

УДК 657

Н.В. Спіцина

Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова,
Україна

КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: ДЕЯКІ ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ

Розглянуто основні положення щодо складання та подання консолідованої фінансової звітності групи компаній згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Визначено основні принципи складання консолідованих звітів. Розкрито послідовність процедур консолідації звітності та виділено основні коригування, які необхідно зробити для складання достовірної консолідованої фінансової звітності.

Ключові слова: група компаній, фінансова звітність, консолідація, материнське підприємство, дочірнє підприємство.

Постановка проблеми

В сучасних умовах господарської діяльності підприємств все більше зростає значення правильності та актуальності поданої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємств. Відповідно до вимог щодо складання та подання звітності підприємствами та групами підприємств України, підвищується значення консолідованої звітності, яка є атрибутом діяльності високорозвинутої ринкової економіки.

Об'єднання підприємств в єдину економічну особу з метою оптимізації діяльності, розширення обсягів виробництва та реалізації товарів та послуг, боротьби з конкурентами, підвищення результативності діяльності тощо, може здійснюватися і без утворення єдиної юридичної особи. У цьому разі кожна окрема юридична одиниця у складі об'єднання компаній здійснює самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Обов'язковим для таких об'єднань компаній є складання консолідованої фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Питання складання та подання консолідованої фінансової звітності викликає багато дискусій серед вітчизняних вчених, оскільки на теперішній час відсутній чіткий інструментарій до складання такої звітності. Існуючі нормативні акти постійно змінюються через намагання наблизити вітчизняні стандарти обліку до міжнародних. Серед вчених, які приділяють найбільше уваги питанням консолідації звітності груп компаній можна виділити

Костюченко В.М., Пирець Н.М., Коршикової Р.С., Малюги Н.М. та інші науковці.

Щодо методологічних засад консолідації фінансової звітності груп компаній, то їх викладено у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (НП(С)БО та в Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Відсутність єдиного підходу серед науковців, різні підходи до складання консолідованої звітності за НП(С)БО та МСФЗ вимагають подальшого дослідження цього питання.

Метою статті є розгляд деяких особливостей складання та подання консолідованої фінансової звітності, визначення алгоритму складання такої звітності та визначення коригувань, які необхідно зробити для достовірного складання консолідованих звітів групи компаній.

Виклад основного матеріалу

Термін «консолідація» походить від пізнолатинського «consolidatio» («con» –разом та «solido» –зміцнювати), тобто означає об'єднання, інтеграцію, згуртування.

Вперше консолідовану фінансову звітність почали складати підприємства США наприкінці XIX ст. Першою компанією, яка оприлюднила консолідовану звітність, стала United States Steel Company, зареєстрована в Нью-Джерсі у 1901р. Більш швидке впровадження консолідації фінансової звітності в США у порівнянні з іншими країнами пояснюється поглибленням процесів концентрації і централізації капіталу, появою холдингових компаній, концернів, відсутністю правових та інших бар'єрів для застосування нової облікової методології.

В Європі консолідована фінансова звітність стала складатися значно пізніше. Так, у законодавстві Великобританії перша згадка про консолідовану звітність датується 1947 році, Німеччини - 1965 році, Франції - 1986 році. Проте уже у 20-х роках ХХ ст. перші публікації з цього питання з'явилися у Великобританії, а Лондонська фондова біржа стала вимагати подання консолідованої фінансової звітності у 1939 р. У 1967 р. лише 22 французькі компанії оприлюднили консолідований баланс і тільки у 1986 р. вимоги до оприлюднення консолідованої фінансової звітності у Франції стали обов'язковими. У Данії, Нідерландах консолідація фінансової звітності набула поширення у 30-х роках ХХ ст. У Німеччині вона стала обов'язковою лише з 1990 р. У незначній мірі практика складання консолідованої фінансової звітності поширена в таких європейських країнах, як Греція, Іспанія, Італія [1].

В Україні можливість подання консолідованої звітності стала реальною тільки 1999 р. після ухвалення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», стаття 1 якого визначає: «консолідована фінансова звітність – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної консолідованої одиниці» [2].

Консолідовані фінансові звіти (згідно з МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність») – 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 [3].

Згідно МСБО 27, материнське підприємство - суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств. Дочірнє підприємство - суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство). [4]

Щодо національних стандартів, то П(С)БО 19 дає таке визначення: материнське (холдингове) підприємство – це підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств, а дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства. [5]

Згідно НП(С)БО 2, Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності всіх таких умов:

1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);

2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;

3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;

4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств [6].

Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено норми щодо фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ), також нові форми фінансової звітності, які застосовуються починаючи зі звітності за I квартал 2013 року, а саме:

- Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан);

- Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);

- Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим або непрямим методом);

- Консолідований звіт про власний капітал.

Основні принципи консолідованої звітності відповідно до стандарту НП(С)БО 2 зводяться до таких:

1. Консолідовану фінансову звітність готує і подає материнське підприємство.

2. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються з певних причин.

3. Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності певних умов, визначених НП(С)БО 2.

4. Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності деяких умов, визначених НП(С)БО 2.

5. У разі, якщо дочірнє підприємство перестає бути контрольованим, материнське підприємство: а) не включає показників такого дочірнього підприємства до консолідованої фінансової звітності; б) визнає фінансові інвестиції в дочірнє підприємство за справедливою вартістю та відображає їх, а також будь-яку дебіторську заборгованість та зобов'язання у розрахунках з дочірнім підприємством згідно з відповідними НП(С)БО; в) припиняє визнавати інший сукупний

дохід, пов'язаний з таким дочірнім підприємством; г) визнає доходи і витрати, пов'язані з втратою контролю.

6. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується в процесі складання консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

7. Консолідовану фінансову звітність складають із фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій. Якщо облікова політика одного з дочірніх підприємств відрізняється від політики, що використовується для складання консолідованої звітності, то до об'єднання такої звітності зі звітністю материнського підприємства вона узгоджується з обліковою політикою, яка використовується для складання консолідованої фінансової звітності.

На думку Пирець Н.М., консолідація фінансової звітності проходить в декілька етапів:

- 1 - підготовка окремих фінансових звітів;
- 2 - внесення показників статей окремих фінансових звітів материнського підприємства до відповідного стовпчика трансформаційної таблиці;
- 3 - внесення показників статей окремих фінансових звітів дочірнього підприємства;
- 4 - розрахунок і внесення суми коригувань, здійснених у процесі консолідації;
- 5 - розрахунок і внесення сум частки меншості в чистому прибутку (збитку);
- 6 - розрахунок консолідованих сум відповідних фінансових звітів [7].

Вкрай важливим питанням є здійснення коригувань звітності компаній, що входять до складу групи перед безпосередньою консолідацією. Можна виділити такі основні коригування, які необхідно здійснити для складання консолідованих звітів:

- виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірне;
- визначення гудвілу, який може утворитись в момент придбання материнською компанією дочірньої;
- визначення частки меншості;
- виключення внутрішньогрупових операцій.

Щодо першого показника, то таке коригування здійснюється шляхом зменшення капіталу дочірнього підприємства на суму відповідно до частки чистих активів (капіталу), якою володіє материнська компанія, а також коригування активу материнської компанії на суму фінансових інвестицій в дочірню.

Перш ніж навести порядок розрахунку гудвілу, доцільно навести визначення, які наводяться законодавством.

Так, П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» визначає, що гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. В Податковому Кодексі України наведено таке визначення: гудвіл (вартість ділової репутації) - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо [8].

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» зазначає: покупець визнає гудвіл станом на дату придбання, оцінений як перевищення а) над б), наведених далі:

- а) сукупна сума:
 - i) переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ, який, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання;
 - ii) суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання, оціненої відповідно до цього МСФЗ;
 - iii) при поетапному об'єднанні бізнесу - справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання.
- б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених відповідно до цього МСФЗ [9].

Таким чином, гудвіл розраховується як перевищення суми інвестиції материнського підприємства в дочірне над справедливою вартістю чистих активів, які належать материнському підприємству в дочірньому. У МСБО 36 «Зменшення корисності активів» наведено порядок тестування гудвілу на його знецінення [10].

Згідно законодавства, термін «від'ємний гудвіл» виключено, отже, якщо сума отриманих вигод перевищує балансову вартість інвестиції, то така різниця одразу визнається доходом, гудвіл також не амортизується згідно НП(С)БО.

Стосовно частки меншості, згідно П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» частка меншості – це частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємств, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Частка меншості відображається в консолідованому балансі окремо від зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку «Частка меншості».

