

УДК 657.375.7:334.758.6

СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

Пирець Н.М., к.е.н.

Мінченко Н.А.

ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

Розкрито поняття консолідованої фінансової звітності, материнської компанії, дочірньої компанії згідно з міжнародними та національними стандартами. Розглянуто склад форм консолідованої звітності, процедуру консолідації, принципи консолідації. Наведено види залежних компаній з урахуванням частки участі інвестора в голосуванні та стандарти, за якими вони регулюються. Визначено поняття терміну «контроль» за міжнародними стандартами та розкрито фактори, які впливають на визначення того, чи контролює інвестор об'єкт інвестування.

Ключові слова: дочірня компанія, залежні компанії, інвестор, консолідація, консолідована фінансова звітність, контроль над об'єктом інвестування, материнська компанія, спільна компанія.

The concepts of consolidated financial statements, parent company, subcompany are explained in accordance with international and national standards. The structure of the consolidated reporting forms, consolidation procedure and principles of consolidation are considered. It is presented the types of dependent companies including part of investor participation in voting, and standards by which they are governed. The definition of the term “control” is defined by international standards and it is explained factors that affect the determination of whether an investor controls an investment object.

Keywords: subcompany, dependent companies, investor, consolidation consolidated financial statements, control over the investment object, parent company, joint company.

Актуальність проблеми. Ринкові умови господарювання в Україні, процеси інтеграції призвели до утворення таких об'єднань підприємств як консолідовані групи підприємств або холдингові підприємства. Ці групи здійснюють значний вплив на економічну діяльність в межах країни. До причин, які спонукають компанії утворювати групи можна

віднести: зниження економічних ризиків, розширення ринків, зниження вартості поставок та їх стабільність, більш ефективне використання ресурсів, зменшення конкуренції тощо. Інформації про фінансовий стан і фінансовий результат діяльності групи в цілому, основаної на відносинах контролю, потребує як суспільство, так і група підприємств, для ефективного функціонування та посилення конкурентоспроможності на ринку. І у зв'язку з цим, група підприємств, зобов'язана складати консолідовану фінансову звітність.

З 2012 року впроваджено обов'язковий перехід публічних акціонерних товариств, банків, валютних і фондових бірж, інвестиційних фондів, інвестиційних компаній, кредитних спілок, страхових компаній, недержавних пенсійних фондів, а також деяких підприємств, порядок діяльності яких визначає Кабмін України, на складання фінансової звітності окремими підприємствами та консолідованої фінансової звітності групою підприємств згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Отже, виникає необхідність дослідження та порівняльного аналізу методики складання консолідованих фінансових звітів за міжнародними та національними стандартами.

Аналіз останніх наукових досліджень. Вагомий внесок у розвиток питань з методики складання консолідованої фінансової звітності зробили вітчизняні вчені: Я.В. Голубка, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупка, Л.І. Лисенко, Н.М. Проскуріна, Л.В. Руденко та ін. Проте, в умовах сучасних перспектив впровадження МСФЗ в Україні та змін в облікових стандартах з питань об'єднання бізнесу доцільно узагальнити та вдосконалити існуючі підходи щодо методики складання консолідованої фінансової звітності.

Мета роботи полягає в здійсненні порівняльного аналізу вимог національних та міжнародних стандартів, щодо консолідації фінансової звітності та визначення алгоритму складання консолідованої звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами регламентується:

- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
- МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

Особливості складання консолідованої фінансової звітності за

національними стандартами регламентується:

- П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- П(с)БО 20 «Консолідована фінансова звітність».

Консолідовані фінансові звіти (згідно з МСФЗ 10) – це фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств представлені як активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів єдиного суб'єкта економічної діяльності.[5]

Консолідована фінансова звітність (П(с)БО 1) – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.[1]

Отже, визначення «консолідованої фінансової звітності» за міжнародними та національними стандартами є тотожними.

Консолідовану фінансову звітність складає та подає суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством.

Згідно з МСФЗ 10 материнське підприємство – це підприємство, яке контролює одне або декілька підприємств, а дочірнє підприємство – суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).[5]

Національні стандарти, в свою чергу, дають наступні визначення материнського та дочірнього підприємства: материнське (холдингове) підприємство (П(с)БО 19) – це підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств, а дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.[2]

Міжнародні стандарти, на відміну від національних, в яких не приведене визначення терміну «контроль», дають наступне тлумачення контролю об'єкта інвестування: «Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування».[5] Тобто, інвестор контролює об'єкт інвестування тоді, коли він має все перелічене далі:

- владні повноваження щодо об'єкта інвестування, тобто, якщо

інвестор має існуючі права, що дають йому нинішню здатність керувати значущими видами діяльності;

- зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування;
- здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора.

