

## Література

1. *Винсент Дж. Л.* Пособия Эрнст энд Янг. Как понимать и использовать финансовую отчетность: Пер с англ. — М.: Джон Уайли энд Санз, 1996. — 352 с.
2. *Голов С. Ф., Сфіменко В. І.* Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
3. *Грачова Р.* Як визначити реальний фінансово-майновий стан свого підприємства // Дебет-Кредит. — 2000. — № 34. — С. 18—27.
4. *Редченко К. І., Островський І. В.* Прогнозування і аналіз фінансових звітів // Міжн. наукова конф. «Розвиток науки про бухгалтерський облік. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — Ч. 3. — С. 42—51.
5. *Ришар Ж.* Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Пер. с франц. под ред. Л. П. Белых. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 2003. — 375 с.
6. *Уолш Карян.* Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства: Пер. з англ. — К.: Всесвіт; Наукова думка, 2001. — 367 с.

*Стаття надійшла до редакції 15.01. 2010 р.*

УДК 657

**С. В. Свірко**

д-р екон. наук, доцент,  
професор кафедри обліку в кредитних і  
бюджетних установах та економічного аналізу,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПРО ЧАСТКИ У СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ВІДПОВІДНО ДО МСБОДС

В статье рассмотрены вопросы учета инвестиций в совместные предприятия в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в государственном секторе.

In the article the questions of accounting of interests in joint ventures in accordance with the International Public Sector Accounting Standards.

У статті розглянуто питання обліку інвестицій у сумісні підприємства відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе, совместные предприятия, раскрытие информации.

**Keywords:** *accounting, International Public Sector Accounting Standards, common enterprises, disclose of information.*

**Ключові слова:** *бухгалтерський облік, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі, спільні підприємства, розкриття інформації.*

Нинішній етап розвитку бухгалтерського обліку виконання кошторису безпосередньо пов'язаний з процесами гармонізації облікових систем світу. Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, яку було затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34, визначено основні напрями реформування обліку виконання кошторису, при цьому останні включають позиції як методологічного та методичного, так і організаційного характеру. Нагадаймо, що до них віднесено [1]:

- удосконалення системи бухгалтерського обліку (розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку в розрізі різних об'єктів; розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією);

- удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів (перегляд методологічних підходів до формування показників звітних форм; розроблення та запровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; перегляд методів складення та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів на предмет їх удосконалення в умовах використання сучасних інформаційних технологій);

- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи (модернізація фінансово-бухгалтерських служб; забезпечення казначейського обслуговування усіх суб'єктів державного сектору; адаптація бюджетної системи до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів Державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб; уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору).

Чіткі орієнтири щодо кінцевого результату реформування зазначеної складової національної облікової системи потребують

вивчення світового досвіду і, перед усім, теорії і практики розвинутих країн світу, уособлених в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору. Важливою позицією міжнародного фінансового обліку виступає питання фінансової звітності в цілому та фінансової звітності про частки у спільних підприємствах зокрема.

Відповідно до МСБОДС 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах» під спільним підприємством розуміють контрактну угоду, за якою дві або кілька сторін приймають зобов'язання здійснювати економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю (погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю). Наявність зазначеної угоди та її обов'язковість виступають одною з ознак, що відрізняють такі види діяльності, як участь у спільному підприємстві та інвестиції в асоційовані компанії. Видами такої угоди можуть виступати контракт, укладений між контролюючими учасниками (сторона, яка є учасником спільного підприємства і здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством), протокол переговорів між контролюючими учасниками тощо. Незалежно від форми, обов'язкова угода, як правило, складається в письмовій формі і містить такі положення:

- діяльність, тривалість і зобов'язання звітності спільного підприємства;
- призначення ради директорів або еквівалентного керівного органу спільного підприємства і визначення прав голосування контролюючих учасників;
- внески коштів контролюючими учасниками;
- розподіл контролюючими учасниками продукції, доходу, витрат, надлишку чи дефіциту або грошових потоків спільного підприємства.

Обов'язкова угода встановлює спільний контроль за спільним підприємством, але вона може визначати одного контролюючого учасника як оператора або менеджера спільного підприємства.

Відповідно до міжнародної економічної практики, форми і структури спільних підприємств можуть бути різними, наприклад: спільно контрольовані операції, спільно контрольовані активи і спільно контрольовані суб'єкти господарювання (власне спільні підприємства). Втім, незважаючи на існуючі розбіжності, загальними для всіх форм спільних підприємств є такі характеристики: два або більше контролюючих учасників, зв'язаних обов'язковою угодою та спільний контроль, який встановлюється обов'язковою

угодою. Розглянемо детальніше всі наведені форми спільних підприємств.

