

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ ОБЛІКОВОЇ ПРАКТИКИ УКРАЇНИ

Автор зосереджує увагу на міжнародних стандартах фінансової звітності в контексті облікової практики України. Також виділяє загальні тенденції в облікових системах країн, в міжнародній обліковій практиці, зупиняється на вимогах до розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності.

Визначив пріоритет міжнародних стандартів фінансової звітності й GAAP у питаннях розробки принципів консолідованої фінансової звітності, прийомів і способів її складання, необхідно розробити систему консолідованого обліку, що забезпечує інформацією заключну стадію облікового процесу – формування консолідованих фінансових звітів і приміток до них.

Перш ніж перейти до питань складу, побудови форм і змісту консолідованої фінансової звітності, зупинимось на моделях бухгалтерського обліку, що визначають її зміст.

Британсько-американська модель. Активний розвиток акціонерної форми володіння капіталом, високорозвинутий фондовий ринок у країнах з британсько – американською обліковою моделлю зумовив набуття бухгалтерською звітністю статусу основного джерела інформації для інвесторів і кредиторів. Цій моделі притаманна відсутність законодавчого регулювання обліку, використання в обліковій практиці стандартів, які розробляються професійними організаціями бухгалтерів, гнучкість і багатоваріантність облікової системи, високий загальноосвітній рівень облікових працівників. Представниками країн з британсько – американською обліковою моделлю є США, Великобританія, Індія, Канада, Австралія.

Континентальна модель. Батьківщиною цієї моделі вважаються країни континентальної Європи і Японія. Тут специфіка бухгалтерського обліку обумовлена трьома факторами: орієнтація бізнесу на великий банківський капітал, законодавче регулювання обліку, орієнтація обліку на державні потреби, зокрема на відповідність вимогам фіскальних органів, консерватизм облікової практики. Залучення інвестицій здійснюється з особистою участю банків, і тому фінансова звітність компаній призначена в першу чергу для них, а не для учасників ринку цінних паперів. У континентальній моделі значний вплив на порядок складання звітності здійснюють державні органи. Україна більшою мірою схиляється до континентальної моделі бухгалтерського обліку. Представниками країн з континентальною обліковою моделлю є Німеччина, Франція, Австрія, Італія, Японія.

Південноамериканська модель. Особливістю цієї облікової моделі є високий рівень інфляції і орієнтація обліку на потреби державного регулювання. Ключовий вплив на становлення бухгалтерського обліку в південноамериканських країнах зробили інфляційні процеси. Тому характерною рисою цієї моделі є метод коректування показників звітності з урахуванням зміни загального рівня цін. Представниками країн з південноамериканською обліковою моделлю є Бразилія, Болівія, Чилі, Аргентина.

Крім наведених трьох моделей в окремі моделі виділяють облікові системи ісламських країн і країн пострадянського простору.

Науковий інтерес представляє класифікація країн, розроблена К.Ноубсом [1: 82-85]. Згідно цієї класифікації країни поділяються на країни мікрорівня і країни макрорівня.

Для країн мікрорівня характерним є: англосаксонське загальне право, висококваліфікований досвідчений обліковий персонал, розвинуті фондові ринки, орієнтація фінансового обліку на справедливе розкриття інформації і потреби акціонерів, розкриття великих обсягів інформації у звітності, розмежування податкових правил і фінансового обліку, пріоритет змісту над формою, наявність облікових стандартів. Для країн макрорівня характерні романське кодифіковане право, малочисельний і недостатньо досвідчений обліковий персонал, слабкорозвинуті ринки капіталу, регламентація фінансового обліку законодавством і його орієнтація на кредиторів, дотримання комерційної таємниці, орієнтація обліку на оподаткування, перевага форми над змістом, державне регулювання (рис.5.2)

Загальною тенденцією є прямування облікових систем країн макрорівня в напрямку облікових систем країн мікрорівня. З середини 90-х років ХХ сторіччя великі компанії країн макрорівня почали використовувати міжнародновизнані правила складання консолідованої звітності (GAAP США, МСФЗ). Наприклад, більшість з 50 великих компаній Німеччини складають звітність за міжнародними або американськими стандартами. З 2005 року для складання консолідованої звітності компаніями країн – членів ЄС використовуються МСФЗ [5: 36].

