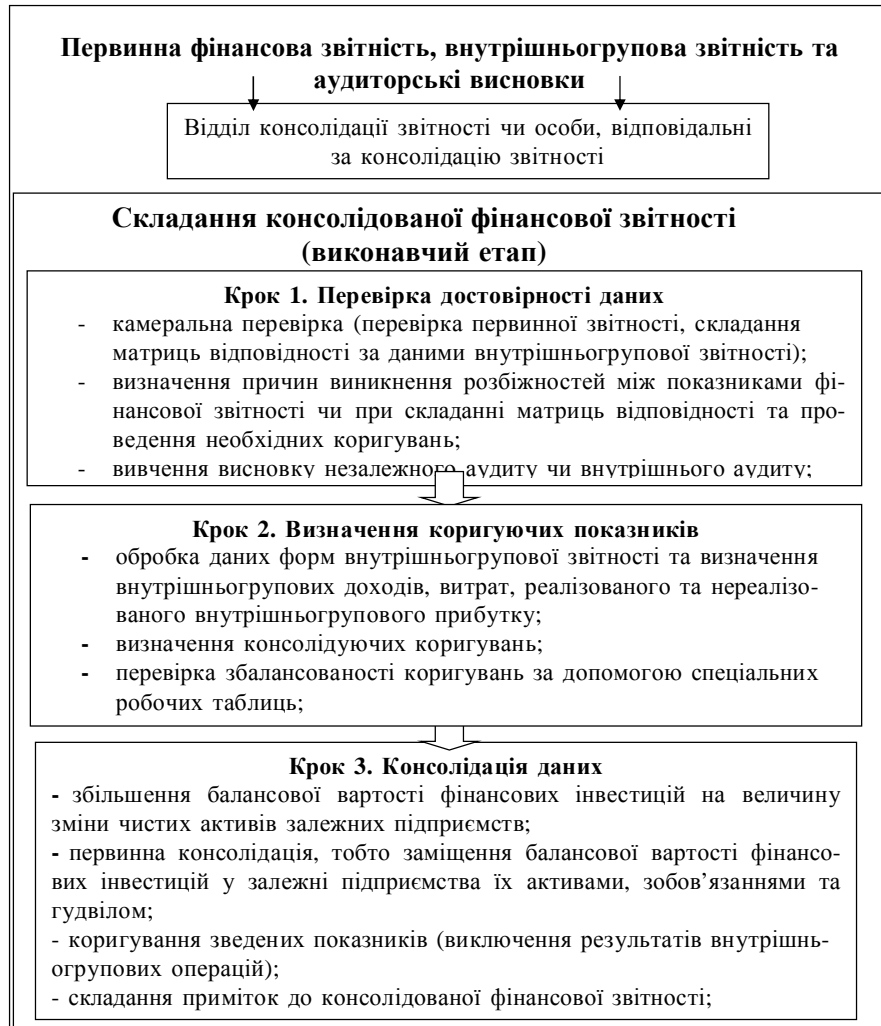


Рис. 2.2. Логічна схема порядку обробки первинних даних на виконавчому етапі складання консолідованої фінансової звітності

Таким чином, пропонується складати матриці відповідності взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості за даними обліку учасників консолідованої групи та матрицю відповідності доходів та собівартості придбаної продукції (товарів, робіт, послуг) за даними обліку учасників консолідованої групи (див. табл. В.1 та В.2 додатку В). Дані для заповнення даних таблиць можна отримати з запропонованих форм внутрішньогрупової звітно-

сті (додаток Б). Матриці відповідності виконують контрольну функцію, тому що на практиці можуть виникати розбіжності у відображенні операції за даними обліку учасників групи. Причинами цього можуть бути:

- допущені помилки при складанні форм внутрішньогрупової звітності (арифметичні, дана операція не була класифікована як внутрішньогрупова тощо);

- розбіжність у часі відображення в бухгалтерському обліку доходу від реалізації одним учасником групи та оприбуткування придбаної продукції іншим учасником. Причинами цього можуть бути поставка без супровідних документів, географічна віддаленість підприємств групи тощо.

У разі виявлення розбіжностей при складанні матриць відповідності необхідно визначити їх причини та провести відповідні коригування. Бажаним є отримання пояснювальних записок від бухгалтерій підприємств групи про причини виникнення даних розбіжностей, що можуть бути використані як аудиторські докази при проведенні аудиту консолідованої звітності.

Визначення коригуючих показників передбачає виділення сум доходів та витрат, пов'язаних з внутрішньогруповою реалізацією та величини внутрішньогрупового прибутку (збитку). Останнє можна здійснити такими шляхами: встановити єдину норму прибутку за операціями всередині групи (наприклад, 15 %); визначити прибуток за відсотком рівня рентабельності підприємств групи; отримати дані про внутрішньогрупові прибутки (збитки) від бухгалтерій підприємств групи на основі зробленої ними вибірки.

Проведений аналіз вищезгаданих способів отримання даних про внутрішньогруповий прибуток дає можливість зробити такі висновки: перші два з них (встановлення єдиної норми прибутку по підприємствам групи чи використання середньої норми рентабельності за розрахунками) може бути доцільним тільки в тому випадку, коли всі підприємства групи виробляють практично одну й ту саму продукцію та знаходяться в приблизно однаково економічному положенні (однаковий стан матеріальної бази, однакове географічне положення). Таким чином, з точки зору забезпечення достовірності фінансової звітності та свободи ціноутворення підприємств групи найдоцільнішим є останній підхід щодо визначення внутрішньогрупового прибутку, незважаючи на те, що отримання даних від бухгалтерій підприємств групи на основі зробленої ними вибірки по рахунках реалізації досить трудомісткий процес, який на практиці ускладнюється при наявності досить значного асортименту продукції з різним рівнем рентабельності, що постачається не тільки підприємствам групи (див. табл. 2.2).

Показники величини внутрішньогрупової реалізації від підприємств групи можна отримати різними способами: з даних аналітичного обліку за рахунками реалізації; з даних оборотів за спеціальними рахунками та субрахунками, що відкриті для обліку доходів (витрат), пов'язаних з внутрішньогруповою реалізацією.

Перший з названих способів отримання інформації є досить трудомістким у разі наявності значної кількості внутрішньогрупових операцій, а отже, може бути прийнятним тільки для учасників групи, у яких відбувається не-

значна кількість таких операцій. Найбільшої уваги заслуговує саме використання спеціальних рахунків та субрахунків для обліку внутрішньогрупових операцій, а тому організація бухгалтерського обліку на підприємствах групи повинна забезпечувати можливість отримання інформації про внутрішньогрупові операції.

Таблиця 2.2

Порівняння можливих способів отримання даних про величину внутрішньогрупового прибутку за період

Можливий спосіб виділення внутрішньогрупового прибутку	Особливості застосування даного методу	
	Переваги	Недоліки
Встановлення єдиної норми прибутку за операціями всередині групи	Невисока трудомісткість отримання даних про внутрішньогруповий прибуток	Підприємства групи практично втрачають можливість самостійно встановлювати та регулювати відпускні ціни на товари (послуги), що ними виробляються; як наслідок, можлива втрата конкурентоспроможності на ринку.
Визначення прибутку за відсотком рівня рентабельності підприємств групи	Невисока трудомісткість отримання даних про внутрішньогруповий прибуток	Така методика може давати недостовірні результати, оскільки різні вироби одного підприємства можуть мати досить різний рівень рентабельності.
Отримання даних про внутрішньогрупові прибутки (збитки) від бухгалтерій підприємств групи на основі зробленої ними вибірки	Достовірність отриманих даних	Трудомісткість даного процесу та необхідність впровадження внутрішньогрупових форм звітності

Відповідно до Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку розрахунків між дочірніми та асоційованими підприємствами призначено субрахунок 682 "Внутрішні розрахунки". Проте суттєвим недоліком є те, що на рахунку 682 "Внутрішні розрахунки" відображаються розрахунки як з дочірніми, так і з асоційованими та спільними підприємствами. Згідно МСБО 28, МСБО 31 та вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку взаємна дебіторська та кредиторська заборгованість по розрахунках між інвестором та асоційованими (спільними) підприємствами не підлягає згортанню при консолідації звітності (за методом участі в капіталі). Взаємна ж заборгованість материнського та дочірнього підприємств підлягає виключенню при консолідації. Одночасне відображення на одному рахунку заборгованості (а потім і в одному рядку балансу), яка підлягає згортанню і не підлягає, є недоречним, впливає на якість фінансової звітності. Тому доцільно для материнського підприємства на рахунку 682 відображати тільки розрахунки з дочірніми підприємствами, а для дочірнього підприємства використовувати такі субрахунки: 6821 "Розрахунки з материнським підп-

приємством"; 6822 "Розрахунки з дочірніми підприємствами групи". Можливим є також введення окремих субрахунків по кожному залежному підприємству.

При такому підході суму доходу по внутрішньогруповим операціям можна визначити з даних оборотів між рахунком 682 та відповідними рахунками реалізації. Для визначення ж витрат, пов'язаних з реалізацією, доцільно ввести спеціальні проміжні рахунки. Таким рахунком, наприклад, міг би стати рахунок класу 8. Наприклад 86, який зарезервований чинним Планом рахунків, але поки незадіяний в Інструкції щодо його застосування. Рахунки 8 класу призначені саме для узагальнення інформації про витрати підприємства. Для запропонованих цілей даний рахунок доцільно назвати "Собівартість внутрішньогрупової реалізації". Вести аналітику за ним можна, наприклад, у такому розрізі: 861 "Собівартість реалізованої (переданої) в межах групи готової продукції"; 862 "Собівартість реалізованих (переданих) у межах групи товарів"; 863 "Собівартість наданих у межах групи послуг"; 864 "Інші витрати". Останній субрахунок пропонується для обліку собівартості реалізованих (переданих) у межах групи необоротних активів, цінних паперів тощо. На рис. 2.3 наведена схема обліку внутрішньогрупової реалізації з використання даних рахунків.

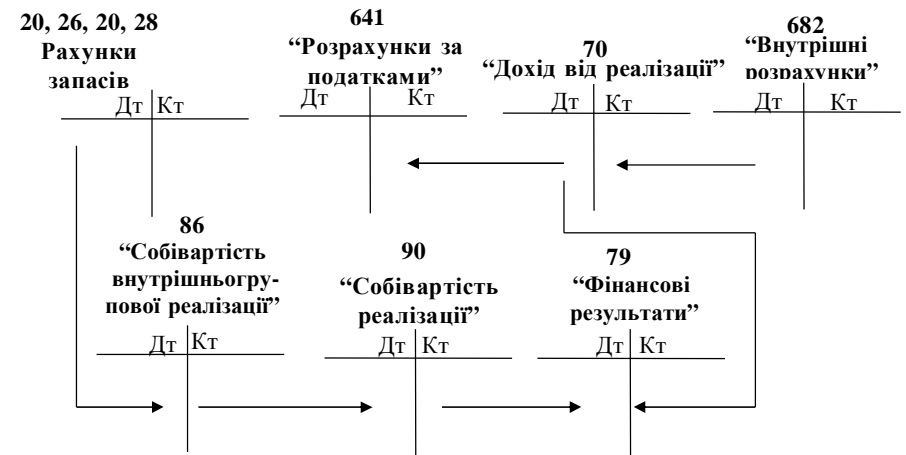


Рис. 2.4. Облік інвестором внутрішньогрупової реалізації з використанням рахунку 8 класу

Необхідність складання матриць відповідності обумовлена тим, що на практиці при складанні консолідованої фінансової звітності часто зустрічаються ситуація, коли залишки на рахунках обліку взаємної заборгованості в балансі одного учасника групи не мають адекватного відображення на відповідних балансових рахунках внутрішньогрупового контрагента. Однією з причин даної невідповідності є те, що підприємства застосовують різні схеми обліку операцій, що відбуваються між учасниками групи. Для того, щоб сальдо за внутрішньогруповими розрахунками об'єктивно відображало ситуа-

цію з існуючих внутрішньогрупових зобов'язань, необхідно для кожної позиції дебіторської заборгованості в балансі одного учасника поставити відповідну позицію кредиторської заборгованості іншого учасника та навпаки. З даною метою пропонується використовувати матрицю відповідності взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості за даними обліку учасників консолідованої групи та матрицю відповідності доходів та собівартості придбаної продукції (товарів, робіт, послуг) за даними обліку учасників консолідованої групи (табл. В.1 та В.2 додатку В).

Для проведення виключення результатів внутрішньогрупових операцій пропонується скласти робочі таблиці з визначення відповідності коригувань для консолідованого балансу та робочі таблиці для визначення суми коригувань для складання консолідованого звіту про фінансові результати. Рівняння перевірки узгодженості проведених коригувань розроблені на основі пропонуваної класифікації внутрішньогрупових операцій (рис. 2.5). Також виділені типи консолідуючих коригувань. Дана класифікація використовується при перевірці їх взаємозгодженості (див. пояснення до табл. В.6 та В.7 додатку В).

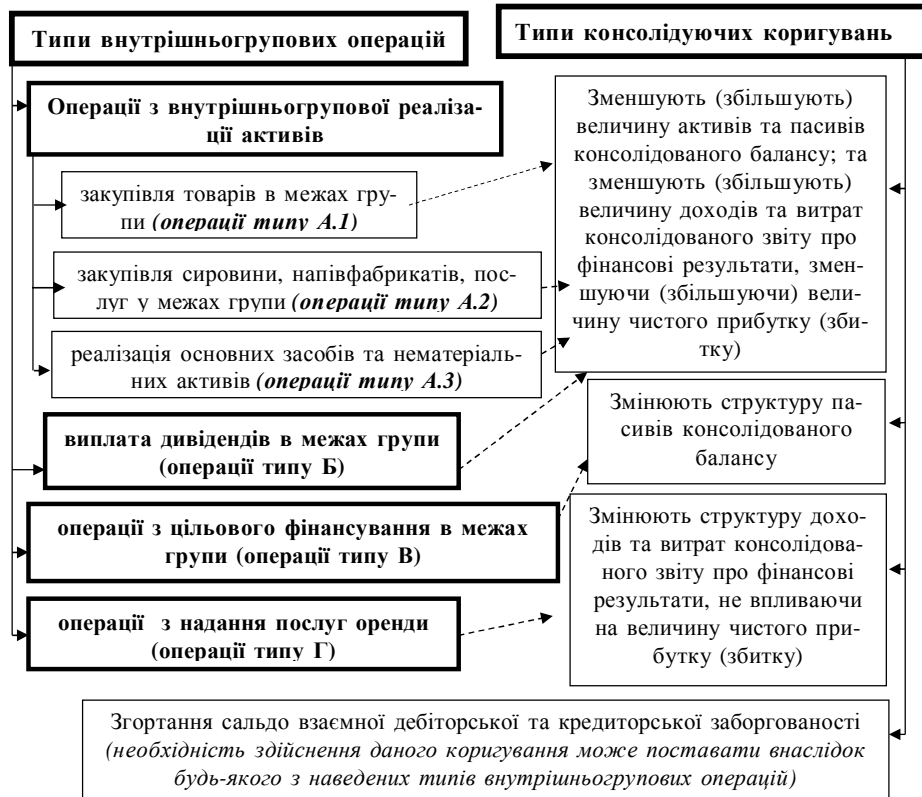


Рис. 2.5. Класифікація внутрішньогрупових операцій та коригувань

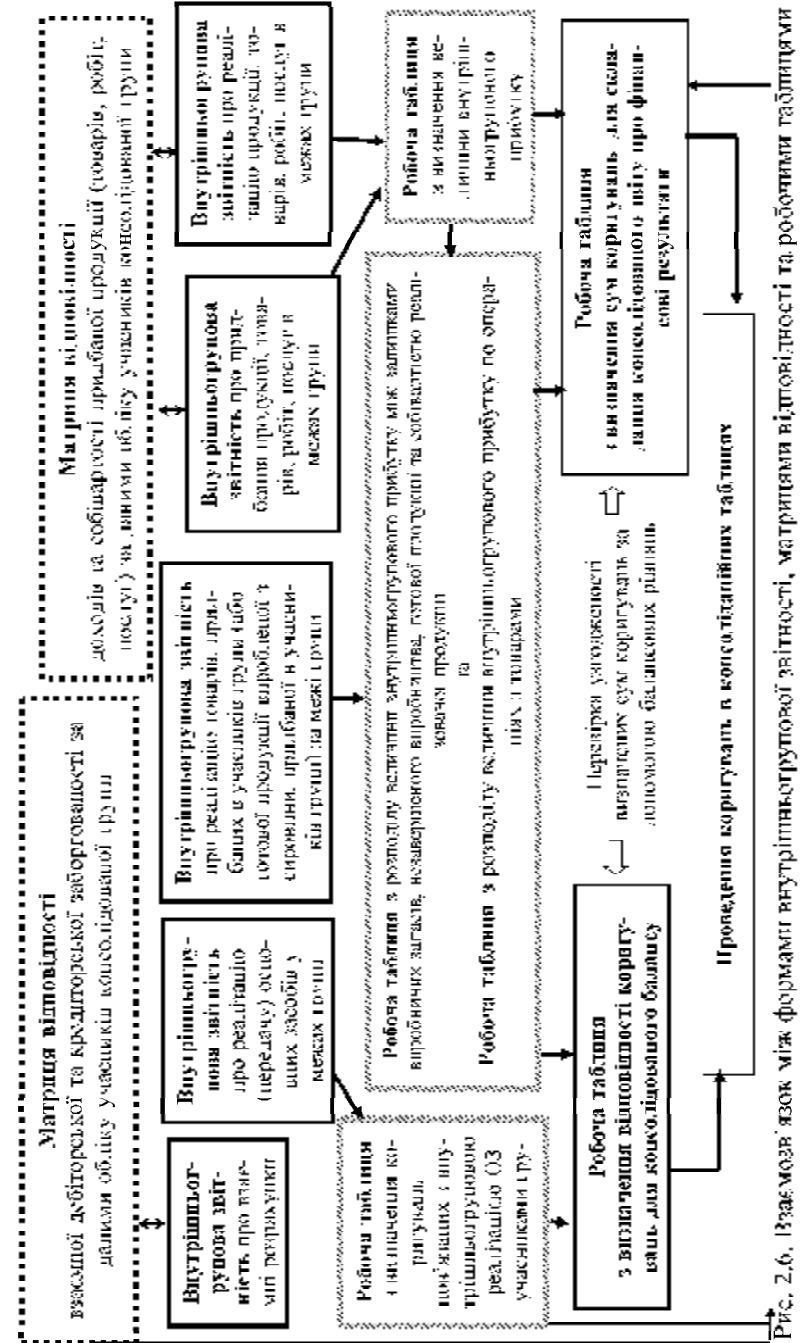


Рис. 2.6. Взаємозв'язок між формами внутрішньогрупової звітності, матрицями відповідності та робочими таблицями

Останнім кроком є здійснення коригувань в консолідаційних таблицях (табл. В.6 та В.7 додатку В, рис. 2.5). Коригування, що здійснюються при складанні консолідованого балансу та звіту про фінансові результати є взаємоузгодженими (їх узгодженість перевіряються за допомогою рівнянь наведених у поясненнях до табл. В.6 та В.7 додатку В).

Отже, розроблені форми внутрішньогрупової звітності, матриці відповідності, робочі таблиці з визначення величини консолідаційних коригувань та їх співставності мають на меті конкретизувати ті облікові процедури, що здійснюються при консолідації фінансової звітності, автоматизувати процес консолідації.

2.3. Методика розподілу внутрішньогрупового прибутку при коригуванні результатів внутрішньогрупових операцій

Після отримання інформації про результати внутрішньогрупової реалізації та внутрішньогрупового прибутку постає методична проблема визначення того, як саме розподілився внутрішньогруповий прибуток в активах підприємств групи на кінець звітного періоду. При цьому можливі три ситуації: внутрішньогруповий прибуток увійшов у прибуток групи за даний період; внутрішньогруповий прибуток у даному періоді “нереалізований” та міститься в активах одного (чи декількох) підприємств групи; частина внутрішньогрупового прибутку, що містилася у вартості придбаних активів залишається у залишках запасів на кінець періоду, а частина увійшла до собівартості реалізованої за межі групи продукції.

Як уже зазначалося, у фаховій літературі розглядається дана ситуація тільки з точки зору коригувань, що здійснюються при консолідації, проте яким саме чином з даних бухгалтерського обліку отримати інформацію про розподіл внутрішньогрупового прибутку не зазначається. Порівняльний аналіз можливих шляхів вирішення даного питання наведено в табл. 2.7.

Аналіз можливих способів визначення розподілу внутрішньогрупового прибутку за період дає змогу зробити висновок про те, що найкращий результат забезпечують останні два розглянутих способи (табл. 2.7). Проте здійснення при складанні консолідованої звітності детальної вибірки про використання продукції, придбаної в учасників групи неодмінно викличе ускладнення, коли в групі відбуваються внутрішньогрупові переміщення не тільки між одним з учасників та головним підприємством. Наприклад, при вертикальній інтеграції, коли постачання, виробництво і збут здійснюють різні підприємства, що є учасниками однієї групи, відбувається щонайменше два внутрішньогрупових переміщення активів: від постачальника до виробника, від виробника до підприємства, що займається збутом продукції. Така методика розподілу внутрішньогрупового прибутку ставитиме особливі завдання перед системою обліку декількох підприємств групи. Тому найбільш оптимальним є підхід, за якого вважається даний актив проданим у межах кі-

лькості та вартості подібних активів, реалізованих підприємством після його одержання.

