

## **МСБОДС 6 - КОНСОЛІДОВАНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ ТА ОБЛІК КОНТРОЛЬОВАНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 27 (переглянутому в 1994 році) „Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства”, У 2001 році була створена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 27 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Травень 2000 р.

**МСБОДС 6 - КОНСОЛІДОВАНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ ТА  
ОБЛІК КОНТРОЛЬОВАНИХ СУБ'ЄКТІВ  
ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**ЗМІСТ**

	<b>ПАРАГРАФИ</b>
<b>СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ .....</b>	<b>1-7</b>
<b>ВИЗНАЧЕННЯ.....</b>	<b>8-14</b>
ЕКОНОМІЧНА ГРУПА.....	9-11
МАЙБУТНІ ЕКОНОМІЧНІ ВИГОДИ АБО ПОТЕНЦІАЛ КОРИСНОСТІ.....	12
ДЕРЖАВНІ КОМЕРЦІЙНІ ПІДПРИЄМСТВА .....	13
ЧИСТІ АКТИВИ / ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ .....	14
<b>ПОДАННЯ КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ .....</b>	<b>15-20</b>
<b>СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ.....</b>	<b>21-38</b>
<b>Установлення контролю іншого суб'єкта господарювання для цілей фінансової звітності .....</b>	<b>26-38</b>
Контроль для цілей фінансової звітності .....	28-32
Регулятивні повноваження і повноваження придбання .....	33
Визначення існування контролю для цілей фінансової звітності .....	34-38
<b>ПРОЦЕДУРИ КОНСОЛІДАЦІЇ .....</b>	<b>39-52</b>
<b>ОБЛІК КОНТРОЛЬОВАНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В ОКРЕМИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ КОНТРОЛЮЮЧОГО СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ .....</b>	<b>53-56</b>
<b>РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ .....</b>	<b>57</b>
<b>ПЕРЕХІДНІ ПОЛОЖЕННЯ .....</b>	<b>58-60</b>
<b>ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ .....</b>	<b>61-62</b>
<b>ПОРІВНЯННЯ З МСБО 27</b>	

## **МСБОДС 6 - КОНСОЛІДОВАНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ ТА ОБЛІК КОНТРОЛЬОВАНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.*

### **Сфера застосування**

- 1. Цей Стандарт слід застосовувати суб'єктові господарювання, який готує та подає фінансові звіти за принципом нарахування, для складання та подання консолідованих фінансових звітів для економічної групи.***
- 2. Цей Стандарт слід застосовувати також при обліку контрольованих суб'єктів господарювання в окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання.***
- Консолідовані фінансові звіти охоплюються поняттям "фінансові звіти", яке міститься у Передмові до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Таким чином, консолідовані фінансові звіти складаються згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору.
- 4. Цей Стандарт застосовується при складанні та поданні консолідованих фінансових звітів, а також для обліку контрольованих суб'єктів господарювання всіма суб'єктами господарювання державного сектору, крім Державних комерційних підприємств.***
- Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 "Фінансова звітність державних комерційних підприємств" зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.
- Цей Стандарт визначає вимоги щодо підготовки та подання консолідованих фінансових звітів, а також щодо обліку контрольованих суб'єктів господарювання в окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання. Хоча від ДКП не вимагається дотримання цього Стандарту в його власних фінансових звітах, положення цього Стандарту застосовуються тоді, коли суб'єкт господарювання державного сектору, який не є ДКП, має один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання, які є ДКП. За таких обставин цей Стандарт слід застосовувати при консолідації Державних комерційних підприємств у фінансових звітах економічної групи, а також в

обліку інвестицій у Державні комерційні підприємства в окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання.

7. Цей Стандарт не поширюється на:

- а) методи обліку об'єднання суб'єктів господарювання та впливу об'єднання компаній на консолідацію, в тому числі на гудвіл, який виникає в результаті об'єднання суб'єктів господарювання (рекомендації щодо обліку об'єднання суб'єктів господарювання можна знайти в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 22 „Об'єднання компаній”);
- б) облік інвестицій в асоційовані компанії (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 7 "Облік інвестицій в асоційовані компанії");
- в) облік інвестицій у спільні підприємства (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 8 "Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах").

## **Визначення**

8. *Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

***Активи** – ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від яких очікують надходження суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигод або які мають потенціал корисності для суб'єкта господарювання.*

***Асоційована компанія** – суб'єкт господарювання, у якому інвестор має суттєвий вплив і який не є ні контрольованим суб'єктом господарювання, ні спільним підприємством інвестора.*

***Виплати власникам** – виплати в результаті майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, які розподіляються суб'єктом господарювання між усіма або кількома власниками у вигляді доходу з інвестицій або як повернення інвестицій.*

***Витрати** – зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам.*

***Внески власників** – майбутні економічні вигоди або потенціал корисності, забезпечені завдяки внескам зовнішніх щодо суб'єкта господарювання сторін, за винятком тих внесків, які спричиняють зобов'язання цього суб'єкта господарювання, створюють фінансовий інтерес у чистих активах / власному капіталі суб'єкта господарювання, який:*

- а) *обумовлює право на розподіл майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності суб'єктом господарювання протягом строку його функціонування. Рішення щодо такого розподілу приймається власниками або їх представниками, як і рішення щодо розподілу будь-*

якого надлишку активів відносно зобов'язань у разі припинення діяльності суб'єкта господарювання,

та / або

б) може бути предметом продажу, обміну, передачі або викупу.

Грошові кошти – готівка в касі й депозити до запитання.

Дата звітності – дата, на яку припадає останній день звітного періоду, представленого у фінансових звітах.