Так, діяльність окремих спільних підприємств може бути пов'язана з використанням активів та інших ресурсів контролюючих учасників тобто проведенням спільно контрольованих операцій, при цьому кожний контролюючий учасник використовує свої власні основні засоби та запаси, здійснює свої власні витрати і несе власні зобов'язання. За умов застосування форми спільно контрольованих операцій, угода про створення спільного підприємства, як правило, передбачає механізм розподілу між контролюючими учасниками доходу від реалізації продукту діяльності спільного підприємства та будь-яких спільно понесених витрат (прикладом зазначеної форми спільних підприємств є операція, у якій два або більше контролюючих учасників об'єднують свої дії, ресурси і досвід з метою спільного виготовлення, випуску на ринок та збуту конкретної продукції, наприклад, літака. Кожний контролюючий учасник відображає в обліку різні складові виробничого процесу. Кожний контролюючий учасник несе свої власні витрати й одержує частку виручки від реалізації літака, причому така частка визначається обов'язковою угодою). В обліку така діяльність може відбиватись разом з подібною діяльністю контролюючого учасника. З метою визначення часток у спільно контрольованих операціях, контролюючий учасник повинен визнавати у своїх окремих фінансових звітах, а отже, і в своїх консолідованих фінансових звітах: активи, які він контролює, і зобов'язання, які він бере на себе; витрати, які він несе, та його частку в доході, який він отримує від реалізації спільним підприємством товарів або послуг. Зважаючи на вищевказане, окремий бухгалтерський облік для цієї форми спільного підприємства може бути не потрібним, і фінансові звіти для спільного підприємства можна не складати.

За другою формою спільних підприємств, на деяких із них існує спільний контроль і часто спільне володіння активами, які були внесені або придбані контролюючими учасниками для використання в діяльності відповідного спільного підприємства. Метою використання зазначених активів є отримання вигод контролюючими учасниками, при цьому кожний із них може отримувати частку результатів використання активів, і кожний з них несе узгоджену частку понесених витрат. За такої організаційної форми не створюються відокремлені від контрольованих учасників суб'єкти господарювання, як то: корпорації, товариства, фі-

нансові структури тощо. Однак, кожний контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності через свою частку в спільно контрольованому активі (наприклад, місцеві органи управління можуть укладати угоди з корпорацією приватного сектора про будівництво платної автомобільної дороги; угода між місцевими органами влади та корпорацією приватного сектора визначає для кожного з контролюючих учасників його частку доходів та витрат, пов'язаних з платною автомобільною дорогою; відповідно, кожний контролюючий учасник отримує економічні вигоди або потенціал корисності від спільно контрольованих активів і несе погоджену частку витрат з експлуатації дороги). З метою визначення часток участі у спільно контрольованих активах, контролюючому учасникові слід визнавати у своїх окремих фінансових звітах, а отже, й у своїх консолідованих звітах: свою частку спільно контрольованих активів, класифікованих відповідно до їх характеру; будь-які понесені зобов'язання; свою частку будь-яких зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками щодо спільного підприємства; будь-який дохід від продажу або використання його частки продукції спільного підприємства разом з його часткою в будь-яких витратах, понесених спільним підприємством; будь-які витрати, понесені ним щодо його частки у спільному підприємстві. За цією формою спільних підприємств окремих бухгалтерський облік самого спільного підприємства може обмежуватися обліком спільно понесених і розподілених між контролюючими учасниками витрат, при цьому фінансові звіти для спільних підприємств можна не складати.

Третя форма спільних підприємств передбачає створення корпорації, товариства або іншої господарської одиниці, у якій кожний контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює діяльність так само, як і інші суб'єкти господарювання, за винятком того, що обов'язкова угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю суб'єкта господарювання. Спільно контрольований суб'єкт господарювання контролює активи спільного підприємства, бере зобов'язання, несе витрати й отримує дохід, при цьому кожний контролюючий учасник має право на одержання частки результатів діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання, хоча деякі спільно контрольовані суб'єкти господарювання припускають розподіл продукції спіль-

ного підприємства (наприклад, два підприємства об'єднують свою діяльність у конкретному напрямі діяльності шляхом передачі відповідних активів та зобов'язань у спільно контрольований суб'єкт господарювання). Спільно контрольований суб'єкт господарювання здійснює самостійне ведення обліку від первинного до підсумкового його етапів, при цьому грошові або інші внески кожного з контролюючих учасників фіксуються також і в його облікових реєстрах, а отже відбиваються у його відповідних фінансових звітах.

