

УДК 657.1

**М. О. Юнацький**

здобувач

ДВНЗ «Криворізький Національний Університет»

## **АЛГОРИТМ КОРИГУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ДОЧІРНЬОГО ПІДПРИЄМСТВ З МЕТОЮ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ**

**Постановка проблеми.** З юридичного погляду, материнське підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами і складають свої фінансові звіти. Однак, оскільки рада директорів (чи інший керівний орган) материнського підприємства одночасно володіє вирішальним голосом у рада директорів дочірніх підприємств, то сукупність зв'язаних підприємств (материнського та дочірнього) може розглядатися як окрема економічна одиниця – група. Учасників (акціонерів) та кредиторів материнського підприємства цікавлять результати всіх операцій, що здійснюються під його контролем, зокрема дочірніми підприємствами. У зв'язку з цим поряд з фінансовими звітами окремих підприємств складається звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи. Така звітність називається консолідованою фінансовою звітністю.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Крістофер Ноубс зазначає, що “консолідована фінансова звітність – це засіб подання стану та результатів діяльності материнської компанії та її дочірніх підприємств (філіалів) так, як нібито вони були єдиними господарючими суб'єктами. При консолідації ігнорують розподіл материнської та дочірніх компаній, обумовлене юридичними та географічними факторами; групу компаній розглядають як єдиний господарючий суб'єкт” [1, с. 62].

Ейлін Пірс (Aileen Pierce) та Найем Бренен (Niamh Brennan) зазначають, “що консолідовані звіти подають інформацію, яка міститься в окремих звітах материнської компанії та її дочірніх підприємств, якщо їх обліковувати, як єдину одиницю” [2, с. 4].

Джонс (Jones) зазначає, що: “В той час, як група компаній визнається Законом [про компанії, Велика Британія], властивості юридичної одиниці не обговорюються в групі як такі; вони



залишаються з кожною окремою компанією в межах групи. Кредитори мають право шукати задоволення їх боргів лише щодо активів однієї компанії, якій вони надавали кредит. Може бути, звичайно, що компанія буде фінансово допомагати дочірньому підприємству у скрутний час, але це не є обмеженням робити саме так. Кредитор є на надійній основі, якщо він передбачає, що холдингова компанія буде скорочувати його збитки” [3, р. 120].

**Формування цілей статті.** Метою дослідження є розгляд теоретичних аспектів формування алгоритму коригування показників материнського та дочірнього підприємств, аналіз статей їх фінансових звітів (активів, зобов’язань, капіталу, доходів, витрат та потоків грошових коштів) з метою складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 10 “Консолідована фінансова звітність”, консолідована фінансова звітність (Consolidated financial statements) – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов’язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб’єкту господарювання [4, с.6].

Характерною особливістю цієї звітності є те, що активи, зобов’язання, доходи, витрати та грошові потоки двох чи більше юридично самостійних одиниць поєднуються в окрему систему фінансових звітів.

Згідно з МСФЗ 10 консолідовану фінансову звітність повинна подавати материнська компанія.

Материнському підприємству не потрібно подавати консолідовану фінансову звітність, якщо воно відповідає наступним умовам:

- 1) воно є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому суб’єктові господарювання, або дочірнім підприємством, яке частково належить іншому суб’єктові господарювання, і всі його інші власники, в тому числі ті, які в інших випадках не мають права голосу, були поінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність та не заперечують проти цього;



2) його боргові інструменти або інструменти капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку (внутрішній або зарубіжній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки);

3) воно не подає і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулятора з метою випуску певного класу інструментів на публічний ринок;

4) його кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка доступна для публічного використання та відповідає МСФЗ.

Консолідовану фінансову звітність слід складати з використанням єдиної облікової політики для аналогічних операцій та інших подій у подібних умовах.

Консолідовану фінансову звітність складають шляхом послідовного об'єднання відповідних статей фінансових звітів (активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та потоків грошових коштів) материнського та дочірнього підприємств.

У процесі консолідації необхідно зробити наступні коригування, а саме:

1. Одночасно виключити балансову вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство та частку материнського підприємства у власному капіталі кожного дочірнього підприємства.

Таке коригування є необхідним тому, що фінансові інвестиції в дочірнє підприємство, відображені в Звіті про фінансовий стан материнського підприємства, являються одночасно капіталом (повністю або частково) дочірніх підприємств. Таким чином, якщо одночасно включити в Консолідований звіт про фінансовий стан всю суму капіталу дочірніх підприємств та фінансових інвестицій материнської компанії в дочірні підприємства, це призведе до подвійного рахунку цих сум.