Таблиця 2.7

Можливі методи визначення розподілу внутрішньогрупового прибутку при здійсненні консолідуючих коригувань

Пропонований метод	Переваги	Недоліки
Вважати, що вся сума внутрішньогрупового прибутку залишається нереалізованою на кінець періоду	Дане рішення є досить простим та не ставить особливих вимог перед організацією бухгалтерського обліку підприємства.	У разі, якщо відбулася реалізація товарів, придбаних у межах групи, призводить до завищення величини консолідованих витрат періоду, порушується принцип обачності
Вважати, що вся сума внутрішньогрупового прибутку є реалізованою в кінці періоду та увійшла до собівартості реалізованої за межі групи продукції	Дане рішення є досить простим та не ставить особливих вимог перед організацією бухгалтерського обліку підприємства. Принцип обачності виконується.	У разі неповної реалізації придбаних у межах групи товарів призводить до заниження величини консолідованих витрат за даний період. Даний метод відповідає принципу обачності, проте є неприйнятним для групи, тому що призводить до заниження прибутку групи.
Приблизно розподілити величину внутрішньогрупового прибутку пропорційно між залишками товарів (або інших запасів, що містять внутрішньогруповий прибуток) на кінець періоду та собівартістю реалізованої продукції	Дане рішення є досить простим та не ставить особливих вимог перед бухгалтерським обліком підприємства.	Собівартість реалізованої продукції, а також вартість запасів на кінець періоду може містити не тільки вартість придбаної у межах групи продукції. Отриманий результат не буде достовірним.
Здійснювати при складанні консолідованої звітності детальну вибірку про використання продукції, придбаної в учасників групи	Достовірний результат	Трудомісткість, непорівнянність отриманих вигод та витрат
Вважати даний актив проданим у межах кількості та вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання	Дане рішення забезпечує результат максимально наближений до достовірного	Дана методика потребує того, щоб система бухгалтерського обліку підприємства забезпечувала можливість відслідкувати рух придбаних у межах групи активів.

Для реалізації вищенаведеного підходу при визначенні величини реалізованого та нереалізованого внутрішньогрупового прибутку при закупівлі у підприємств групи готової продукції та наступному її перепродажу, можуть бути використані такі співвідношення (формула (2.1) та формула (2.2)):

$$PP = CP_{пер.} * \frac{\dot{I} \ddot{I}_{i\dot{i}+} + \dot{A} \ddot{I}_{i\ddot{a}a}}{\ddot{N} \dot{a}_{i\dot{i}+} + \ddot{N} \dot{a}_{i\ddot{a}a}}, \quad (2.1)$$

$$НП_{кин} = НП_{поч} + \dot{A} \ddot{I}_{i\ddot{a}a} - PP \quad (2.2)$$

де $CP_{пер}$ – собівартість реалізованих за період товарів, що надходили внаслідок внутрішньогрупових поставок (чи подібних);

$НП_{поч}$ та $НП_{кин}$ – нереалізований прибуток, що увійшов до вартості товарів на початок та кінець періоду відповідно;

$ВП_{над.}$ – внутрішньогруповий прибуток, що увійшов до вартості товарів за період;

$Соб_{поч}$ та $Соб_{над}$ – собівартість товарів на початок періоду та тих, що надійшли за період внаслідок внутрішньогрупових поставок;

PP – реалізований внутрішньогруповий прибуток.

Запропонований підхід до розподілу внутрішньогрупового прибутку нагадує методику розподілу транспортно-заготівельних витрат та визначення суми торгової націнки за реалізованими товарами, що описані у п. 9 та п. 22 П(С)БО 9 “Запаси”.

На практиці можлива значно складніша ситуація, коли материнське підприємство продає (передає) дочірньому підприємству продукцію, яка є для останнього сировиною (матеріалами) для виробництва своєї власної продукції (чи навпаки, дочірнє підприємство продає (передає) сировину материнському). У такій ситуації на кінець періоду можливі такі варіанти:

– придбані (отримані) запаси повністю використані для виробництва продукції. Отримана готова продукція повністю продана дочірнім підприємством за межі групи;

– придбані (отримані) запаси взагалі не були використані для виробництва продукції або запаси використані повністю, продукція вироблена, але ще не продана за межі групи;

– вартість придбаних (отриманих) запасів розподілилась між залишками виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та собівартістю реалізованої за межі групи продукції. Даний варіант, звичайно, є найбільш поширеним на практиці.

У перших двох варіантах процедура виключення нереалізованого прибутку (збитку) така ж, як і в ситуації з продажем товарів, яку було розглянуто вище. У першому варіанті необхідно тільки виключити суми доходів та собівартості, що пов’язані з внутрішньогруповою реалізацією, а в другому ще й додатково зменшити вартість запасів, що були отримані (чи готової продукції, якщо запаси повністю використані) на суму нереалізованого прибутку (збитку) материнського підприємства. Третій варіант детально розглянуто в додатку Г. Найпростіше було б у даній ситуації розподілити суму нереалізованого прибутку пропорційно вартісним показникам статей балансу та собівартістю реалізованої продукції. Однак, така методика не враховує наявних оборотів по рахунках і в ситуації, коли, наприклад, виробництво взагалі не

відбувалось (тобто, не було руху сировини), дасть дуже викривлений результат. До того ж, вартість незавершеного виробництва та готової продукції включає в себе не лише вартість сировини та матеріалів, а тому її нелогічно використовувати як базу розподілу. Отже, при такій методиці результат розподілу внутрішньогрупового прибутку не є достовірним, що впливає на достовірність консолідованої фінансової звітності.

Для розв’язання вищезазначеної проблеми логічно використати формули 2.1 та 2.2, проводячи розрахунок поетапно в напрямку реального руху активів (див. рис. 2.5). Тобто спочатку пропонується розрахувати нереалізований прибуток від внутрішньогрупової операції, що припадає на залишок виробничих запасів на кінець періоду (а заодно і прибуток, який включений дочірнім підприємством у витрати на виробництво). На другому етапі розрахувати нереалізований прибуток, який припадає на залишки незавершеного виробництва. На третьому етапі – нереалізований прибуток, який припадає на залишок готової продукції на складі. І тільки потім розрахувати прибуток, що припадає на собівартість реалізованої продукції (див. додаток Г монографії).

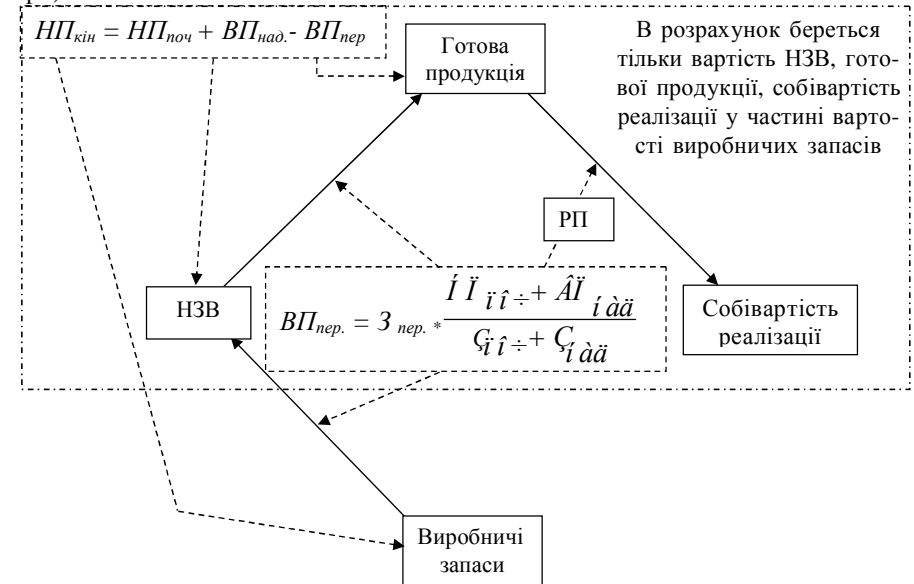


Рис. 2.8. Концептуальна схема розподілу внутрішньогрупового прибутку при здійсненні консолідуючих коригувань

На рис. 2.8 використані такі позначення:

$ВП_{пер.}$ – внутрішньогруповий прибуток, що був переданий при русі виробничих запасів;

$ВП_{над.}$ – внутрішньогруповий прибуток, що міститься у вартості запасів, що надійшли за період;

З_{пер.} – запаси, що перейшли до вартості незавершеного виробництва, готової продукції, собівартості реалізації (тільки у частині вартості виробничих запасів);

З_{поч.}, З_{над.} – залишки запасів на початок періоду та ті, що надійшли за період (тільки у частині вартості виробничих запасів);

НП_{поч.} – нереалізований прибуток у частині вартості запасів на початок періоду;

РП – реалізований прибуток, що був включений до собівартості реалізованої готової продукції.

Пропонована методика передбачає використання в обліку даних про залишки незавершеного виробництва, готової продукції, собівартості реалізованої продукції тільки у частині, що відповідає вартості виробничих запасів (матеріалів та сировини, комплектуючих, напівфабрикатів та ін.). Перевагою даної методики є те, що вона не потребує якихось нових даних з системи бухгалтерського обліку підприємства, тому що дані про вміст сировини та матеріалів, інших виробничих запасів у незавершеному виробництві, готовій продукції використовуються в податковому обліку при визначенні приросту (убутку) запасів згідно п. 5.9 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 р. № 283/ВР.

Запропоновані методичні засади розподілу внутрішньогрупового прибутку при визначенні консолідаційних коригувань органічно пов’язані з пропонуваними формами внутрішньогрупової звітності. Зокрема робоча таблиця з визначення величини внутрішньогрупового прибутку включеного до вартості активів дозволяє на основі даних внутрішньогрупової звітності визначити суму внутрішньогрупового прибутку, що підлягає розподілу (табл. В.3 додатку В). Робоча таблиця з розподілу величини внутрішньогрупового прибутку по операціях з товарами використовує підхід, що ґрунтується на використанні формул (2.7) та (2.8). Логічна схема взаємозв’язку розроблених форм внутрішньогрупової звітності, матриць відповідності та робочих форм з визначення результатів внутрішньогрупових операцій наведена на рис. 2.6.

Таким чином, запропонована методика розподілу внутрішньогрупового прибутку між собівартістю реалізованої продукції та залишками запасів при здійсненні консолідуючих коригувань, що сприятиме підвищенню достовірності консолідованої фінансової звітності та оперативності її складання.

Висновки до розділу 2

1. Організація складання консолідованої фінансової звітності має передбачати підготовчий та виконавчий етап. На підготовчому етапі повинно відбуватися визначення периметру консолідації та способу збирання інформації про внутрішньогрупові операції, впровадження єдиної облікової політики в групі. Пропонується створити належне методичне забезпечення складання консолідованої фінансової звітності, яке б визначило спосіб отримання інформації про результати внутрішньогрупових операцій та підвищило довіру користувачів до неї.

2. Для забезпечення процедури консолідації фінансових звітів материнського та дочірніх підприємств пропонується використати розроблені в даній роботі форми внутрішньогрупової звітності. Використання також робочих консолідаційних таблиць та матриць відповідності забезпечує не тільки визначення коригуючих консолідаційних показників, але й контроль за достовірністю первинних даних та збалансованістю коригувань.

3. Застосування рахунку 8-го класу “Собівартість внутрішньогрупової реалізації” для удосконалення виявлення, реєстрації, накопичення інформації щодо результатів внутрішньогрупових операцій покращує збирання інформації про результати внутрішньогрупових операцій.

4. На достовірність консолідованої фінансової звітності впливає відсутність в облікових стандартах порядку визначення нереалізованого внутрішньогрупового прибутку. Застосування розробленої в даній роботі методики розподілу внутрішньогрупового прибутку між залишками запасів та собівартістю реалізованої продукції (товарів) регламентує визначення величини нереалізованого внутрішньогрупового прибутку, а отже, сприяє підвищенню прозорості процедур консолідації.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УЧАСНИКІВ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА АСОЦІЙОВАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Особливості використання методу участі в капіталі при консолідації фінансової звітності

Аналіз робіт різних дослідників свідчить, що при розгляді порядку застосування методу участі в капіталі, визначеному в П(С)БО 12, більшість з них, зокрема В. Добровський, Г. Уманців, розглядали детально тільки один аспект – коригування балансової вартості фінансової інвестиції залежно від зміни власного капіталу об'єкта інвестування з урахуванням при цьому виплати дивідендів [29; 108]. І тільки С. Голов детально розглянув питання обліку операцій з продажу (передачі) активів між інвестором та асоційованим чи спільним підприємством [19, с. 248-250].

На практиці, незважаючи на вищезазначені дослідження, застосування норм П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, що врегульовують облік операцій між інвестором та асоційованим або спільним підприємством, і надалі супроводжується труднощами для пересічного бухгалтера. Аналіз публікацій свідчить, що увага не приділялась вимогам пп. 13-14 П(С)БО 12, а також причинам існування особливого порядку обліку операцій між інвестором та асоційованим (або спільним) підприємством. Тому є необхідність розглянути загальний порядок застосування методу участі в капіталі, виявити при цьому ті питання, які потребують конкретизації та кращого методичного забезпечення, запропонувати прийнятний на практиці метод обліку господарських операцій між інвестором та асоційованим підприємством, розкрити суть та причини існування особливого обліку згаданих операцій.

У даній роботі уже згадувалось про дольовий метод участі в капіталі як метод консолідації фінансової звітності. Про його концептуальну основу як методу консолідації говорить вимога п. 20 МСБО 28, де зазначається, що “багато процедур, прийнятних для застосування методу участі в капіталі, подібні до процедур консолідації, визначених МСБО 27. До того ж загальні концепції, які є основоположними для процедур, що застосовуються в обліку придбання дочірнього підприємства, прийняті також для обліку придбання інвестиції в асоційоване підприємство” [68]. У західній літературі метод участі в капіталі (“equity method”) носить також назву “консолідація в один рядок” (“one-line consolidation”) [120, с. 724]. Таким чином, метод участі в капіталі є не тільки методом обліку інвестицій, як він розглядається у працях вітчизняних дослідників, але одночасно й методом складання фінансової звітності.

У відповідності з П(С)БО 12 метод участі в капіталі використовується для обліку фінансових інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства. Аналізуючи положення МСФЗ та вітчизняних П(С)БО, можна дійти ви-

сновку, що спільним між методом участі в капіталі та повною консолідацією фінансової звітності є: виключення нереалізованих прибутків (збитків) між інвестором та об'єктом інвестування; визначення гудвілу (негативного гудвілу) в ціні придбання; амортизація гудвілу (у МСБО 28 амортизацію гудвілу замінено на тестування на предмет знецінення активу); використання єдиної облікової політики інвестором та асоційованими (або спільними) підприємствами (у даній роботі вони розглядаються як учасники консолідованої групи); виключення взаємних інвестицій; виключення виплачених дивідендів всередині групи.

Головними ж відмінностями між методом участі в капіталі та методом повної консолідації фінансової звітності є: відсутність згортання сальдо взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості; відсутність розрахунку частки меншості в чистих активах та прибутках (збитках); консолідація проводиться не постатейно, а в одному рядку активу “Довгострокові фінансові інвестиції” та в одному рядку пасиву “Нерозподілений прибуток”.

Слід звернути увагу, що такі процедури, як виключення нереалізованих прибутків (збитків) між інвестором та об'єктом інвестування, виключення сум доходів та витрат внаслідок операцій з реалізації (передачі) активів між об'єктом інвестування та залежним підприємством, визнання та відображення в обліку гудвілу при застосуванні методу участі в капіталі мають свої особливості. Зокрема гудвіл при застосуванні методу участі в капіталі відображається у складі вартості довгострокової фінансової інвестиції, а не окремим рядком, як це здійснюється при повній консолідації фінансової звітності. Мають свої особливості і процедури виключення результатів операцій між інвестором та асоційованим (чи спільним) підприємством.

Застосування методу участі в капіталі передбачає два можливих способи проведення виключення результатів внутрішньогрупових операцій між інвестором та об'єктом інвестування. Згідно вимог вітчизняного П(С)БО 12 такі процедури відбуваються за допомогою визнання в обліку головного підприємства доходів (витрат) майбутніх періодів у частині прибутку (збитку), що припадає на частку інвестора (див. пп. 13-14 П(С)БО 12). Проте МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства” не містить подібні норми. Так, у п. 22 МСБО 28 операції між інвестором та асоційованим підприємством носять назву операцій “знизу вверх” (“upstream transactions”) та “зверху вниз” (“downstream transactions”). Операції “знизу вверх” – це, наприклад, продажі активів асоційованим підприємством інвесторові. Операції “зверху вниз” – це, наприклад, продажі активів інвестором асоційованому підприємству. При гармонізації П(С)БО 12 та МСБО 28 неодмінно постає питання про доцільність діючого порядку обліку операцій типу “згори вниз” та “знизу вгору” з визнанням доходів (витрат) майбутніх періодів, коли цього прямо не вимагає, але й не заперечує МСБО 28.

Справа в тому, що існує альтернативний метод виключення результатів внутрішньогрупових операцій між інвестором та об'єктом інвестування, що нагадує методику виключення нереалізованих прибутків (збитків) відповідно до п. 11 П(С)БО 20. Така методика описана Д. Александером та Д. Блайном і

передбачає вилучення суми нереалізованого прибутку у консолідаційних таблицях, аналогічних уже розглянутим у розділі 3.1 монографії шляхом коригування рядка “Інвестиції в асоційовані підприємства” (згідно П(С)БО йому відповідає рядок “Довгострокові фінансові інвестиції”) та рядка “Нерозподілений прибуток” [1; 118]. Такий спосіб виключення результатів внутрішньогрупових операцій цілком прийнятний при операціях типу “знизу вгору”, проте доцільність та логічність його використання при операціях типу “згори вниз” викликає сумнів. Справді, при таких операціях сума нереалізованого прибутку потрапляє до вартості запасів асоційованого підприємства і ніяк не впливає на величину його чистих активів, а отже і на значення рядка “Довгострокові фінансові інвестиції” консолідованого балансу. Таким чином, коригування рядка “Довгострокові фінансові інвестиції” є нелогічним. Нелогічним також є в такій ситуації і коригування рядків консолідованого балансу, що відображають вартість запасів. При застосуванні методу участі в капіталі дані рядки не консоліднуються на відміну від методів повної та пропорційної консолідації. Таких недоліків позбавлений метод виключення результатів внутрішньогрупових операцій за допомогою рахунків доходів (витрат) майбутніх періодів, що пропонується пп. 13-14 в П(С)БО 12 і який не заперечується МСБО 28. Проте вимоги пп. 13-14 потребують удосконалення та уточнення.

П(С)БО 12 не містить прикладу відображення в бухгалтерському обліку таких операцій. Як уже зазначалось, у своїх роботах методику обліку таких операцій розглянув С.Ф. Голов [19, с. 248]. В узагальненому вигляді методики, що відповідає чинному Плану рахунків можна відобразити у вигляді схеми (див. рис. 3.1). Розглянута на рис. 3.1 методика обліку операцій між інвестором та асоційованим підприємством відрізняється від методики, що була описана С.Ф. Головим тим, що застосовує для обліку розрахунків з асоційованим підприємством рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, а не 682 “Внутрішні розрахунки” [33, с. 248].

Алгоритм бухгалтерських проведення наведений на рис. 2.8 містить цілу низку недоліків. Так, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки” ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами, а серед рахунків 3-го класу Інструкція не виділяє спеціальних рахунків для обліку розрахунків з асоційованими підприємствами. Проте в результаті використання тільки одного рахунку для обліку розрахунків з асоційованими підприємствами, на субрахунку 682 здійснюється облік як кредиторської, так і дебіторської заборгованості, що виникає внаслідок розрахунків з асоційованим підприємством. Використання для обліку розрахунків з асоційованими підприємствами 682 рахунку може призвести до згортання взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості при визначенні кінцевого сальдо за цим рахунком. Однак, як вітчизняні П(С)БО, так і МСФЗ не передбачають згортання взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості при застосуванні методу участі в капіталі.

