

Радіонова Наталія Йосипівна

*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри фінансів та бізнес-консалтингу
Київський національний університет технологій та дизайну*

Radionova Natalia

*Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor of the Finance and Business Consulting Department
Kyiv National University of Technologies and Design*

ORCID: 0000-0002-8855-2963

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЙ
FEATURES OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING OF
TRANSNATIONAL CORPORATIONS**

Анотація. Характер діяльності транснаціональних корпорацій зумовив трансформацію організації фінансового обліку. Виникла потреба у більш точній оцінці ресурсів, фінансових результатів та відображення релевантної консолідованої інформації у фінансовій звітності. Стирання національних кордонів капіталу вимагало створення єдиних правил обліку, зрозумілих для всіх суб'єктів господарювання та інвесторів незалежно від географічного розміщення. В статті розглянуто поняття ефективності обліку ТНК. Серед його основних особливостей зазначено: адаптація діяльності, податкових й облікових процедур до вимог законодавства країн, в яких розташовано філії; врахування мультивалютних відносин між філіями, тощо. Розкрито основні завдання обліку транснаціональних структур. Показано послідовність бухгалтерського процесу від первинних

документів до консолідованої фінансової звітності. Розглянуто поняття консолідованої фінансової звітності у національних та міжнародних стандартах та зроблено висновки щодо подібності підходів у трактуваннях. Зазначено форми консолідованої фінансової звітності, затверджені у вітчизняних законодавчих актах.

Надано угруповання проблем складання консолідованої фінансової звітності ТНК за двома категоріями: організаційного та методичного характеру. До першої категорії віднесено нестабільність та складність законодавчого регулювання, складність процесу загальної організації обліку для потреб консолідації звітності корпоративних структур, що розташовані в різних країнах, недостатню кількість висококваліфікованих фахівців. Другу категорію представляють мультивалютний чинник, складність визначення вкладу кожної дочірньої структури у загальні показники ТНК, часток участі в капіталі, висока трудомісткість і тривалість складання звітності та її трансформація.

Особливу увагу приділено рекомендаціям щодо складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» та національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність».

Ключові слова: бухгалтерський облік, консолідована фінансова звітність, транснаціональні корпорації, дочірнє підприємство, материнське підприємство.

Summary. *Nature of the transnational corporations' activities led to the transformation of the financial accounting's organization. A need for a more accurate assessment of resources, financial results and display of relevant consolidated information in financial statements appeared. The erasure of national capital borders required the creation of uniform accounting rules that*

are understandable for all business entities and investors, regardless of geographic location. The article examines the concept of accounting efficiency of TNCs. Its main features include: adaptation of activities, tax and accounting procedures to the requirements of the legislation of the countries where branches are located; consideration of multi-currency relations between branches, etc. The main tasks of accounting of transnational structures are disclosed. The sequence of the accounting process from primary documents to consolidated financial statements is shown. The concept of consolidated financial reporting in national and international standards was considered and conclusions were drawn regarding the similarity of approaches in interpretations. Forms of consolidated financial statements approved in domestic legislative acts are indicated.

A grouping of the compiling consolidated financial statements' problems of TNCs is provided in two categories: organizational and methodical. The first category includes the instability and complexity of legislative regulation, the complexity of the process of general accounting organization for the needs of consolidation of corporate structures' reporting located in different countries, insufficient number of highly qualified specialists. The second category is represented by the multi-currency factor, the difficulty of determining the contribution of each subsidiary structure to the overall indicators of the TNC, the shares in the capital, the high labor intensity and duration of reporting and its transformation.

Particular attention is paid to the recommendations for preparing consolidated financial statements according to international financial reporting standards 10 "Consolidated Financial Statements" and national accounting regulations (standard) 2 "Consolidated Financial Statements".

Key words: accounting, consolidated financial statements, transnational corporations, subsidiary, parent company.

Постановка проблеми. Діяльність транснаціональних корпорацій

пов'язана з процесами світової економічної глобалізації, що впливає на особливості облікових процедур, які, з одного боку, мають бути узгоджені з внутрішніми нормативними документами корпорації, а з іншого - враховувати законодавчу базу різних країн. Гармонізація підходів до ефективного ведення облікових процедур та складання консолідованої фінансової звітності транснаціональними корпораціями є предметом постійних дискусій серед науковців й потребує дослідження.

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Дослідженням питань обліку та консолідованої звітності за П(С) БО та МСФЗ у різні часи займались вітчизняні вчені-економісти, зокрема Д. Серебрянський, О.І. Малишкін, К.В. Безверхий, І.С. Ковова, С.М. Семенова, С.М. Шуляренко, В.П. Карєв, А. Максименко, В. Козак. Не зважаючи на значні напрацювання, теоретичні й практичні питання удосконалення методики ведення обліку ТНК та побудови консолідованої звітності, потребують подальших досліджень.