Окреслені тенденції в міжнародній обліковій практиці зумовлені загальною інтернаціоналізацією господарського життя, розвитком ринків капіталу та транснаціональних корпорацій. Тому нівелювати різниці в правилах складання і подання фінансових звітів слід шляхом впровадження в облікову практику універсальних стандартів.



Рис.1. Класифікація країн за складанням фінансової звітності

Консолідація звітності - це процес регулювання й агрегування фінансової інформації індивідуальних фінансових звітів материнського товариства і його дочірніх компаній таким чином, щоб об'єднаний фінансовий звіт представляв інформацію про фінанси консолідованої групи підприємств, як про єдиного цілого господарюючого суб'єкта. Консолідований баланс повинен окремо відобразити сукупність капіталу й резервів «меншості» (Minority interests) на початок і кінець звітного періоду. Ця сума повинна відповідати сукупній вартості активів за винятком вартості зобов'язань дочірніх компаній, тобто їхньої частки в чистих активах консолідованої групи.

Міжнародні стандарти фінансової звітності висувають вимоги до розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності [4: 572].

Для всіх об'єднань компаній у фінансовій звітності за період, протягом якого провадилося об'єднання, повинні представлятися наступні розкриття:

- (а) назви й описи компаній, що поєднуються;
- (б) метод обліку об'єднання;
- (в) дата початку функціонування об'єднання для обліку;
- (г) будь-яка діяльність, що є результатом об'єднання компаній та які підприємство вирішило ліквідувати.

Слід розкривати у фінансових звітах за той період, у якому відбулося придбання, таку додаткову інформацію про об'єднання компаній, яке є придбанням:

- (а) відсоток придбаних акцій із правом голосу;
- (б) вартість придбання й опис компенсації за придбання, яку було виплачено, або яка умовно підлягає виплаті;
- (в) якщо до складу вартості об'єднання входять боргові інструменти (уже випущені, або такі, які можуть бути випущені), необхідно вказувати кількість і справедливу вартість таких боргових інструментів з описом методики її визначення;
- (г) Опис діяльності, яку компанія в результаті об'єднання вирішила припинити;
- (д) Суми, визнані станом на дату придбання щодо кожного класу активів, зобов'язань та умовних зобов'язань придбаної компанії та їх справедлива вартість;
- (е) Перевищення вартості придбаних чистих активів над величиною, віднесеною на прибуток чи збиток з вказанням статті Звіту про фінансові результати, за якою ця сума відображена;
- (є) Опис:
 - факторів, які обумовлюють витрати, в результаті яких виникає необхідність визнання гудвілу;
 - кожного нематеріального активу, не вилученого з суми гудвілу з поясненням причин неможливості визначення його справедливої вартості або характер перевищення, віднесеного на прибуток (збиток);
 - (ж) Величина прибутку (збитку) придбаної компанії, заробленого після дати придбання, яка включена материнською компанією до складу прибутку (збитку) групи за період;
 - (з) Інформація щодо використання в обліку проміжних оцінок справедливої вартості.

Слід відзначити, що склад форм консолідованої фінансової звітності та процедури консолідації залежать від періоду, за який складаються консолідовані звіти. Розрізняють два етапи консолідації:

- консолідація у період входження в консолідовану групу нової компанії (при складанні

вперше консолідованої звітності раніше незалежних компаній);

- наступна балансова консолідація, (складання консолідованої звітності про активи, пасиви, результати діяльності і рух коштів консолідованої групи підприємств) заснована на системі консолідованого обліку.

На дату формування консолідованої групи підприємств перелік форм консолідованої фінансової звітності доцільно скоротити і обмежити процедури консолідації складанням консолідованого балансу групи і приміток.

У процесі консолідації на наступну після дати формування консолідованої групи підприємств звітну дату мають бути здійснені всі регульовальні записи, визначені частки меншості у прибутку та чистих активах групах, складений повний комплект форм консолідованої фінансової звітності – консолідовані баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал та звіт про рух грошових коштів групи.