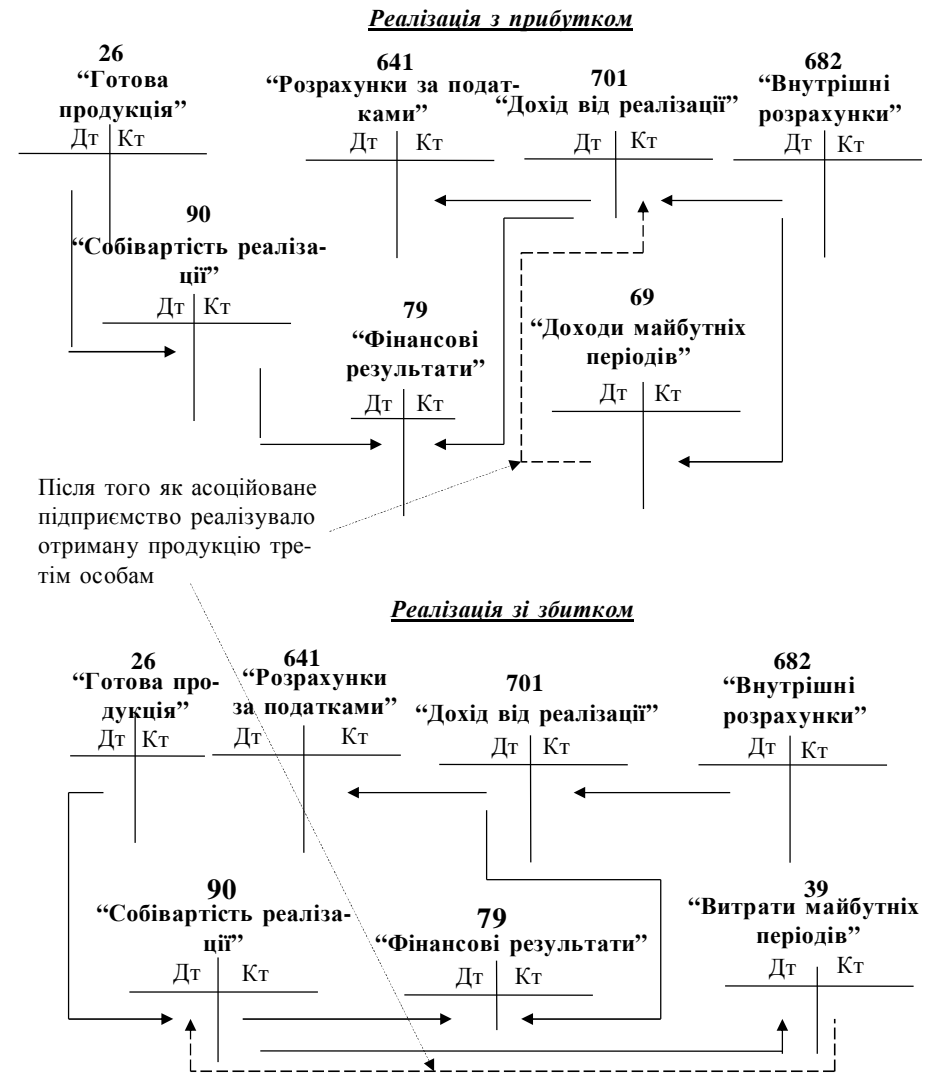


Рис. 3.1. Схема обліку інвестором внутрішньогрупових операцій при використанні методу участі в капіталі, що відповідає чинним положенням Інструкції про застосування Плану рахунків

Отже, для обліку дебіторської заборгованості, що виникає внаслідок розрахунків з асоційованим підприємством, доцільно використовувати рахунок 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, а для обліку кредиторської – рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. При цьому у межах згаданих рахунків можна відкрити спеціальні аналітичні рахунки.

Зроблені висновки стосуються не тільки обліку операцій з асоційованими підприємствами, але й з спільними підприємствами, тому що для таких підприємств також використовується метод участі в капіталі.

Другою вадою даного алгоритму бухгалтерських проведення з відображення реалізації готової продукції інвестором асоційованому підприємству є складність у його практичному застосуванні. По-перше, при такому алгоритмі після кожної операції з передачі (продажу) активів асоційованому підприємству необхідно здійснювати розрахунок прибутку (збитку) від продажу з визнанням доходів (витрат) майбутніх періодів.

По-друге, здійснення одразу після кожної господарської операції з реалізації активів інвестором асоційованому підприємству проведення Дт 682 “Внутрішні розрахунки” Кт 69 “Доходи майбутніх періодів” ускладнює облік в умовах його автоматизації. Наприклад, у такому поширеному програмному продукті як “1С:Підприємство” бухгалтерські проведення неможливо буде сформувати в автоматичному режимі за введеними у програму первинними документами, адже накладна буде містити всю вартість переданих (реалізованих) активів, в той час як проведення Дт 682 “Внутрішні розрахунки” Кт 70 “Доходи від реалізації” повинно містити суму реалізації за мінусом частини прибутку, що відповідає частці інвестора. Проведення Дт 682 “Внутрішні розрахунки” Кт 69 “Доходи майбутніх періодів” може бути введене тільки в ручному режимі. У такій ситуації необхідно або удосконалювати програмне забезпечення, або змінювати алгоритм бухгалтерських проведення. З точки зору економії коштів доцільнішим є останній варіант.

По-третє, це не сприяє зближенню податкового та бухгалтерського обліку, адже в податковому обліку валовий дохід буде визнано в момент відвантаження чи отримання передоплати на всю суму реалізації. У разі, якщо проведенням Дт 682 “Внутрішні розрахунки” Кт 69 “Доходи майбутніх періодів” дохід від реалізації розбивається на дві частини, а активи, отримані асоційованим підприємством, не будуть реалізовані у податковому періоді, в якому вони були отримані, то оборот по кредиту 70 “Доходи від реалізації” рахунку за мінусом ПДВ не дорівнюватиме величині валового доходу. Це ускладнює одночасно і контроль за правильністю ведення податкового обліку, і автоматизацію податкового обліку при використанні сучасних бухгалтерських програм.

Отже, доцільно змінити алгоритм бухгалтерських проведення, наведений на рис. 3.1. Новий алгоритм повинен спиратися на стандартні проведення, які використовуються при реалізації активів. З цієї метою бухгалтерське проведення, що відображає доходи майбутніх періодів, пропонується здійснювати в кінці періоду, на дату складання балансу (див. рис. 3.2).

Таким чином, для визнання доходу майбутніх періодів у сумі частини прибутку, що відповідає частці інвестора, пропонується використовувати бухгалтерське проведення Дт 70 “Доходи від реалізації” Кт 69 “Доходи майбутніх періодів” (рис. 3.2). Саме його і пропонується розглядати як регулююче, що здійснюється лише один раз за звітний період на дату складання балансу. Воно здійснюється одразу на всю суму прибутку, що відповідає частці інвес-

тора, по всім операціям з реалізації активів асоційованому (або спільному) підприємству, які відбулися за звітний період.

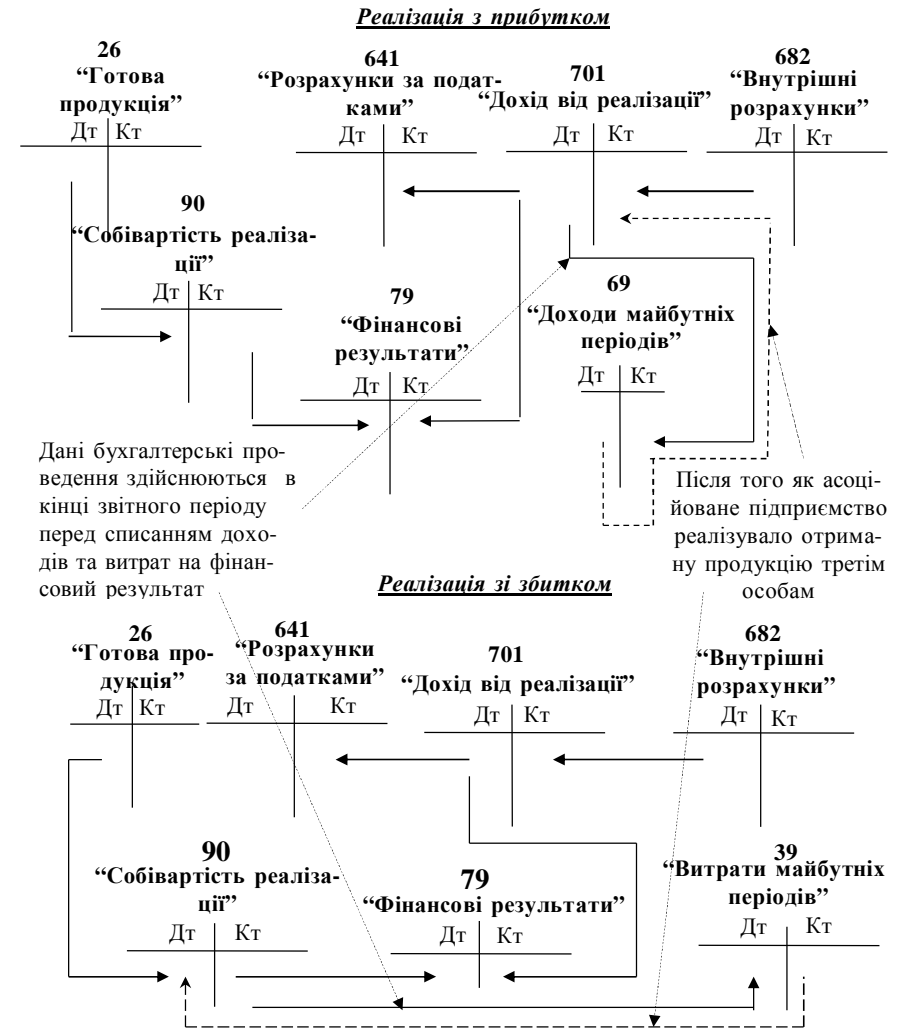


Рис. 3.2. Схема, що пропонується для обліку внутрішньогрупових операцій, при застосуванні методу участі в капіталі

Як зазначає Д. Шорт, регулюючі проводки робляться “з метою зміни сальдо певних рахунків в кінці облікового періоду, зокрема з метою розподілу доходів та витрат серед поточного та одного або декількох майбутніх періодів для того, щоб витрати належним чином погоджувалися з доходами кожного облікового періоду. Регулюючі проводки здійснюються на останній

день облікового періоду негайно після реєстрації всіх регулярних операцій” [15, с. 165].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів”, на жаль, не кореспондує за кредитом з дебетом рахунків 7-го класу, тобто не передбачено існування проведення Дт 70 “Доходи від реалізації” Кт 69 “Доходи майбутніх періодів”. Проте запропонований алгоритм цілком відповідає існуючим вимогам П(С)БО 12.

Отже, до крім кореспонденції, що існує в згаданій Інструкції, пропонується використовувати таку кореспонденцію:

рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів” кореспондує за дебетом з кредитом рахунків: 90 “Собівартість реалізації”, 94 “Інші витрати”; рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів” кореспондує за кредитом з дебетом рахунків: 70 “Доходи від реалізації”, 74 “Інші доходи”.

Також пропонується рахунок 682 “Внутрішні розрахунки” використовувати тільки для обліку поточних розрахунків з дочірніми підприємствами. Натомість додати рахунки 364 “Розрахунки з асоційованими та спільними підприємствами” та 634 “Розрахунки з асоційованими та спільними підприємствами.”

Таким чином, завданням бухгалтерських проведення з визнання доходу (витрат) майбутніх періодів при операціях “зверху вниз” є саме виключити прибутки (збитки) з метою представлення інвестора та асоційованого підприємства як єдиної економічної одиниці. За своєю суттю дані бухгалтерські записи такі ж, як і коригуючі записи при складанні консолідованої фінансової звітності при виключенні сум внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупових збитків.

Отже, метод участі в капіталі є не тільки методом обліку фінансових інвестицій, але й методом консолідації фінансової звітності. Такий підхід дає змогу запропонувати удосконалений алгоритм відображення операцій між інвестором та асоційованим підприємством на основі використання коригуючих проведення, які є різновидом консолідуючих коригувань, що відомі в міжнародній практиці. Особлива форма приміток до первинної фінансової звітності асоційованих підприємств, яка дозволяє інформаційно забезпечити виконання на практиці вимог пп. 13-14 П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”.

3.2. Метод пропорційної консолідації при складанні фінансової звітності учасників спільної діяльності за договором простого товариства

Метод пропорційної консолідації, що передбачений МСБО 31 “Частки в спільних підприємствах”, на сьогоднішній день в Україні не використовується. Проте існує сфера, в якій застосування даного методу є цілком логічним і вкрай необхідним. Метод пропорційної консолідації може бути застосований для складання фінансової звітності учасників спільної діяльності без

створення юридичної особи за договором простого товариства. Для доведення даної тези необхідно проаналізувати існуючий на даний час порядок обліку спільної діяльності за договором простого товариства, довести доцільність використання саме методики консолідації для складання фінансової звітності її учасників, розробити концептуальні засади такого обліку та порівняти наслідки застосування різних можливих у даній ситуації методів консолідації. Підставою для проведення даного дослідження є те, що у розділі 1.3 даної роботи було обґрунтовано, що спільна діяльність без створення юридичної особи за договором простого товариства цілком відповідає поняттю “спільно контрольованого суб’єкта господарювання (jointly controlled entity)”, що використовується в МСБО 31, а тому може для цілей бухгалтерського обліку вважатися окремою особою і розглядатись як умовний учасник консолідованої групи.

На практиці облік спільної діяльності є складаним, тому що нормативне регулювання бухгалтерського обліку спільної діяльності за договорами простого товариства багато разів змінювалося і на даний час не існує чіткої методики організації обліку такої діяльності та складання фінансової звітності її учасників. З метою глибшого розуміння сутності існуючих проблем доцільно розглянути історію змін порядку бухгалтерського обліку спільної діяльності в Україні.

До 2000 року згідно Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, що була затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 18.08.95 р. № 139, уповноважений учасник спільної діяльності складав окремий баланс такої діяльності. Показники такого окремого балансу не включалися до балансу уповноваженого учасника. У бухгалтерській звітності учасників угоди про спільну діяльність відображалися фінансові та інші результати спільної діяльності, що належать за угодою кожному з учасників.

Після скасування згаданої Інструкції методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції зі спільної діяльності та розкриття її у фінансовій звітності став визначати П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”. Внески до спільної діяльності спершу вважалися фінансовими інвестиціями. Проте такий порядок обліку викликав чимало заперечень, основним з яких було те, що внесок до спільної діяльності не може бути класифікованим як фінансова інвестиція, тому що просте товариство не має статусу юридичної особи. Після змін до П(С)БО 12, які були внесені 25.11.2002 р., активи задіяні у спільній діяльності без створення юридичної особи не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності.

Дослідження доводить, що П(С)БО 12, а саме пп. 19 та 20 недостатньо врегульовує питання обліку спільної діяльності. По-перше, П(С)БО 12 не містить вказівки про необхідність якогось окремого обліку такої діяльності, наприклад з використанням позабалансових рахунків. Про доцільність такого обліку свідчить вимога Порядку ведення податкового обліку спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, затвердженого Наказом ДПАУ № 571 від 30.09.2004 р., що полягає у веденні обліку резуль-

татів спільної діяльності окремо від обліку результатів іншої господарської діяльності такого платника. Дана вимога пов'язана з тим, що у податковому обліку просте товариство розглядається як окрема особа, окремий платник податку на прибуток та ПДВ. Такий порядок обліку зберігається і в проекті Податкового кодексу.

По-друге, стандарт не містить конкретних вказівок, яким чином кожному з учасників одночасно відобразити свою частку в спільно контрольованих активах та у спільно взятих зобов'язаннях та ще й у складі відповідних активів. Очевидно, що це можливо зробити тільки на дату балансу шляхом надання уповноваженим учасником певної інформації про стан майна та зобов'язань, доходи та витрати спільної діяльності. Стандарт не визначає форми звітності, в якій має така інформація надаватися, а також яким чином вона має бути врахована в обліку та при складанні фінансової звітності учасників спільної діяльності.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій містить вказівку щодо використання для обліку внесків до спільної діяльності без створення юридичної особи рахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”. Інших рахунків для обліку спільної діяльності згадана Інструкція не передбачає. Проте такий облік є дуже обмеженим. По-перше, спільна діяльність може проводитися протягом терміну більшого, ніж один рік, а отже відображення внесків у складі оборотних активів є некоректним. По-друге, у такому разі стає незрозумілим, яким чином частку учасника в спільно контрольованих активах відобразити у складі відповідних активів та яким чином відобразити уповноваженому учаснику отримані внески та операції спільної діяльності. Таким чином, одного тільки рахунку 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” явно недостатньо для ведення обліку такої діяльності.

Здійснюючи огляд консультацій з обліку спільної діяльності за договором простого товариства, які розміщено у професійних виданнях, можна виділити дві пропонувані методики ведення бухгалтерського обліку. Перша з них не вимагає окремого обліку спільної діяльності з використанням позабалансових рахунків, а друга – ґрунтується на використанні позабалансових рахунків. Дамо критичну оцінку кожній з даних методик.

Перша методика полягає у відображенні уповноваженим учасником (оператором) всіх внесених активів на своїх бухгалтерських рахунках з відкриттям спеціальних субрахунків. Інші учасники відображають передані внески як дебіторську заборгованість (за рахунком 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” (якщо договір про спільну діяльність укладено на строк менше року) або 183 “Інша дебіторська заборгованість” (якщо договір про спільна діяльність укладено на строк більше року чи безстроково). Окремий баланс спільної діяльності при цьому на складається.

Вищезгаданої методики дотримуються у своїх консультаціях Т. Войтенко, Т. Онищенко, Н. Яновська [27; 138; 216].

Зокрема, Т. Войтенко переконує у тому, що “однозначно можна стверджувати, що немає необхідності ведення окремого балансу щодо спільної ді-

яльності [27, с. 28]. Такої ж думки дотримується і Н. Яновська [216, с. 29]. При цьому вони наводять той аргумент, що це впливає з положень першого абзацу п. 19 П(С)БО 12, тому що там є вимога щодо відображення кожним учасником результатів спільної діяльності саме у своїх облікових регістрах.

Т. Войтенко вважає, що вимоги п. 19 П(С)БО 12 “стосуються виключно уповноваженого учасника” [27, с. 29]. Далі уповноваженому учаснику для розмежування активів, зобов'язань і господарських операцій власної та спільної діяльності пропонується ввести відповідні додаткові субрахунки до рахунків бухгалтерського обліку, на яких здійснюється облік основної діяльності учасника, для відображення результатів спільної діяльності без створення юридичної особи.

Аналізуючи пропонувані аргументи слід звернути увагу, що п. 19 та п. 20 П(С)БО 12 дійсно не містять прямої вказівки на необхідність окремого обліку спільної діяльності. Проте положення першого абзацу п. 19 П(С)БО 12, яку Т. Войтенко розуміє як вказівку на те, що “немає необхідності ведення окремого балансу щодо спільної діяльності”, не заперечує існування в уповноваженого учасника та інших учасників допоміжних облікових регістрів, які не стосуються власної основної діяльності та використовуються для окремого обліку майна та операцій спільної діяльності. Такі регістри можуть слугувати для аналітичного обліку майна задіяного у спільній діяльності. До того ж, стандарт не врегульовує, якими саме повинні бути дані облікові регістри, якої форми.

Також не можна погодитися з тим твердженням, що вимоги п. 19 П(С)БО 12 стосуються виключно уповноваженого учасника, адже стандарт вимагає того, щоб результати спільної діяльності обов'язково відображав кожний учасник. Таким чином, дані вимоги рівною мірою стосуються як уповноваженого учасника (оператора), так і інших учасників спільної діяльності. До того ж П(С)БО 12 не використовує таких понять, як уповноважений учасник, оператор спільної діяльності чи уповноважений платник.

Аналізуючи запропоновану методику обліку внесків до спільної діяльності, можна бачити, що на балансових рахунках (а отже, слід розуміти, і у фінансовій звітності) уповноваженого учасника відображені практично всі активи спільної діяльності, в тому числі, й спільно контрольовані, в той час як стандарт містить вимогу відображати тільки частку у спільно контрольованих активах, а не весь такий актив. При відображенні на балансових рахунках уповноваженим учасником усіх отриманих активів відбувається порушення критеріїв визнання активів, так як активи є ресурсами, що контролювані підприємством. Такий контроль впливає із права власності на активи або іншого юридичного права (наприклад, використання активу на умовах фінансової оренди), що дає підприємству можливість контролювати майбутні економічні вигоди, які воно очікує одержати від цього активу. Внесене учасниками майно, яким вони володіли на праві власності, а також вироблена у результаті спільної діяльності продукція та одержані від такої діяльності доходи є спільною частковою власністю учасників. Таким чином, передавши майно до спільної діяльності підприємство уже повністю не контролює всіх

економічних вигод від таких активів. Про це додатково свідчить ч. 3 ст. 1134 ЦКУ, де зазначено, що користування спільним майном учасників здійснюється за їх спільною згодою, а в разі недосягнення згоди – у порядку, що встановлюється за рішенням суду. Отже, відображення на балансових рахунках та у фінансовій звітності уповноваженим учасником усіх активів спільної діяльності, що неодмінно відбувається при відсутності окремого обліку спільної діяльності, суперечить критеріям визнання активу та принципу обачності.

Таким чином, методика, що пропонується Т. Войтенко (і практично аналогічна Т. Онищенко, Н. Яновською) суперечить критеріям визнання активу, принципу обачності та не забезпечує виконання діючих вимог пп. 19-20 П(С)БО 12.