У процесі виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства визначається вартісна різниця, що потребує перекласифікації.

Вартісна різниця (Valuation Differential) – різниця між вартістю придбання чистих активів (капіталу) дочірнього підприємства та балансової вартості цих активів на дату придбання (рис. 1).





**Рис. 1. Розподіл вартісної різниці в процесі консолідації**

*\* Джерело [систематизовано автором на основі 5]*

Перекласифікація цієї вартості означає її розподіл між відповідними активами

При цьому гудвіл (або прибуток від вигідного придбання) визначається і відображається в Консолідованому звіті про фінансовий стан, відповідно до положень МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” [6].

2. Нарахувати амортизацію суми дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації, та перевірити гудвіл на знецінення.

Якщо в результаті пере класифікації вартісної різниці частина фінансових інвестицій материнської компанії в дочірні підприємства визнається в Консолідованому звіті про фінансовий стан як гудвіл та інші необоротні активи, необхідно нарахувати амортизацію інших необоротних активів за період після придбання.

Нарахування та відображення амортизації вище зазначених активів здійснюється відповідно до МСФЗ (IAS) 16 “Основні засоби” [7] та МСФЗ (IAS) 38 “Нематеріальні активи” [8].

3. Виключити всі внутрішньогрупові операції та сальдо.

Внутрішньогрупові операції (Intragroup Transactions) – це операції між материнським та дочірніми підприємствами та



дочірніми підприємствами однієї групи. Вони поділяються на вертикальні та горизонтальні

Прикладами таких операцій можуть бути реалізація товарів, основних засобів, надання позик, виплата дивідендів і т.п.

Внутрішньогрупові операції відображаються в обліку як доходи та витрати, в тому числі як:

а) дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), виробничих запасів, необоротних активів і т.п.;

б) собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), виробничих запасів, необоротних активів і т.п.;

в) інші доходи (прибутки) та витрати (збитки).

Такі доходи (прибутки) та витрати (збитки) виключаються при консолідації, оскільки вони є всього лиш переміщенням активів з одного підприємства групи на інше і не змінюють консолідовані суми чистих активів групи.

Результатом внутрішньогрупових операцій, можуть бути внутрішньогрупове сальдо та нереалізовані прибутки та збитки.

Внутрішньогрупове сальдо (Intragroup Balance) – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату Звіту про фінансовий стан, що утворилося в результаті внутрішньогрупових операцій.

Якщо розрахунки за внутрішньо груповими операціями на дату консолідації не завершені, то в Звітах про фінансовий стан підприємств будуть відображені, відповідно, сальдо дебіторської та кредиторської заборгованості, які необхідно виключити при консолідації.

Нереалізовані прибутки повністю виключаються при консолідації. Нереалізовані збитки також виключаються, крім збитків, які не можуть бути відшкодовані.

4. Визначити та відділити неконтрольовану частку в чистих активах та чистих прибутках (збитках) дочірніх підприємств.

Як зазначалося раніше, неконтрольована частка (non-controlling interest) – власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.

Неконтрольована частка визначається як відношення відсотку голосів, що не належить материнській компанії, відповідно до власного капіталу та чистих прибутків (збитків) дочірніх



підприємств. Неконтрольована частка у власному капіталі дочірнього підприємства складається з:

- неконтрольованої частки на дату придбання дочірнього підприємства, визначеної відповідно до підходу, зазначеного в МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”;
- неконтрольованої частки в сумі змін капіталу дочірнього підприємства після придбання [9].

Якщо існують потенційні права голосу, відношення прибутків та збитків та змін в капіталі розподіляються між частками материнської компанії та неконтрольованої частки, визначаються на основі справжньої частки володіння і не відображають можливі здійснені та конвертовані потенційні права голосу.

Згідно з МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність” неконтрольовану частку потрібно відображати в Консолідованому звіті про фінансовий стан у складі власного капіталу окремо від капіталу материнського підприємства.

З цією метою окрема стаття “Неконтрольована частка” наводиться в складі акціонерного капіталу, який поділяється на частку акціонерів материнської компанії та частку інших акціонерів (аутсайдерів).

Зміни в частці участі материнської компанії в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю материнського підприємства над дочірнім, враховуються як операції з капіталом (тобто, операції з власниками).

