

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 14. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ НП(С)БО 2, 25, 29

Тема 14. Консолідована фінансова звітність за НП(С)БО 2. Спрощена фінансова звітність за НП(С)БО 25. Фінансова звітність за сегментами за НП(С)БО 29



14.1 Загальні положення НП(С)БО 2. Порядок складання консолідованої фінансової звітності

14.2 Загальні положення НП(С)БО 25. Фінансова звітність малого підприємства та мікропідприємства

14.3 Загальні положення НП(С)БО 29. Визначення звітних сегментів та їх складових частин

Мета: формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок щодо окремих видів звітності (консолідованої фінансової звітності за НП(С)БО 2, спрощеної фінансової звітності за НП(С)БО 25, фінансової звітності за сегментами за НП(С)БО 29)

Основні терміни і поняття: консолідована фінансова звітність, материнське підприємство, дочірнє підприємство, спрощена фінансова звітність, мале підприємство, мікропідприємство, фінансова звітність за сегментами, географічний сегмент, господарський сегмент

14.1 Загальні положення НП(С)БО 2. Порядок складання консолідованої фінансової звітності

НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

Норми цього положення застосовуються підприємствами, які контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім материнських підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки,

застосовують норми цього положення для складання окремої консолідованої фінансової звітності щодо таких підприємств.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 14.1.

Таблиця 14.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»

Термін	Трактування
група	група юридичних осіб, що складається з підприємства, яке контролює інші підприємства (материнське підприємство), та всіх підприємств, які ним контролюються (дочірніх підприємств)
владні повноваження	повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, які суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об'єктом інвестицій
права захисту інтересів інвесторів	повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності
внутрішньогрупові операції	операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи
внутрішньогрупове сальдо	сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій
неконтрольована частка	частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства)
нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій	прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства

Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності всіх таких умов:

1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);

2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;

3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;

4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Групи поділяються на малі, середні або великі.

Малими групами вважаються групи, показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників – до 50 осіб включно.

Середніми групами вважаються групи, які не відповідають критеріям для малих груп та показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників – до 250 осіб включно.

Великими групами вважаються групи, показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі офіційних валютних курсів Національного банку України, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Малі та середні групи (крім груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес) звільняються від обов'язкового складання консолідованої фінансової звітності.

До **консолідованої фінансової звітності** включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності всіх таких умов:

- 1) материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;

2) результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводитимуть до змін у складі і вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;

3) материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень.

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;

2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств. *Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).*

14.2 Загальні положення НП(С)БО 25. Фінансова звітність малого підприємства та мікропідприємства

НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» установлює зміст і форму фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і

Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення, а також зміст і форму фінансової звітності мікропідприємства в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок її заповнення. Показники цих звітів наводяться у *тисячах гривень з одним десятковим знаком*.

Норми цього положення застосовуються мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ).

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення окремих категорій підприємств, серед яких мікропідприємства та малі підприємства.

Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 350 тисяч євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро включно;
- середня кількість працівників – до 10 осіб включно.

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників – до 50 осіб включно.

Фінансова звітність малого підприємства

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Актив балансу представлений 3-ма розділами:

І розділ «Необоротні активи» (статті: Нематеріальні активи, Незавершені капітальні інвестиції, Основні засоби, Довгострокові біологічні активи, Довгострокові фінансові інвестиції, Інші необоротні активи).

II розділ «Оборотні активи» (статті: Запаси, Поточні біологічні активи, Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, Інша поточна дебіторська заборгованість, Поточні фінансові інвестиції, Гроші та їх еквіваленти, Витрати майбутніх періодів, Інші оборотні активи).

III розділ «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»

Пасив балансу представлений 4-ма розділами:

I розділ «Власний капітал» (статті: Зареєстрований (пайовий) капітал, Додатковий капітал, Резервний капітал, Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), Неоплачений капітал).

II розділ «Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення».

III розділ «Поточні зобов'язання» (статті: Короткострокові кредити банків; Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями, товари, роботи, послуги, розрахунками з бюджетом, розрахунками зі страхування, розрахунками з оплати праці; Доходи майбутніх періодів; Інші поточні зобов'язання).

IV розділ «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття».

У звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Показники про податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

Перелік статей звіту про фінансові результати: Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), Інші операційні доходи, Інші доходи, Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), Інші операційні витрати, Інші витрати, Фінансовий результат до оподаткування, Податок на прибуток, Чистий прибуток (збиток).

Фінансова звітність мікропідприємства

Зміст статей балансу:

Актив має 2 розділи:

I розділ «Необоротні активи» (статті: Основні засоби, Інші необоротні активи).

II розділ «Оборотні активи» (статті: Запаси, Поточна дебіторська заборгованість, Гроші та їх еквіваленти, Інші оборотні активи).

Пасив має 3 розділи:

I розділ «Власний капітал» (статті: Капітал, Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), Неоплачений капітал).

II розділ «Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення».

III розділ «Поточні зобов'язання» (статті: Короткострокові кредити банків; Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги, розрахунками з бюджетом, розрахунками зі страхування, розрахунками з оплати праці; Інші поточні зобов'язання).