Процедури консолідації повинні забезпечити попередження повторного обліку взаємних операцій компаній групи. При складанні консолідованої звітності дані звітності материнської компанії й дочірніх підприємств поєднують поетапно, щоб представити їх як єдину господарську організацію. У цих цілях:

- інвестиції материнської компанії в дочірні підприємства елімінуються власним капіталом дочірніх підприємств;
- залишки заборгованості по внутріфірмових операціях, таким, як внутріфірмові продажі, витрати, дивіденди, елімінуються повністю;
- нереалізований прибуток за внутріфірмовими операціями у залишках товарів і в основних засобах елімінується в повному обсязі;
- нереалізовані збитки за внутріфірмовими операціями у залишках активів також елімінуються;
- чистий прибуток, що належить стороннім акціонерам дочірнього підприємства (частка меншості), указується окремо від прибутку, що належить материнській компанії;
- у консолідованій звітності варто також виділити частку меншості у нетто-активах (або власному капіталі).

При складанні консолідованого бухгалтерського звіту особливе значення має порядок об'єднання боргових зобов'язань. Із правової точки зору, холдинг (група підприємств) не може мати боргових зобов'язань або заборгованості стосовно самого себе. Тому кредити та інші боргові зобов'язання, відрахування в резервний фонд і заборгованість між компаніями, що входять у групу, повинні виключатися. Це стосується насамперед наступних статей балансу:

- заборгованості за внесками у статутний капітал;
- розрахунків за комерційними операціями;
- кредитів, виданих своїм підприємствам;
- довгострокових фінансових вкладень;
- векселів;
- іншої заборгованості;
- короткострокових фінансових вкладень.

Елімінуються інвестиції материнської компанії в дочірні підприємства й частка, що належить материнській компанії в акціонерному капіталі дочірніх підприємств. Статті власного капіталу дочірнього підприємства, що підлягають консолідації:

- статутний капітал;
- додатковий вкладений капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток / непокритий збиток минулих років;
- чистий прибуток/чистий збиток звітного року.

Додаткова інформація, що підлягає розкриттю в консолідованій звітності повинна відображати наступні моменти:

- перелік дочірніх компаній, включаючи назву, країну реєстрації або знаходження, частку участі або відсоток приналежних материнській компанії акцій із правом голосу, якщо останній відрізняється від частки участі;
- облікова дата (дата включення в консолідований звіт) кожної організації групи;
- облікова дата зміни в членстві групи;
- в окремій фінансовій звітності материнської компанії - опис методу, який використовувався для обліку інвестицій в дочірні компанії.

У консолідованій фінансовій звітності доречно вказати:

- причини, з яких дочірня компанія не включається у консолідовану звітність;
- характер відносин між материнською компанією й дочірньою, у якій материнська компанія не володіє прямо або побічно через дочірні компанії більш, ніж половиною акцій, що мають право голосу.
- назва компанії, у якій головної компанії належить прямо або побічно через інші дочірні компанії більше половини акцій, що мають право голосу, але яка не є дочірньою через відсутність контролю над нею;
- вплив придбання й відчуження дочірньої компанії на фінансове становище на звітну дату, результати діяльності за звітний період і відповідні суми за попередній період.

Література

1. Alexander D., Nobes C. Financial Accounting. An International Introduction/ Pearson Education Limited, 2001.- P.82-85. 2. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність. Монографія. – К.: КНЕУ ім. В.Гетьмана, 2007.–263 с. 3. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посіб.–К.: Знання, 2006.–311с. 4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Перекл. з англ./ За ред. С.Ф. Голова.-К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000.- 1272 с. 5. Солов'єва О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность.- М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2003.- 328 с.

Luchko Mykhailo

THE INTERNATIONAL STANDARDS OF FINANCIAL ACCOUNTABILITY IN THE FRAMEWORK OF AUDITING PRACTICE IN UKRAINE

The author builds his article on the study of international standards of financial accountability in the framework of auditing practice in Ukraine. The general tendencies of auditing systems abroad, the international auditing practice together with general demands towards information display in consolidated financial accountability are studied.