Якщо не є очевидним, що контроль забезпечується лише правами голосу, то для того, щоб дійти висновку, чи має інвестор контроль над об'єктом інвестування, треба проаналізувати такі фактори:

1. Чи є вид діяльності значущим. Значуща діяльність – це такі види діяльності, які мають істотний вплив на суму повернення на інвестицію.

Значущою можна назвати діяльність, якщо вона дає право на:

- визначення операційної політики;
- прийняття рішень щодо інвестицій;
- управління істотними інвестиціями.

2. Чи має інвестор повноваження на управління. Проаналізувати цей фактор можна внаслідок аналізу повноважень, які виникають внаслідок визначення прав, які можуть включати в себе:

- права голосу;
- права на призначення та усунення вищого керуючого персоналу;
- права на прийняття рішень в рамках договору на управління.

3. Повернення на інвестицію. Сума повернення на інвестицію може бути негативною, позитивною або позитивною і негативною. Приклади сум повернення на інвестицію, про які йде мова, включають в себе:

- дивіденди та інші розподіли економічних вигод (наприклад, відсотки по борговим цінним паперам) і зміни вартості інвестиції в об'єкт інвестицій;
- винагорода за обслуговування активів або зобов'язань об'єкта інвестицій, комісії і ризик понесення збитків внаслідок надання кредитної підтримки чи джерел ліквідності, залишкові частки участі в активах та зобов'язаннях об'єкта інвестицій у разі його ліквідації, податкові пільги;
- вигоди, які відсутні у інших учасників компанії (наприклад, економія внаслідок масштабів виробництва, скорочення витрат, доступ до дефіцитної продукції, запатентовані знання).

Повернення на інвестицію часто є ознакою контролю. Причина цього полягає у тому, що чим більше ступінь схильності інвестора до ризиків, які пов'язані зі змінними сумами повернення на інвестицію від його участі в об'єкті інвестицій, тим більшим є стимул для інвестора отримати права, що забезпечать йому повноваження на управління.

Однак розмір суми повернення на інвестицію не є визначальним фактором при визначенні того, чи володіє інвестор повноваженнями на управління. Інвестор, який володіє повноваженнями на управління об'єктом інвестицій, проте не отримує вигоди від цих повноважень, не контролює цей об'єкт інвестицій. Інвестор, який отримує повернення на інвестиції від об'єкта інвестицій, однак не може використовувати свої повноваження на управління діяльністю - не контролює його.

Відповідно до П(с)БО та МСФЗ з урахуванням наявності контролю виділяють такі види залежних компаній (табл.1):

- спільне підприємство – це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.
- асоційоване підприємство – це підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив.
- дочірнє підприємство – це підприємство, яке інвестор контролює.

Таблиця 1. Види залежних компаній відносно прав участі інвестора в голосуванні

Рівень контролю	Спільний контроль	Суттєвий вплив	Контроль
Статус об'єкта контролю	Спільне підприємство	Асоційоване підприємство	Дочірнє підприємство
Відсоток прав участі інвестора в голосуванні	Менше 20%	20% - 50%	Понад 50%
Регулюючий стандарт	П(с)БО 12 МСФЗ 11	П(с)БО 12 МСФЗ 28	П(с)БО 20 МСБО 27, МСФЗ 10

Консолідована фінансова звітність, підготовлена за міжнародними стандартами, не має чітко регламентованої форми, а в МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» надано перелік мінімальних статей, які повинні бути приведені в звітах.

Консолідована фінансова звітність, яка складається за національними стандартами, має регламентовані форми, які нічим не відрізняються від класичної звітності, які складаються для окремого підприємства. Склад

форм консолідованої звітності наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Склад форм консолідованої звітності

За міжнародними стандартами	За національними стандартами
Консолідований звіт про фінансовий стан	Консолідований баланс
Консолідований звіт про сукупні доходи	Консолідований звіт про фінансові результати
Консолідований звіт про рух грошових коштів	Консолідований звіт про рух грошових коштів
Консолідований звіт про зміни у власному капіталі	Консолідований звіт про власний капітал
Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.	Примітки

Розглянемо процедуру консолідації фінансової звітності. Консолідація проходить за певними принципами, що визначені в П(с)БО 20 та МСФЗ 10:

1. Консолідовану фінансову звітність готує та подає материнська компанія.
2. Період, за який складається фінансова звітність материнського та дочірнього підприємства, повинні бути однаковими.
3. Консолідована фінансова звітність складається з фінансових звітів групи підприємств, які використовують однакову облікову політику для подібних операцій. Якщо це не так, то, за національними стандартами, робиться запис в примітках до фінансової звітності, про те, що використовувалися різні облікові політики. А за міжнародними – робляться коректувальні проведення.