Державне комерційне підприємство (ДКП) – суб'єкт господарювання, який має такі характеристики:

- а) є суб'єктом господарювання, уповноваженим укладати контракти від власного імені;
- б) має фінансові та операційні повноваження для здійснення діяльності;
- в) реалізує товари або надає послуги іншим суб'єктам господарювання у процесі звичайної діяльності й отримує прибутки або повністю відшкодовує витрати;
- г) не залежить від постійного фінансування держави для безперервного здійснення своєї діяльності (крім придбання продукції в комерційних операціях із зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами);
- г) перебуває під контролем суб'єкта господарювання державного сектору.

Дохід – валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників.

Економічна група – група суб'єктів господарювання, до складу якої входить контролюючий суб'єкт господарювання та один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання.

Зобов'язання – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

Інвестор – у спільному підприємстві – сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільний контроль за таким спільним підприємством.

Консолідовані фінансові звіти – фінансові звіти економічної групи, подані як фінансові звіти єдиного суб'єкта господарювання.

Контроль – повноваження управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигод від його діяльності.

Контрольований суб'єкт господарювання – суб'єкт господарювання, який

*перебуває під контролем іншого суб'єкта господарювання (відомого як контролюючий суб'єкт господарювання).*

**Контролюючий суб'єкт господарювання** – суб'єкт господарювання, під контролем якого перебуває один або кілька контрольованих суб'єктів господарювання.

**Метод пайової участі в капіталі** – метод обліку, згідно з яким інвестицію первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах / власному капіталі об'єкта інвестування після придбання. Звіт про фінансові результати відображає частку інвестора в результатах діяльності об'єкта інвестування.

**Облікова політика** – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті суб'єктом господарювання для складання та подання фінансових звітів

**Принцип нарахування** – принцип обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записах і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за принципом нарахування, є активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи і витрати.

**Спільне підприємство** – контрактна угода, за якою дві або кілька сторін приймають зобов'язання здійснювати економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

**Спільний контроль** – погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю.

**Суттєвий вплив** (у цьому Стандарті) – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль такої політики

**Частка меншості** – та частина чистого надлишку (дефіциту) і чистих активів / власного капіталу контрольованого суб'єкта господарювання, яка відноситься до часток, що не належать прямо або непрямо (через контрольовані суб'єкти господарювання) контролюючому суб'єктові господарювання.

**Чистий надлишок / дефіцит** складається з таких компонентів:

- a) чистого надлишку або дефіциту, отриманих у результаті звичайної діяльності;
- б) екстраординарних статей.

**Чисті активи / власний капітал** – залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

**Економічна група**

9. Термін „економічна група” вживається в цьому Стандарті для позначення для цілей фінансової звітності групи суб’єктів господарювання, до складу якої входить контролюючий суб’єкт господарювання та один або кілька контрольованих суб’єктів господарювання.
10. Серед інших термінів, які інколи вживаються для позначення економічної групи, – „адміністративний суб’єкт господарювання,” “фінансовий суб’єкт господарювання”, “консолідований суб’єкт господарювання” та “група”.
11. Економічна група може включати суб’єкти господарювання, які функціонують як з метою виконання завдань соціальної політики, так і з комерційною метою. Наприклад, державний департамент житлового і комунального господарства може бути суб’єктом економічної діяльності, який включає суб’єкти господарювання, що забезпечують житлом за номінальною вартістю, і суб’єкти господарювання, які надають житло на комерційній основі.

#### ***Майбутні економічні вигоди або потенціал корисності***

12. Активи суб’єкта господарювання є засобом для досягнення визначеної ним мети. Ті активи, які використовуються для надання товарів і послуг відповідно до визначених суб’єктом господарювання цілей, але які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, часто визначають як такі, що мають “потенціал корисності”. Ті активи, які використовуються для генерування надходжень грошових коштів, часто характеризують як активи, що втілюють “майбутні економічні вигоди”. Отже, щоб охопити всі цілі, на досягнення яких можуть бути спрямовані активи, для опису всіх суттєвих характеристик активів у цьому Стандарті застосовується термін “майбутні економічні вигоди або потенціал корисності”.

#### ***Державні комерційні підприємства***

13. Державні комерційні підприємства (ДКП) включають як торгові підприємства (наприклад, підприємства комунальних послуг), так і фінансові підприємства (наприклад, фінансові установи). ДКП, по суті, нічим не відрізняються від суб’єктів господарювання, що займаються аналогічними видами діяльності у приватному секторі. Як правило, ДКП функціонують з метою отримання прибутку, хоча деякі з них можуть мати обмежені зобов’язання щодо надання послуг громаді, за якими від них вимагається надавати деяким особам та організаціям у громаді товари та послуги або безплатно, або за значно нижчою ціною. Цей Стандарт містить рекомендації щодо визначення наявності контролю для цілей фінансової звітності. До цього Стандарту слід звертатися при визначенні, чи контролюється ДКП іншим суб’єктом господарювання державного сектору.

#### ***Чисті активи / власний капітал***

14. Термін „чисті активи / власний капітал” використовується в цьому Стандарті для позначення залишкової частки в активах суб’єкта господарювання після вирахування всіх його зобов’язань. Чисті активи / власний капітал можуть бути додатними або від’ємними. Замість терміна „чисті активи / власний капітал”

можуть уживатись інші терміни, за умови, що їхнє значення зрозуміле.

