

10. Д. Є. Свідерський. Облік та аудит розрахунків податку на прибуток // Бухгалтерський облік і аудит. — 1998. — № 9. — С. 3 — 7.

11. П. Я. Хомин. Податковий облік як основа звітності про фіскальні платежі // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 12. — С. 42 — 47.

Стаття надійшла до редакції 11.01. 2011 р.

УДК 657

**С. В. Свірко**, д-р екон. наук, проф. кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЗА МСБОДС: ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ТА МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ**

*АННОТАЦІЯ. Статтю присвячено розгляду питань формування консолідованої фінансової звітності суб'єктів державного сектору відповідно до МСБОДС.*

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** фінансова звітність, контрольований суб'єкт господарювання, контролюючий суб'єкт господарювання, економічна група, консолідована фінансова звітність, бухгалтерський облік.

*АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены вопросы формирования консолидированной финансовой отчетности субъектов государственного сектора в соответствии с МСБОГС.*

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** финансовая отчетность, контролируемый субъект хозяйствования, контролирующий субъект хозяйствования, экономическая группа, консолидированная финансовая отчетность, бухгалтерский учет.

*ABSTRACT. In the article the questions of forming of the consolidated financial statements of subjects of public sector are considered in accordance with IPSAS.*

**KEY WORDS:** financial reporting, controlled entity, controlling entity, economic group, consolidated financial statements, accounting.

Світова система бухгалтерського обліку, в цілому, та сектору державного управління, зокрема, серед видів та напрямів звітності виокремлює категорію «консолідованої фінансової звітності». Для роз'яснення останньої, необхідно ввести кілька допоміжних понять, а саме [1]:

— контрольований суб'єкт господарювання — суб'єкт господарювання, який перебуває під контролем іншого суб'єкта господарювання (відомого як контролюючий суб'єкт господарювання);

— контролюючий суб'єкт господарювання — суб'єкт господарювання, під контролем якого перебуває один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання;

— економічна група — група суб'єктів господарювання, до складу якої входить контролюючий суб'єкт господарювання та один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання.

З урахуванням наведених термінів та загальних визначень консолідованої звітності має наступне формулювання: консолідовані фінансові звіти — фінансові звіти економічної групи, подані як фінансові звіти єдиного суб'єкта господарювання.

Відповідно до МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» контролюючий суб'єкт господарювання, який є водночас контрольованим суб'єктом господарювання, а також перебуває у повній або практично у повній власності («практично у повній власності» означає, що контролюючому суб'єктові господарювання належить 90 % і більше голосів) іншого суб'єкта господарювання, не зобов'язаний подавати консолідовані фінансові звіти за умови, що користувачі таких фінансових звітів навряд чи існують або що їхні інформаційні потреби задовольняються консолідованими фінансовими звітами контролюючого суб'єкта господарювання [2]. У випадку, якщо це суб'єкт господарювання, який перебуває практично у повній власності, контролюючий суб'єкт господарювання отримує згоду на власників частки меншості щодо неподання консолідованих фінансових звітів. Такий контролюючий суб'єкт господарювання повинен розкривати причини, з яких консолідовані фінансові звіти не були подані, а також основу, на якій обліковуються контрольовані суб'єкти господарювання в його окремих фінансових звітах. У фінансових звітах необхідно також подавати назву й адресу головного офісу його контролюючого суб'єкта господарювання, який публікує консолідовані фінансові звіти.

Інші контролюючі суб'єкти СДУ повинні подавати консолідовані фінансові звіти.

Користувачів фінансових звітів контролюючого суб'єкта господарювання, як правило, цікавить фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані економічної групи в цілому, і така інформацію може бути їм подана у вигляді консолідованих фінансових звітів економічних груп, як єдиних суб'єктів господарювання без урахування правових меж окремих юридичних суб'єктів.

Контролюючий суб'єкт господарювання, який публікує консолідовані фінансові звіти, повинен консолідувати всі контрольовані

вані суб'єкти господарювання, іноземні та вітчизняні, за винятком таких:

— встановлений контроль над якими вважається тимчасовим, оскільки контрольований суб'єкт господарювання купується й утримується винятково з метою його реалізації у близькому майбутньому,

— або які функціонують за умов жорстких довгострокових обмежень, які перешкоджають контролюючому суб'єктові господарювання отримувати вигоди від його діяльності (облік таких контрольованих суб'єктів господарювання слід здійснювати так, ніби вони є інвестиціями).