Неконтрольована частка в чистих прибутках (збитках) дочірніх підприємств також відображається окремою статтею в Консолідованому звіті про прибутки та збитки.

5. Виключити дивіденди, пов’язані з кумулятивними привілейованими акціями дочірнього підприємства, що знаходяться поза межами групи.

Якщо дочірнє підприємство має в обігу кумулятивні привілейовані акції, що знаходяться поза межами групи, материнська компанія вираховує із консолідованого прибутку суму дивідендів за такими акціями незалежно від оголошення дивідендів.

6. Визначити та відобразити відстрочені податкові активи та зобов’язання, що виникли в процесі консолідації.

Такі відстрочені податки зазвичай являються результатом:



– виключення нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій;

– тимчасовою різницею між обліковою та податковою основами оцінки інвестицій в дочірні підприємства. Причиною такої різниці може бути вплив змін валютних курсів, коли материнське і дочірнє підприємство знаходяться в різних країнах.

Відстрочені податкові активи і зобов'язання відображаються в консолідованій фінансовій звітності відповідно до МСФЗ (IAS) 12 “Податки на прибуток” [10].

7. Визначити та відобразити курсові різниці, що виникли в результаті консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств.

Для включення до консолідованої фінансової звітності статті фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств відображаються в валюті консолідованої звітності з дотриманням процедур, встановлених МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів” [11].

На практиці, з метою здійснення вище зазначених коригувань, використовують спеціальну робочу таблицю, таблиця 3.1.

Ця робоча таблиця складається в наступній послідовності:

1) заносяться в стовпчики 1, 2, 3 показники фінансових звітів материнської компанії та дочірніх підприємств;

2) відображаються в стовпчиках 4, 5 регулюючі записи, що дають змогу здійснити коригування, розглянуть вище.

Потрібно зауважити, що ці записи здійснюються лише в робочій таблиці і не відображаються в облікових регістрах групи. Кореспонденція рахунків, що використовується для здійснення регулюючих записів, залежить від:

а) періоду, за який складається консолідована фінансова звітність;

б) характеру операцій між дочірнім та материнським підприємствами;

3) розраховується та відображається в робочій таблиці неконтрольована частка (стовпчик 6);

4) розраховуються і заносяться в робочу таблицю (стовпчик 7) консолідовані суми відповідних статей [5].

Таблиця 1

**Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів**

Стаття	Фінансові звіти компанії групи		Регулюючі записи		Консолідована сума	Неконтрольована частка	МК
	МК	ДП	Д	К			
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Звіт про прибутки та збитки</b>							
Доходи (Д)	Дм	Ддп	Дрд	Дрк	Дк	–	–
Витрати (В)	Вм	Вдп	Врд	Врк	Вк	–	–
Чистий прибуток (П)	Пм	Пдп	Прд	Прк	Пк	Пнч	Пм*
<b>Звіт про зміни в капіталі</b>							
Нерозподілений прибуток на початок року (Н')	Н'м	Н'дп	Н'рд	Н'рк	Н'к	Н'нч	Н'м*
Чистий прибуток за рік (П)	Пм	Пдп	Прд	Прк	Пк	Пнч	Пм*
Дивіденди (В)	Вм	Вдп	Врд	Врк	Вк	–	Вм
Нерозподілений прибуток на кінець року (Н)	Нм	Ндп	Нрд	Нрк	Нк	Ннч	Нм*
<b>Звіт про фінансовий стан</b>							
Активи (А)	Ам	Адп	Ард	Арк	Ак	–	–
Зобов'язання (З)	Зм	Здп	Зрд	Зрк	Зк	–	–
Статутний капітал (К)	Км	Кдп	Крд	Крк	Кк	Кнч	Км
Нерозподілений прибуток (Н)	Нм	Ндп	Нрд	Нрк	Нк	Ннч	Нм*
Неконтрольована частка (НЧ)	–	–	НЧрд	НЧрк	НЧ	(К+Н) нч	–
	Бм	Бдп	Брд	Брк	Бк	Бнч	Бм*

\* Джерело [систематизовано автором на основі 5, с.723]

Консолідовані суми статей Звіту про прибутки та збитки визначаються наступним чином:



$$Дк = Дм + Ддп - Дрд + Дрк \quad (1.1)$$

$$Вк = Вм + Вдп + Врд - Врк \quad (1.2)$$

$$Пнч = Пдп \times НЧ (\%) \quad (1.3)$$

$$Пк = Дк - Вк \quad (1.4)$$

$$Пм^* = Пк - Пнч \quad (1.5)$$

Підсумки стовпчиків 4, 5, 6, 8 за статтею "Чистий прибуток" у Звіті про прибутки та збитки переносяться у відповідну статтю Звіту про зміни в капіталі (табл. 1).

