

УДК 657.375.7

КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

Івченко Л.В.

Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

Розглянуто основні проблеми формування консолідованої фінансової звітності щодо вимог чинного законодавства. Розкрито сутність поняття консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними та національними стандартами. Визначено основні вимоги та терміни, які використовуються при складанні консолідованої фінансової звітності. Наведено рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, материнське підприємство і дочірні підприємства, консолідація, контроль.

Постановка проблеми. Перерозподіл власності, реструктуризація підприємств суттєво вплинули на формування та функціонування інтегрованих корпоративних структур. Характерними ознаками сучасної вітчизняної економіки є об'єднання окремих суб'єктів господарювання у консолідовані гру-

пи, що складаються із материнської, дочірніх і асоційованих компаній.

Для підприємства актуальність консолідації розрізнених даних зростає зі збільшенням самого підприємства, оскільки це зумовлює як появу нових джерел інформації, так і збільшення кількості споживачів інформації, тому консолідована

фінансова звітність є атрибутом високорозвинутої ринкової економіки, що забезпечує збалансування інтересів користувачів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розробки системи консолідованого обліку й формування на його основі консолідованої фінансової звітності присвячено роботи вітчизняних науковців, зокрема С.Ф. Голова, С.Я. Зубілевич, В.М. Костюченко, Р.С. Коршикової, Л.І. Лук'яненко, О.В. Небильцової. Для розробки й поглиблення основ консолідації й аналізу звітності українських холдингових груп досить корисний закордонний досвід, що знайшов відображення в працях К. Друрі, В.В. Леонтьєва, Дж.М. Кейнса, Е. Хендрексона й М. Ван Бреда, А.Д. Шмаленбаха, Р. Ентоні. Крім наукових праць, консолідація фінансової звітності розкривається у вітчизняних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П (С)БО) і міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Стратегічні напрями розвитку України тісно пов'язані з формуванням великих суб'єктів господарювання. Це стало результатом об'єктивного процесу переливання капіталів. Консолідовані групи підприємств є найбільш динамічними і перспективними сегментами вітчизняного бізнесу. Втім перспективи їх подальшого функціонування пов'язані з численними проблемами.

Не дивлячись на значні напрацювання, потребують розробки такі основні питання теорії й практики побудови консолідованої звітності в Україні: визначення об'єкта обліку й параметрів консолідації групи підприємств із урахуванням законів і закономірностей сучасної ринкової економіки, формування методології вивчення специфічного об'єкта бухгалтерського обліку – консолідованої групи підприємств. Це зумовлює потребу у розв'язанні комплексу проблем: визначення місця і ролі консолідованого обліку в системі бухгалтерського обліку; розробка конкретних методик обліку й складання консолідованої звітності.

Мета статті. Мета дослідження полягає в висвітленні окремих проблем формування консолідованої фінансової звітності щодо вимог чинного законодавства.

Для цього будуть вирішуватися такі завдання: висвітлення організаційних питань складання консолідованої фінансової звітності, а саме, дослідження сутності понять «сутність консолідації», «процес консолідації»; розгляд рекомендацій щодо складання консолідованої фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу. У відповідності зі ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [1].

Таким чином, метою складання фінансової звітності взагалі та консолідованої фінансової звітності зокрема є її використання як інформаційного ресурсу при обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень.

Згідно МСБО 27, консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, пода-

на як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання [2]. 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 [3].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [1]. Таке ж визначення надається НПСБО 1 та НПСБО 2.

Порядком подання фінансової звітності [4] зазначено, що підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

При складанні консолідованої фінансової звітності слід враховувати вимоги та основні терміни НП (С)БО 2 [5] та П (С)БО 19 [6]:

Владні повноваження – повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, що суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об'єктом інвестицій, зокрема через формування уповноваженого органу управління, визначення фінансової, інвестиційної і комерційної політики, та контроль за їх реалізацією.

Група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Неконтрольована частка – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Права захисту інтересів інвесторів – повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності. У загальному розумінні, захист інвестиції це комплекс організаційних, технічних і правових заходів, спрямованих на створення умов, які сприяють збереженню інвестицій, досягненню цілі інвестування, ефективній діяльності об'єктів інвестування та реінвестування, захисту законних прав і інтересів інвесторів [5].

Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Дата угоди – дата досягнення домовленості між учасниками про об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [6].

В цілому організація складання консолідованої фінансової звітності визначає методику складання консолідованої звітності, технологію

складання консолідованої фінансової звітності та суб'єктів складання звітності. Організаційним питанням складання даної звітності є дослідження сутності таких понять як «процес консолідації» та «процедура консолідації».