Зміст статей звіту про фінансові результати: Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), Інші доходи, Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), Інші витрати, Фінансовий результат до оподаткування, Податок на прибуток, Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування, Чистий прибуток (збиток).

14.3 Загальні положення НП(С)БО 29. Визначення звітних сегментів та їх складових частин

НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім юридичних осіб, які відповідно до законодавства визнані мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ), якщо підприємство займає монопольне становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення.

Інформація про звітні сегменти наводиться в Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» – форма № 6.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 14.2.

Таблиця 14.2 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»

Термін	Трактування
звітний сегмент	господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у окремих пунктах НП(С)БО 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація
географічний сегмент	відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: - економічними і політичними умовами географічного регіону; - взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; - територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); - характерними для географічного регіону ризиками діяльності; - правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах
господарський сегмент	відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: - видом продукції (товарів, робіт, послуг); - способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); - характером виробничого процесу; - характерними для цієї діяльності ризиками; - категорією покупців
внутрішньогосподарські розрахунки	розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Сегмент визнається, якщо він відповідає більшості з критеріїв визначення господарського і географічного сегментів.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства **географічні сегменти** поділяються на два види:

1. *Географічний виробничий сегмент* виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства.

2. *Географічний збутовий сегмент* виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Основою для виділення географічного сегмента може виступати діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах, у сталих регіональних угрупованнях країн.

Господарський сегмент або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

✓ дохід даного сегмента підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства становить не менше ніж 10 % загального доходу від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками всіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно);

✓ фінансовий результат даного сегмента становить не менше ніж 10 % сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду.

✓ балансова вартість активів даного сегмента становить не менше ніж 10 % загальної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно).

За характером впливу на фінансовий результат діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства *побудована за видами продукції (товарів, робіт, послуг)*, що виробляється, то пріоритетним визнається господарський вид сегмента, а допоміжним – географічний. Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства здійснювалася *за регіонами*, в яких підприємство функціонує, то пріоритетним визнається географічний вид сегмента, а допоміжним – господарський.

У разі відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів і ризиків пріоритетним звітним сегментом визнається господарський сегмент, а допоміжним – географічний.

Обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Доходами звітного сегмента визнається частина доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента, за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу (збори, знижки, повернення товарів тощо).

Витратами звітного сегмента визнається частина витрат підприємства, що пов'язані з звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента.

Доходи звітних сегментів наводяться за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу.

Фінансові доходи і фінансові витрати звітних сегментів наводяться, якщо отримання фінансових доходів є основною діяльністю підприємства.

Дохід сегмента від участі в капіталі асоційованих і спільних підприємств та дохід від інших інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, наводиться в сумі, що безпосередньо стосується звітного сегмента.

Доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій, наводяться, якщо здійснення фінансових інвестицій є основною діяльністю підприємства.

Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти, включаються до нерозподілених статей, зокрема втрати від участі в капіталі.

Доходи і витрати, пов'язані з продажем основних засобів і нематеріальних активів, включаються до складу інших доходів та інших витрат звітного сегмента за умови, що зазначені активи стосуються звітного сегмента.

До складу доходів звітних сегментів не включається дохід з податку на прибуток.

До складу витрат звітних сегментів не включаються: адміністративні витрати та витрати на збут, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента; витрати з податку на прибуток.

Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітного сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний

сегмент (наприклад, пропорційно доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг зовнішнім покупцям).

Активами звітнього сегмента визнаються активи господарського або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента.

Зобов'язаннями звітнього сегмента визнають заборгованість господарського або географічного сегмента підприємства, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента.

Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо стосуються звітнього сегмента підприємства, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності.

Основні засоби і нематеріальні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами підприємства, включаються до того звітнього сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами.

Дебіторська заборгованість та інші активи, що призводять до виникнення у підприємства доходів у вигляді відсотків чи дивідендів, відносяться до звітнього сегмента, якщо зазначені доходи включені до доходів такого звітнього сегмента.

До складу активів звітнього сегмента не включаються:

- відстрочені податкові активи;
- дебіторська заборгованість з податку на прибуток;
- фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітнього сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітнього сегмента;
- дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітнього сегмента;
- інші оборотні активи, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не стосуються окремого сегмента.

Зобов'язання, що виникли на рівні підприємства і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.

До складу зобов'язань звітнього сегмента не включаються:

- забезпечення наступних витрат і платежів та цільове фінансування, якщо вони стосуються діяльності підприємства в цілому;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітнього сегмента;
- поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками;
- зобов'язання з податку на прибуток, інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами підприємства.

Контрольні питання



1. Що таке консолідована фінансова звітність? Що слід розуміти під материнським та дочірнім підприємством? Які основні групи юридичних осіб Вам відомі?

2. Дайте коротку характеристику основним групам юридичних осіб.

3. Які основні правила складання консолідованої фінансової звітності Ви можете назвати?

4. Що собою представляють мікропідприємства та малі підприємства згідно чинного законодавства?

5. Охарактеризуйте фінансову звітність малого підприємства.

6. Проаналізуйте фінансову звітність мікропідприємства в розрізі основних складових.

7. Що таке звітний сегмент та які вони бувають?

8. Який порядок визначення доходів і витрат звітних сегментів?

9. Як відбувається визначення активів і зобов'язань за звітними сегментами?