

*Семен Грановський, к.е.н., доцент
Оксана Будько
Дніпродзержинський державний технічний університет
м. Дніпродзержинськ, Україна*

ОРГАНІЗАЦІЯ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА ВІТЧИЗНЯНИМИ І МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Інтеграційні процеси, які притаманні ринковій економіці, обумовлюють виникнення і розвиток груп підприємств, які пов'язані організаційними та економічними зв'язками.

Питанням організації, методики і методології складання консолідованої фінансової звітності присвятили свої праці вітчизняні вчені, зокрема: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Добровський, Н.І. Дорош, В.М. Костюченко, Р.С. Коршикова, М.Р. Лучко, Л.І. Лук'яненко, О. В. Небильцова та ін.

І хоча з'являються фундаментальні праці щодо консолідованого обліку і методики складання консолідованої фінансової звітності, які здійснюють значний внесок у розвиток цього питання [1-3], без змін нормативно-правової бази на державному рівні всі процеси щодо вдосконалення цієї ділянки обліку і звітності будуть уповільнюватися.

За цих умов необхідно брати до уваги міжнародний досвід, який постійно і динамічно у вигляді змін втілюється в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Порівняльний аналіз вітчизняного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 20 «Консолідована фінансова звітність» і міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» свідчить про ряд відмінностей між ними. Зокрема, такими відмінностями є [4,5]:

- 1) конкретизація щодо застосування стандартів;
- 2) умови неподання консолідованої фінансової звітності;
- 3) умови щодо виключення дочірнього підприємства з консолідації;
- 4) використання облікової політики;
- 5) відображення в консолідованому балансі і звіті про фінансові результати частки меншості.

П(С)БО 20 застосовується групою підприємств, організацій та інших юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств.

МСБО 27 застосовується для складання та подання консолідованої фінансової звітності групи суб'єктів господарювання, що їх контролює материнське підприємство. Також його слід застосовувати для обліку інвестицій у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства,

якщо суб'єкт господарювання вирішує (або повинен відповідно до місцевих нормативних вимог) подавати окремі фінансові звіти.

Отже, бачимо більшу різноплановість застосування МСБО 27 в порівнянні з П(С)БО 20.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Проте, згідно з П(С)БО 20, якщо материнське підприємство є дочірнім підприємством іншого підприємства, воно не подає консолідовану фінансову звітність за наявності однієї з таких умов:

- 1) якщо воно повністю належить іншому підприємству;
- 2) якщо є згода власників частки меншості.

В МСБО 27 вказуються умови неподання консолідованої фінансової звітності з іншого боку. При цьому материнське підприємство не повинно подавати консолідовані фінансові звіти, виключно якщо:

1) це материнське підприємство саме є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній або частковій власності іншого суб'єкта господарювання, а інші його власники (у тому числі й ті, що інакше не мають права голосу) були проінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідованих фінансових звітів, і не мають заперечень щодо цього рішення;

2) боргові інструменти материнського підприємства або його інструменти власного капіталу не обертаються на відкритому ринку (на національній чи на іноземній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);

3) материнське підприємство не подавало раніше і не подає зараз свої фінансові звіти до комісії з цінних паперів або до іншого регулювального органу з метою випуску на відкритий ринок інструментів будь-якого класу;

4) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство, яке саме є материнським підприємством, складає для оприлюднення консолідовані фінансові звіти відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Як і П(С)БО 20, так і МСБО 27 визначаються умови, за яких показники фінансової звітності не включаються до консолідованої фінансової звітності.

Так, згідно з П(С)БО 20 такими умовами є:

а) якщо контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;

б) дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству.

МСБО 27 встановлено, що якщо після придбання дочірнє підприємство відповідає критеріям, які дозволяють класифікувати його як таке, що утримується для подальшого продажу відповідно до МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу і припинена діяльність», його слід відображати в обліку згідно з вимогами цього МСФЗ.

Згідно з П(С)БО 20 консолідована фінансова звітність складається з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється в Примітках до консолідованої фінансової звітності.

В той же час згідно з МСБО 27 консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням єдиних облікових політик для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо член групи використовує облікові політики, відмінні від застосовуваних у консолідованих фінансових звітах для подібних операцій та подій за схожих обставин, у його фінансових звітах здійснюються відповідні коригування при складанні консолідованих фінансових звітів.