Консолідовані суми статей Звіту про зміни в капіталі визначаються аналогічно статтям Звіту про прибутки та збитки, за винятком наступних:

$$Н'м^* = Н'к - Н'нч \quad (1.6)$$

$$Пм^* = Пк - Пнч \quad (1.7)$$

$$Нм^* = Н'м^* + Пм^* - Вм \quad (1.8)$$

$$Н'нч = Ндп \times НЧ (\%) \quad (1.9)$$

У свою чергу, підсумки стовпчиків 4, 5, 6, 8 за статтею "Нерозподілений прибуток" Звіту про зміни в капіталі переносяться в статтю "Нерозподілений прибуток" у Звіті про фінансовий стан (табл. 1).

Консолідовані суми за статтями Звіту про фінансовий стан обчислюються наступним чином:

$$Ак = Ам + Адп + Ард - Арк \quad (1.10)$$

$$Зк = Зм + Здп - Зрд + Зрк \quad (1.11)$$

$$Кнч = Кдп \times НЧ (\%) \quad (1.12)$$

$$Кк = Км + Кдп - Крд + Крк \quad (1.13)$$

$$Ннч = Н'нч + Пнч \quad (1.14)$$

$$Нк = Н'к + Пк - Вк \quad (1.15)$$

$$НЧ = Кнч + Ннч \quad (1.16)$$

Таким чином, застосовуючи сім вище описаних коригувань, використовуючи спеціальну робочу таблицю і формується консолідована фінансова звітність групи компаній, яку утворюють материнське та дочірні підприємства. Консолідовані фінансові звіти повинні достовірно відображати фінансовий стан, результати діяльності та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Так як для складання консолідованої звітності в міжнародній



бухгалтерській практиці використовується теорія господарської одиниці, яка передбачає інтерпретацію материнського та дочірнього підприємства як єдиного цілого, з економічної точки зору, сутність даного виду звітності й полягає у відображенні активів, зобов'язань, власного капіталу материнської компанії та дочірніх підприємств як єдиного господарюючого агента.

**Висновки.** Так як консолідовану фінансову звітність складають шляхом послідовного об'єднання відповідних статей фінансових звітів (активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та потоків грошових коштів) материнського та дочірнього підприємств зазначена модель формування показників є найбільш доцільною, а робоча таблиця, що наводиться, дозволяє правильно та швидко поєднати результати діяльності материнської компанії та дочірніх підприємств з метою достовірної та повної інтерпретації інформації в консолідованих звітах.

#### **Список використаних джерел:**

1. Nobes, C., 1989, "Some Practical and Theoretical Problems of Group Accounting", Certified Accountant Publications, London
2. Pierce A., Brennan N., Principles and Practice of Group Accounts: A European Perspective. – Thomson Learning, 2003, Great Britain
3. Jones F.H., 1970, Guide to company balance sheets and profit and loss accounts, Cambridge, Heffer, 120
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 "Консолідована фінансова звітність" виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=394683&cat\\_id=393571](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571)
5. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. [3-тє вид., перероб. і доп.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 "Об'єднання бізнесу" виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу:



[http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс].

– Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/file/link/394616/file/IAS%2016%20\(ed\\_2013\)ua.pdf](http://minfin.gov.ua/file/link/394616/file/IAS%2016%20(ed_2013)ua.pdf)

8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 “Нематеріальні активи” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс].

– Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/file/link/394633/file/IAS%2038%20%20\(ed\\_2013\)ua.pdf](http://minfin.gov.ua/file/link/394633/file/IAS%2038%20%20(ed_2013)ua.pdf)

9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 “Об’єднання бізнесу” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс].

– Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс].

– Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/file/link/394615/file/IAS%2012%20\(ed\\_2013\)ua.pdf](http://minfin.gov.ua/file/link/394615/file/IAS%2012%20(ed_2013)ua.pdf)

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 “Вплив зміни валютних курсів” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс].

– Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/file/link/394621/file/IAS%2021%20%20\(ed\\_2013\)ua.pdf](http://minfin.gov.ua/file/link/394621/file/IAS%2021%20%20(ed_2013)ua.pdf)