

законодавчо-нормативному рівні, а також розуміння і правильного відображення в обліку окремих операцій, що відображено в роботі.

Список використаних джерел:

1. П(С)БО 15 «Дохід» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290.
2. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39.
3. <http://www.ukrstat.gov.ua/> – офіційний сайт Державної служби статистики України.

Дмитренко І.М.,
д.е.н., доцент,
професор *Національний центр
обліку та аудиту*
Шаймухметова Н.В.,
аспірант,
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту*
(м. Київ)

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЯК ПРЕДМЕТ УВАГИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ГРУПИ КОМПАНІЙ

Визначення ступеня повноти та достовірності розкриття інформації у консолідованій звітності у силу суттєвої уразливості до ризику викривлення потребує належної уваги з боку внутрішніх аудиторів групи компаній. Відтак, ці розкриття інформації мають бути включеними до предметної області планово виконуваних завдань служби внутрішнього аудиту групи.

Розглянемо саме ті розкриття, які є специфічними власне для консолідованої звітності групи. Так, відповідно до вимог МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі у інших компаніях» [1] під час виконання вищезазначених завдань з внутрішнього аудиту належить передбачити встановлення факту розкриття та логічного аналізу відповідних даних групи компаній про:

- *суттєві судження та допущення*, де відстежується висвітлення у примітках інформації про судження та допущення, які зроблені компанією під час визначення наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу на іншу компанію, а також типу угоди про спільну діяльність, якщо угоду було структуровано посередництвом окремої фінансової структури;

- *неконтрольовані частки участі*, де відстежується розкриття узагальненої інформації за кожним дочірнім підприємством стосовно до компанії-укладача консолідованої звітності, у якій наявні неконтрольовані частки участі, що є суттєвими для цієї компанії-укладача консолідованої звітності. Зокрема, це стосується інформації про таке: склад групи та неконтрольовані частки участі у діяльності групи та її грошових потоках; наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством;

- *характер та масштаб суттєвих обмежень*, де встановлюється факт подання відомостей про суттєві обмеження можливості групи стосовно використання активів або погашення зобов'язань у межах групи, а також про характер та ступінь захисних прав неконтрольованих часток участі;

- *ризики, пов'язані з участю у структурованих компаніях*, які консолідуються, що передбачає відстеження факту розкриття відомостей про фінансову підтримку, яка надається структурованим компаніям, а також про наміри з надання такої фінансової підтримки;

- *зміни у частках участі, що не призводять до втрати контролю*, що передбачає встановлення факту висвітлення у примітках інформації про наслідки таких змін для капіталу, що належить власникам материнської компанії;

- *суттєві угоди про спільну діяльність та асоційовані компанії*, де відстежується подання відомостей про характер та суттєвість кожної угоди про спільну діяльність та асоційовані компанії, які є суттєвими для компанії-укладача консолідованої звітності. Також має бути встановлено факт розкриття узагальненої фінансової інформації за кожним суттєвим спільним підприємством та асоційованою компанією;

- *індивідуально несуттєві спільні підприємства та асоційовані компанії*, що передбачає визначення факту подання у примітках до консолідованої звітності таких відомостей у агрегованому вигляді;

- *умовні зобов'язання, які стосуються спільних підприємств та асоційованих компаній*, де відстежується подання відомостей про умовні зобов'язання, що стосуються часток участі компанії у спільних підприємствах та асоційованих компаніях окремо від інших умовних зобов'язань;

- *участь у неконсолідованих структурованих компаніях*, що передбачає встановлення факту розкриття інформації, яка постане джерелом щодо розуміння характеру, ступеня суттєвості участі компанії у неконсолідованих структурованих компаніях та ступеня прийнятності ризиків, пов'язаних із неконсолідованими структурованими компаніями.

Слід зазначити, що групи компаній часто здійснюють частину своєї діяльності через дочірні, спільні та асоційовані підприємства. За таких обставин материнські підприємства групи здатні впливати на фінансову або операційну політику об'єкта інвестування завдяки наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу. Так, відносини між пов'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан

суб'єкта господарювання. Також пов'язані сторони можуть здійснювати операції, які власне непов'язані сторони здійснювати не будуть (*наприклад*, суб'єкт господарювання, який продає товари своєму материнському підприємству за собівартістю, навряд чи пропонуватиме їх іншим клієнтам на таких самих умовах).