Інший варіант організації обліку спільної діяльності та складання фінансової звітності її учасників – це адаптація до вимог пп. 19-20 П(С)БО 12 тої методики, яка діяла до прийняття П(С)БО 12 (окреме ведення обліку внесків спільної діяльності та операцій самої спільної діяльності). Такий підхід пропонують Н. Алпатова та Л. Плешонкова [3; 147]. Дана методика полягає у застосуванні для обліку часток у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях додатково введених субрахунків.

Суто теоретично така методика обліку спільної діяльності відповідає п. 19 та п. 20 П(С)БО 12 і дає змогу кожному учаснику відобразити у фінансовій звітності частку у спільно контрольованих активах та спільно взятих зобов'язаннях, спільних доходах та витратах. Проте практичним її недоліком є ускладнення бухгалтерського обліку додатковими субрахунками, які до того ж не несуть функціонального навантаження, мають суто теоретичне значення і є надлишковими для складання звітності (маються на увазі записи на зразок Дт 201 “Сировина й матеріали” Кт 377.СД “Внутрішні розрахунки з іншими дебіторами”).

Таким чином, кожна з вищеописаних методик має застереження щодо свого застосування. Так, у першому випадку порушуються критерії визнання активу та принцип обачності, коли у балансі уповноваженого учасника відображаються власні активи та активи інших учасників, які він повністю не контролює, а також власні зобов'язання та зобов'язання, по яких учасник відповідає лише частково. Цим самим відбувається завищення активів та зобов'язань уповноваженого учасника. Також не дотримується вимога п. 19 П(С)БО 12 про те, що спільно контрольований актив та спільно набуте зобов'язання відображає у фінансових звітах кожний з учасників. Крім того, не виконується вимога п. 20 цього стандарту про відображення частки учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів. Друга методика є недоцільною для практичного застосування, так як захаращує бухгалтерський облік додатковими субрахунками, дані яких мають умовний характер.

Отже, необхідна принципова інша методика ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності учасників спільної діяльності. Вра-

ховуючи процеси гармонізації облікових стандартів, доцільним є звернутись до зарубіжного досвіду обліку спільної діяльності.

Згідно МСБО 31 контролюючому учаснику слід визнавати свою частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, застосовуючи метод пропорційної консолідації (як базовий) або ж метод участі в капіталі (як альтернативний).

При застосуванні пропорційної консолідації (proportionate consolidation) частку учасника в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільного підприємства відображають у фінансових звітах контролюючого учасника спільного підприємства як окремі статті або шляхом постатейного об'єднання. У результаті пропорційної консолідації баланс контролюючого учасника включає його частку в активах, які він спільно контролює, а також його частку в зобов'язаннях, за якими він несе спільну відповідальність. При цьому звіт про прибутки та збитки контролюючого учасника включає його частку в доходах та витратах спільної діяльності. При постатейному способі застосування методу пропорційної консолідації контролюючий учасник об'єднує свою частку в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільного підприємства із значенням відповідних статей консолідованої звітності.

Метод пропорційної консолідації обов'язковий до застосування при обліку часток у спільно контрольованих суб'єктах господарювання в Канаді, Чехії, Бельгії, Італії. До країн, в яких обов'язковим є метод участі в капіталі належать: США, Велика Британія, Франція, Австралія, Нова Зеландія. Застосування обох методів дозволено в Німеччині та Нідерландах.

Використання методу пропорційної консолідації та методу участі в капіталі в обліку дає досить неоднорідні результати. Серед них доцільно обрати один, так як світова практика свідчить про необ'єктивність застосування цих двох методів у тому разі, якщо дозволені обидва. Наприклад, у Канаді, де деякий час були дозволені обидва методи, “учасники спільної діяльності використовували різні методи в однакових за економічною сутністю та юридичною формою спільних діяльностях” [235]. Були навіть ситуації, коли це здійснював один і той самий суб'єкт, і фіксувалось навіть явище, коли баланс та звіт про прибутки та збитки були складені за різними методами. Отже, з цих двох методів необхідно обрати той, який найбільше задовольняє потребу користувачів фінансової звітності у достовірному розкритті інформації про вплив такої діяльності на фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки її учасників.

Питання недоліків та переваг застосування пропорційної консолідації та методу участі в капіталі при складанні фінансової звітності було предметом досліджень, які проводилися на замовлення РСФЗ, РМСФЗ, групою G4+1 [221, 222, 235]. Узагальнено їх результати стосовно застосування методу пропорційної консолідації можна сформулювати таким чином:

– метод пропорційної консолідації дозволяє показати ті борги, які не знаходять свого відображення в балансі, якщо застосовується метод участі в капіталі. Це є особливо актуальним після відомих скандалів пов'язаних з компаніями Енрон та Уорлдком, які були пов'язані з тим, що більша частина

боргів не була відображена в балансах цих компаній внаслідок невикористання консолідації при складанні звітності. Особливо це стосується ситуації коли інвестор є гарантом по боргах спільного підприємства чи взагалі повною мірою несе за ними відповідальність. Дана інформація впливає на ціну (курс) цінних паперів таких компаній на ринку;

– дослідження можливостей двох методів при прогнозуванні рентабельності власного капіталу за моделлю Du Pont довело, що більш точний прогноз майбутнього значення рентабельності власного капіталу забезпечувала фінансова звітність, яка була складена за методом пропорційної консолідації.

До недоліків методу пропорційної консолідації у порівнянні з методом участі в капіталі можна віднести такі аргументи:

– інвестор спільного підприємства не контролює жодного конкретного ідентифікованого активу, активи спільної діяльності не є активами інвестора. Тому правильно показувати спільну діяльність як інвестицію, а не як індивідуальні активи чи зобов'язання. Спільно контрольовані активи та зобов'язання не відповідають критерію контролю, дотримання якого вимагається при повній консолідації. Один учасник не може одноосібно контролювати свою пропорційну долю внеску в активах спільної діяльності. Враховуючи те, що фінансова звітність, що підготовлена за методом пропорційної консолідації, показує частку в активах спільної діяльності як активи учасника, то таке відображення є безпідставним;

– в принципі неправильним є для підприємства-учасника відображати борги спільної діяльності пропорційно частці внеску, які не є існуючими зобов'язаннями підприємства-учасника. Хоча якщо учасник несе необмежену відповідальність, то такий підхід допустимий. Як і при будь-якому іншому непередбачуваному зобов'язанні учасник повинен розкрити у звітності непередбачувані обставини або нарахувати резерв, який залежить від ймовірності того, що учасник буде змушений взяти на себе цей борг.

Таким чином, усі аргументи проти застосування методу пропорційної консолідації зводяться до недоцільності об'єднання статей звітності, які відображають контрольовані активи, зі статтями звітності, які відображають спільно контрольовані активи. Також як існує думка про те, що спільно контролюючі учасники мають суттєвий вплив, а не спільний контроль щодо спільно контрольованого суб'єкта господарювання, а отже й активи такого суб'єкта господарювання слід відображати за відповідним методом консолідації – методом участі в капіталі. Однак, на нашу думку, така критика більше підходить до спільної діяльності зі створенням окремого підприємства – юридичної особи, з відокремленим майном та самостійною відповідальністю за своїми зобов'язаннями, а не до такого утворення, як просте товариство, що не має статусу юридичної особи.

Особливістю простого товариства є те, що внесені учасниками спільної діяльності майно, яким вони володіли на праві власності, а також вироблена у результаті спільної діяльності продукція та одержані від такої діяльності доходи є спільною частковою власністю учасників. Спільне майно має особливий правовий статус. Якщо договір простого товариства пов'язаний зі

здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, учасники відповідають солідарно за всіма спільними зобов'язаннями незалежно від підстав їх виникнення. Отже, включення до звітності частки у спільному майні та зобов'язаннях є цілком обґрунтованим.

Вищенаведені аргументи свідчать про те, що метод пропорційної консолідації краще передає юридичну форму внеску до простого товариства. Проте, враховуючи діючий принцип превалювання економічної сутності над юридичною формою, необхідно також встановити, який з двох дозволених МСБО 31 методів консолідації частки у спільно контрольованих суб'єктах господарювання краще задовольняє вимоги користувачів при прийнятті управлінських рішень, що є кінцевою метою подання фінансової звітності. З даною метою доцільно дослідити вплив методу пропорційної консолідації, дольового методу участі в капіталі, а також розширеного методу участі в капіталі на коефіцієнти, що використовуються у фінансовому аналізі звітності, а отже, і можуть впливати на рішення користувачів такої звітності. Останній метод, хоча й не передбачається МСБО 31, проте він є третім з можливих методів обліку часток у спільно контрольованих суб'єктах господарювання, що відомі у зарубіжному досвіді, та використовується в Великій Британії, облікові стандарти якої мають досить значний вплив на МСФЗ. Більше того, застосування і можливість впровадження розширеного методу участі в капіталі в МСФЗ на сьогоднішній день є предметом дискусій.

Як базу для аналізу використаємо реальну господарську ситуацію зі складання консолідованого балансу ТОВ “Десна-Експо”, що здійснює спільну діяльність за договором простого товариства з юридичною особою за законодавством США компанією “Фоллоу Юніверсал ЛЛС” з метою виробництва світильників (див. додаток Д).

У табл. 3.1 наведені основні коефіцієнти фінансового аналізу, які характеризують ліквідність, платоспроможність, ефективність використання активів, що розраховані за даними консолідованого балансу та звіту про фінансові результати, складеними за різними методами. Так, порівнюючи звітність складену за дольовим методом участі в капіталі та методом пропорційної консолідації, можна бачити, що коефіцієнти фінансової залежності та заборгованості є меншими, коефіцієнти загальної ліквідності, абсолютної ліквідності, оборотності активів, фінансової автономії є більшими при застосуванні дольового методу участі в капіталі. Таким чином, фінансовий аналіз, проведений за результатами звітності, складеної за методом пропорційної консолідації, дає більш стриману оцінку фінансового становища та ефективності діяльності ТОВ “Десна-Експо”, ніж за результатами звітності, консолідованої за методом дольової участі в капіталі.

Дані аналізу фінансової звітності, складеної за методом пропорційної консолідації та розширеним методом участі в капіталі свідчать про їх близькість отриманих результатів. Так, коефіцієнти фінансової залежності, оборотності активів, заборгованості та фінансової автономії є однаковими. Більшими при застосуванні розширеного методу участі в капіталі є коефіцієнти загальної та абсолютної ліквідності. Таким чином, звітність, що складена за

методом пропорційної консолідації, також дає більш стриману оцінку фінансового стану ТОВ “Десна-Експо”. Однаковими при використанні всіх методів консолідації є значення рентабельності власного капіталу, тому що при застосуванні всіх методів однаковими є значення чистих активів (власного капіталу) учасника спільної діяльності.

Таблиця 3.1

Основні коефіцієнти фінансового аналізу, розраховані за даними консолідованої звітності ТОВ “Десна-Експо”*

Коефіцієнт	Спосіб розрахунку	Пропорційна консолідація	Дольовий метод участі в капіталі	Розширений метод участі в капіталі
Коефіцієнт фінансової залежності	Загальні активи / власний капітал	5,13	1,09	5,13
Коефіцієнт фінансової автономії	Власний капітал / загальні активи	0,20	0,92	0,20
Коефіцієнт заборгованості	Запозичений капітал / Власний капітал	4,13	0,09	4,13
Коефіцієнт загальної ліквідності	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	0,01	0,09	0,09
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Грошові кошти / Поточні зобов'язання	0,0023	0,0870	0,0870
Оборотність активів	Дохід від основної діяльності / загальні активи	0,67	3,13	0,67
Рентабельність власного капіталу	Чистий прибуток / власний капітал	0,39	0,39	0,39

*складено автором за матеріалами додатку Д.

Вищерозглянуті результати аналізу фінансової звітності учасника простого товариства дозволяють зробити висновок, що найбільш прийнятним з точки зору застосування принципу обачності при складанні балансу є саме метод пропорційної консолідації. Принцип обачності вимагає застосовувати в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Саме метод пропорційної консолідації забезпечує порівняно найбільш обережну оцінку фінансового стану учасника спільної діяльності.

Розроблені концептуальні засади організації бухгалтерського обліку спільної діяльності за договором простого товариства та складання фінансової звітності її учасників полягають у відокремленому веденні бухгалтерського обліку простого товариства оператором (див. рис. 3.1). Як видно з рис. 3.1 для обліку внесків пропонується використовувати рахунки 183 “Інша дебіторська заборгованість” або 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” в залежності від строку дії угоди про спільну діяльність. Облік операцій спільної діяльності здійснюється оператором окремо від власної діяльності.

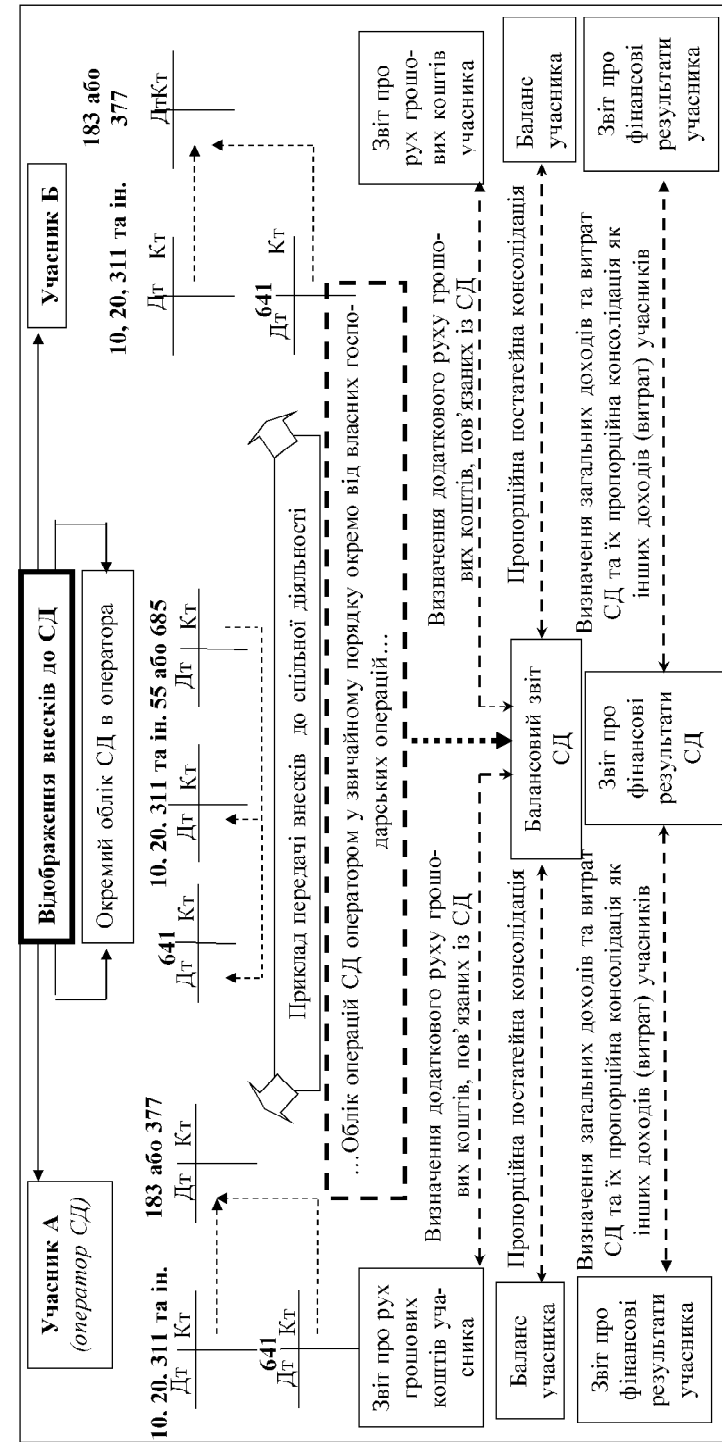


Рис. 3.1. Концептуальна схема обліку спільної діяльності за договором простого товариства та складання фінансової звітності її учасників

У кінці кварталу оператор складає балансовий звіт та звіт про фінансові результати спільної діяльності, на основі яких за методом пропорційної консолідації складаються баланси учасників такої діяльності (детальніше – додаток Л). Що ж до звіту про фінансові результати учасників, то використання методу пропорційної консолідації у “чистому вигляді” при складанні консолідованого звіту про фінансові результати, на нашу думку, не є доцільним, тому що дані по реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) простого товариства потрапляли б до рядків 010-055 Звіту про фінансові результати учасники, тобто до складу його основної діяльності. Тому запропоновано при складанні звіту про фінансові результати учасника спільної діяльності його частку у спільних доходах та витратах відображати не на постатейній основі, а загальною сумою відповідно у складі інших доходів та інших витрат. У результаті такого підходу, доходи та витрати, набуті в результаті спільної діяльності, відображаються у складі доходів і витрат інвестиційної діяльності учасника. Таким чином, відображення результатів спільної діяльності у складі основної діяльності є некоректним. Це є певним відхиленням від методу пропорційної консолідації, у його версії згідно з МСБО 31, але воно є цілком логічним і не поодиноким у світовій практиці обліку спільної діяльності.

Отже, проведені дослідження свідчать про те, що спільна діяльність за договором простого товариства цілком відповідає поняттю “спільно контрольованого суб’єкта господарювання (jointly controlled entity)”, визначення якому дається в МСБО 31 “Частки в спільних підприємствах”. Проведений порівняльний аналіз можливих методів консолідації та зарубіжна практика свідчать, що метод пропорційної консолідації забезпечує найбільш достовірне та об’єктивне розкриття інформації у фінансовій звітності, найкраще відображає економічну сутність та юридичну форму внесків учасників простого товариства у порівнянні з методом участі в капіталі.

Висновки до розділу 3

1. Метод участі в капіталі слід розглядати не тільки як метод обліку фінансових інвестицій, але й метод консолідації фінансової звітності. Такий підхід дав змогу запропонувати удосконалений алгоритм відображення операцій між інвестором та асоційованим підприємством.

2. Питання складання фінансової звітності учасників спільної діяльності за договором простого товариства є недостатньо врегульованим у П(С)БО. Враховуючи принцип превалювання економічної сутності над юридичною формою, доцільно застосувати для складання такої звітності методи консолідації, що використовуються для обліку спільно контрольованих суб’єктів господарювання у зарубіжній практиці. В основу методики складання звітності учасників простого товариства доцільно покласти метод пропорційної консолідації, який найбільше відповідає принципу обачності у порівнянні з іншими можливими методами консолідації.

ВИСНОВКИ

Дослідження сукупності теоретичних, методичних та організаційних засад формування та аналізу показників консолідованої фінансової звітності підприємств корпоративного нефінансового сектору економіки дозволило сформулювати такі висновки:

1. Економічною основою консолідованої фінансової звітності є концепція збереження капіталу, що й обумовлює її основне завдання відобразити реальний приріст капіталу власника, який не містить результатів операцій між групою підконтрольних підприємств, що розглядаються як єдина економічна одиниця. Визначення, що наводиться у П(С)БО та Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, не повною мірою передає сутність даної обліково-економічної категорії. З урахуванням зарубіжної практики для його удосконалення необхідно розглядати як консолідовану групу не тільки материнське та дочірні підприємства, але й асоційовані підприємства та спільно контрольовані суб’єкти господарювання.

2. Консолідована фінансова звітність як інформаційний ресурс в забезпеченні управління материнського підприємства є системою додаткових показників, що характеризують внутрішнє середовище консолідованої групи та виконують функції об’єднання та доповнення. Функція об’єднання дозволяє відобразити групу як єдину економічну одиницю, а функція доповнення обумовлена тим, що консолідована фінансова звітність без первинної не може задовольнити всіх вимог користувачів: власників та менеджменту материнського підприємства, потенційних інвесторів. Це необхідно враховувати при розробці методики аналізу консолідованої фінансової звітності, що використовується при обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень.

3. Дослідження та узагальнення історичних умов становлення та розвитку консолідованої фінансової звітності в країнах Західної Європи свідчать про те, що кінцевим етапом стала уніфікація підходів до її складання. В умовах євроінтеграції України доцільно гармонізувати норми П(С)БО з домінуючим на даний час у МСФЗ підходом з точки зору економічної одиниці, а саме, відображати частку меншості в консолідованому балансі у складі власного капіталу, а в консолідованому звіті про фінансові результати як частину чистого прибутку. Об’єднання підприємств слід відображати в обліку за допомогою методу придбання без використання методу об’єднання часток.

4. Найбільш суттєві розбіжності між МСФЗ та П(С)БО з питань консолідації полягають у визначенні понять спільної діяльності, спільного підприємства, спільного контролю. Уточнене визначення спільного контролю та спільного підприємства на основі їх гармонізації з МСФЗ має бути внесене до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”. Спільну діяльність без створення юридичної особи за договором простого товариства слід розглядати як окрему особу для цілей обліку та складання звітності.

5. Організація складання консолідованої фінансової звітності має передбачати підготовчий етап, під час якого відбувається визначення перимет-

ру консолідації та способу збирання інформації про внутрішньогрупові операції, впровадження єдиної облікової політики в групі. Наявність підготовчого етапу забезпечує можливість відображення консолідованої групи як єдиної економічної одиниці, що підвищує довіру користувачів до такої звітності.