Консолідація фінансової звітності проходить в декілька етапів.

Етап 1. Підготовка окремих фінансових звітів підприємств, які входять до складу групи, до процесу консолідації. Для цього потрібно зробити наступні кроки:

1. Визначити та виключити всі внутрішньогрупові операції, що призводять до виникнення нереалізованих прибутків та збитків внаслідок відсутності перепродажу оборотних та необоротних активів іншим особам за межі групи підприємств.

2. Визначити суми нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій, а саме, від:

- а) внутрішньогрупового продажу запасів;
- б) внутрішньогрупового продажу необоротних активів.

При визнанні прибутку та збитку внаслідок внутрішньогрупового продажу необоротних активів слід скоригувати амортизацію реалізованих необоротних активів.

3. Визначити гудвіл. Гудвіл, згідно з МСФЗ 3 – це майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати. Гудвіл визначається, як різниця між оцінкою підприємства ринком (фондовою біржею) та сумою її матеріальних активів, відображених в балансі.

4. Розрахувати та нарахувати амортизацію гудвілу.

5. Розрахувати дохід від участі в капіталі дочірнього підприємства.

6. Здійснити аналіз балансової вартості інвестиції в дочірнє підприємство.

7. Розрахувати податок на прибуток.

Етапи 2-6 пов'язані з складанням трансформаційної таблиці. Приклад трансформаційної таблиці наведено в табл. 3.

Таблиця 3. Приклад трансформаційної таблиці

Стаття	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Корегувальні проведення		Консолідована звітність після коректування	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Грошові кошти	200		170				370	
Інвестиції в дочірнє підприємство	200					200		
Гудвіл					50		50	
Запаси	350		50			20	380	
Статутний капітал		350		150	150			350
Кредиторська заборгованість		400		70	20			450
Всього	750	750	220	220	350	350	800	800

Етап 2. Внесення показників статей окремих фінансових звітів материнського підприємства у відповідний стовпчик «Материнське підприємство» трансформаційної таблиці.

Етап 3. Внесення показників статей окремих фінансових звітів дочірнього підприємства у стовпчик «Дочірнє підприємство» трансформаційної таблиці.

Етап 4. Розрахунок і внесення сум коригувань, здійснених у процесі консолідації до відповідного стовпчика «Дебет» чи «Кредит» «Корегувальних проведення».

Етап 5. Розрахунок і внесення сум частки меншості в чистому прибутку (збитку) та в чистих активах дочірнього підприємства у строку «Частка меншості» трансформаційної таблиці.

Етап 6. Розрахунок консолідованих сум відповідних фінансових звітів у стовпчику «Консолідована звітність після коректування» трансформаційної таблиці.

Висновок. Безсумнівно, консолідована звітність містить важливу інформацію для прийняття фінансових і управлінських рішень. Внутрішньогрупові операції можуть створювати нереалістичну картину активності групи компаній, її продажів, розрахунків, запасів, фінансових результатів, тому консолідована звітність представляє об'єктивнішу картину операцій та фінансового стану єдиної економічної одиниці, не замінюючи окремих фінансових звітів компаній групи, оскільки при консолідації не враховуються операції між членами групи.

При проведенні аналізу вимог національних та міжнародних стандартів щодо процесу консолідації фінансової звітності встановлено, що в Україні спостерігається процес гармонізації вітчизняних нормативних актів з міжнародними. В ході дослідження виявлено, що основний зміст національних стандартів відповідає вимогам міжнародних стандартів, проте національні стандарти розглядають значно вужче коло питань, ніж міжнародні. Проаналізувавши нормативну базу, яка регулює процес консолідації фінансової звітності, можна зробити висновки, що в міжнародній практиці ширше розкрито така категорія, як оцінка наявності контролю, наведено опис процедури консолідації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 (зі змінами від 09.12.2011 р. №1591) [Електронний ресурс]: Ліга Закон. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20294.html
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №19 «Об'єднання підприємств». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163 (зі змінами від 9 грудня 2011 року № 1591)[Електронний ресурс]: Ліга Закон. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG3792.html
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №20 «Консолідована фінансова звітність». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.07.99 р.

- № 176 (зі змінами від 9 грудня 2011 року № 1591)[Електронний ресурс]: Ліга Закон. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG3846.html
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності №1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
 5. Міжнародний стандарт фінансової звітності №10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
 6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №27 «Окремі фінансові звітності» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
 7. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: Навчально-практичний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 528 с.
 8. Губіна І. Консолідація фінансової звітності: основні процедури // Бухгалтерія. – 2009. – №11. – С. 64-68.