Крім того, відносини між пов'язаними сторонами можуть завдавати зазначеного впливу на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання, навіть якщо операції між пов'язаними сторонами не здійснюються (*наприклад*, якщо припустити, що і суб'єкт господарювання «Бета», і суб'єкт господарювання «Вега» знаходяться у повній власності суб'єкта господарювання «Альфа», то «Бета» та «Вега» є пов'язаними сторонами, навіть якщо протягом року між ними не було здійснено жодної операції. Але якщо припустити, що суб'єкт господарювання «Альфа» визначає, з якими клієнтами дозволено здійснювати операції «Бета» та «Вега», то обмежує ті конкурентні переваги, що мали б суб'єкти «Бета» та «Вега», коли б вони не перебували під контролем «Альфа». Отже, обмеження їх клієнтської бази ймовірніше за все матиме вплив на їх прибутковість).

Таким чином, із зазначених причин розкриття інформації про пов'язані сторони є необхідним для надання користувачам консолідованої фінансової звітності корисної та прозорої інформації. Знання інформації про операції із пов'язаними сторонами групи компаній, залишків їх заборгованості, у тому числі зобов'язань, може суттєво вплинути на оцінку їх діяльності користувачами фінансової звітності, включаючи оцінки ризиків та можливостей, відкритих для зазначених суб'єктів господарювання. Тому під час внутрішнього аудиту має бути встановлено склад пов'язаних сторін, стан операцій з ними та повнота й достовірність розкриття цієї інформації у примітках до консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [2].

За цих умов під час виконання завдання з внутрішнього аудиту слід враховувати чинники визначення та визнання приналежності фізичних та юридичних осіб до категорії пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, що складає консолідовану фінансову звітність.

Так, фізична особа або близький родич такої особи є пов'язаною стороною із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо така особа: 1) контролює суб'єкт господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним; 2) має суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує (це передбачає повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль над ним); 3) є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує (тобто йдеться про осіб, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб'єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший).

Суб'єкт господарювання – юридична особа є пов'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо виконується будь-яка з таких умов:

1. Суб'єкт господарювання та суб'єкт господарювання, що звітує, є членами однієї групи (а це означає, що кожне материнське підприємство, дочірнє підприємство або дочірнє підприємство під спільним контролем є пов'язані одне з одним).
2. Один суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством або спільним підприємством іншого суб'єкта господарювання (чи асоційованим підприємством або спільним підприємством члена групи, до якої належить інший суб'єкт господарювання).
3. Обидва суб'єкти господарювання є спільними підприємствами однієї третьої сторони.
4. Один суб'єкт господарювання є спільним підприємством третього суб'єкта господарювання, а інший суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством цього третього суб'єкта господарювання.
5. Суб'єкт господарювання є програмою виплат по закінченні трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання, що звітує, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є пов'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, сам є такою програмою виплат, то працедавці-спонсори також є пов'язаними із суб'єктом господарювання, що звітує.
6. Суб'єкт господарювання перебуває під контролем або спільним контролем певної фізичної особи як пов'язаної сторони.

Проте, належить враховувати також і ті обставини, за яких суб'єкти господарювання не є пов'язаними сторонами, а саме:

– два суб'єкта господарювання не є пов'язаними сторонами, лише тому що у них один директор чи інший представник провідного управлінського персоналу, або тому, що представник провідного управлінського персоналу одного суб'єкта господарювання має суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання (*наприклад*, пан Івахненко П.Н. є директором суб'єкта господарювання «Альфа» і також директором суб'єкта господарювання «Бета»). Та якщо не задовольняється жодний інший критерій визначення «пов'язаної сторони», то суб'єкт господарювання «Альфа» і суб'єкт господарювання «Бета» відповідно до МСБО 24 пов'язаними сторонами не вважаються);

– два учасника спільного підприємства не є пов'язаними сторонами лише тому що вони мають спільний контроль над спільним підприємством (*наприклад*, суб'єкт господарювання «Альфа» та суб'єкт господарювання «Бета» створили спільне підприємство (СП). Отже «Альфа» та «Бета» погодились спільно контролювати СП. Якщо не задовольняється жодний інший критерій визначення «пов'язаної сторони», то суб'єкт господарювання «Альфа» і суб'єкт господарювання «Бета», відповідно до МСБО 24, пов'язаними сторонами не вважаються).