Побудова консолідованих фінансових звітів контролюючих суб'єктів господарювання за третьою формою спільних підприємств має будуватись на одному з двох підходів, а саме: пропорційної консолідації (базовий підхід) або методі пайової участі в капіталі (альтернативний підхід). Відповідно до першого підходу, консолідований звіт про фінансовий стан контролюючого учасника повинен містити його частку в активах, які він спільно контролює, а також його частку в зобов'язаннях, за якими він несе спільну відповідальність. Консолідований звіт про фінансові результати контролюючого учасника має відбивати його частку доходу та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Другий підхід має обмежене застосування, оскільки, як вказує МСБОДС 8 пропорційна консолідація краще відображає сутність та економічну дійсність частки у спільно контрольованому суб'єкті господарювання, тобто контроль за часткою контролюючого учасника в майбутніх економічних вигодах або потенціалі корисності. У разі припинення здійснення спільного контролю за спільно контрольованим суб'єктом господарювання, контролюючому учасникові, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати такий спільний контроль, слід припинити застосування одного з вказаних методів (наприклад, коли контролюючий учасник продає свою частку).

Винятком, що обліковується у порядку поза меж вказаних підходів, виступають наступні види часток контролюючих учасників у спільному підприємстві: частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, що придбана й утримується винятково з метою її подальшого продажу в найближчому майбутньому; частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, який здійснює свою діяльність за умов жорстких довгострокових обмежень, що суттєво зменшують його можливість передавати кошти або надавати інші, нефінансові вигоди контролюючому учасникові. Вказані частки відображаються в обліку як інвестиції.

У своїй фінансовій звітності, контролюючий учасник має розкривати:

- сукупну суму таких непередбачених зобов'язань, за винятком випадків, коли можливість будь-якого вибуття при погашенні є віддаленою, окремо від суми інших непередбачених зобов'язань: будь-яких непередбачених зобов'язань, що їх узяв на себе контролюючий учасник у зв'язку з його часткою у спільних підприємствах, та його частку в кожному з непередбачених зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками; його частку непередбачених зобов'язань самих спільних підприємств, щодо яких учасник несе умовні зобов'язання; ті непередбачені зобов'язання, які виникають унаслідок того, що контролюючий учасник несе умовні зобов'язання щодо зобов'язань інших контролюючих учасників спільного підприємства;

- стислий опис таких непередбачених активів і, де це доцільно, оцінку їхнього впливу на фінансовий стан, коли існує ймовірність отримання економічних вигод або потенціалу корисності: будь-яких непередбачених активів контролюючого учасника, що виникають у зв'язку з його часткою у спільному підприємстві, та його частку в кожному з непередбачених активів, які виникли спільно з іншими контролюючими учасниками; його частку в непередбачених активах самих спільних підприємств.

Контролюючий учасник також повинен розкривати (окремо від інших зобов'язань) сукупну суму зобов'язань щодо своїх часток у спільних підприємствах, а саме: будь-які зобов'язання інвестиційного характеру контролюючого учасника щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в інвестиційних зобов'язаннях, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками; свою частку в зобов'язаннях інвестиційного характеру самих спільних підприємств.

Контролюючому учасникові слід розкривати перелік та надавати опис часток у важливих спільних підприємствах, а також пропорційну частину частки власності, яка утримується у спільно контрольованих підприємствах. Контролюючому учасникові, який складає звіт про свої частки у спільно контрольованих підприємствах, застосовуючи постатейний формат звітності, слід розкривати інформацію про сукупні суми кожного з поточних активів, довгострокових активів, поточних зобов'язань, довгострокових зобов'язань, доходів та витрат, які пов'язані з його частками у спільних підприємствах.

## Література

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в держаному секторі на 2007—2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 № 34 // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
2. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>
3. 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.

*Стаття надійшла до редакції 15.01.2010 р.*

УДК 657.30071:615

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

## ВПЛИВ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ВАРТІСТЬ ГОТОВИХ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ

В статье произведен анализ нормативно-правового обеспечения регулирования цен на лекарственные средства и учета производственных запасов. Определен ряд дискуссионных вопросов, связанных с влиянием первоначальной стоимости производственных запасов на цену готовых лекарственных средств. Предложены практические рекомендации по каждому проблемному вопросу с учетом существующих особенностей действующего законодательства регулирующего ценообразование лекарственных средств в Украине.

The article analyzed the legal maintenance of prices regulation on medicines and accounting of inventory. Identified a number of debatable issues related to the influence of the initial value of inventory at the price of finished medicines. Proposed practical recommendations for each subject matter in view of the existing features of the current legislation governing the pricing of medicines in Ukraine.