У контексті визначених виключень, важливим аспектом виступає момент встановлення контролю, який визначається МСБОДС 6 як повноваження управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигод від його діяльності (це визначення не розповсюджується на: повноваження законодавчих органів створювати регуляторну базу, в рамках якої діють суб'єкти господарювання, і створювати умови або запроваджувати санкції на їхню діяльність; суб'єкти господарювання, які є економічно залежні від суб'єкта господарювання державного сектору, але за ними зберігаються всі повноваження щодо керівництва своєю власною фінансовою або операційною політикою). Тобто, це, по-перше, набуття повноважень, а, по-друге, вірогідність отримання вигод. Вочевидь, для встановлення контролю необхідно, щоб контролюючий суб'єкт господарювання отримував вигоди від діяльності іншого суб'єкта господарювання, при цьому вони можуть носити як фінансовий, так і нефінансовий характер.

Контроль для цілей фінансової звітності зумовлений реальними діючими повноваженнями суб'єкта господарювання керувати фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання, і не обов'язково, щоб суб'єкт господарювання утримував контрольний пакет акцій або мав іншу частку в капіталі іншого суб'єкта господарювання. Втім, існування контролю не вимагає, щоб суб'єкт господарювання ніс відповідальність за управління повсякденними операціями іншого суб'єкта господарювання (або за участь у таких операціях). У багатьох випадках суб'єкт господарювання може реалізує свої повноваження контролю іншого суб'єкта господарювання, коли є порушення або припинення дії угоди між контрольованим суб'єктом господарювання та його контролюючим суб'єктом господарювання.

Повноваження одного суб'єкта господарювання керувати прийняттям рішень, пов'язаних із фінансовою та операційною політи-

кою іншого суб'єкта господарювання самі по собі недостатні для забезпечення здійснення реальної реалізації контролю. Для цього необхідно, щоб контролюючий суб'єкт господарювання міг керувати прийняттям рішень таким чином, щоб результатом цього стало отримання вигод від діяльності контролюваного суб'єкта господарювання.

Загалом, при вивченні відносин між двома суб'єктами господарювання, у разі відсутності реальних свідчень про існування контролю з боку іншого суб'єкта господарювання, вважається, що контроль існує, коли виконується принаймні одна з наведених далі умов повноважень і одна з наведених далі умов отримання вигод:

*умови повноважень:*

— суб'єкт господарювання володіє, прямо або непрямо (через контрольовані суб'єкти господарювання), більшістю голосів в іншому суб'єкті господарювання;

— суб'єкт господарювання має повноваження, якими він наділений законодавством або які він реалізує в рамках існуючого законодавства, призначати або звільняти більшість членів керівного органу іншого суб'єкта господарювання;

— суб'єкт господарювання має більшість голосів або можливість впливати на голосування більшості на загальних зборах іншого суб'єкта господарювання;

— суб'єкт господарювання має більшість голосів на зборах ради директорів або аналогічного керівного органу.

*умови отримання вигод:*

— суб'єкт господарювання має повноваження закрити інший суб'єкт господарювання та отримати значний рівень залишкових економічних вигод або взяти на себе значні зобов'язання (наприклад, ця умова отримання вигод може виконуватись, якщо суб'єкт господарювання ніс відповідальність за залишкові зобов'язання іншого суб'єкта господарювання);

— суб'єкт господарювання має повноваження отримувати частку при розподілі активів іншого суб'єкта господарювання та/або може нести відповідальність за певні зобов'язання іншого суб'єкта господарювання.

У разі, якщо одна або більше з вказаних умов не виконуються, наступні фактори, — або кожний окремо, або всі разом, — можуть бути ознаками існування контролю:

*ознаки повноважень:*

— суб'єкт господарювання може накладати вето на операційний бюджет та бюджет інвестицій іншого суб'єкта господарювання;

— суб'єкт господарювання може накладати вето на рішення керівного органу іншого суб'єкта господарювання, скасовувати або змінювати його рішення;

— суб'єкт господарювання може затверджувати прийом на роботу, призначення на іншу посаду та звільнення з посади ключових працівників іншого суб'єкта господарювання;

— повноваження іншого суб'єкта господарювання встановлюється й обмежується законодавством;

— суб'єктові господарювання належить «золота частка» (клас акцій, який наділяє його власника певними повноваженнями або правами, які здебільшого ширші, ніж повноваження або права, що звичайно асоціюються з часткою власника в капіталі або представництвом у керівному органі) (або еквівалент) в іншому суб'єкті господарювання, яка наділяє його правами здійснювати управління фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання;

*ознаки отримання вигод:*

— суб'єкт господарювання утримує пряме або непряме право власності на чисті активи / власний капітал іншого суб'єкта господарювання з постійним правом доступу до них;

— суб'єкт господарювання має право на значний рівень чистих активів / власного капіталу іншого суб'єкта господарювання у випадку ліквідації або при розподілі, іншому, ніж ліквідація;

— суб'єкт господарювання здатний спрямовувати інший суб'єкт господарювання до співпраці з ним для досягнення його цілей;

— суб'єкт господарювання бере на себе залишкові зобов'язання іншого суб'єкта господарювання.