6. На даний час відсутнє нормативне забезпечення визначення результатів внутрішньогрупових операцій. Для вирішення даної проблеми при консолідації доцільно застосувати розроблені в монографії форми внутрішньогрупової звітності дочірніх підприємств, для накопичення та узагальнення інформації про внутрішньогрупові операції необхідно використовувати рахунок 8 класу “Собівартість внутрішньогрупової реалізації”. Для коригування внутрішньогрупових операцій та контролю збалансованості таких коригувань доцільно застосовувати розроблені матриці відповідності та робочі консолідаційні таблиці.

7. Метод участі в капіталі є не тільки методом обліку фінансових інвестицій, але й методом консолідації фінансової звітності. Для коригування результатів внутрішньогрупових операцій доцільним є використання коригуючих проведення типу Дт 70 “Доходи від реалізації” Кт 69 “Доходи майбутніх періодів” та Дт 39 “Витрати майбутніх періодів” Кт 90 “Собівартість реалізації”, що потребує внесення відповідних змін до чинної Інструкції про застосування Плану рахунків. При цьому необхідно впровадити запропоновану форму приміток до фінансової звітності асоційованих (спільних) підприємств.

8. У порівнянні з іншими можливими методами консолідації фінансова звітність учасників простого товариства, що складена за методом пропорційної консолідації, найбільше відповідає принципу обачності та найкраще передає економічну сутність та юридичну форму внесків до простого товариства. Для здійснення обліку спільної діяльності та забезпечення повного й достовірного відображення її результатів пропонується використовувати розроблену методику.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александрэр Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Пер. с англ. – М.: Вершина, 2005. – 888 с.
2. Алпатова Н. Партнерська сумісність, або відображення у податковому і бухгалтерському обліку операцій спільної діяльності // Все про бухгалтерський облік. – 2002. - № 67 (734). – С. 8-13;
3. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Пер. с англ. под научн. ред. И.И. Елисеева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 624 с.
4. Бетге Й. Балансоведение / Пер. с нем. под научн. ред. В.Д. Новодворского. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2000. – 454 с.
5. Бідюк О.О. Облік і аналіз діяльності спільних підприємств (на прикладі підприємств целюлозно-паперової промисловості): Автореф. дис. канд. екон. наук / Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана. – К., 2006. – 19с.
6. Блейк Д., Амант О. Европейский бухгалтерский учет: Справочник / Пер. с англ. – М. : Филинь, 1997. – 400 с.
7. Боди З., Мертон Р. Финансы / Пер. с англ. – М.: Издательский дом “Вильямс”, 2005. – 592 с.
8. Бутенко В. Дочки-матері: подаємо консолідовану звітність // Дебет-кредит. – 2006. - № 7. – С. 24-31.
9. Бугинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
10. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./ Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бугинець, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; отв. ред. Ф.Ф. Бугинець. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 664 с.
11. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. / За ред. проф. Ф. Ф. Бугинця. – 5-те вид. доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 726 с.
12. Вакуленко Т.Г., Фомина Л.Ф. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений. – СПб.: “Издательский дом Герда”, 2001. – 288с.
13. Васильев Д., Чалый И. Дочки-матери украинского бухучета (учет внутригрупповых хозяйственных операций). – Бухгалтерия. – 2001. – № 9. – С. 77 -82.
14. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие / Под. ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Вузовский учебник, 2005. – 320 с.
15. Велш Г. А., Шорт Д. Г. Основи фінансового обліку: Підручник / Пер. за англ. О. Мініна. – К.: Основи, 1999. – 944 с.
16. Венди М. Использование и интерпретация финансовой отчетности / Пер. с англ. О.В. Теплых. – Д.: Баланс Бизнес Букс, 2006. – 528 с.
17. Войтенко Т. Спільна діяльність у бухгалтерських проводках // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 95 (757). – С. 28-43.

18. Голов С. Облік спільної діяльності за МСБО // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 8. – С. 40-49.
19. Голов С.Ф., Костюченко В. М., Кравченко І. Ю., Ямборко Г. А. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
20. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
21. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
22. Головка І. Методи статистичного аналізу консолідованої фінансової звітності // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка: Економіка. – Випуск 75-76. – 2005. – С. 55-58.
23. Голубнича Г.П. Удосконалення обліково-аналітичного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Економіка. – 2005. – № 74. – С. 19-24.
24. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 292 с.
25. Гонтаровский С. Метод участия в капитале: общий порядок учета // Бухгалтерия. – 2001. – № 45/1. – С. 29-32.
26. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р., № 436-IV, зі змінами та доповненнями.
27. Грачова Р. Є. Практичне балансознавство. – К.: Галицькі контракти, 2003. – 268 с.
28. Грюнинг Х., Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Издательство “Весь Мир”, 2004. – 336 с.
29. Добровський В. Фінансові інвестиції: коментар до П(С)БО 12 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 6.– С. 8-12.
30. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
31. Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: Теория и практика: Учебное пособие для вузов. – М.: Аспект Пресс, 2002. – 415 с.
32. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації обліку і аудиту: Навч. посібник. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2006. – 350 с.
33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами та доповненнями.
34. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Постановою НБУ від 12.11.2003 р. № 492.
35. Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 18.08.95 р. № 139.

36. Інструкція про порядок обліку платників податків: наказ ДПАУ від 19.02.98 р. № 80, зі змінами та доповненнями.
37. Інструкція про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України: Постанова Правління Національного банку України від 07.12.2004 № 598. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1660-04>.
38. Кірейцев Г. Г., Виговська Н. Г., Петрук О. М., Александрова М. М., Бардаш С. В. Фінансовий менеджмент: Посібник для студ. вищ. навч. закладів / Житомирський інженерно-технологічний ін-т. – Житомир, 2001. – 431с.
39. Класифікація інституційних секторів економіки України: Наказ Державного комітету статистики від 18 квітня 2005 р. № 96. – Режим доступу: http://ukrstat.kmu.gov.ua/statistics/wsite/niistat/norm_doc/2007/214/kise.doc.
40. Класифікація організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004, затверджена Наказом Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97.
41. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 768 с.
42. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
43. Колпаков В.М. Теория и практика принятия управленческих решений: Учеб. посо-бие. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: МАУП, 2004. – 504 с.
44. Коробко О. М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: Дис. канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2002. – 198 с.
45. Коршикова Р. Консолідована фінансова звітність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С. 28-40.
46. Коршикова Р. Об'єднання підприємств: сутність та методи відображення в обліку та звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5.– С. 60-74.
47. Косач Н. Е. Правовое регулирование совместной хозяйственной деятельности: монография. – Донецк: Юго-Восток, 2003. – 182с.
48. Костюченко В. Гармонізація національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та сьомої директиви ЄС щодо сфери застосування до подання консолідованих фінансових звітів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 17-24.
49. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: Навчально-практичний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 528 с.
50. Костюченко В. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(С)БО // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 34-41.
51. Костюченко В. М. Відображення податку на прибуток у консолідованій фінансовій звітності // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ, 2003. – Вип.177, т.2. – С.547–553.

52. Костюченко В. М. Вплив методів обліку гудвілу на показники фінансової звітності // Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения. – Севастополь, 2003. – С.26–28.
53. Костюченко В. М. Методичні аспекти консолідації фінансової звітності // Регіональні перспективи. – 2003. – № 2-3 (27-28). – С. 73-75.
54. Костюченко В. Методичні підходи до консолідації звіту про рух грошових коштів групи // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 48-56.
55. Костюченко В. Об'єднання підприємств: нові облікові підходи // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 3-12.
56. Костюченко В.М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці: Монографія. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 504 с.
57. Костюченко В. Облік і звітність в умовах зворотної купівлі бізнесу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 27-31.
58. Костюченко В. Організаційні аспекти впровадження інформаційної системи в холдингу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 20-26.
59. Кужельний М.В., Калюга Є.В., Калюга О.В. Контроль фінансової звітності та правильності складання: Навчально-методичний посібник. / За ред. д.е.н., проф. М.В. Кужельного. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001. – 240 с.
60. Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: “Все про бухгалтерський облік”, 1999. – С.288.
61. Левицька С. Метод перерахунку за поточним курсом при консолідації звітності: основні характеристики, переваги, можливість впровадження у вітчизняну облікову практику // Формування економічних відносин в умовах становлення ринку. – Тернопіль, 1999. – С.294-300.
62. Лень В.С., Гливенко В.В. Звітність підприємств: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 612 с.
63. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 256с.
64. Лук'яненко Л. І. Облік фінансових інвестицій: методологія та проблеми міжнародної уніфікації. / Л.І. Лук'яненко, О.В. Небильцова, Р.С. Коршикова. – К., 2005. – 171 с.
65. Лучко М.Р. Питання консолідованої фінансової звітності у контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 75-82.
66. Матвеев А.А., Суйц В.П. Консолидированная финансовая отчетность: Методика и практика: Учебно-практическое пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 176 с.
67. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: Монографія / Міністерство фінансів України, Методологічна Рада; Ловінська Л.Г., Швець В.Г. та ін. – К.: ІМА-Прес, 2007. – 204с.
68. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Т.1. – 1148 с.

69. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Т.2. – 1228 с.
70. Мних С. В., Романеско О.А. Особливості організації системи аналізу фінансових ресурсів холдингових компаній в Україні // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – Івано-Франківськ, 2006. – Вип.2. – С.187-191.
71. Онищенко В.П. Актуальні питання застосування методу участі в капіталі згідно з П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” // Бухгалтерський облік і аудит. – К., 2006. – № 11. – С. 15-22.
72. Онищенко В.П. Актуальні питання спільної діяльності в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 39-43.
73. Онищенко В.П. Актуальні питання консолідації фінансової звітності контролюючих учасників спільних підприємств // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія “Економіка”. – 2007. – № 93. – С. 29-32.
74. Онищенко В.П. Консолідована звітність як інформаційне забезпечення системи контролінгу // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць. – Вип. 11. – Тернопіль, 2006. – С.69-71.
75. Онищенко В.П. Концептуальні основи застосування методу участі в капіталі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 9-12.
76. Онищенко В.П. Методи бухгалтерського обліку об'єднань підприємств у зарубіжному досвіді // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 7 (62). – С. 28-31.
77. Онищенко В.П. Можливості застосування зарубіжного досвіду для обліку спільної діяльності за договором простого товариства в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 28-35.
78. Онищенко В.П. Особливості організації бухгалтерського обліку спільної діяльності // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2005. – Вип. 210, т.3. – С.643–652.
79. Онищенко В.П. Особливості складання фінансової звітності учасників спільної діяльності // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 1 (68). – С. 39-43.
80. Онищенко В.П. Порівняльний аналіз концепцій консолідації фінансової звітності // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 8 (62). – С. 89-195.
81. Онищенко В.П. Розподіл внутрішньогрупового прибутку при консолідації фінансових звітів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 22-29.
82. Онищенко В.П. Спільні підприємства при застосуванні методу участі в капіталі в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 32-37.
83. Онищенко Т. Спільна діяльність: податковий та бухгалтерський облік // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. – № 52 (401). – С. 23-30.
84. Пархоменко В. Річна фінансова звітність підприємства / Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 1. – С. 3-20.
85. Питання складання звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 24 лютого 2000 року № 37.

86. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999, зі змінами та доповненнями.
87. Плешонкова Л. Нове в обліку спільної діяльності без створення юридичної особи // *Баланс*. – 2003. – № 16 (454). – С. 51-57.
88. Плотников В.С., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах / Под. ред. д-ра экон. наук, проф. В.И. Бариленко. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 336 с.
89. Положення про Реєстр платників податку на додану вартість: Наказ ДПАУ від 01.04.2000 р. № 79.
90. Порядок складання Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи: Наказ ДПАУ від 30.09.2004 р. № 571.
91. Порядок ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами: Наказ Міністерства фінансів України № 61 від 24.03.2000 р.
92. Порядок ведення податкового обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи: Наказ ДПАУ № 571 від 30.09.2004 р.
93. Порядок подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28 лютого 2000 р. № 419.
94. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996, зі змінами та доповненнями.
95. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.1991 р. № 1576-XII.
96. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11 січня 2001 р. № 2210-III, зі змінами та доповненнями.
97. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р., № 959-XII, зі змінами та доповненнями.
98. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. № 283/ВР, зі змінами та доповненнями.
99. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р., № 169/97-ВР, зі змінами та доповненнями.
100. Про промислово-фінансові групи в Україні: Закон України від 21.11.1995 р. № 437/95-ВР.
101. Про холдингові компанії в Україні: Закон України від 15.03.2006 р. N 3528-IV.
102. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Организации и консолидированные группы. Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 344 с.
103. Редченко К.І. Стратегічний аналіз у бізнесі: Навч. посібник. Видання 2-ге, доповнене. – Львів: Новий світ, 2003. – 272 с.
104. Слепов Ю.В. Сводная бухгалтерская отчетность российских компаний. Ее виды и особенности // Интернет-издание “GAAP.RU”. – Режим доступу: <http://www.gaap.ru/biblio/rusbuh/005.asp>.

105. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні. // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 15. – 116 с.
106. Статистичний збірник “Регіони України”. Частина II. – К.: Державний комітет статистики України, 2005. – 812 с.
107. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження КМУ від 24.10.2007 р. № 911-р.
108. Уманців Г.В. Холдингові компанії та промислово-фінансові групи у сучасній економіці: Монографія. – К.: Альтерпрес, 2002. – 430 с.
109. Финансовый менеджмент: Учебник для вузов / Под ред. акад. Г.Б. Поляка. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 527 с.
110. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р., № 435-IV, зі змінами та доповненнями.
111. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006 – 525 с.
112. Шнейдман Л. Основатель МСФО // Интернет-издание GAAP.RU. – Режим доступу: http://www.gaap.ru/news/gaap_ifrs/687/.
113. Яновська Н. Спільна діяльність: новації бухгалтерського обліку // Податки та бухгалтерський облік. – 2000. – № 59 (285). – С. 23-30.
114. Ястребкова Е. Элиминирование внутригрупповых оборотов при консолидации. // МСФО. Практика применения. – 2006. – № 6. – С. 54-61.
115. Beckman J.K. The Economic Unit Approach to Consolidated Financial Statements: Support from the Financial Economics Literature // *Journal of Accounting Literature*. – 1995. – № 14/1. – P. 1-23.
116. Beresford D.R. G4+I: A newcomer on the international scene // *The CPA Journal*. – 2000. – №701.– P.14-19.
117. Bierman H. Proportionate consolidation and financial analysis // *Accounting Horizons*. – 1992. – №12. – P.5-17.
118. Bline D.M., Fischer M. L., Skekel T. D. *Advanced Accounting*. – New York: John Wiley & Sons Inc, 2004. – 1148 p.
119. Bragg S.M. *Accounting Best Practices. Third Edition*. – New Jersey: John Wiley & Sons Inc, 2004. – 396 p.
120. Delaney P.R., Epstein B.J., Adler J.R. *Interpretation and application of Generally Accepted Accounting Principles*. – N.Y.: Wiley, 1999. –1011 p.
121. Dolinar D. An evaluation of the value relevance of consolidated and unconsolidated accounting information: evidence from the United Kingdom: Master thesis. – Ljubljana: University of Ljubljana, 2002. – 100 p.
122. Exposure Draft 9. Joint Arrangements. – Режим доступу: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/0/EDraftED9.pdf>.
123. Financial Reporting Standard № 2 “Subsidiary Undertakings”. – Accounting Standards Board, 1992. – 67 p.
124. Fourth Council Directive of 25 July 1978. (78/660/EEC). – Режим доступу: <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26010.htm>.
125. FRS 9 Associates and joint ventures. Professional Scheme. – Режим доступу: <http://www.accaglobal.com/publications/studentaccountant/30948>.

126. G4+1 STUDY. Joint Ventures and Similar Arrangements. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/agenda/g4jv.htm>.
127. Graham R. C., King R. D., Morrill C. K. Decision usefulness of alternative joint venture reporting methods // Accounting Horizons. – 2003. – № 6. – P.1-6. – Режим доступу: <http://www.allbusiness.com/periodicals/article/628309-1.html>.
128. Hussey R., Ong A.. International Financial Reporting Standards Desk Reference. Overview, Guide, and Dictionary. – New Jersey: John Wiley & Sons Inc, 2005. – 399 p.
129. International Accounting Standards. Similarities and Differences. A comparison of IFRS, US GAAP and German GAAP. – Price Waterhouse Coopers, 2004. – 104 p.
130. Needles B.E., Anderson H. R., Caldwell J.C. Principles of Accounting. Fourth Edition. – Boston: Houghton Mifflin Company, 1990. – 1220 p.
131. Pacter P. Revising GAAP for consolidations: Join the debate. The CPA Journal Online. – Режим доступу: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/128-26669.htm>.
132. Reither C., Lottl R. Accounting for Joint Ventures. – Режим доступу: <http://aaahq.org/abo/reporter/WINTER96/REITHER.HTM>.
133. Seventh Council Directive of 13 June 1983 Based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on Consolidated Accounts. Brussels: The Council of the European Communities (83/349/EEC).
134. Statement of Financial Accounting Standards No. 141. Business Combinations. – Norwalk: Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, June 2001. – 113 p.
135. Vernimmen P. Corporate Finance, Theory and European practice. – Milano: John Wiley & Sons Inc, 2005. – 1056 p.

Додаток А

Таблиця А.1

Порівняння методів консолідації фінансової звітності

Критерії порівняння	Підхід з точки зору економічної одиниці (теорія єдності)			
	Метод повної господарської відокремленості ("full entity approach")	Метод господарської відокремленості ("purchased goodwill approach")	Метод об'єднання часток ("pooling-of-interests method")	Метод нової господарської одиниці ("new-Entity Method")
Постатейна консолідація	так, $x_i + Y_i$	так, $x_i + Y_i$	так, $x_i + y_i$	так, $X_i + Y_i$
Оцінка ЧМ	відбувається виходячи з ринкової вартості з урахуванням повного гудвілу $(1-k) * Ц / k = (1-k) * (ЧА_{СВ} + (Ц/k - ЧА_{СВ}))$	за справедливою вартістю $(1-k) * Y_i$	за балансовою вартістю $(1-k) * y_i$	за справедливою вартістю $(1-k) * Y_i$
Оцінка частки більшості	за справедливою вартістю $k * Y_i$	за справедливою вартістю $k * Y_i$	за балансовою вартістю $k * y_i$	за справедливою вартістю $k * Y_i$
Спосіб визначення вартості гудвілу	різниця між ринковою вартістю урахуванням повного гудвілу та справедливою вартістю чистих активів $Ц/k - ЧА_{СВ}$ ("full goodwill")	різниця між вартістю придбання та справедливою вартістю чистих активів $Ц - k * ЧА_{СВ}$	не виникає	не виникає
Відображення ЧМ у балансі	у складі власного капіталу	у складі власного капіталу	у складі власного капіталу	у складі власного капіталу
Відображення ЧМ у звіті про фінансові результати	як частина чистого прибутку	як частина чистого прибутку	як частина чистого прибутку	як частина чистого прибутку

Продовж. табл. А.1

Критерії порівняння	Підхід з точки зору материнської компанії (теорія інтересів)	
	Методи участі в капіталі	
	Дольовий метод участі в капіталі ("net equity method")	Повний метод участі в капіталі ("gross equity method")
Постатейна консолідація	"консолідація в один рядок" в рядку "Інвестиції" наводиться частка у чистих активах, в рядку доходів – частка у загальному прибутку чи збитку залежного підприємства	"консолідація в один рядок": в рядку "Інвестиції" наводиться частка у чистих активах з розшифровкою в окремих статтях інформації про частку в активах та частку в зобов'язаннях; звіт про прибутки та збитки консолідується так, як і пропорційній консолідації, але з розкриттям в окремому рядку частки залежного підприємства (зі знаком "-")
Оцінка ЧМ	не відображається	не відображається
Оцінка частки більшості	за справедливою вартістю чистих активів $k * ЧА_{СВ}$	за справедливою вартістю чистих активів $k * ЧА_{СВ}$
Спосіб визначення вартості гудвілу	різниця між вартістю придбання та часткою у справедливій вартості чистих активів $Ц - k * ЧА_{СВ}$ або на основі балансової вартості чистих активів $Ц - k * ЧА_{БВ}$	різниця між вартістю придбання та часткою у справедливій вартості чистих активів $Ц - k * ЧА_{СВ}$
Відображення ЧМ в балансі	-	-
Відображення ЧМ у звіті про фінансові результати	-	-

Продовж. табл. А.1

Критерії порівняння	Підхід з точки зору материнської компанії (теорія інтересів)		
	Методи придбання ("purchased methods")		Метод пропорційної консолідації ("proportionate consolidation")
	Базовий метод	Метод розширення материнського підприємства	
Постатейна консолідація	так, $x_i + k * Y_i + (1 - k) * y_i$	так, $x_i + Y_i$	так, $x_i + k * Y_i$
Оцінка ЧМ	за балансовою вартістю $(1 - k) * y_i$	за справедливою вартістю $(1 - k) * Y_i$	не оцінюється
Оцінка частки більшості	за справедливою вартістю $k * Y_i$	за справедливою вартістю $k * Y_i$	за справедливою вартістю $k * Y_i$
Спосіб визначення вартості гудвілу	різниця між собівартістю придбання та часткою у справедливій вартості чистих активів $Ц - k * ЧА_{СВ}$	різниця між собівартістю придбання та справедливою вартістю чистих активів $Ц - k * ЧА_{СВ}$	різниця між собівартістю придбання та справедливою вартістю чистих активів $Ц - k * ЧА_{СВ}$
Відображення ЧМ в балансі	як умовне зобов'язання	як умовне зобов'язання	не відображається
Відображення ЧМ у звіті про фінансові результати	як витрати	як витрати	не відображається

Примітка. x_i – i -ий рядок статті балансу чи звіту про прибутки та збитки МП, оцінений за балансовою вартістю; y_i – рядок статті балансу чи звіту про прибутки та збитки залежного підприємства, оцінений за балансовою вартістю; X – рядок статті балансу чи звіту про прибутки та збитки МП, оцінений за справедливою вартістю; Y_i – рядок статті балансу чи звіту про прибутки та збитки залежного підприємства, оцінений за справедливою вартістю; $Ц$ – ціна придбання; k – розмір придбаної частки в статутному капіталі ($0 < k \leq 1$); $ЧА_{СВ}$ – справедлива вартість чистих активів підприємства, що придбається; $ЧА_{БВ}$ – балансова вартість чистих активів підприємства, що придбається.