## **Подання консолідованих фінансових звітів**

- 15. Контролюючий суб'єкт господарювання, який відрізняється від контролюючого суб'єкта господарювання, визначеного у параграфі 16, повинен подавати консолідовані фінансові звіти.*
- 16. Контролюючий суб'єкт господарювання, який є водночас контрольованим суб'єктом господарювання, що перебуває у повній або практично у повній власності іншого суб'єкта господарювання, не повинен подавати консолідовані фінансові звіти за умови, що користувачі таких фінансових звітів навряд чи існують або що їхні інформаційні потреби задовольняються консолідованими фінансовими звітами контролюючого суб'єкта господарювання. У випадку, якщо це суб'єкт господарювання, який перебуває практично у повній власності, контролюючий суб'єкт господарювання отримує згоду власників частки меншості<sup>1</sup>. Такий контролюючий суб'єкт господарювання повинен розкривати причини, з яких консолідовані фінансові звіти не були подані, а також основу, на якій обліковуються контрольовані суб'єкти господарювання в його окремих фінансових звітах. У фінансових звітах необхідно також подавати назву й адресу головного офісу його контролюючого суб'єкта господарювання, який публікує консолідовані фінансові звіти.*
17. Користувачів фінансових звітів контролюючого суб'єкта господарювання, як правило, цікавить фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані економічної групи в цілому, і таку інформацію необхідно їм подавати. Для цього можуть служити консолідовані фінансові звіти, які надають фінансову інформацію про економічну групу як про єдиний суб'єкт господарювання без урахування правових меж окремих юридичних суб'єктів господарювання.
18. Контролюючий суб'єкт господарювання, який сам перебуває у повній власності іншого суб'єкта господарювання, може не завжди подавати консолідовані фінансові звіти, оскільки його контролюючий суб'єкт господарювання може не вимагати таких звітів, а потреби інших користувачів можуть повністю задовольнятися консолідованими фінансовими звітами його контролюючого суб'єкта господарювання. Однак у державному секторі багато контролюючих суб'єктів господарювання, які перебувають або у повній власності, або практично у повній власності<sup>2</sup>, представляють ключові сектори діяльності уряду, і мета цього Стандарту полягає не в тому, щоб звільнити такі суб'єкти господарювання від складання консолідованих фінансових звітів. У такій ситуації консолідовані фінансові звіти лише на загальнодержавному рівні не можуть задовольнити інформаційні потреби певних користувачів. У багатьох юрисдикціях уряду усвідомили цей факт і законодавчо закріпили вимоги щодо фінансової звітності таких суб'єктів господарювання.

---

<sup>1</sup> Щодо неподання консолідованих фінансових звітів (прим. перекладача)

<sup>2</sup> Інших суб'єктів господарювання (прим. перекладача).



19. У деяких країнах контролюючий суб'єкт господарювання також звільняється від подання консолідованих фінансових звітів, якщо він перебуває практично у повній власності іншого суб'єкта господарювання, а контролюючий суб'єкт господарювання отримує згоду власників частки меншості<sup>3</sup>. Поняття „перебуває практично у повній власності” часто означає, що контролюючому суб'єктові господарювання належить 90% і більше голосів.
20. У деяких випадках економічна група може включати низку проміжних контролюючих суб'єктів господарювання. Наприклад, при тому, що департамент охорони здоров'я може бути кінцевим контролюючим суб'єктом господарювання, можуть бути проміжні контролюючі суб'єкти господарювання на місцевому або регіональному рівні органів охорони здоров'я. Вимоги щодо підпорядкування і звітності в кожній юрисдикції можуть визначати, від яких суб'єктів господарювання вимагається (або які звільняються від вимог) складання консолідованих фінансових звітів. Якщо немає конкретної вимоги для проміжного контролюючого суб'єкта господарювання складати консолідовані фінансові звіти, для яких користувачі швидше за все існують, то проміжні контролюючі суб'єкти господарювання складають і публікують консолідовані фінансові звіти.

### **Сфера застосування консолідованих фінансових звітів**

21. *Контролюючий суб'єкт господарювання, який публікує консолідовані фінансові звіти, повинен консолідувати всі контрольовані суб'єкти господарювання, іноземні та вітчизняні, за винятком тих, про які йдеться у параграфі 22.*
22. *Контрольований суб'єкт господарювання виключається з консолідації, якщо:*
- а) контроль вважається тимчасовим, оскільки контрольований суб'єкт господарювання купується й утримується винятково з метою його реалізації у близькому майбутньому,*
  - або*
  - б) він функціонує за умов жорстких довгострокових обмежень, які перешкоджають контролюючому суб'єктові господарювання отримувати вигоди від його діяльності.*
23. Облік таких контрольованих суб'єктів господарювання слід здійснювати так, ніби вони є інвестиціями. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка” містить рекомендації щодо обліку інвестицій.
24. Прикладом тимчасового контролю є ситуація, коли контрольований суб'єкт господарювання купують із твердим наміром продати його найближчим часом. Це може бути тоді, коли купують економічну групу, а суб'єкт господарювання, що входить до неї, планують продати, тому що його діяльність не відповідає

---

<sup>3</sup> На неподання консолідованої фінансової звітності (прим. перекладача) .

роду діяльності покупця. Буває також тимчасовий контроль – коли контролюючий суб'єкт господарювання має намір передати контроль над контрольованим суб'єктом господарювання іншому суб'єктові господарювання, наприклад, національний уряд може передати свою частку в контрольованому суб'єкті господарювання місцевому органу управління. Для того, щоб застосовувати положення про виключення з консолідації, контролюючий суб'єкт господарювання повинен виявляти очевидні свідчення своєї готовності виконати офіційний план позбутися цього суб'єкта господарювання, який підлягає тимчасовому контролю, або більше не здійснювати над ним свій контроль. Для того, щоб застосовувати положення про виключення з консолідації протягом більш ніж однієї наступної дати звітності, контролюючий суб'єкт господарювання повинен демонструвати свій постійний намір позбутися цього суб'єкта господарювання, який підлягає тимчасовому контролю, або намір більше не здійснювати над ним свій контроль. Суб'єкт господарювання виявляє очевидні свідчення своєї готовності позбутися іншого суб'єкта господарювання або більше не здійснювати над ним свій контроль, якщо він має відповідний офіційний план і не існує реальних можливостей невиконання такого плану.