Метою дослідження є розкриття особливостей обліку та фінансової звітності транснаціональних корпорацій.

Виклад основного матеріалу. Ефективне ведення обліку – це складний системний процес, який в ТНК має свої особливості: адаптація діяльності, податкових й облікових процедур до вимог законодавства країн, в яких розташовано філії; врахування мультивалютних відносин між філіями, тощо. Отже, займатись веденням обліку в корпоративних транснаціональних структурах мають високопрофесійні фахівці, які мають достатній рівень практичного досвіду та навичок для успішного вирішення прикладних завдань, що пов'язані з компетенціями менеджерів різного рівня. Зазначене є запорукою ефективного та довготривалого функціонування ТНК [12, с. 80].

Бухгалтерський облік на ТНК має вестися безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Згідно р. 3, п. 4 Закону України

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входять не менше двох осіб [3].

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів мають складатися зведені облікові документи (реєстри бухгалтерського обліку) за даними яких ТНК формує консолідовану фінансову звітність.

В класичному розумінні консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1 під консолідованою фінансовою звітністю розуміється фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [5]. На міжнародному рівні трактування поняття «консолідована звітність» закріплено в Міжнародному стандарті фінансової звітності (МСФЗ) 10 «Консолідована фінансова звітність» і звучить так: консолідована фінансова звітність є фінансовою звітністю групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать одному економічному суб'єкту господарювання [9]. Таким чином, і в Н(С)БО 1 і в МСФЗ 10 встановлені в цілому подібні підходи до розкриття сутності консолідованої фінансової звітності. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5], затверджені норми і форми консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності

(крім банків і бюджетних установ).

До зазначених форм відносяться: консолідований баланс (звіт про фінансовий стан), консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) та консолідований звіт про власний капітал.

Проблема складання консолідованої фінансової звітності тісно пов'язується з необхідністю елімінування статей, тобто наслідки щодо реалізації угод між членами корпоративної групи не включаються в консолідовану звітність, показуються тільки активи і зобов'язання, доходи і витрати від операцій з третіми особами.

Дослідження особливостей формування показників та складання консолідованої фінансової звітності дозволило виділити дві основні групи проблем: організаційного та методичного характеру (рис. 1).



Рис. 1. Проблеми складання консолідованої фінансової звітності ТНК

Джерело: складено автором за даними [1, с. 24; 2, с. 17; 4, с. 109]

В цілому проблема організації складання консолідованої фінансової звітності визначає методіку, технологію та суб'єктів складання

консолідованої звітності. Консолідація не зводиться до простого додавання відповідних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, а передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і може бути представлена у вигляді багатоетапної процедури консолідації. Шляхи вдосконалення організаційних питань складання консолідованої фінансової звітності полягають в ретельному дотриманні правил обліку та звітності відповідно до бухгалтерських стандартів (табл. 1).

Таблиця 1

**Рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності за
МСФЗ 10 та НП(С) БО 2**

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»
Консолідована фінансова звітність: а) об'єднуються подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; б) згортається балансова вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу); в) повністю виключаються внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами групи.	Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках.
Єдина облікова політика. Якщо використовується облікова політика, що відрізняється від загальної, то мають бути здійсненні відповідні коригування для забезпечення узгодженості з обліковою політикою групи	Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

Суб'єкт господарювання включає дохід та витрати дочірнього підприємства у консолідовану фінансову звітність з дати, коли він отримав контроль над дочірнім підприємством, до дати, коли суб'єкт господарювання втратив контроль над дочірнім підприємством.	При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню: а) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства; б) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; в) сума операцій та внутрішньогрупового сальдо; г) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).
Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, повинна мати однакову звітну дату.	Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств.

Джерело: складено автором за даними [6; 9]

В цілому методика складання консолідованої фінансової звітності є досить складною, тому що при наступній консолідації звітності необхідно здійснювати елімінування (виключення) статей з метою запобігання повторного рахунку і штучного завищення величини капіталу і фінансових результатів. Таким чином, консолідована фінансова звітність представляє собою систему показників, які сформовані за допомогою спеціальних процедур (а не простого додавання) звітності.

Для відображення фінансового стану та результатів діяльності групи підприємств загалом слід звернути увагу на те, чи враховано особливості створення цієї господарської одиниці та чи правильно зроблено окремі коригування об'єднаних показників. Суть коригування така:

1. З активів материнського підприємства необхідно вилучити балансову вартість інвестицій у дочірні підприємства, а з пасиву дочірніх підприємств – відповідну частку капіталу материнського підприємства (для виключення подвійного врахування активів та зобов'язань).

2. З усіх показників розрахункових операцій материнського та

дочірніх підприємств слід вилучити суму внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо.

3. Із вартості придбаних активів покупця необхідно вилучити суму нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій.