Додаток Б

Форми внутрішньогрупової звітності та приклади коригування результатів внутрішньогрупових операцій при консолідації фінансової звітності

Перелік форм внутрішньогрупової звітності, що містить додаток:

1. Внутрішньогрупова звітність про взаємні розрахунки;
2. Внутрішньогрупова звітність про реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи;
3. Внутрішньогрупова звітність про придбання продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи;
4. Внутрішньогрупова звітність про реалізацію товарів, придбаних в учасників групи (або готової продукції виробленої з сировини, придбаної в учасників групи) за межі групи;
5. Внутрішньогрупова звітність про реалізацію (передачу) основних засобів у межах групи;
6. Внутрішньогрупова звітність про експлуатацію придбаних (безоплатно отриманих) основних засобів у межах групи.

В розроблених форма звітності використовується така кодифікація рядків: АХ.У, де А – номер форми звітності, Х – номер розділу форми звітності, що відповідає підприємству групи, У – номер рядка розділу форми, АХ - підсумок по розділу форми, А0 – підсумковий розділ форми.

Через позначення АХ.У-Н передається розміщення комірок (комірка номер N рядка АХ.У).

Як приклад, використані дані з діяльності ВАТ “Квант” та його дочірніх підприємств – ДП “Ера” та ДП “Фотон” (частка участі материнського підприємства складає 100 %).

Таблиця Б.1

**Внутрішньогрупова звітність про взаємні розрахунки
станом на "31" грудня 2006 р.
Повна назва підприємства ДП “Фотон”**

Код рядка	Бухгалтерський рахунок			Відповідна стаття балансу	Примітки
	Код рахунку	Залишок на рахунку, грн.			
		Дт	Кт		
1	2	3	4	5	
Підприємство-контрагент ДП “Ера”					
11.1	682	30000	–	200	–
11	Разом по контрагенту	30000	–	200	–
Підприємство-контрагент ВАТ “Квант”					
12.1	682	15000	–	200	–
12	Разом по контрагенту	15000	–	200	Х
10	Разом	15000	–	200	Х

Таблиця Б.2

**Внутрішньогрупова звітність про взаємні розрахунки
станом на "31" грудня 2006 р.
Повна назва підприємства ДП “Ера”**

Код рядка	Бухгалтерський рахунок			Відповідна стаття балансу	Примітки
	Код рахунку	Залишок на рахунку, грн.			
		Дт	Кт		
1	2	3	4	5	
Підприємство-контрагент ДП “Фотон”					
11.1	682	–	30000	600	–
11	Разом по контрагенту	–	30000	600	Х
Підприємство-контрагент ВАТ “Квант”					
12.1	682	25000	–	200	–
12	Разом по контрагенту	Х	–	200	Х
10	Разом	Х	–	200	Х

Таблиця Б.3

**Внутрішньогрупова звітність про взаємні розрахунки
станом на "31" грудня 2006 р.
Повна назва підприємства ВАТ "Квант"**

Код рядка	Бухгалтерський рахунок			Відповідна стаття балансу	Примітки
	Код рахунку	Залишок на рахунку, грн.			
		Дт	Кт		
1	2	3	4	5	
Підприємство-контрагент ДП "Фотон"					
11.1	6821	-	15000	600	-
11	Разом по контрагенту	-	15000	600	X
Підприємство-контрагент ДП "Ера"					
12.1	6822	-	25000	600	-
12	Разом по контрагенту	-	25000	600	X
10	Разом	-		600	X

Таблиця Б.4

**Внутрішньогрупова звітність про реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи
за період січень-грудень 2006 р.
Повна назва підприємства ДП "Фотон"**

Код рядка	Дата	Вид продукції (товарів, робіт, послуг)	Кореспондентів бухгалтерських рахунків з визначення доходу		Стаття звіту про фінансові результати		Одиниця виміру	Кількість проданої продукції	Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	Сума зобов'язання з ПДВ, що виникло внаслідок реалізації	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн. (без ПДВ)	Собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	Валовий прибуток (збиток) від реалізації, грн.
			Дт	Кт	Доходи	Витрати							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
Підприємство-контрагент ВАТ "Квант"													
21.1	08.02	Блок живил. БП-200	68212	7012	010	шт.	12	28260	4710	23550	21150	2400	
21.2	15.05	Кабель	68212	7021	010	км	1	18950	3148,3	15801,7	15801,7	0	
21.3	14.06	Блок живил. БП-150	68212	7012	010	шт.	4	2048	341,3	1706,7	1512	194,7	
21.4	28.06	Агрегат безперерійного живил. АБП-600	68212	7012	010	шт.	3	9600	1600	8000	5760	2240	
21.5	06.10	Блок живил. БП-200	68212	7012	010	шт.	20	47100	7850	39250	31903	7347	
21.6	06.10	Компл. монтаж. частини. МП-30-Е	68212	7014	010	шт.	15	12225	2037,5	10187,5	7752,5	2435	
21.7	06.10	Кабель	68212	7021	010	м	340	11145	1857,5	9287,5	7942,5	1345	
21	X	Підсумок по контрагенту	X	X	X	X	X	129328	21544,6	107783,4	91821,7	15961,7	
Підприємство-контрагент ДП "Ера"													
22.1	09.02	Датчики температ.	68212	7015	010	шт.	15	2880	480	2400	1980	420	
22.2	06.11	Датчики руху	68212	7015	010	шт.	18	4572	762	3810	3570	240	
22	X	Підсумок по контрагенту	X	X	X	X	X	7452	1242	6210	5550	660	
20	X	Разом	X	X	X	X	X	136780	22786,6	113993,4	97371,7	16621,7	

Таблиця Б.5

**Внутрішньогрупова звітність про реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи
за період січень-грудень 2006 р.
Повна назва підприємства ДП "Ера"**

Код рядка	Дата	Вид продукції (товарів, робіт, послуг)	Кореспонденція бухгалтерських рахунків з визнання доходу		Стаття звіту про фінансові результати		Одиниця виміру	Кількість проданої продукції	Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	Сума зобов'язання з ПДВ, що виникло внаслідок реалізації	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн. (без ПДВ)	Собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	Валовий прибуток (збиток) від реалізації, грн.
			Дт	Кт	Доходи	Витрати							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
Підприємство-контрагент ВАТ "Квант"													
21.1	18.01	Друковані плати ОЛО-08-01	6821	7015	010	040	шт.	8	12480	2080	10400	7400	3000
21.2	14.02	Друковані плати ОЛО-08-01	6821	7015	010	040	шт.	11	35200	5866,7	29333,3	25123	4210,3
21.3	03.03	Друковані плати ОЛО-01	6821	7015	010	040	шт.	15	52500	8750	43750	38900	4850
21.4	08.05	Друковані плати ОЛО-07-01	6821	7015	010	040	шт.	12	49200	8200	41000	37130	3870
21.5	12.06	Друковані плати ВС-01	6821	7015	010	040	шт.	13	29900	4983,3	24916,7	19450	5466,7
21.6	02.10	Друковані плати	6821	7015	010	040	шт.	18	292545	48757,5	243787,5	199442,5	44345
21	X	Підсумок по контрагенту	X	X	X	X	X	X	471825	78637,5	393187,5	327445,5	65742
20	X	Разом	X	X	X	X	X	X	471825	78637,5	393187,5	327445,5	65742

Таблиця Б.6

**Внутрішньогрупова звітність про придбання продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи
за період січень-грудень 2006 р.
Повна назва підприємства ВАТ "Квант"**

Код рядка	Дата	Найменування продукції (товарів, робіт, послуг)	Одиниця виміру	Бухгалтерський рахунок (Дт)	Надійшло (дебетовий оборот)		Залишок на початок звітного періоду		Код рядка балансу	Сума податкового кредиту з ПДВ, що виник внаслідок внутрішньогрупових операцій
					Кількість	Сума, грн. (без ПДВ)	Кількість	Сума, грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Підприємство-контрагент ДП "Фотон"										
31.1	08.02	Блок живл. БП-200	шт.	20212	12	23550	3	5887,5	100	4710
31.2	15.05	Кабель	км	20222	1	15801,7	0	0	100	3148,3
31.3	14.06	Блок живл. БП-150	шт.	20212	4	1706,7	4	1706,7	100	341,3
31.4	28.06	Агрегат безперебійного живл. АБП-600	шт.	20222	3	8000	1	2666,7	100	1600
31.5	06.10	Блок живл. БП-200	шт.	20212	20	39250	0	0	100	7850
31.6	06.10	Компл. монтаж. частин МП-30-Е	шт.	20212	15	10187,5	1	679,2	100	2037,5
31.7	06.10	Кабель	м	20212	340	9287,5	1	27,3	100	1857,5
31		Підсумок по контрагенту	X	X	X	107783,4	X	10967,4	X	

Продовження табл. Б.6

Повна назва підприємства ВАТ "Квант"

Код рядка	Дата	Найменування продукції (товарів, робіт, послуг)	Одиниця виміру	Бухгалтерський рахунок (Дт)	Надійшло (дебетовий оборот)		Залишок на початок звітного періоду		Код рядка балансу	Сума податкового кредиту з ПДВ, що виник внаслідок внутрішньогрупових операцій
					Кількість	Сума, грн. (без ПДВ)	Кількість	Сума, грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Підприємство-контрагент ДП "Ера"										
31.1	18.01	Друковані плати ОЛО-08-01	шт.	2022	8	10400	2	2600	100	2080
31.2	14.02	Друковані плати ОЛО-08-01	шт.	2022	11	29333,3	0	0	100	5866,7
31.3	03.03	Друковані плати ОЛО-01	шт.	2022	15	43750	0	0	100	8750
31.4	08.05	Друковані плати ОЛО-07-01	шт.	2022	12	41000	0	0	100	8200
31.5	12.06	Друковані плати ВС-01	шт.	2022	13	24916,7	1	1916,7	100	4983,3
31.6	02.10	Друковані плати	шт.	2022	18	243787,5	2	27087,5	100	48757,5
32	X	Підсумок по контрагенту	X	X	X	393187,5	X	31604,2	X	78637,5
30	X	Разом	X	X	X	393187,5	X	31604,2	X	78637,5

Таблиця Б.7

Внутрішньогрупова звітність про придбання продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи за період січень-грудень 2006 р.

Повна назва підприємства ДП "Ера"

Код рядка	Дата	Найменування продукції (товарів, робіт, послуг)	Одиниця виміру	Бухгалтерський рахунок (Дт)	Надійшло (дебетовий оборот)		Залишок на початок звітного періоду		Код рядка балансу	Сума податкового кредиту з ПДВ, що виник внаслідок внутрішньогрупових операцій
					Кількість	Сума, грн. (без ПДВ)	Кількість	Сума, грн.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Підприємство-контрагент ДП "Фотон"										
31.1	09.02	Датчики температури	шт.	28	15	2400	0	0	100	480
31.2	06.11	Датчики руху	шт.	28	18	3810	0	0	100	762
31		Підсумок по контрагенту	X	X	X	6210	X	0	X	1242

Таблиця Б.8

**Внутрішньогрупова звітність про реалізацію товарів, придбаних в учасників групи (або готової продукції виробленої з сировини, придбаної в учасників групи) за межі групи за період січень-грудень 2006 р.
Повна назва підприємства ВАТ "Квант"**

Код рядка	Дата	Вид продукції (товарів, робіт, послуг)	Одиниця виміру	Кількість проданої продукції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Рядок звіту про фінансові результати		Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	Сума зобов'язань з ПДВ, що виникло внаслідок реалізації	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн. (без ПДВ)	Собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	Прибуток (збиток) від реалізації, грн.
					Дт	Кт	де відображено доходи від реалізації без ПДВ	де відображена собівартість реалізованих товарів (готової продукції)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
Внутрішньогруповий контрагент, вартість продукції якого увійшла до вартості реалізації ДП "Ера"													
41.1	15.04	мультиплексор МП-30Е	шт.	2	3613	7014	010	040	34000	5666,7	28333,3	21345	6988,3
41.2	13.08	Комплект абонентського ущільнення (КАУ-2)	шт.	5	3613	7014	010	040	66000	11000	55000	47280	7720
41.3	27.12	Комплект абонентського ущільнення (КАУ-2)	шт.	2	3613	7014	010	040	26400	4400	22000	18912	3088
41.4	28.12	мультиплексор МП-30Е	шт.	11	3613	7014	010	040	149000	24833,3	124166,7	106584,0	17582,7
41	X	X	X	X	X	X	X	X	275400	45900	229500	194121	35379
40	X	X	X	X	X	X	X	X	275400	45900	229500	194121	35379

Таблиця Б.9

**Внутрішньогрупова звітність про реалізацію товарів, придбаних в учасників групи (або готової продукції виробленої з сировини, придбаної в учасників групи) за межі групи за період січень-грудень 2006 р.
Повна назва підприємства ДП "Ера"**

Код рядка	Дата	Вид продукції (товарів, робіт, послуг)	Одиниця виміру	Кількість проданої продукції	Кореспонденція бухгалтерських рахунків		Рядок звіту про фінансові результати		Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	Сума зобов'язань з ПДВ, що виникло внаслідок реалізації	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн. (без ПДВ)	Собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг), грн.	Прибуток (збиток) від реалізації, грн.
					Дт	Кт	де відображено доходи від реалізації без ПДВ	де відображена собівартість реалізованих товарів (готової продукції)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
Внутрішньогруповий контрагент, вартість продукції якого увійшла до вартості реалізації ДП "Ера"													
41.1	09.02	Датчики температури	шт.	12	361	702	010	040	4032	672	3360	1920	1440
41.2	06.11	Датчики руху	шт.	6	361	702	010	040	2448	408	2040	1270	770
41	X	X	X	X	X	X	X	X	6480	1080	5400	3190	2210
40	X	X	X	X	X	X	X	X	6480	1080	5400	3190	2210

Таблиця Б.10

**Внутрішньогрупова звітність про реалізацію (передачу) основних засобів у межах групи
за період січень-грудень 2006 р.
Повна назва підприємства ВАТ "Квант"**

Код рядка	Дата	Об'єкт	Первісна вартість	Сума нарахованого зносу	Залишкова вартість	Код рядка звіту про фінансові результати		Інші доходи (дохід від реалізації ОЗ), грн. (без ПДВ)	Інші витрати (собівартість реалізації ОЗ), грн. (без ПДВ)	Прибуток від реалізації, грн.	Метод амортизації	Строк корисної експлуатації	Ліквідаційна вартість	Кількість місяців протягом яких нараховувалась амортизація
						де відображено доходи від реалізації	де відображена собівартість реалізованих товарів (готової продукції)							
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
51.1	15.05	ВАЗ 2110	60000	46400	13600	130	160	10000	13600	-3600	прямом.	10	2000	96
51	X	X	X	X	X	X	X	10000	12000	-3600	X	X	X	X
50	X	X	X	X	X	X	X	10000	12000	-3600	X	X	X	X

Таблиця Б.11

**Внутрішньогрупова звітність про операції з отримання послуг оренди в межах консолідованої групи
за період січень-грудень 2006 р.
Повна назва підприємства ДП "Ера"**

Код рядка	Дата	Назва підприємства від якого отримані послуги з оренди	Вартість наданих послуг, грн., без ПДВ	ПДВ, що міститься у вартості наданих послуг, грн.	Рахунок обліку	Рядок звіту про фінансові результати, де відображаються надані послуги
72.1	31.03	ВАТ "Квант"	50000	10000	933	040
72.2	30.06	ВАТ "Квант"	50000	10000	933	040
72.3	30.09	ВАТ "Квант"	50000	10000	933	040
72.4	31.12	ВАТ "Квант"	50000	10000	933	040
71	X	X	200000	40000	X	X

Додаток В

Форми робочих таблиць, що пропонуються для накопичення та узагальнення даних внутрішньогрупової звітності

Перелік форм робочих таблиць, які містить додаток:

1. Матриця відповідності взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості за даними обліку учасників консолідованої групи;
2. Матриця відповідності доходів та собівартості придбаної продукції (товарів, робіт, послуг) за даними обліку учасників консолідованої групи;
3. Робоча таблиця з визначення величини внутрішньогрупового прибутку включеного до вартості активів;
4. Робоча таблиця з розподілу величини внутрішньогрупового прибутку;
5. Робоча таблиця з визначення коригувань пов'язаних з внутрішньогруповою реалізацією ОЗ.
6. Робоча таблиця з визначення сум коригувань для консолідованого балансу
7. Робоча таблиця з визначення сум коригувань для складання консолідованого звіту про фінансові результати

Як приклад, використані дані з діяльності умовних підприємств ВАТ “Квант” та його дочірніх підприємств – ДП “Ера” та ДП “Фотон” (частка участі материнського підприємства складає 100 %).

Таблиця В.1

Матриця відповідності взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості за даними обліку учасників консолідованої групи, грн.

Взаємна заборгованість учасників групи	ВАТ “Квант”	ДП “Фотон”	ДП “Ера”	Загальна сума
ВАТ “Квант”	X	15000	25000	40000
ДП “Фотон”	15000	X	30000	45000
	-	-	-	-
ДП “Ера”	25000	30000	X	25000
	30000	30000	30000	30000
Загальна сума	40000	45000	30000	70000
	40000	45000	25000	70000

Примітка. Дана матриця заповнюється на основі внутрішньогрупової звітності про взаємні розрахунки (табл. Б.1)

Таблиця В.2
Матриця відповідності доходів та собівартості придбаної продукції (товарів, робіт, послуг) за даними обліку учасників консолідованої групи, грн.

Взаємна заборгованість учасників групи	ВАТ "Квант"	ДП "Фотон"	ДП "Ера"	Загальна сума
ВАТ "Квант" Дохід від реалізації (без ПДВ) Собівартість придбаних активів (чи послуг) за даними контрагента	X	-	-	-
ДП "Фотон" Дохід від реалізації (без ПДВ) Собівартість придбаних активів (чи послуг) за даними контрагента	107783,4	X	6210	113993,4
ДП "Ера" Дохід від реалізації (без ПДВ) Собівартість придбаних активів (чи послуг) за даними контрагента	393187,5	-	X	393187,5
Загальна сума	500970,9	-	6210	507180,9
	500970,9	-	6210	507180,9

Примітка. Дана матриця заповнюється на основі внутрішньогрупової звітності про реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи (комірки 2X-11 табл. Б.2) та внутрішньогрупової звітності про придбання продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи за період (комірка 3X-6 табл. Б.3)

Таблиця В.3

Робоча таблиця з визначення величини внутрішньогрупового прибутку, що увійшов до вартості активів, грн.

Код рядка	Дата	Суб-рахунок	Вид продукції (товарів, робіт, послуг)	Одиниця виміру	Кількість придбаної продукції	Внутрішньогруповий прибуток, що увійшов до вартості придбаної продукції	Код рядка балансу, що містить інформацію щодо придбаних активів
Підприємство ВАТ "Квант"							
3.1.1	08.02	20212	Блок живл. БП-200	шт.	12	2400	100
3.1.2	15.05	20222	Кабель	км	1	0	100
3.1.3	14.06	20212	Блок живл. БП-150	шт.	4	194,7	100
3.1.4	28.06	20222	Агрегат безперебійного живл. АБП-600	шт.	3	2240	100
3.1.5	06.10	20212	Блок живл. БП-200	шт.	20	7347	100
3.1.6	06.10	20212	Компл. монтаж. частин МП-30-Е	шт.	15	2435	100
3.1.7	06.10	20212	Кабель	м	340	1345	100
3.1.8	18.01	2022	Друковані плати ОЛО-08-01	шт.	8	3000	100
3.1.9	14.02	2022	Друковані плати ОЛО-08-01	шт.	11	4210,3	100
3.1.10	03.03	2022	Друковані плати ОЛО-01	шт.	15	4850	100
3.1.11	08.05	2022	Друковані плати ОЛО-07-01	шт.	12	3870	100
3.1.12	12.06	2022	Друковані плати ВС-01	шт.	13	5466,7	100
3.1.13	02.10	2022	Друковані плати	шт.	18	44345	100
3.1	Підсумок по підприємству			X	X	81703,7	X
Підприємство ДП "Ера"							
32.1	09.02	208	Датчики температури	шт.	15	420	100
32.2	06.11	208	Датчики руху	шт.	18	240	100
32	Підсумок по підприємству			X	X	660	X
30	Разом			X	X	82363,7	X

Таблиця В.4

Робоча таблиця з розподілу величини внутрішньогрупового прибутку по операціях з товарами за період січень-грудень 2006 р., грн.