Також не мають вважатися пов'язаними сторонами (якщо не задовольняється жодний інший критерій визначення «пов'язаної сторони»

відповідно до МСБО 24) такі категорії: особи, що надають фінансування; профспілки; комунальні підприємства; департаменти та відомства уряду, який не контролює, не здійснює спільного контролю або не має суттєвого впливу на суб'єкт господарювання, що звітує; ключові (тобто з великим обсягом обороту) клієнти, постачальники, дистриб'ютори тощо.

Визначення ступеня повноти та достовірності розкриття інформації у примітках до консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони» [2] передбачає встановлення факту розкриття та логічного аналізу даних групи компаній про:

- *відносини пов'язаних сторін між материнською компанією та її дочірніми підприємствами*, що мають надаватися незалежно від наявності операцій між ними та включати назву материнської компанії та фактичної контролюючої сторони;

- *компенсації провідному управлінському персоналу*, що передбачають надання відомостей загальною сумою та окремо по кожній з таких категорій: короткострокові виплати працівникам; виплати по закінченні трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні; платіж на основі акцій;

- *характер відносин та операцій з пов'язаними сторонами, залишки заборгованості за ними*, що мають надаватися за категоріями пов'язаних сторін (материнське, асоційовані, спільні підприємства, провідний управлінський персонал та інші) та містити суми операцій, суми залишків заборгованості (включаючи зобов'язання), положення/умови та будь-які гарантії, будь-який резерв під зменшення корисності дебіторської заборгованості від пов'язаних сторін, витрати від зменшення корисності, визнані протягом періоду у прибутку або збитку стосовно заборгованості від пов'язаних сторін.

Зокрема, з-поміж операцій, що підлягають розкриттю за умов їх здійснення з пов'язаними сторонами, належить виокремити такі: придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів); придбання або продаж нерухомості та інших активів; надання або отримання послуг; оренда; передача досліджень та розробок; передача за ліцензійними угодами; передача за фінансовими угодами (зокрема, позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі); надання гарантій або застави; загальні зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, в тому числі контрактів з виконанням у майбутньому (визнаних або невизнаних); погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої пов'язаної сторони.

Під час виконання завдання особливої уваги з боку внутрішніх аудиторів потребують ті операції, які є незвичайними за певних обставин і можуть вказувати на існування раніше невиявлених пов'язаних сторін, а саме:

- операції з нетиповими умовами (наприклад, незвичайні ціни, відсоткові ставки, гарантії та умови погашення);
- операції, для здійснення яких немає логічної бізнес-підстави;
- операції, економічна сутність яких відрізняється від юридичної форми;
- операції, оброблені незвичайним способом;
- великі за об'ємом або важливі операції з окремими споживачами або постачальниками порівняно з іншими;
- незареєстровані операції (наприклад, безкоштовне отримання або надання послуг з управління).

Таким чином, проведені нами дослідження показали, що якість розкриття інформації у консолідованій звітності групи як предметна область окремих завдань служби внутрішнього аудиту групи має бути доведена до стану повноти та вірності розуміння власниками та іншими стейкхолдерами впливу наявності часток участі материнського підприємства групи у інших компаніях, а також наслідків відносин із пов'язаними сторонами.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-12_ukr_2016.pdf
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-24_ukr_2016.pdf

Король С.Я.,
 д.е.н., доцент,
 професор кафедри обліку та оподаткування
*Київський національний
 торговельно-економічний університет
 (м. Київ)*

СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ: НОВІ ВИКЛИКИ ДЛЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

У процесі імплементації європейського законодавства Україна повинна вирішує ряд завдань, які вимагають нового підходу до виконання звичайної діяльності. Зокрема це стосується положення, яке викладене у статті 293 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, а саме щодо спрощення торгівлі товарами з метою сприяння сталому розвитку, зокрема товарами,