25. Суб'єкт господарювання може підлягати суворим обмеженням, які перешкоджають іншому суб'єктові господарювання отримувати вигоди від його діяльності. Наприклад, уряд іншої країни може секвеструвати операційні активи закордонного контрольованого суб'єкта господарювання. За таких обставин контроль навряд чи існує і процедури консолідації, викладені в цьому Стандарті, більше не застосовуються.

#### **Установлення контролю іншого суб'єкта господарювання для цілей фінансової звітності**

26. Питання про те, чи контролює суб'єкт господарювання інший суб'єкт господарювання для цілей фінансової звітності, є предметом судження, яке складається на основі визначення контролю в цьому Стандарті та на основі конкретних обставин кожного випадку. Це означає, що слід розглянути характер відносин між цими двома суб'єктами господарювання. Зокрема, слід розглянути два елементи визначення контролю в цьому Стандарті. Це елемент повноважень (повноваження керувати фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання) та елемент вигод (який відображає спроможність контролюючого суб'єкта господарювання отримувати вигоди від діяльності іншого суб'єкта господарювання).
27. Для встановлення контролю необхідно, щоб контролюючий суб'єкт господарювання отримував вигоди від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Наприклад, суб'єкт господарювання може отримувати вигоди від діяльності іншого суб'єкта господарювання в термінах розподілу його надлишків (таких як дивіденди) і зазнавати ризику потенційних збитків. В інших випадках суб'єкт господарювання може не отримувати жодних фінансових вигод від іншого суб'єкта господарювання, але може отримувати вигоди від його здатності керувати іншим суб'єктом господарювання так, щоб він працював задля досягнення його цілей. Суб'єкт господарювання може

також отримувати як фінансові, так і нефінансові вигоди від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Наприклад, ДКП може виплачувати контролюючому суб'єктові господарювання дивіденди і водночас створювати можливості для виконання ним деяких його соціальних завдань.

### ***Контроль для цілей фінансової звітності***

28. Контроль для цілей фінансової звітності зумовлений повноваженнями суб'єкта господарювання керувати фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання, і не обов'язково, щоб суб'єкт господарювання утримував контрольний пакет акцій або мав іншу частку в капіталі іншого суб'єкта господарювання. Повноваження здійснювати контроль повинне бути реальною наразі здійсненним. Це означає, що суб'єкт господарювання повинен уже мати такі повноваження, надані йому законодавством або певною офіційною угодою. Повноваження здійснювати контроль не є реальною наразі здійсненним, якщо воно, для того, щоб набрати чинності, вимагає зміни законодавства або укладення повторних угод. Цей факт слід відрізнити від того факту, що існування повноваження контролювати інший суб'єкт господарювання не залежить від імовірності або можливості реалізації цього повноваження.
29. Так само, існування контролю не вимагає, щоб суб'єкт господарювання ніс відповідальність за управління повсякденними операціями іншого суб'єкта господарювання (або за участь у таких операціях). У багатьох випадках суб'єкт господарювання може реалізовувати свої повноваження контролю іншого суб'єкта господарювання, коли є порушення або припинення дії угоди між контрольованим суб'єктом господарювання та його контролюючим суб'єктом господарювання.
30. Наприклад, державний департамент може мати частку власності в управлінні залізницею, яке функціонує як ДКП. Управлінню залізницею дозволяється діяти автономно, і воно не покладається на уряд у питаннях фінансування, а збільшило капітал шляхом значних запозичень, які гарантуються урядом. Управління залізницею не повертало дивіденди урядові упродовж кількох років. Уряд має повноваження призначати і звільняти більшість членів керівного органу управління залізницею. Уряд ніколи не реалізовував свого повноваження звільняти членів керівного органу і не бажає робити цього, оскільки виборці гостро реагують на такі дії уряду, пам'ятаючи його попередню роль у діяльності мережі залізниць країни. У цьому випадку повноваження здійснювати контроль є реальною наразі здійсненним, але за існуючих відносин між контрольованим суб'єктом господарювання та контролюючим суб'єктом господарювання не відбувається подія, яка б гарантувала контрольованому суб'єктові господарювання реалізацію його повноважень щодо контрольованого суб'єкта господарювання. Відповідно, контроль існує, оскільки повноваження здійснювати контроль є достатніми, навіть при тому, що контролюючий суб'єкт господарювання може зробити свій вибір не реалізовувати це повноваження.
31. Існування окремих власних законодавчих повноважень саме по собі не

застерігає суб'єкт господарювання від контролю з боку іншого суб'єкта господарювання. Наприклад, Головне управління державної статистики, як правило, має передбачені законодавством повноваження діяти незалежно від уряду. Тобто Головне управління державної статистики може мати повноваження отримувати інформацію і звітувати про результати своєї роботи без звертання до уряду чи будь-якого іншого органу. Існування контролю не вимагає, щоб суб'єкт господарювання ніс відповідальність за управління повсякденними операціями іншого суб'єкта господарювання або за те, у який спосіб суб'єкт господарювання виконує свої професійні функції.

32. Повноваження одного суб'єкта господарювання керувати прийняттям рішень, пов'язаних із фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання самі по собі недостатні для забезпечення існування контролю, згідно з визначенням у цьому Стандарті. Необхідно, щоб контролюючий суб'єкт господарювання міг керувати прийняттям рішень так, щоб він міг отримувати вигоди від діяльності контролюваного суб'єкта господарювання, наприклад, створюючи можливості для іншого суб'єкта господарювання діяти в його рамках як частина економічної групи при досягненні своїх цілей. Наслідком цього є вилучення з визначень „контролюючого суб'єкта господарювання” та „контрольованого суб'єкта господарювання” відносин між ліквідатором і суб'єктом господарювання, що ліквідується, а також відносин між позикодавцем і позичальником. Так само, у цьому Стандарті довірительний власник, чиї відносини з довірительною власністю не виходять за межі нормальних обов'язків довірительного власника, не вважатиметься таким, що контролює довірительну власність.

#### ***Регулятивні повноваження і повноваження придбання***

33. Уряди та державні агентства наділені повноваженнями регулювати поведінку багатьох суб'єктів господарювання, користуючись своїм керівним положенням або законодавчими повноваженнями. Для цілей фінансової звітності регулятивні повноваження і повноваження придбання не вважаються контролем. Для забезпечення включення до фінансових звітів суб'єктів господарювання державного сектору лише тих ресурсів, які вони контролюють і від яких вони можуть отримувати вигоду, значення контролю в цьому Стандарті не поширюється на:

- а) повноваження законодавчих органів створювати регуляторну базу, в рамках якої діють суб'єкти господарювання, і створювати умови або запроваджувати санкції на їхню діяльність. Такі повноваження не вважаються контролем з боку суб'єкта господарювання державного сектору активів, що їх використовують ці суб'єкти господарювання. Наприклад, органи контролю за викидами шкідливих речовин можуть мати повноваження припинити діяльність суб'єктів господарювання, які не виконують екологічних нормативних актів. Однак ці повноваження не є контролем, оскільки органи контролю за викидами шкідливих речовин мають повноваження лише щодо здійснення регулювання;
- б) суб'єкти господарювання, які є економічно залежні від суб'єкта

господарювання державного сектору. Тобто, коли за суб'єктом господарювання зберігається право вирішувати, чи буде він брати кошти від суб'єкта господарювання державного сектору, або чи матиме з ним ділові відносини, – за таким суб'єктом господарювання зберігаються всі повноваження щодо керівництва своєю власною фінансовою або операційною політикою, і, відповідно, він не є контрольованим з боку суб'єкта господарювання державного сектору. Наприклад, державний департамент може бути спроможний впливати на фінансову та операційну політику суб'єкта господарювання, який залежить від нього у фінансуванні (такого як благодійний фонд), або на політику суб'єкта господарювання, який діє з метою отримання прибутку і який є економічно залежний від ділових відносин з ним. Відповідно, державний департамент має певні повноваження як покупець, але не повноваження щодо керівництва фінансовою та операційною політикою такого суб'єкта господарювання.

### ***Визначення існування контролю для цілей фінансової звітності***

34. Суб'єкти господарювання державного сектору для досягнення своїх цілей можуть створювати інші суб'єкти господарювання. У деяких випадках може бути ясно, що суб'єкт господарювання є контрольованим, а відтак його слід включати до консолідованої звітності. В інших випадках це може бути не очевидним. Параграфи 35 та 36 містять рекомендації, які допоможуть визначити, чи існує контроль для цілей фінансової звітності.
35. При вивченні відносин між двома суб'єктами господарювання вважається, що контроль існує, коли виконується принаймні одна з наведених далі умов повноважень і одна з наведених далі умов отримання вигод, за винятком випадків, коли є явні свідчення контролю з боку іншого суб'єкта господарювання:

#### *Умови повноважень:*

- а) суб'єкт господарювання володіє, прямо або непрямо (через контрольовані суб'єкти господарювання), більшістю голосів в іншому суб'єкті господарювання;
- б) суб'єкт господарювання має повноваження, якими від наділений законодавством або які він реалізує в рамках існуючого законодавства, призначати або звільняти більшість членів керівного органу іншого суб'єкта господарювання;
- в) суб'єкт господарювання має більшість голосів або можливість впливати на голосування більшості на загальних зборах іншого суб'єкта господарювання
- г) суб'єкт господарювання має більшість голосів на зборах ради директорів або аналогічного керівного органу.

#### *Умови отримання вигод:*

- а) суб'єкт господарювання має повноваження закрити інший суб'єкт господарювання та отримати значний рівень залишкових економічних вигод або взяти на себе значні зобов'язання. Наприклад, ця умова отримання вигод

може виконуватись, якщо суб'єкт господарювання несе відповідальність за залишкові зобов'язання іншого суб'єкта господарювання;

б) суб'єкт господарювання має повноваження отримувати частку при розподілі активів іншого суб'єкта господарювання та / або може нести відповідальність за певні зобов'язання іншого суб'єкта господарювання.

36. Якщо не справджується одна або більше умов, перелічених у параграфі 35, наступні фактори, – або кожний окремо, або всі разом, – можуть бути ознаками існування контролю.

*Ознаки повноважень:*

а) суб'єкт господарювання може накладати вето на операційний бюджет та бюджет інвестицій іншого суб'єкта господарювання;

б) суб'єкт господарювання може накладати вето на рішення керівного органу іншого суб'єкта господарювання, скасовувати або змінювати його рішення;

в) суб'єкт господарювання може затверджувати прийом на роботу, призначення на іншу посаду та звільнення з посади ключових працівників іншого суб'єкта господарювання;

г) повноваження іншого суб'єкта господарювання встановлюється і обмежується законодавством;

г) суб'єктові господарювання належить „золота частка”<sup>4</sup> (або еквівалент) в іншому суб'єкті господарювання, яка наділяє його правами здійснювати управління фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта господарювання.

*Ознаки отримання вигод:*

а) суб'єкт господарювання утримує пряме або непряме право власності на чисті активи / власний капітал іншого суб'єкта господарювання з постійним правом доступу до них;

б) суб'єкт господарювання має право на значний рівень чистих активів / власного капіталу іншого суб'єкта господарювання у випадку ліквідації або при розподілі, іншому, ніж ліквідація;

в) суб'єкт господарювання здатний спрямовувати інший суб'єкт господарювання до співпраці з ним для досягнення його цілей;

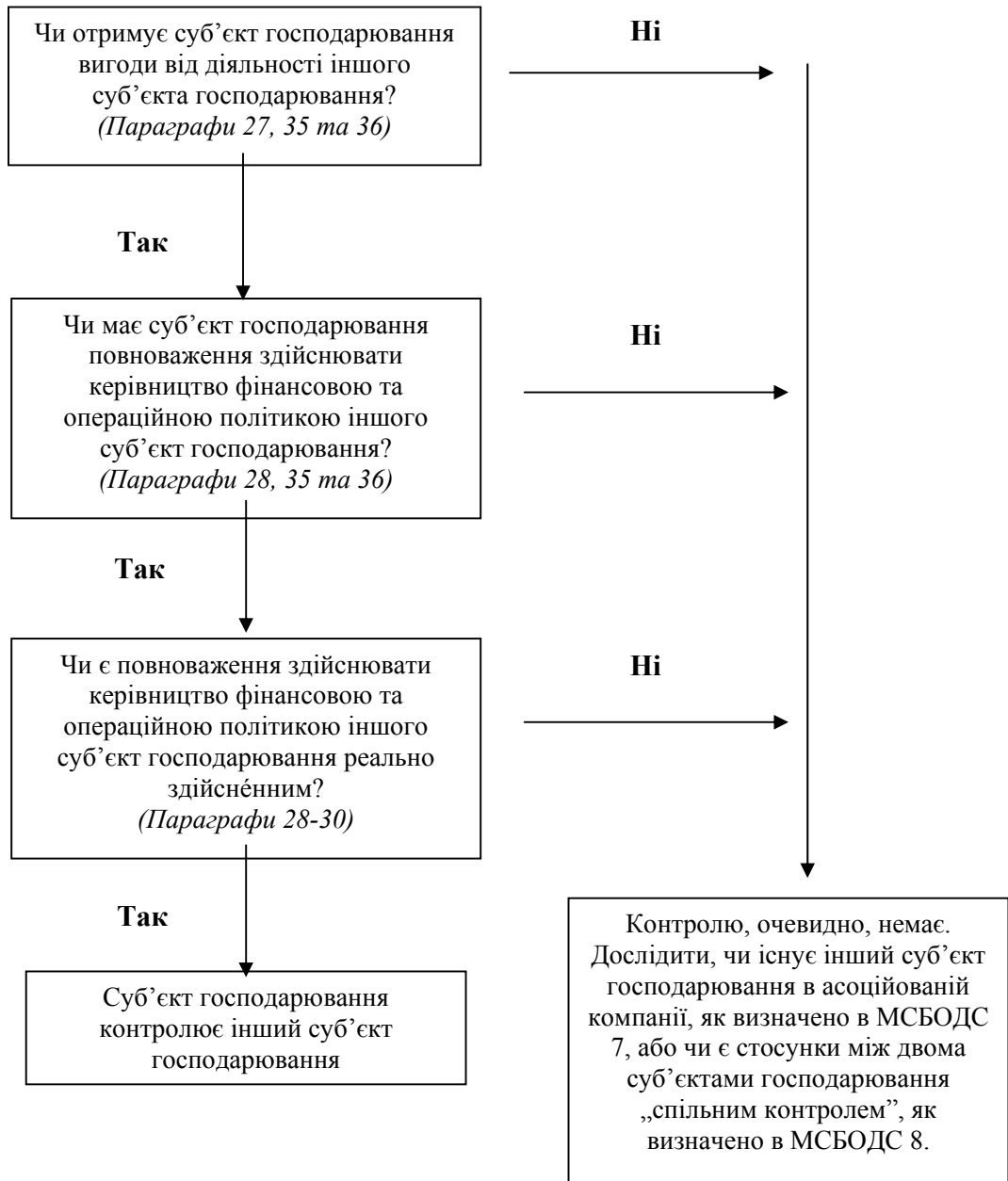
г) суб'єкт господарювання бере на себе залишкові зобов'язання іншого суб'єкта господарювання.

37. Наведена далі діаграма відображає основні кроки процесу визначення існування контролю з боку іншого суб'єкта господарювання. Діаграму слід читати паралельно з параграфами 26-36.

---

<sup>4</sup> «Золота частка» – це клас акцій, який наділяє його власника певними повноваженнями або правами, які здебільшого ширші, ніж повноваження або права, що звичайно асоціюються з часткою власника в капіталі або представництвом у керівному органі.

## Визначення існування контролю іншого суб'єкта господарювання для цілей фінансової звітності



38. Інколи контрольований суб'єкт господарювання виключається з консолідації, якщо його діяльність не є аналогічною діяльності інших суб'єктів господарювання в економічній групі, наприклад, державні комерційні підприємства не консолідуються із суб'єктами господарювання бюджетного сектору. Виключення з консолідації на цих підставах не є виправданим, тому що завдяки консолідації таких контрольованих суб'єктів господарювання і розкриттю додаткової інформації в консолідованих фінансових звітах про різні види діяльності контрольованих суб'єктів господарювання можна було б отримати кращу інформацію. Наприклад, розгорнуте (не агреговане) розкриття інформації може допомогти зрозуміти важливість різних видів діяльності в рамках економічної групи.