Код рядка	Субрахунок рахунку 28 або група товару	Вартість товарів даної групи на початок періоду	Вартість товарів даної групи, які надійшли за період	Собівартість реалізованих товарів даної групи	Вартість товарів даної групи на кінець періоду (гр. 2+ гр.3 – гр.4)	Розподіл внутрішньогрупового прибутку			
						Залишок нереалізованого прибутку (збитку) на початок періоду	Внутрішньогруповий прибуток (збиток) у вартості товарів, що надійшли за період	Реалізований прибуток (збиток) у собівартості товарів за період (гр. 4*(гр. 6+ гр. 7)/(гр. 2 + гр. 3))	Залишок нереалізованого прибутку (збитку) на кінець періоду (гр. 6 гр. 7– гр. 8
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Підприємство ДП "Ера"									
4.1.1	Датчики температури	0	2400	1920	480	0	420	336	84
4.1.2	Датчики руху	0	3810	1270	2540	0	240	80	160
4.1	Всього по рахунку 28	0	6210	3190	3020	0	660	416	244

Таблиця В.5

Робоча таблиця з визначення коригувань, пов'язаних з внутрішньогруповою реалізацією ОЗ за період січень-грудень 2006 р., грн.

Код рядка	Підприємство	Первісна вартість	Нарахований знос (на момент продажу/оприбуткування)	Інші доходи	Інші витрати	Ліквідаційна вартість	Вартість, що амортизується	Кількість років корисної експлуатації	Метод нарахування амортизації	Нарахована за період амортизація
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5.1.1	Підприємство-продавець <u>ВАТ "Квант"</u>	60000	46400	10000	13600	2000	58000	10	прямом.	3383,3
5.1.2	Підприємство-покупець <u>ДП "Фотон"</u>	10000	–	–	–	1000	9000	2	прямом.	2625
5.1	Відхилення (гр. 01.1 - гр. 01.2)	50000	46400	10000	13600	1000	49000	8	X	758,3
5.0	Загальна сума відхилень (гр. 01.3+гр. 02.3+...+ гр.0X.3)	50000	0	10000	13600	X	X	X	X	758,3

Робоча таблиця з визначення сум коригувань для консолідованого балансу

№ з/п	Рядок балансу	Сума	Рядок балансу	Сума
	<i>Актив</i>		<i>Пасив</i>	
	1	2	3	4
	Необоротні активи		Статутний капітал: (коригування по операціях типу Б)	-278000
6.1	Нематеріальні активи:		Нерозподілений прибуток (непокритий збиток):	
6.2	залишкова вартість	-	<i>коригування по операціях типу А.1</i>	-244
6.3	первісна вартість	-	<i>коригування по операціях типу А.2</i>	- 47322,2
6.4	знос	-	<i>коригування по операціях типу А.3</i>	+ 2841,7
6.5	Основні засоби:			
6.6	залишкова вартість	+2841,7	<i>коригування по операціях типу В</i>	-
6.7	первісна вартість	+ 50000	загальна сума коригування:	- 44724,5
6.8	знос	+ 46400 +758,3	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), коригування інших статей власного капіталу	+ 23750,0
6.9	<i>Коригування по операціях типу А.3</i>	+2841,7		
6.10	Довгострокові фінансові інвестиції (<i>коригування по операціях типу Б</i>)	-278000	Коригування інших статей власного капіталу	- 23750,0
6.11	Оборотні активи		Цільове фінансування (коригування по операціях типу В)	
6.12	Виробничі запаси	- 3613,7		
6.13	НЗВ	-31627,5		
6.14	готова продукція	- 12081,0		
6.15	<i>Коригування по операціях типу А.2</i>	- 47322,2		
6.16	Товари (<i>коригування по операціях типу А.1</i>)	-244		
6.17	Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків (<i>згортання взаємного сальдо</i>)	- 70000	Кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків (<i>згортання взаємного сальдо</i>)	- 70000
6.18	Баланс (загальне коригування)	- 392724,5	Баланс (загальне коригування)	- 392724,5

Пояснення до таблиці В.6. Перелік балансових рівнянь, які повинні виконуватися при правильності визначення консолідуючих коригувань (ко-

мірки табл. В.6 та В.7 наведено у форматі А.Х-У, де А, номер таблиці, Х – це номер рядка, У – номер стовпця).

У таблицях В.6 та В.7 використана така класифікація внутрішньогрупових операцій:

а) операції з внутрішньогрупової реалізації активів:

- закупівля товарів в межах групи (операції типу А.1);
- закупівля сировини, напівфабрикатів, послуг у межах групи (операції типу А.2);
- реалізація основних засобів та нематеріальних активів (операції типу А.3).

б) виплата дивідендів в межах групи (операції типу Б);

в) операції з цільового фінансування в межах групи (операції типу В);

г) операції з надання послуг оренди (операції типу Г).

Комірки 6.12-2, 6.13-2, 6.14-2 заповнюються на основі даних робочої таблиці з розподілу суми внутрішньогрупового прибутку між залишками виробничих запасів, незавершеного виробництва та готової продукції (табл. 3.9 додатку 3), а саме:

$$(6.12-2) = (\text{рядок 2.4 таблиці 3.6 додатку 3});$$

$$(6.13-2) = (\text{рядок 4.4 таблиці 3.6 додатку 3});$$

$$(6.12-2) = (\text{рядок 6.4 таблиці 3.6 додатку 3});$$

Дані комірки 6.15.2 визначаються як сума комірок 6.12-2, 6.13-2, 6.14-2:

$$(6.15-2) = (6.12-2) + (6.13-2) + (6.14-2)$$

Комірка 6.16-2 заповнюється на основі даних робочої таблиці з розподілу величини внутрішньогрупового прибутку по операціях з товарами (таблиця В.4):

$$(6.2-4) = (4.X.Y-9)$$

Комірка 6.7-2 заповнюється на основі даних робочої таблиці з визначення коригувань пов'язаних з внутрішньогруповою реалізацією ОЗ за період (табл. В.5):

$$(6.7.2) = (5.0-2)$$

Комірка 6.8-2 заповнюється на основі даних робочої таблиці з визначення коригувань пов'язаних з внутрішньогруповою реалізацією ОЗ за період (табл. В.5):

$$(6.8-2) = (5.0-3) + (5.0-10)$$

Комірка 6.6-2 заповнюється як різниця між коригуваннями первинної вартості та зносу:

$$(6.6-2) = (6.7-2) - (6.8-2)$$

Комірки 6.1-2, 6.2-2, 6.3-2, 6.4-2 заповнюються аналогічно до комірок 6.5-2, 6.6-2, 6.7-2, 6.8-2.

Загальна величина коригувань по операціях типу А.3 визначається:

$$(6.9-2) = (6.6-2) + (6.2-2)$$

Комірки 6.17-2 та 6.17-4 заповнюються на основі матриць відповідності взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості учасників консолідованої групи (табл. В.1).

Коригування нерозподіленого прибутку відбувається за такими співвідношеннями:

$$(6.2-4) = (6.16-2);$$

$$(6.3-4) = (6.15-2);$$

$$(6.4-4) = (6.9-2);$$

$$(6.5-4) = (6.10-2);$$

$$(6.6-4) = - (6.10-4);$$

Загальна величина коригування валюти балансу визначається:

$$(6.18-2) = (6.9-2) + (6.10-2) + (6.15-2) + (6.16-2) + (6.17-2)$$

$$(6.18-4) = (6.7-4) + (6.10-4) + (6.17-4)$$

Пояснення до таблиці В.7.

Рядок 7.1 є сумою рядків 7.1.1 та 7.1.2.

Рядки 7.1.1 та рядки 7.1.2 заповнюються на підставі вибірки даних з форм внутрішньогрупової звітності про реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи (табл. Б.2 додатку Б).

Рядок 7.2 є сумою рядків 7.2.1, 7.2.2, 7.2.3 та 7.2.4.

Рядки 7.2.1 та рядки 7.2.2 табл. В.7 заповнюються на основі вибірки даних отриманих з форми внутрішньогрупової звітності про реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг в межах групи (табл. Б.2 додатку Б).

Рядок 7.2.3 табл. В.7 заповнюється на основі робочої таблиці з розподілу суми внутрішньогрупового прибутку між залишками виробничих запасів, незавершеного виробництва та готової продукції (табл. 3.9 додатку 3):

$$(7.2.3) = (\text{рядок 6.3 таблиці 3.6 додатку 3});$$

Рядок 7.2.4 табл. В.7 заповнюється на основі робочої таблиці з розподілу величини внутрішньогрупового прибутку по операціях з товарами (табл. В.4 додатку В):

$$(7.2.4) = (4.X.Y-8)$$

Рядок 7.3 є різницею між рядками 7.1 та 7.2.

Рядки 7.4 та 7.6 заповнюються у разі наявності операцій з оренди на основі форми внутрішньогрупової звітності про операції з надання послуг оренди в межах консолідованої групи (табл. Б.7).

Рядок 7.7. визначається таким чином:

$$(7.3) + (7.4) - (7.5) - (7.6)$$

Рядок 7.8 заповнюється у разі виплати в межах групи дивідендів.

Рядок 7.9 заповнюється на основі даних комірки 5.0-4 (див. табл. В.5).

Рядок 7.10 заповнюється на основі даних комірки 5.0-5 (див. табл. В.5).

Рядки 7.11 та 7.12 визначаються таким чином:

$$(7.12) = (7.11) = (7.7) + (7.8) + (7.9) - (7.10)$$

Таким чином, повинні виконуватися такі рівності, що мають використовуватися для контролю за збалансованістю коригувань:

$$(6.2-4) = (7.1.2) - (7.2.2) - (7.2.4) + X;$$

$$(6.3-4) = (7.1.1) - (7.2.1) - (7.2.3) + X;$$

Де X – це величина нереалізованого прибутку, що залишився у вартості відповідних запасів з минулих періодів

$$(6.4-4) = (7.10) - (7.11) + (7.5); (6.1-4) = (7.13) + X$$

Таблиця В.7

Робоча таблиця з визначення сум коригувань для складання консолідованого звіту про фінансові результати

№ рядка	Назва рядка, що коригується	Сума коригування
		1
		2
7.1	Чистий дохід (виручка) від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)	-332912,5
7.1.1	- чистий дохід (виручка) від реалізації готової продукції, товарів, робіт послуг, що входять до виробничої собівартості готової продукції учасників консолідованої групи (операції типу А.2)	- 5400
7.1.2	- чистий дохід від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, що придбаваються з метою перепродажу учасниками консолідованої групи (операції типу А.1)	- 327512,5
7.2	Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг	-287727,5
7.2.1	- собівартість реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, що входять до виробничої собівартості готової продукції учасників консолідованої групи (операції типу А.2)	-3190
7.2.2	- собівартість реалізованої готової продукції та товарів, що придбаваються з метою перепродажу учасниками консолідованої групи (операції типу А.1)	-272040,5
7.2.3	- частина реалізованого внутрішньогрупового прибутку в собівартості реалізованої готової продукції, що в своїй виробничій собівартості містять активи чи послуги, закуплені в учасників консолідованої групи (зовнішньогрупова операція)	-12081,0
7.2.4	- частина реалізованого внутрішньогрупового прибутку в собівартості реалізованої товарів, що в своїй виробничій собівартості містять активи чи послуги, закуплені в учасників консолідованої групи (зовнішньогрупова операція)	- 416
7.3	Валовий прибуток (збиток)	- 45185
7.4	Інші операційні доходи (доходи від оренди об'єктів ОЗ, операції типу Г)	- 200000
7.5	Адміністративні витрати (витрати, пов'язані з додатковою амортизацією ОЗ придбаних в групі операція А.3)	-758,3
7.6	Витрати на збут (витрати, пов'язані з орендою об'єктів ОЗ в учасників консолідованої групи, операції типу Г)	- 200000
7.7	Інші операційні витрати (витрати, пов'язані з орендою об'єктів ОЗ в учасників консолідованої групи, операції типу Г)	-
7.8	Фінансові результати від операційної діяльності	-45943,3
7.9	Інші фінансові доходи (виплата дивідендів, операції типу Б)	-
7.10	Інші доходи (чистий дохід від реалізації ОЗ чи нематеріальних активів, операції типу А.3)	- 10000
7.11	Інші витрати (собівартість реалізації ОЗ чи нематеріальних активів, операції типу А.3)	- 13600
7.12	Фінансові результати від звичайної діяльності	-42343
7.13	Чистий прибуток (збиток)	-42343

Складання консолідованого балансу

Актив	Код рядка	ВАТ "Квант"	ДП "Фотон"	ДП "Ера"	Сума	+/-	Консолідовані показники
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи:							
залишкова вартість	10	21,0	7,0	11,0	39,0		39,0
первісна вартість	11	291,0	25,0	30,0	346,0		346,0
Накопичена амортизація	12	270,0	18,0	19,0	307,0		307,0
Незавершене будівництво	20	2337,0	208,0	100,0	2645,0		2645,0
Основні засоби:							
залишкова вартість	30	88778,0	34530,0	38111,0	161419,0	2,8	161421,8
первісна вартість	31	201153,0	50790,0	55456,0	307399,0	50,0	307449,0
Знос	32	112375,0	16260,0	17345,0	145980,0	47,2	146027,2
Довгострокові фінансові інвестиції		278,0			278,0	-278,0	0,0
Усього за розділом I	80	91414,0	34745,0	38222,0	164381,0	-275,2	164105,8
II. Оборотні активи							
Запаси:							
виробничі запаси	100	11485,0	2231,0	12495,0	26211,0	-3,6	26207,4
незавершене виробництво	120	44215,0	6045,0	3045,0	53305,0	-31,6	53273,4
готова продукція	130	8884,0	2915,0	2345,0	14144,0	-12,0	14132,0
товари		1362,0			1362,0	-0,2	1361,8
Дебіторська заборгованість за товари, роботи:							
чиста реалізаційна вартість	160	4903,0	80,0	75,0	5058,0		5058,0
первісна вартість	161	5150,0	80,0	75,0	5305,0		5305,0
резерв сумнівних боргів	162	247,0	0,0		247,0		247,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками:							
з бюджетом	170	126,0	6,0	5,0	137,0		137,0
за виданими авансами	180	2429,0	621,0	345,0	3395,0		3395,0
із внутрішніх розрахунків	200	8630,0	45,0	30,0	8705,0	-70,0	8635,0
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	3385,0	37,0	34,0	3456,0		3456,0
Грошові кошти та їх еквіваленти:							0,0
в національній валюті	230	179,0	44,0	55,0	278,0		278,0
в іноземній валюті	240	32,0	4,0	5,0	41,0		41,0
Інші оборотні активи	250	647,0	331,0	123,0	1101,0		1101,0
Усього за розділом II	260	86277,0	12359,0	18557,0	117193,0	-117,5	117075,5
III. Витрати майбутніх періодів	270	150,0	4,0	3,0	157,0		157,0
Баланс	280	177841,0	47108,0	56782,0	281731,0	-392,7	281338,3

Складання консолідованого балансу

Пасив	Код рядка	ВАТ "Квант"	ДП "Фотон"	ДП "Ера"	Сума	+/-	Консолідовані показники
1	2						
I. Власний капітал							
Статутний капітал	300	971,0	128,0	150,0	1249,0	-278,0	971,0
Пайовий капітал	310						
Додатковий вкладений капітал	320						
Інший додатковий капітал	330	104941,0	21405,0	2345,0	128691,0	-23750,0	104941,0
Резервний капітал	340	382,0					382,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	23118,0	11563,0	49881,0	84562,0	23705,3	108267,3
Неоплачений капітал	360		()				
Вилучений капітал	370		()				
Усього за розділом I	380	129412,0	33096,0	52376,0	214884,0	-322,7	214561,3
III. Довгострокові зобов'язання							
Довгострокові кредити банків	440						
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450						
Відстрочені податкові зобов'язання	460	9450,0	2370,0	2340,0	14160,0		14160,0
Інші довгострокові зобов'язання	470						
Усього за розділом III	480	9450,0	2370,0	2340,0	14160,0		14160,0
IV. Поточні зобов'язання							
Короткострокові кредити банків	500	13206,0	380,0	230,0	13816,0		13816,0
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	3162,0			3162,0		3162,0
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	2641,0	56,0	34,0	2731,0		2731,0
Поточні зобов'язання за розрахунками:							
з одержаних авансів	540	15487,0	1925,0	566,0	17978,0		17978,0
з бюджетом	550	295,0	134,0	235,0	664,0		664,0
зі страхування	570	782,0	137,0	234,0	1153,0		1153,0
з оплати праці	580	1863,0	329,0	702,0	2894,0		2894,0
із внутрішніх розрахунків	600	40,0	8621,0	25,0	8686,0	-70,0	8616,0
Інші поточні зобов'язання	610	1503,0	60,0	40,0	1603,0		1603,0
Усього за розділом IV	620	38979,0	11642,0	2066,0	52687,0	-70,0	52617,0
V. Доходи майбутніх періодів	630	0,0					
Баланс	640	177841,0	47108,0	56782,0	281731,0	-392,7	281338,3

Таблиця В.9

Складання консолідованого звіту про фінансові результати

Стаття	Код рядка	ВАТ "Квант"	ДП "Фотон"	ДП "Ера"	Сума	+/-	Консолідовані показники
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	64 691	13455	5455	83 601	-332,9	83 268,1
Податок на додану вартість	015	4 629	674	869	6 172	-66,6	6 105,4
Інші вирахування з доходу	030	285			285		285,0
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	59 777	12781	4586	77 144	-332,9	76 811,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	41 996	4456	3558	50 010	-287,7	49 722,3
Валовий:							
прибуток	050	17 781	8325	1028	27 134	-45,2	27 088,8
Інші операційні доходи	060	46 040	145	234	46 419	-200,0	46 219,0
Адміністративні витрати	070	7 470	350	345	8 165	-0,8	8 164,2
Витрати на збут	080	2 648	24	25	2 697	-200,0	2 497,0
Інші операційні витрати	090	49 941	156	255	50 352		50 352,0
Фінансові результати від операційної діяльності:							
прибуток	100	3 762	7940	637	12 339	-44,4	12 294,6
Доход від участі в капіталі	110						
Інші фінансові доходи	120	6			6		6,0
Інші доходи	130	252			252	-10	242,0
Фінансові витрати	140	4 196			4 196		4 196,0
Втрати від участі в капіталі	150						
Інші витрати	160	54			54	-13,6	40,4
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:							
прибуток	170	-230	7940	637	8 347	-40,8	8 306,2
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	952	145	167	1 264		1 264,0
Фінансові результати від звичайної діяльності:							
прибуток	190	-1 182	7795	470	7 083	-40,8	7 042,2
Чистий:							
прибуток	220	-1 182	7795	470	7 083	-40,8	7 042,2

Складання консолідованого звіту про рух грошових коштів*

Назва статті	Код	Дані консолідованого балансу			Дані консолідованого звіту про фінансові результати
		На поч. 2006	На кін 2006	Відхилення	
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010				7 042
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	020	139429	146334,2	6905,2	
збільшення (зменшення) забезпечень	030	0	0		
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040	0	0		
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050			14794	
Витрати на сплату відсотків	060				4 196
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070				3 349
Зменшення (збільшення):					
оборотних активів	080	137644	117075,5	-20568,5	
витрат майбутніх періодів	090	124	157	33	
Збільшення (зменшення):					
поточних зобов'язань	100	43298,9	52617		
доходів майбутніх періодів	110	0	0		

* для складання I розділу звіту про рух грошових коштів використані дані консолідованого балансу та консолідованого звіту про фінансові результати. Розділи II та III звіту про рух грошових коштів отримані шляхом додавання відповідних даних звітів про рух грошових коштів ВАТ "Квант", ДП "Ера", ДП "Фотон" (див. табл. Ж. 11). При цьому операція з реалізації автомобіля ВАЗ 2110, що відбулася між ВАТ "Квант" та ДП "Фотон" була виключена як внутрішньогрупова.