При підготовці консолідованих фінансових звітів фінансові звіти контролюючого суб'єкта господарювання та його контрольованих суб'єктів господарювання об'єднуються шляхом додавання відповідних показників за подібними статтями, такими як активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи та витрати. Для того щоб консолідовані фінансові звіти подавали фінансову інформацію про економічну групу як інформацію про єдиний суб'єкт господарювання, відповідно до положень МСБОДС 6 виконуються окремі кроки з вилучення, коригування та подачі відповідної інформації.

Фінансові звіти контролюючого суб'єкта господарювання та його контрольованих суб'єктів господарювання, що використовуються при складанні консолідованих фінансових звітів, як правило, складаються на ту саму дату. Якщо дати звітності різні, контрольований суб'єкт господарювання часто складає звіти з метою

консолідації на ту саму дату, що й економічна група. У випадках, коли це неможливо, використовуються фінансові звіти, складені на різні дати, за умови, що різниця не перевищує 3 місяців. Принцип послідовності вимагає, щоб тривалість звітних періодів та будь-яка різниця в датах звітності залишалася однаковою від одного періоду до іншого.

Консолідовані фінансові звіти складаються з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо неможливо використовувати єдину облікову політику (іншу, ніж обліковий принцип) при складанні консолідованих фінансових звітів, цей факт слід розкривати разом з тією часткою статей у консолідованих фінансових звітах, до яких застосовувалась інша, відмінна від прийнятої в консолідованих звітах облікова політика.

Якщо член економічної групи застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованих фінансових звітах для подібних операцій та подій за схожих обставин, у його фінансових звітах робиться відповідні коригування, якщо вони використовуються при складанні консолідованих фінансових звітів.

З дати, коли суб'єкт господарювання припиняє відповідати визначенню контрольованого суб'єкта господарювання і не стає асоційованою компанією (суб'єктом господарювання, у якому інвестор має суттєвий вплив і який не є ні контрольованим суб'єктом господарювання), ні спільним підприємством інвестора (спільне підприємство — контрактна угода, за якою дві або кілька сторін приймають зобов'язання здійснювати економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю), як визначено у МСБОДС 7, або спільно контрольованим суб'єктом господарювання (спільний контроль — погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю), як визначено у МСБОДС 8, його слід обліковувати як інвестицію.

Крім вказаної вище інформації, яка підлягає висвітленню в консолідованій фінансовій звітності, розкриттю підлягає перелік важливих контрольованих суб'єктів господарювання із зазначенням назви, юрисдикції, у якій він діє (коли вона відрізняється від юрисдикції контролюючого суб'єкта господарювання), пропорційну частку власності та, якщо ця частка власності має форму акцій, — пропорційну частку голосів, яку вони мають (лише там, де ця частка не є пропорційною частці власності. Також доречними до висвітлення, у разі необхідності, є причини, з яких контрольований суб'єкт господарювання не консолідується; назва будь-якого контрольованого суб'єкта господарювання, у якому

контролюючий суб'єкт господарювання володіє часткою власності та / або 50 % голосів, разом з поясненням способу існування контролю; назва будь-якого суб'єкта господарювання, у якому контролюючому суб'єктові господарювання належить частка власності в розмірі понад 50 %, але який не є контрольованим суб'єктом господарювання, разом з поясненням причин відсутності такого контролю; вплив придбання та продажу контрольованих суб'єктів господарювання на фінансовий стан на дату звітності, на результати звітного періоду та на відповідні суми попереднього періоду. В окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання рекомендовано розкривати характеристику методу, використаного для обліку контрольованих суб'єктів господарювання.

### **Література**

1. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в держному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного. — К.: УАСБА, 2009. Ч. 3; Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід /Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О.О. Канцуров. — 2009. — 479 с.

2. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2010 р.

УДК 657.30071:615

**А. В. Титенко**, здобувач кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», голова правління Державної акціонерної компанії «Ліки України», м. Київ

### **КЛАСИФІКАЦІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

*АНОТАЦІЯ.* Запропоновано економічну та технічну класифікацію виробничих запасів для фармацевтичних підприємств з метою чіткої організації аналітичного обліку.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** виробничі запаси, економічна класифікація виробничих запасів, технічна класифікація виробничих запасів.