### **Процедури консолідації**

39. При підготовці консолідованих фінансових звітів фінансові звіти контролюючого суб'єкта господарювання та його контрольованих суб'єктів господарювання об'єднуються шляхом додавання відповідних показників за подібними статтями, такими як активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи та витрати. Для того, щоб консолідовані фінансові звіти подавали фінансову інформацію про економічну групу як інформацію про єдиний суб'єкт господарювання, необхідно виконати такі кроки:

- а) вилучити балансову вартість інвестицій контролюючого суб'єкта господарювання в кожний контрольований суб'єкт господарювання, а також частку чистих активів / власного капіталу контролюючого суб'єкта господарювання в кожному контрольованому суб'єкті господарювання (МСБО 22 містить рекомендації щодо підходу до будь-якого гудвілу, який виникає в результаті об'єднань);
- б) визначити частку меншості в чистому надлишку або дефіциті консолідованих контрольованих суб'єктів господарювання за звітний період і коригувати відповідно до чистого надлишку або дефіциту економічної групи для одержання чистого надлишку або дефіциту, який припадає на власників контролюючого суб'єкта господарювання;
- в) визначити частку меншості в чистих активах / власному капіталі консолідованих контрольованих суб'єктів господарювання і подати в консолідованому звіті про фінансовий стан окремо від зобов'язань та чистих активів / власного капіталу контролюючого суб'єкта господарювання. Частка меншості в чистих активах / власному капіталі складається:
  - i) із суми на дату первісного об'єднання (в МСБО 22 викладено рекомендації щодо обчислення цієї суми);
  - ii) із частки меншості у зміні чистих активів / власного капіталу з дати об'єднання.

40. Рекомендації щодо відображення в обліку податків, які підлягають сплаті або контролюючим суб'єктом господарювання, або його контрольованими суб'єктами господарювання після розподілу до контролюючого суб'єкта господарювання надлишків, нерозподілених у дочірніх підприємствах, можна



знайти в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 12 „Податки на прибуток”.

41. ***Сальдо та операції між суб'єктами господарювання в рамках економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи слід вилучати повністю. Нереалізовані збитки в результаті операцій в рамках економічної групи слід також вилучати, за винятком випадків, коли їхню вартість можна відшкодувати.***
42. Внутрішньогрупові сальдо та внутрішньогрупові операції в межах економічної групи, в тому числі реалізація, трансферти та валові доходи, визнані після асигнувань або інших бюджетних повноважень, витрати та дивіденди вилучаються повністю. Нереалізовані надлишки, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій в межах економічної групи, що включаються до балансової вартості активів, таких як запаси або основні засоби, вилучаються повністю. Нереалізовані дефіцити, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій і віднімаються при розрахунку балансової вартості активів, також вилучаються, крім випадків, коли витрати не можуть бути відшкодовані. Рекомендації щодо обліку різниць у часі, які виникають через вилучення нереалізованих надлишків або дефіцитів унаслідок внутрішньогрупових операцій, можна знайти в МСБО 12.
43. ***Якщо фінансові звіти, які використовуються для консолідації, були складені на різні дати звітності, необхідно вносити коригування згідно з впливом суттєвих операцій або інших подій, що відбуваються між цими датами та датою фінансових звітів контролюючого суб'єкта господарювання. У будь-якому випадку різниця між датами звітності не повинна перевищувати 3 місяці.***
44. Фінансові звіти контролюючого суб'єкта господарювання та його контрольованих суб'єктів господарювання, що використовуються при складанні консолідованих фінансових звітів, як правило, складаються на ту саму дату. Якщо дати звітності різні, контрольований суб'єкт господарювання часто складає звіти з метою консолідації на ту саму дату, що й економічна група. У випадках, коли це неможливо, можна використовувати фінансові звіти, складені на різні дати, за умови, що різниця не перевищує 3 місяців. Принцип послідовності вимагає, щоб тривалість звітних періодів та будь-яка різниця в датах звітності залишалася однаковою від одного періоду до іншого.
45. ***Консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо неможливо використовувати єдину облікову політику (іншу, ніж обліковий принцип) при складанні консолідованих фінансових звітів, цей факт слід розкривати разом з тією часткою статей у консолідованих фінансових звітах, до яких застосовувалась інша, відмінна від прийнятої в консолідованих звітах облікова політика.***
46. Якщо член економічної групи застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованих фінансових звітах для подібних операцій та подій за схожих обставин, у його фінансових звітах робиться відповідні коригування,

якщо вони використовуються при складанні консолідованих фінансових звітів.

47. Чистий надлишок або дефіцит контрольованого суб'єкта господарювання включаються до консолідованих фінансових звітів із дати, коли контроль набуває чинності. Надлишок або дефіцит від операційної діяльності проданого контрольованого суб'єкта господарювання включаються до консолідованого звіту про фінансові результати до дати вибуття, якою є дата, коли контролюючий суб'єкт господарювання припиняє свій контроль за контрольованим суб'єктом господарювання. Різниця між надходженнями від продажу контрольованого суб'єкта господарювання і балансовою вартістю його активів (за вирахуванням зобов'язань на дату продажу) визнається у консолідованому звіті про фінансові результати як чистий надлишок або дефіцит від продажу контрольованого суб'єкта господарювання. Для забезпечення порівнюваності фінансових звітів різних облікових періодів часто подається додаткова інформація щодо впливу придбання та продажу контрольованих суб'єктів господарювання на фінансовий стан на дату звітності та на результати звітного періоду, а також на відповідні суми попереднього періоду.
48. З дати, коли суб'єкт господарювання припиняє відповідати визначенню контрольованого суб'єкта господарювання і не стає асоційованою компанією, як визначено у МСБОДС 7, або спільно контрольованим суб'єктом господарювання, як визначено у МСБОДС 8, його слід обліковувати як інвестицію. МСБО 39 містить рекомендації щодо обліку інвестицій.
49. Балансова вартість інвестиції на дату, коли суб'єкт господарювання припиняє бути контрольованим суб'єктом господарювання, розглядається як витрати, починаючи з цієї дати.
50. ***Частку меншості слід відобразити в консолідованому звіті про фінансовий стан окремо від зобов'язань та чистих активів / власного капіталу контролюючого суб'єкта господарювання. У чистому надлишку або дефіциті економічної групи частку меншості також слід відобразити окремо.***
51. Збитки, які відносяться до частки меншості в консолідованому контрольованому суб'єкті господарювання, можуть перевищувати частку меншості в чистих активах / власному капіталі контрольованого суб'єкта господарювання. Це перевищення, а також будь-які подальші збитки, які відносяться до меншості, списуються на частку більшості, за винятком тієї частини, за якою меншість має невідмовне зобов'язання покрити збитки і здатна це зробити. Якщо згодом контрольований суб'єкт господарювання відображає у звіті надлишки, всі ці надлишки розподіляються на частку більшості, доки не будуть відшкодовані збитки частки меншості, сплачені раніше за рахунок частки більшості.
52. Якщо контрольований суб'єкт господарювання має кумулятивні привілейовані акції в обігу, які утримуються за межами економічної групи, контролюючий суб'єкт господарювання обчислює свою частку надлишків або збитків після коригування на суму дивідендів на привілейовані акції контрольованого