Складання консолідованих фінансових звітів передбачає об'єднання фінансових звітів материнського підприємства та його дочірніх підприємств шляхом впорядкованого додавання статей активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат.

При цьому згідно з МСБО 27 слід зробити такі кроки:

- 1) виключити балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частку власного капіталу материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;
- 2) виключити внутрішньогрупові сальдо та внутрішньо групові операції;
- 3) визначити частку меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Такий же порядок складання консолідованої фінансової звітності передбачає і П(С)БО 20 (ст.11-12).

Зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». [6,7]. Згідно з МСБО 27 гудвіл перевіряється не рідше одного разу на рік на предмет зменшення корисності. При цьому використовується МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств», який описує підхід до будь-якого гудвілу і МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [8,9].

Відповідно до П(С)БО 20 материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає частку меншості в капіталі та фінансових результатах дочірніх підприємств. Частка меншості визначається як добуток відсотку голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств, зменшеного (збільшеного) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій. Частка меншості відображається в консолідованому балансі окремо від зобов'язань та влас-

ного капіталу у вписуваному рядку 385 «Частка меншості». У консолідованому звіті про фінансові результати частка меншості у прибутку (збитку) відображається у вписуваному рядку 215 «Частка меншості» від'ємною величиною у дужках.

МСБО 27 визначає частку меншості як частину прибутку чи збитку, а також чистих активів дочірнього підприємства, що припадають на частку участі в капіталі, якою материнське підприємство не володіє прямо або опосередковано через дочірні підприємства. При цьому частка меншості в чистих активах складається з суми часток первісного об'єднання, розрахованої згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств», та частки меншості в зміні власного капіталу з дати об'єднання.

Такі частки меншості слід відображати в консолідованому балансі в складі власного капіталу окремо від власного капіталу власників підприємства. В прибутку або збитку дочірнього підприємства частку меншості слід відображувати окремо. При цьому фінансові результати групи розподіляються на частку материнської компанії і частку меншості.

Слід вказати, що в МСБО 27 на противагу П(С)БО 20 детально конкретизується поняття контролю та умови його втрати (ст. 32-37).

Також необхідно відзначити відмінності і у переліку інформації, яку слід розкривати в консолідованих фінансових звітах. МСБО 27 більш деталізує таку інформацію.

Отже, проведений аналіз вітчизняних і міжнародних стандартів щодо складання консолідованої фінансової звітності вказує на істотні відмінності. Усунення цих відмінностей забезпечить внесення змін до П(С)БО 20 з урахуванням міжнародного досвіду, який втілено в проаналізованих стандартах.

Література:

1. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України. Навчально-практичний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 528 с.

2. Костюченко В.М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці: (Монографія). – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 504 с.

3. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: Автореф. дис... док. екон. наук: 08.00.09. – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2008. – 30 с.

4. П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», затв. наказом МФУ від 30 липня 1999 р. №176 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

5. МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>

6. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом МФУ від 07 липня 1999 р. №163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

7. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». затв. наказом МФУ від 24 грудня 2004 р. №817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

8. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>

9. МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>

Юрій Гудзь

зав. відділенням «Економіки та підприємництва»

Волинський технікум НУХТ

м. Луцьк, Україна

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Одним з важливих аспектів економічної конкуренції в умовах глобалізації є рівень розвитку та конкурентоспроможність бізнесу. Аспект – це кут зору, під яким розглядають предмети, явища, поняття [1, 26]. Сконцентруємо свою увагу на малих підприємствах харчової промисловості окремо взятого регіону. На малих підприємствах харчової промисловості Волинської області за останні п'ять років спостерігається технологічне відставання, зниження конкурентоспроможності та якості підготовки персоналу. Причина, в першу чергу, полягає у непослідовності проведення науково-технологічної та інноваційної політики зі сторони держави та низької ефективності функціонування самих малих підприємств. На сучасному етапі якість управління інноваційними процесами стає визначальним фактором конкурентоспроможності малих підприємств.

Згадаємо класика теорії конкуренції і конкурентоспроможності М. Портера, заслуга якого полягає в дослідженні категорії “конкурентних переваг” – ключових чинників успіху, характерних для певного підприємства (галузі), що надають йому переваги над конкурентами (іншими галузями) [2]. Згідно з теорією конкурентних переваг М. Портера конкуренцію характеризують такі суттєві моменти: