**Бідюк Оксана Олександрівна. Облік і аналіз діяльності спільних підприємств (на прикладі підприємств целюлозно-паперової промисловості) : дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. - К., 2006**

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | | **Бідюк О.О. Облік і аналіз діяльності спільних підприємств. – Рукопис.**  Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Київський національний економічний університет, Київ, 2006.  Дисертацію присвячено питанням удосконалення методики обліку та економічного аналізу діяльності спільних підприємств (СП) у контексті структурованого подання інформації про фінансовий стан та розкриття у фінансовій звітності СП, згідно з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) доречної інформації для широкого кола користувачів при прийнятті економічних рішень.  У роботі розглянуто особливості та передумови створення і діяльності спільних підприємств як форми об’єднання інтересів засновників; проведено порівняльний аналіз та доведено розбіжності між МСФЗ та Господарським кодексом України при класифікації форм об’єднання інтересів засновників СП; обґрунтовано авторське тлумачення сутності спільного підприємства та виокремлено обліково-аналітичні аспекти його діяльності відповідно до МСФЗ. Удосконалено методичні підходи щодо розкриття інформації про фінансовий стан, показники діяльності та зміни у фінансовому стані СП у консолідованій фінансовій звітності, складеній за П(С)БО. Розроблено пропозиції щодо уточнення деяких тлумачень П(С)БО. Обґрунтовано нові підходи щодо забезпечення правдивого подання у фінансовій звітності додаткової інформації про ризики та непевності, що можуть вплинути на діяльність спільного підприємства у майбутньому. Запропоновано модель прогнозування тенденцій динаміки фінансового стану СП на основі методики аналізу часових рядів. | |
| |  | | --- | | Дослідження теоретичних питань створення і функціонування спільних підприємств як форми об’єднання інтересів засновників в умовах реформування української економіки, розгляд практичних підходів до обліку і аналізу їх діяльності та розкриття інформації про їх фінансовий стан у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ, дозволили зробити ряд висновків науково-теоретичного та прикладного характеру:   1. Розгляд МСФЗ показав, що однією з форм об’єднання інтересів учасників є створення спільних підприємств, при яких розмір інвестицій у СП складає від 20 до 50 %, при цьому інвестор не має значного впливу на фінансову політику об’єкта інвестування, що відображається у контрактній угоді про спільну діяльність, а свої повноваження контролюючого учасника інвестор делегує створеному колективом учасників органу управління, який здійснює спільний контроль, приймає спільні управлінські рішення та задовольняє колективні економічні інтереси. З урахуванням цього підходу було зроблено висновок про те, що наявність іноземних інвестицій є лише особливістю створення вітчизняних СП, а не передумовою. Щодо передумов створення СП, то до них віднесено насамперед колективну зацікавленість іноземних та вітчизняних учасників у результатах спільної діяльності. 2. Огляд П(С)БО довів, що національні облікові стандарти також регламентують засади обліку довгострокових інвестицій у СП, визначають методи їх оцінки та підходи до складання консолідованої звітності. При цьому встановлено, що у Господарському кодексі України взагалі не подано тлумачення терміна „спільне підприємство”. Таким чином, виявляється розбіжність у вітчизняних і зарубіжних правових та облікових аспектах регулювання діяльності такої форми об’єднання інтересів, яка спрямована на вирішення спільних економічних та соціальних завдань. 3. Критичний аналіз Господарського кодексу України щодо форм об’єднання інтересів учасників, а також наукове узагальнення вітчизняних і зарубіжних теоретичних та організаційних засад створення СП, дає можливість визначити сутність вітчизняного спільного підприємства, в основу діяльності якого покладено контрактну угоду про спільний контроль, відповідно до чого інвестор (іноземний або вітчизняний), частка інвестування якого складає від 20 до 50 %, делегує свої повноваження контролюючого учасника органу колективного управління спільною діяльністю. Такий підхід виокремлює принципово новий об’єкт обліку і аналізу. 4. Удосконалення методики обліку діяльності СП, підходів до складання фінансової звітності, згідно з вимогами МСФЗ, та підготовки доречної інформації для проведення аналізу фінансового стану СП зацікавленими користувачами потребує виділення нових облікових аспектів діяльності СП: 1) облік створення СП, який виокремлює два аспекти – відображення в обліку формування капіталу і зобов’язань СП та відображення в обліку довгострокових фінансових інвестицій; 2) облік поточної діяльності СП, який включає три аспекти – відображення операцій з інвестором, що не здійснює спільного контролю; операцій з учасниками СП, що здійснюють спільний контроль; операцій з сторонніми суб’єктами господарювання; 3) облік доходів від участі в СП, який включає два аспекти – облік збільшення (зменшення) балансової вартості фінансових інвестицій за методом участі в капіталі та складання консолідованої фінансової звітності СП. 5. На вітчизняних СП чіткого розкриття інформації про довготривалість діяльності, склад учасників, структуру внесків, орган управління СП в примітках до фінансових звітів немає. Загалом, це сукупність окремої інформації у різних внутрішніх документах, виданих керівним органом СП бухгалтерській службі (накази, інструкції, вказівки), яка конкретизує облікові принципи вимірювання, методи оцінки і процедури реєстрації господарських операцій, проте при розкритті інформації у примітках до фінансової звітності обмежується існуючими типовими таблицями згідно з П(С)БО. Тому ф. 5 „Примітки до річної фінансової звітності” рекомендується доповнити таблицею “Огляд важливих аспектів облікової політики” для розкриття інформації про власні судження керівництва СП щодо застосування облікової політики з метою розширення інформаційних можливостей для користувачів фінансової звітності. 6. У П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” щодо оцінки активів та відображення довгострокових фінансових інвестицій в обліку спільної діяльності з утворенням юридичної особи не існує чіткого розмежування часових етапів: створення СП та поточна діяльність СП, тобто не виокремлюється дата придбання інвестиції та дата звітування щодо використання придбаної інвестиції (після дати придбання). Отже, метод участі в капіталі – це метод оцінки довгострокових інвестицій на дату звітування після придбання інвестиції, а на дату придбання будь-яка інвестиція оцінюється за історичною собівартістю. Таке уточнення має знайти своє відображення у П(С)БО, що упорядкує інформацію про підстави визначення справедливої вартості фінансових інвестицій у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства). 7. У міжнародній практиці рекомендується використовувати базовий підхід до оцінки активів після дати придбання і складання консолідованих фінансових звітів СП – пропорційна консолідація; при цьому дозволений альтернативний підхід – метод участі в капіталі. Доречність застосування в українській обліковій практиці на дату звітування методу оцінки балансової вартості фінансової інвестиції у вітчизняне СП за методом участі в капіталі обґрунтовується наявністю значних часток внесків іноземних інвесторів при створенні СП (до 50 %). 8. Специфічною ознакою методики обліку капіталу СП є той методологічний аспект, що з’являється додатковий об’єкт обліку – зобов’язання СП. Адже, якщо формально власний капітал СП складається лише з внесків інвестора та учасника, то зобов’язання можуть мати і учасники СП перед об’єктом інвестування, і сам об’єкт інвестування (перед іншими суб’єктами господарювання). Тому облікові аспекти механізму формування та руху капіталу СП мають враховувати принцип нарахування та принцип відповідності визнання зобов’язань СП. Суму нарахування зобов’язань часто слід оцінювати до отримання підтверджувальних документів, а на українських СП без підтверджувальних документів не здійснюється проведення операцій між учасником СП та об’єктом інвестування. Таким чином, не відображаються деякі зобов’язання у фінансовій звітності СП, складеній за П(С)БО, та достовірно фінансовий стан СП. Потрібно додати, що П(С)БО 11 “Зобов’язання” не містить визначення нарахування та вимог надання детального опису і пояснення забезпечень та непередбачених зобов’язань. 9. Для детального розкриття інформації про розбивки та зауваження щодо певних цифр при складанні консолідованої фінансової звітності СП та при визначенні консолідованих сум необхідно надавати можливість користувачам простежувати внутрішньогрупові обороти між учасниками СП та об’єктом інвестування, а також можливість зрозуміти алгоритми розрахунку частки меншості та підрахунку консолідованих сум відповідних статей. Таку інформацію слід подавати у робочих таблицях і включати у примітки до фінансової звітності, складеної за МСФЗ.   10. При визначенні інформаційної бази аналізу діяльності СП досить важливими виступають категорії документів, які упорядковують фінансові та економічні дані з метою оцінки ефективності майбутньої діяльності і потреб у фінансуванні. До таких документів віднесено: прогнозні фінансові документи, що включають проекти майбутніх звіту про фінансові результати та балансу; прогноз руху грошових коштів, який показуватиме докладну структуру та точний часовий графік витрачання та отримання грошових коштів; прогноз поточної діяльності, який повинен враховувати вплив обсягів внутрішньогрупових операцій.  11. Для забезпечення правдивого подання у примітках до фінансової звітності додаткової інформації про ризики та непевності, що можуть вплинути на діяльність спільного підприємства, необхідно проводити перспективний аналіз тенденцій динаміки фінансового стану. При цьому оцінку майбутніх тенденцій фінансового стану і результатів діяльності СП рекомендовано проводити шляхом прогнозних розрахунків таких ключових показників: темпів зростання обсягів виручки від реалізації (Т в.р.) з урахуванням внутрішньогрупових оборотів учасників СП, темпів зростання активів (Т а.) з урахуванням коригувань вартості балансової інвестиції на частку доходу інвестора та темпів зростання валового прибутку (Тв.п.) з урахуванням частки меншості.  12. Для прогнозування майбутніх тенденцій динаміки фінансового стану СП доцільним вважається застосовування авторегресійної моделі аналізу часових рядів, яка відрізняється простотою розрахунку, передбачає співставлення значення ключового показника лише з попереднім моментом часу, враховує момент часу ряду динаміки. Така модель дозволить керівництву СП розробляти судження щодо облікових оцінок, припущень можливих подій; виявити ризики щодо майбутніх намірів, що зможуть мати наслідки при розкритті інформації для користувачів фінансової звітності спільного підприємства і прийнятті ними інвестиційних рішень. | |