суб'єкта господарювання, незалежно від того, були дивіденди оголошені чи ні.

## **Облік контрольованих суб'єктів господарювання в окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання**

53. *В окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання контрольовані суб'єкти господарювання, які включаються до консолідованих фінансових звітів, слід:*

*а) обліковувати із застосуванням методу пайової участі в капіталі, як описано в МСБОДС 7,*

*або*

*б) обліковувати як інвестиції.*

54. *Контрольовані суб'єкти господарювання, які вилучаються з консолідованих фінансових звітів, слід обліковувати як інвестиції в окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання.*

55. Рекомендації щодо обліку інвестицій можна знайти в міжнародних та / або національних стандартах бухгалтерського обліку.

56. У багатьох країнах контролюючий суб'єкт господарювання подає окремі фінансові звіти для задоволення законодавчих або інших вимог.

## **Розкриття інформації**

57. *Окрім розкриття інформації, передбаченої параграфом 16, слід розкривати:*

*а) у консолідованих фінансових звітах – перелік важливих контрольованих суб'єктів господарювання із зазначенням назви, юрисдикції, у якій він діє (коли вона відрізняється від юрисдикції контролюючого суб'єкта господарювання), пропорційну частку власності та, якщо ця частка власності має форму акцій, – пропорційну частку голосів, яку вони мають (лише там, де ця частка не є пропорційною частці власності);*

*б) у консолідованих фінансових звітах, у разі доречності:*

*i) причини, з яких контрольований суб'єкт господарювання не консолідується;*

*ii) назву будь-якого контрольованого суб'єкта господарювання, у якому контролюючий суб'єкт господарювання володіє часткою власності та / або 50% голосів, разом з поясненням способу існування контролю;*

*iii) назву будь-якого суб'єкта господарювання, у якому контролюючому суб'єктові господарювання належить частка власності в розмірі понад 50%, але який не є контрольованим суб'єктом господарювання, разом з поясненням причин відсутності такого контролю;*

*iv) вплив придбання та продажу контрольованих суб'єктів господарювання на фінансовий стан на дату звітності, на результати звітного періоду та на відповідні суми попереднього періоду;*

*в) характеристику методу, використаного для обліку контрольованих суб'єктів господарювання, – в окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання.*

### **Перехідні положення**

58. *Від суб'єктів господарювання не вимагається виконання вимог параграфа 41 щодо виключення внутрішньогрупових сальдо та операцій для звітних періодів, дата початку яких потрапляє у трирічний проміжок після дати першого прийняття цього Стандарту.*
59. Контролюючі суб'єкти господарювання, які приймають цей Стандарт, можуть мати багато контрольованих суб'єктів господарювання зі значною кількістю операцій між цими суб'єктами господарювання. Відповідно, можуть виникнути труднощі при визначенні деяких операцій та сальдо, що їх потрібно вилучити при складанні консолідованих фінансових звітів економічної групи. З цієї причини параграф 58 передбачає повне звільнення від вимоги вилучення внутрішньогрупових сальдо та операцій.
60. *Там, де суб'єкти господарювання застосовують перехідні положення параграфа 58, вони повинні розкривати той факт, що не всі внутрішньогрупові сальдо та операції вилучені.*

### **Дата набрання чинності**

61. *Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються 1 липня 2001 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується.*
62. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після вказаної дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються в день прийняття облікової політики або пізніше.

## Порівняння з МСБО 27

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 6 „Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб’єктів господарювання” покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 27 „Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємств”. Основні відмінності між МСБОДС 6 та МСБО 27 такі:

- У МСБОДС 6 включено додатковий, порівняно з МСБО 27, коментар для роз’яснення застосовності стандартів для обліку суб’єктами господарювання державного сектору.
- У деяких випадках у МСБОДС 6 використовується інша, відмінна від МСБО 27 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 6 термінів „суб’єкт господарювання”, „звіт про фінансові результати”, „звіт про фінансовий стан”, „чисті активи / власний капітал”, „контролюючий суб’єкт господарювання”, „контрольований суб’єкт господарювання.” Еквівалентні терміни в МСБО 27 такі: „підприємство”, „звіт про прибутки та збитки”, „баланс”, „капітал”, „материнська компанія”, „дочірня компанія”.
- Список технічних термінів, визначення яких міститься в МСБОДС 6, відрізняється від списку термінів, уміщених у МСБО 27 (параграф 8).
- МСБОДС 6 включає перехідні положення, які дозволяють суб’єктам господарювання не вилучати всі сальдо та операції між суб’єктами господарювання в рамках економічного суб’єкта господарювання для звітних періодів, дата початку яких потрапляє у трирічний проміжок після дати першого прийняття цього Стандарту.