Цей підхід пов'язано з тим, що господарські операції в межах групи сприяють виникненню доходів та витрат тільки в Звітах про фінансові результати окремих підприємств. При реалізації товарів між підприємствами групи у продавця виникає прибуток (збиток), а в Балансі у покупця вартість придбаних запасів включає націнку (знижку).

Висновки. Ведення обліку й складання звітності в ТНК мають свої особливості й складнощі організаційного та методичного характеру.

Стейкхолдерів цікавить, як в дійсності функціонує майно, чи відбулися певні зміни капіталу та реальний фінансовий стан транснаціональної компанії. Таку інформацію не надає ні первинна фінансова звітність, ні звичайна зведена фінансова звітність.

При складанні зведеної фінансової звітності відбувається просте додавання статей первинної звітності, що, в свою чергу, призводить до необ'єктивного відображення показників діяльності групи в цілому із-за наявності в такій звітності результатів внутрішньогрупових операцій. Консолідація звітності передбачає, що всі структурні підрозділи підприємства і материнська компанія подають облікову інформацію в єдиному форматі, для чого впроваджується спільна облікова політика групи компаній.

Література

1. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств : Монографія / Д. Серебрянський // Видавництво Літера. 2020. 366 с.

2. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС : Монографія / [О.І. Малишкін, К.В. Безверхий, І.С. Ковова, С.М. Семенова, С.М. Шуляренко, В.П. Карєв] ; за наук. ред. О.І. Малишкіна; Державний університет інфраструктури та технологій. Київ : ВД «АртЕк», ДУІТ, 2018. 418 с.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.
4. Максименко А. Асиметрії оподаткування діяльності ТНК в умовах нерівномірності економічного розвитку / А. Максименко, В. Козак // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики. 2021. Том 2, № 37. С. 105–115.
5. Національний (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.06.2023).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27.06.2013 № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 15.06.2023).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» від 01.01.2012 № 929_046. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046#Text (дата звернення: 15.06.2023).
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» від 01.01.2013 № 929_015. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідовані фінансові звіти» від 01.01.2013 № 929_065. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text (дата звернення: 13.06.2023).

10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність» від 01.01.2013 № 929_066. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_066#Text (дата звернення: 15.06.2023).

11. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 14.06.2023).

12. Радіонова Н. Й. Прикладне значення бухгалтерських знань для керівників різного рівня управління підприємством // Проблеми інтеграції освіти, науки та бізнесу в умовах інтеграції : тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 8 жовтня 2021 року. Київ : КНУТД, 2021. С. 79-80.

References

1. Harmonizatsiia podatkovoho ta bukhhaltenskoho obliku v konteksti opodatkuvannia prybutku pidpryiemstv : Monohrafiia / D. Serebrianskyi // Vydavnytstvo Litera. 2020. 366 s.
2. Harmonizatsiia bukhhaltenskoho obliku ta opodatkuvannia na pidpryiemstvakh Ukrainy v konteksti normatyviv YeS : Monohrafiia / [O.I. Malyshkin, K.V. Bezverkhyi, I.S. Kovova, S.M. Semenova, S.M. Shuliarenko, V.P. Kariev] ; za nauk. red. O.I. Malyshkina; Derzhavnyi universytet infrastruktury ta tekhnolohii. Kyiv : VD «ArtEk», DUIT, 2018. 418 s.
3. Pro bukhhaltenskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy № 996-XIV vid 16.07.1999 r.

4. Maksymenko A. Asymetrii opodatkovannia diialnosti TNK v umovakh nerivnomirnosti ekonomichnoho rozvytku / A. Maksymenko, V. Kozak // Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky. 2021. Tom 2, № 37. S. 105–115.
5. Natsionalnyi (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» vid 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (data zvernennia: 15.06.2023).
6. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 2 «Konsolidovana finansova zvitnist» vid 27.06.2013 № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (data zvernennia: 15.06.2023).
7. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 28 «Investytsii v asotsiiovani pidpriemstva» vid 01.01.2012 № 929_046. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046#Text (data zvernennia: 15.06.2023).
8. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 39 «Finansovi instrumenty: vyznannia ta otsinka» vid 01.01.2013 № 929_015. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text
9. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 10 «Konsolidovani finansovi zvity» vid 01.01.2013 № 929_065. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text (data zvernennia: 13.06.2023).
10. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 11 «Spilna diialnist» vid 01.01.2013 № 929_066. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_066#Text (data zvernennia: 15.06.2023).
11. Pro zatverdzhennia Poriadku podannia finansovoi zvitnosti : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.02.2000 r. № 419. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (data zvernennia: 14.06.2023).

12. Radionova N. Y. Prykladne znachennia bukhhaltenskykh znan dlia kerivnykiv riznoho rivnia upravlinnia pidpriemstvom // Problemy intehratsii osvity, nauky ta biznesu v umovakh intehratsii : tezy dopovidei III Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii, m. Kyiv, 8 zhovtnia 2021 roku. Kyiv : KNUTD, 2021. S. 79-80.