Внутрішньогруповими операціями, які підлягають виключенню, як правило, є дебіторська

та кредиторська заборгованості, які виникли внаслідок операцій купівлі-продажу, передачі ТМЦ між материнським та дочірнім підприємством, або між дочірніми в межах групи. Так само підлягають виключенню суми нереалізованих прибутків та збитків, які виникли внаслідок таких внутрішньогрупових операцій.

Після здійснення коригувань, можна переходити безпосередньо до консолідації фінансової звітності, яка полягає у постатейному підсумовуванні показників звітності.

Висновки

До проблемних сторін складання консолідованої звітності у сучасних реаліях можна віднести дуже повільне наближення національних стандартів обліку до міжнародних, що викликає неузгодженість та суперечливість низки показників за чинним законодавством та МСФЗ, а також, звичайно, відсутність достатньої кількості кваліфікованих кадрів, які знають порядок складання звітності за міжнародними стандартами та вміють застосовувати ці знання на практиці.

Література

1. Губачова, О.М. *Облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посіб. / О. М. Губачова, С. І. Мельник. – [2-ге вид., перероб. та доп.]. – К. : «Центр учбової літератури», 2012. – 400 с.*
2. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України [Електронний ресурс]: від 16. 07. 99 № 996-XIV, редакція від 01. 01. 2007 на підставі 3422-15 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/Laws/main.cgi?nreg=996-14>*
3. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» від 01 січня 2013 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065*
4. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045*
5. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.1999 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>*
6. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27 червня 2013 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>*
7. *Пирець, Н.М. Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами [Текст] / Н.М. Пирець, Н.А. Мінченко // *Економічний простір*. – 2013. - № 70. – С. 243-251.*
8. *Податковий Кодекс України : Закон України [Електронний ресурс] : від 02.12.2010 р. № 2755-VI –*

Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу:*

http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_006

10. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]: Режим доступу:*

http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_047

References

1. Gubachova, O.M., Melnyk, S. I. (2012) Accounting in foreign countries: teaching. [2nd kind .. processing, and additional]. Kyiv, "Center for Educational Literature", 400.
2. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine (2007): *Law of Ukraine: from 16. 07.99 to 996-XIV, edited from 01. 01. 2007*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. *International Financial Reporting Standard 10 "Consolidated Financial Statements" (2013) as of January 1*. Retrieved from: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065
4. *International Accounting Standard (n.d.) 27 "Consolidated and Separate Financial Statements"*. Retrieved from: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045
5. *National Accounting Standards (Standard (1999)) 19 "Association of Enterprises" dated 07.07.1999*. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
6. *National Accounting Standards (Standard (2013)) 2 "Consolidated Financial Statements" dated June 27*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
7. Piret, N.M., Minchenko, N.A. (2013). Preparation of consolidated financial statements according to international and national standards. *Economic Space*, 70, 243-251.
8. *Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine (2010): dated 02.12.2010 № 2755-VI*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
9. *International Financial Reporting Standard (2012) 3 "Business Combinations" dated 01/01/2012*. Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_006
10. *International Accounting Standard (2012) 36 "Impairment of Assets" as of 01.01.2012*. Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_047

Рецензент: д-р екон. наук проф. Момот Т.В., Харківський національний університет міського господарства імені О.М.Бекетова, Україна.

Автор: СПІЩИНА Наталія Володимирівна кандидат економічних наук, доцент кафедри Фінансово-економічної безпеки обліку та аудиту Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова
E-mail – spitsyna0907@gmail.com
ID ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7903-3504>

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: SOME FEATURES OF DRAFTING AND SUBMISSION

N. Spitsyna

O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv, Ukraine

The article deals with the main regulatory provisions for the drafting and submission of consolidated financial statements of a group of companies in accordance with national and international accounting and reporting standards.

The definition of parent and subsidiaries in accordance with the standards, a list of consolidated financial statements submitted by the parent company, is provided.

The basic principles of drafting consolidated reports in accordance with the National Standard 2 "Consolidated Financial Statements" are determined.

The sequence of reporting consolidation procedures is disclosed and major adjustments are made, such as the exclusion of the financial investment of a parent in a subsidiary, minority interests, goodwill, intragroup transactions, the non-exclusion of which results in false consolidated financial statements.

The differences between the approach to the calculation and the reflection of goodwill in accordance with national and international standards are presented.

Keywords: *group of companies, financial reporting, consolidation, parent company, subsidiary.*