Таблиця В.11

**Консолідований звіт про рух грошових коштів групи підприємств
(ВАТ “Квант”, ДП “Ера”, ДП “Фотон”)**

Стаття	Код	За звітний період	
		Надходження	Видаток
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	7 042	
Коригування на:			
амортизацію необоротних активів	020	6 905	X
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050		14 794
Витрати на сплату відсотків	060	4 196	X
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	3 349	0
Зменшення (збільшення):			
оборотних активів	080	20 568	
витрат майбутніх періодів	090	33	
Збільшення (зменшення):			
поточних зобов'язань	100	9 318	
Грошові кошти від операційної діяльності	120	33 268	0
Сплачені:			
відсотки	130	X	
податки на прибуток	140	X	1 264
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	32 004	0
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	32 004	0
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Придбання:			
необоротних активів	250	X	23 456
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	0	23 456
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	0	23 456
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження власного капіталу	310		X
Отримані позики	320	12 996	X
Інші надходження	330	6	X
Погашення позик	340	X	21 477
Інші платежі	360	X	40
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	0	8 515
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	0	8 515
Чистий рух коштів за звітний період	400	33	0
Залишок коштів на початок року	410	286	X
Залишок коштів на кінець року	430	319	X

113

Таблиця В.12

Звіт про власний капітал групи підприємств (ВАТ “Квант”, ДП “Ера”, ДП “Фотон”)

Стаття	Код	Статутний капітал	Па-йовий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Видучений капітал	Разом
I										
Залишок на початок року	010	971	0	0	156691	382	101225	0	0	259269
Скоригований залишок на початок року	050	971	0	0	156691	382	101225	0	0	259269
-	140				-51750		693			-51057
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130						7042			7042
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140						-693			-693
Разом змін в капіталі	290				-51750		6349			-45401
Залишок на кінець року	300	971			104941	382	108267			214561

Додаток Г

Приклад з розподілу внутрішньогрупового прибутку між собівартістю реалізованої готової продукції та залишками виробничих запасів, незавершеного виробництва і готової продукції

02.10.2006 р. ДП “Ера“ реалізувало ВАТ “Квант” (материнське підприємство) комплектуючі матеріали, що використовуються для виробництва мультіплексорів, а саме: виготовлені на замовлення ВАТ “Квант” друковані плати різного призначення (виготовлення відбулося з матеріалів ДП “Ера”) на загальну суму 292 545 грн. (у т.ч. ПДВ – 48 757,5 грн.)

Також у ДП “Фотон” 06.10.2006 р. були закуплені блоки живлення на загальну суму 47 100 грн. (у т.ч. ПДВ – 7 850 грн.), комплект монтажних частин 12 225 грн. (у т.ч. ПДВ – 2 037,5 грн.) та кабель різного призначення (на загальну суму 11 145 грн. (у т.ч. ПДВ – 1 857,5 грн.)).

Станом на кінець грудня на складі готова продукція знаходилось продукція у кількості та вартості, що наведені в табл. Г.1.

Таблиця Г.1

Дані про наявність готової продукції у складському приміщенні цеху № 2 станом на 31 грудня 2006 р.

Найменування	Кількість	Виробнича собівартість одиниці	Загальна вартість
первинні мультіплексори МП-30Е	2	23639	47278
первинні мультіплексори МП-30Е	1	9212,31	9212,314
комплекти абонентського ущільнення (КАУ)	5	7472,45	37362,25
Всього на складі готової продукції	X	X	93852,564

Вартість незавершеного виробництва на дату балансу складала 28 8317,25 грн. (з них вартість матеріалів та комплектуючих – 186 235 грн.).

Протягом грудня було реалізовано 11 первинних мультіплексорів МП-30Е (відпускна ціна в залежності від комплектації знаходилась в межах від 8000 до 31 100 грн. (з ПДВ)) на загальну суму 149 000 грн. (у т.ч. ПДВ – 24 833,33 грн.), собівартість 106 584,00 грн., - а також 2 комплекти абонентського ущільнення (КАУ), відпускна ціна 13 200 грн. (з ПДВ) на загальну суму 26 400 грн. (ПДВ – 4 400 грн.), собівартість – 18912 грн.

ДП “Ера” та ДП “Фотон” є єдиними постачальниками комплектуючих для виробництва мультіплексорів.

Для виключення результатів внутрішньогрупової операції з поставки дочірніми підприємствами материнському комплектуєчому при складання консолідованої звітності ВАТ “Квант” необхідно визначити величину нереалізованого внутрішньогрупового прибутку (табл. Г.2), що припадає на вартість залишків запасів, а також величину внутрішньогрупового прибутку, що

припадає на собівартість реалізованої готової продукції, виробленої з придбаних у дочірніх підприємств комплектуючих.

Таблиця Г.2

Зведені дані про прибуток, отриманий дочірніми підприємствами при внутрішньогруповій поставці комплектуючих

Назва	Чистий дохід від реалізації	Собівартість реалізації	Прибуток, грн.	Рентабельність реалізації
ДП “Фотон”				
Блоки живлення	39250	31903	7347	18,72
Комплект монтажних частин	10187,5	7752,5	2435	23,90
Кабель	9287,5	7942,5	1345	14,48
<i>Всього по ДП “Фотон”</i>	<i>58725</i>	<i>47598</i>	<i>11127</i>	<i>18,95</i>
ДП “Ера”				
Друковані плати	268787,5	224442,5	44345	16,50
<i>Всього по ДП</i>	<i>327512,5</i>	<i>272040,5</i>	<i>55472</i>	<i>16,94</i>

При розподілі внутрішньогрупового прибутку було враховано, що виробничі запаси, незавершене виробництво та готова продукція, що наявні на початок періоду також були раніше придбані у підприємств групи, а тому містять нереалізований внутрішньогруповий прибуток. Для першого його визначення були використані показники рентабельності реалізації дочірніх підприємств групи (табл. Г.2), а саме середній показник рентабельності реалізації (16,94 %). У подальших періодах дані показники згідно методики, що наведена у табл. Г.5, пропонується отримувати з результатів розподілу внутрішньогрупового прибутку за минулий період. Таким чином, вважається, що у вартості запасів на початок періоду міститься такий нереалізований внутрішньогруповий прибуток:

- виробничі запаси – 585,40 грн. (=3456,25*16,94 %);
- незавершене виробництво – 397,22 грн. (=2345,24*16,94 %);
- готова продукція – 1426,18 грн. (= 8420,33*16,94 %);

У табл. Г.3 та Г.4 наведені дані про рахунки, пов’язані з виробництвом, що використовуються у методиці, наведеній у табл. Г.5.

Запропонований алгоритм розрахунку розподілу внутрішньогрупового прибутку наведено в табл. Г.5. У процесі розрахунку отримали такі дані про розподіл внутрішньогрупового прибутку:

- виробничі запаси – 3613,66 грн.;
- незавершене виробництво – 31627,49 грн.;
- готова продукція – 12081,02 грн.;
- собівартість реалізованої продукції – 10558,63 грн.

Таблиця Г.3

Витяг з шахової відомості по рахунках пов'язаних з виробництвом продукції за даними ВАТ «Квант» (цех № 2 та його складські приміщення), грн.

	1311.2	2021.2	231.2	261.2	66	65	682	91	Всього
2021.2							327512,50		327512,50
231.2	24455,56	309633,34			67956,34	25619,54		69235,46	496900,24
261.2			210928,23						210928,23
901				125496,00					125496,00
Всього	24455,56	309633,34	210928,23	125496,00	67956,34	25619,54	327512,50	69235,46	1160836,97

Таблиця Г.4

Витяг з оборотно-сальдової відомості по рахунках виробничих запасів за даними ВАТ «Квант» (цех № 2 та його складські приміщення), грн.

	Залишок на початок		Оборот по Дт		Оборот по Кт		Залишок на кінець	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
2021.2	3456,25	-	327512,50	309633,34	21335,41	-		
231.2	2345,24	-	496900,24	210928,23	288317,25	-		
261.2	8420,33	-	210928,23	125496,00	93852,56	-		
Всього	14221,82	-	1035340,97	646057,57	403505,22	-		

Таблиця Г.5

Робоча таблиця з розподілу суми внутрішньогрупового прибутку між залишками виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та собівартістю продукції, реалізованої за межі групи

№	Показник	Джерело інформації або алгоритм розрахунку	Сума
1.	Рух матеріалів		
1.1	Залишок матеріалів на початок періоду	ряд. 1.4 розрахунку за минулий період або поч. сальдо по рах. 20	3456,25
1.2	Закуплено матеріалів за період	Оборот по Дт 20 рах.	327512,50
1.3	Передано матеріалів у виробництво	Оборот з Кт 20 в Дт 23 рах.	309633,34
1.4	Залишок матеріалів на кінець періоду	ряд. 1.1 + ряд. 1.2 - ряд. 1.3	21335,41
2.	Внутрішньогруповий прибуток, який припадає на матеріали		
2.1	на початок періоду	ряд. 2.4 розрахунку за минулий період	585,40
2.2	за період	за даними підприємств групи з розроблених форм внутрішньогрупової звітності	55472,00
2.3	припадає на матеріали, що передані у виробництво	ряд. 1.3 × (ряд. 2.1 + ряд. 2.2)/(ряд. 1.1+ ряд. 1.2)	52443,74
2.4	на кінець періоду	ряд. 2.1 + ряд. 2.2 – ряд.2.3	3613,66
3	Витрати на виробництво		
3.1	залишок НЗВ на початок періоду	ряд. 3.4 розрахунку за минулий період або поч. сальдо по 23 рах. (у частині вартості сировини та матеріалів та наданих послуг від підприємств групи)	1514,88
3.2	всього витрат сировини та матеріалів за період	Ряд. 1.3	309633,34
3.3	виробничі запаси та послуги отримані від підприємств групи, що пішли на виготовлення готової продукції	Згідно розрахунку (табл. Г.6), оборот з Кт 23 в Дт 26 рах. тільки у частині вартості сировини, матеріалів та наданих послуг від підприємств групи	124913,22
3.4	залишок НЗВ на кінець періоду	ряд. 3.1 + ряд. 3.2 – ряд. 3.3	186235,00
4	Внутрішньогруповий прибуток, який припадає на НЗВ		
4.1	на початок періоду	ряд. 4.4 розрахунку за минулий період	397,22
4.2	по витратах поточного періоду	ряд. 4.2.1 + ряд. 4.2.2	52443,74
4.2.1	по сировині, матеріалах та комплектуючих, списаних у виробництво	ряд. 2.3	52443,74
4.2.2	по послугах, придбаних усередині групи	за даними підприємств-продавців з розроблених форм внутрішньогрупової звітності	0,00

№	Показник	Джерело інформації або алгоритм розрахунку	Сума
4.3	на випуск продукції	ряд.3.3 × (ряд. 4.1 + ряд. 4.2)/(ряд. 3.1 + ряд. 3.3)	21213,47
4.4	на кінець періоду	ряд. 4.1 + ряд. 4.3 - ряд. 4.3	31627,49
5	Рух готової продукції		
5.1	залишок на початок періоду у частині вартості сировини, матеріалів та комплектуючих	ряд. 5.1 за минулий період або дані з розрахунку (див. табл. Г.6)	6281,04
5.2	випущено продукції за період	ряд. 3.3	124913,22
5.3	реалізовано продукції за період	Згідно розрахунку (табл. Г.6)	61186,09
5.4	залишок готової продукції на кінець періоду	ряд. 5.1 + ряд. 5.2 – ряд. 5.3	70008,17
6	Внутрішньогруповий прибуток, який припадає на готову продукцію		
6.1	залишок на початок періоду	ряд 6.4 розрахунку за минулий період	1426,18
6.2	за випущеною продукцією в поточному періоді	ряд. 4.3	21213,47
6.3	на реалізовану продукцію	ряд. 5.3 × (ряд. 6.1 + ряд. 6.2)/(ряд. 5.1 + ряд. 5.2)	10558,63
6.4	на кінець періоду	ряд. 6.1 + ряд. 6.2 – ряд. 6.3	12081,02

При розрахунку, проведеному в табл. Г.5 були використані дані з табл. Г.6

Таблиця Г.6

Допоміжні дані, що використовуються при розподілі суми внутрішньогрупового прибутку

На поч. періоду вартість матеріалів та комплектуючих у вартості НЗВ (за даними інвентаризації)	На кін. періоду вартість матеріалів та комплектуючих у НЗВ (за даними інвентаризації)	Оборот по Кт 20 в Дт 23 рахунку	Оборот по Кт 23 рахунку в Дт 26 у величині вартості матеріалів (= ст.1 - ст.2 + ст. 3)
1	2	3	4
1514,88	186235,00	309633,34	124913,22
На поч. періоду вартість матеріалів та комплектуючих у вартості готової продукції (за даними інвентаризації)	На кін. періоду вартість матеріалів та комплектуючих у вартості готової продукції (за даними інвентаризації)	Оборот по Кт 23 в Дт 26 рахунку у частині вартості матеріалів (див. розрахунок вище)	Оборот по Кт 26 рахунку в Дт 901 у величині вартості матеріалів (= ст.1 – ст.2 + ст. 3)
1	2	3	4
6281,04	70008,17	124913,22	61186,09

До аналізу існуючих методик організації обліку спільної діяльності за договором простого товариства та методів консолідації, можливих при складанні фінансової звітності її учасників

В основу даного прикладу було покладена реальна господарська ситуація зі складання консолідованого балансу ТОВ “Десна-Експо”, яке здійснює спільну діяльність за договором простого товариства з юридичною особою за законодавством США компанією “Фоллоу Юніверсал ЛЛС” з метою виробництва світильників.

За договором частка ТОВ “Десна-Експо” в спільній діяльності становить 50%. У початковому балансі ТОВ “Десна-Експо” внески до спільної діяльності за договором простого товариства відображені як довгострокова дебіторська заборгованість у сумі 150 000 грн. У балансовому звіті простого товариства, складеного оператором спільної діяльності (ТОВ “Десна-Експо”), внески учасників відображені у складі довгострокової кредиторської заборгованості (300 000 грн.). При складанні консолідованого балансу сума даної взаємної заборгованості по внесках учасників була виключена у відповідності до принципів складання консолідованої фінансової звітності.

При консолідації за дольовим методом участі в капіталі чисті активи простого товариства були визначені за формулою:

$$ЧА_{nm} = A - ПЗ, \quad (Д.1)$$

де $ЧА_{nm}$ – чисті активи простого товариства;

A – активи простого товариства;

$ПЗ$ – поточні зобов'язання простого товариства.

Таким чином, при розрахунку довгострокові зобов'язання простого товариства умовно розглядаються як власний капітал, так як у даному прикладі вони є внесками учасників.

Таблиця Д.1

Початковий баланс ТОВ “Десна-Експо” без урахування спільної діяльності та балансовий звіт простого товариства, грн.*

Показник	Баланс ТОВ	Балансовий звіт простого товариства	Частка учасника (= гр.3*0,5)
1	2	3	4
I.Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	1596,00		
первісна вартість	1596,00		
Незавершене виробництво		1605125,00	802562,50
Основні засоби: залишкова вартість	27813,45		
первісна вартість	28772,00		
знос	958,55		
Довгострокова дебіторська заборгованість	150000,00		
<i>Усього за розділом I</i>	<i>179409,45</i>	<i>1605125,00</i>	<i>802562,50</i>
Виробничі запаси	10,80		
інша поточна дебіторська заборгованість	-	13943,61	6971,81
Грошові кошти в національній валюті	1318,66	483,29	241,65
<i>Всього за розділом II</i>	<i>1329,46</i>	<i>14426,90</i>	<i>7213,45</i>
Баланс	180738,91	1619551,90	809775,95
Статутний капітал	18500,00		
Нерозподілений прибуток: (збиток)	150789,84	(3353,10)	(1676,55)
Неоплачений капітал	-3700,00		
<i>Всього за розділом I</i>	<i>165589,84</i>	<i>(3353,10)</i>	<i>(1676,55)</i>
Інші довгострокові зобов'язання		300000,00	150000,00
<i>Всього за розділом III</i>		<i>300000,00</i>	<i>150000,00</i>
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	576,56		
з одержаних авансів	14525,72		
з бюджетом	3,00		
Інші поточні зобов'язання	43,79	1322905,00	661452,50
<i>Усього за розділом IV</i>	<i>15149,07</i>	<i>1322905,00</i>	<i>661452,50</i>
Баланс	180738,91	1619551,90	809775,95

Таблиця Д.2

Початковий звіт про фінансові результати ТОВ “Десна-Експо” без урахування спільної діяльності та звіт про фінансові результати простого товариства, грн.

Стаття	ТОВ	Просте товариство	Частка учасника (= гр.3*0,5)
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	560000,00		0,00
Податок на додану вартість	93333,33		0,00
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	466666,67		0,00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	338323,45		0,00
Валовий прибуток	126666,67		0,00
Інші операційні доходи	5000,00	2656020,00	1328010,00
Адміністративні витрати	46241,60	3749,59	1874,79
Інші операційні витрати	149,55	2653940,37	1326970,19
Фінансові результати від операційної діяльності: Прибуток	85275,52		0,00
Збиток		1669,96	834,98
Інші фінансові доходи	29,20		0,00
Інші доходи	3700,00		0,00
Фінансові витрати	9405,38	6,59	3,30
Інші витрати	3700,00		0,00
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування Прибуток	75899,34		0,00
Збиток		1676,55	838,27
Податок на прибуток від звичайної діяльності	11000,00		0,00
Фінансові результати від звичайної діяльності: Прибуток	64899,34		0,00
Збиток			0,00
Чистий: Прибуток	64899,34		0,00
Збиток		1676,55	838,27

Таблиця Д.3

Консолідований баланс ТОВ “Десна-Експо”, грн.

Показник	Пропорційна консолідація	Дольовий метод участі в капіталі	Розширений метод участі в капіталі
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи: залишкова вартість	1596,00	1596,00	1596,00
первісна вартість	1596,00	1596,00	1596,00
Незавершене виробництво	802562,50	0,00	0,00
Основні засоби: залишкова вартість	27813,45	27813,45	27813,45
первісна вартість	28772,00	28772,00	28772,00
знос	958,55	958,55	958,55
Довгострокові фінансові інвестиції		148323,45	0,00
Контрольовані активи	-	-	809775,95
Довгострокові дебіторська заборгованість	0,00	0,00	0,00
<i>Усього за розділом I</i>	<i>831971,95</i>	<i>177732,90</i>	<i>839185,40</i>
виробничі запаси	10,80	10,80	10,80
інша поточна дебіторська заборгованість	6971,81	0,00	0,00
Грошові кошти в національній валюті	1560,31	1318,66	1318,66
<i>Усього за розділом II</i>	<i>8542,91</i>	<i>1329,46</i>	<i>1329,46</i>
<i>Баланс</i>	<i>840514,86</i>	<i>179062,36</i>	<i>840514,86</i>
Статутний капітал	18500,00	18500,00	18500,00
Нерозподілений прибуток: (збиток)	149113,29	149113,29	149113,29
Неоплачений капітал	-3700,00	-3700,00	-3700,00
<i>Усього за розділом I</i>	<i>163913,29</i>	<i>163913,29</i>	<i>163913,29</i>
контрольовані зобов'язання	-	-	661452,50
Довгострокова кредиторська заборгованість	0,00	0,00	0,00
<i>Усього за розділом II</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	576,56	576,56	576,56
з одержаних авансів	14525,72	14525,72	14525,72
з бюджетом	3,00	3,00	3,00
Інші поточні зобов'язання	661496,29	43,79	43,79
<i>Усього за розділом IV</i>	<i>676601,57</i>	<i>15149,07</i>	<i>15149,07</i>
<i>Баланс</i>	<i>840514,86</i>	<i>179062,36</i>	<i>840514,86</i>

Таблиця Д.4

Консолідований звіт про фінансові результати ТОВ “Десна-Експо”, грн.

Стаття	Пропорційна консолідація	Дольовий метод участі в капіталі	Розширений метод участі в капіталі
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	560000,00	560000,00	560000,00
Податок на додану вартість	93333,33	93333,33	93333,33
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	466666,67	466666,67	466666,67
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	338323,45	338323,45	338323,45
Валовий прибуток	128343,22	128343,22	128343,22
Інші операційні доходи	1333010,00	5000,00	5000,00
Адміністративні витрати	48116,39	46241,60	46241,60
Інші операційні витрати	1327119,74	149,55	149,55
Фінансові результати від операційної діяльності: Прибуток	86117,09	86952,07	86952,07
Інші фінансові доходи	29,20	29,20	29,20
Доходи від участі в капіталі			1328010,00
Інші доходи	3700,00	3700,00	3700,00
Фінансові витрати	9408,68	9405,38	9405,38
Витрати від участі в капіталі		838,27	1328848,28
Інші витрати	3700,00	3700,00	3700,00
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: Прибуток	76737,61	76737,62	76737,62
Податок на прибуток від звичайної діяльності	11000,00	11000,00	11000,00
Фінансові результати від звичайної діяльності: Прибуток	65737,61	65737,62	65737,62
Чистий: Прибуток	65737,61	65737,62	65737,62

Наукове видання
Онищенко Віктор Петрович

Методика та
організація консолідованої фінансової звітності

Авторське редагування

Технічний редактор О.М. Єрмоленко

Тираж 300 прим.

Комунальне підприємство “Видавництво “Чернігівські обереги”
14000, м. Чернігів, вул. Белінського, 11