Отже, процес консолідації передбачає здійснення певних процедур консолідації, тобто визначена послідовність бухгалтерських дій з метою формування показників фінансової звітності, в свою чергу процедура консолідації визначається як складова процесу консолідації та є комплексом облікових операцій і дій методичного й організаційного характеру, які

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»
<p>19. Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.</p> <p>20. Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування, та припиняється, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування.</p> <p>Процедури консолідації</p> <p>Консолідована фінансова звітність: а) об'єднує подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; б) згортає (виключає) балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [7] пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу); в) виключає повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, що визнані в складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються повністю). Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 «Податки на прибуток» [8] розглядає тимчасові різниці, що виникають внаслідок виключення прибутків або збитків від внутрішньогрупових операцій.</p> <p>Єдина облікова політика</p> <p>Якщо член групи користується обліковими політиками, що відрізняються від тих, які були прийняті в консолідованій фінансовій звітності для обліку подібних операцій та подій за подібних обставин, то відповідні коригування мають бути здійснені у фінансовій звітності такого члена групи при складанні консолідованої фінансової звітності, щоб забезпечити узгодженість з обліковими політиками групи.</p> <p>Оцінка</p> <p>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. Дохід та витрати дочірнього підприємства розраховуються на основі величини активів та зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання. Наприклад, витрати на амортизацію, визнані у консолідованому звіті про сукупні доходи після дати придбання, визначаються на основі справедливої вартості відповідних активів, що амортизуються, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання.</p> <p>Дата звітності</p> <p>Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, повинна мати однакову звітну дату. Якщо кінець звітного періоду материнського підприємства відрізняється від кінця звітного періоду дочірнього підприємства, то дочірнє підприємство готує, для цілей консолідації, додаткову фінансову інформацію станом на ту саму дату, що і фінансова звітність материнського підприємства, щоб материнське підприємство могло консолідувати фінансову інформацію дочірнього підприємства, окрім випадків, коли це зробити неможливо.</p>	<p>П. Порядок складання консолідованої фінансової звітності</p> <p>1. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.</p> <p>2. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.</p> <p>3. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.</p> <p>4. При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню: 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства; 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; 3) сума операцій та внутрішньогрупового сальдо; 4) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).</p> <p>5. Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств.</p> <p>6. Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, що класифікуються як інструменти власного капіталу, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства незалежно від оголошення дивідендів.</p> <p>7. Вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, та вартість неконтрольованої частки при об'єднанні (придбанні) підприємств визначаються згідно з НП (С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [6]</p>

перебувають у нерозривному взаємозв'язку і взаємозалежності.

У процесі організації процедур підготовки консолідованої фінансової звітності необхідно враховувати основні вимоги: економічна сумісність суб'єктів господарювання та можливість контролювати дочірні підприємства.

Економічна сумісність підприємств, залучених до консолідації, передбачає, що діяльність дочірнього підприємства повинна бути пов'язана з діяльністю материнського підприємства. Створення групи підприємств відбувається в тому випадку, коли одне підприємство (материнське) контролює інше підприємство (дочірнє). Це є можливим:

– у разі купівлі материнським підприємством більше як половини акцій (часток) у статутному капіталі дочірнього підприємства;

– у разі одержання контролю (вирішального впливу на фінансову та господарську політику дочірнього підприємства) в інший спосіб. Контроль – це можливість управляти фінансовою та господарською політикою підприємства з метою отримання вигоди від його діяльності. Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та господарської політики підприємства, при цьому не здійснюючи контроль цієї політики. Дані два фактора визначають форми інвестицій в інше підприємство, які призводять до виникнення підконтрольності (материнське і дочірнє підприємства) або викликають утворення асоційованих та спільних підприємств.

Отже, під технологією складання консолідованої фінансової звітності розуміють науково організований обліковий процес, що передбачає послідовність виконання процедур консолідації, які тісно пов'язані між собою та становлять єдину систему. Однак виконання певних процедур консолідації повинно завершитися отриманням результату, тобто отриманням консолідованої фінансової звітності.

Консолідація не зводиться до простого додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат: процес консолідації передбачає цілу низку спеціальних розрахунків і його може бути подано у вигляді багатокрокової процедури консолідації.

Викладемо правила обліку та звітності у редакції бухгалтерських стандартів (табл. 1).

Висновки і пропозиції. Потреба удосконалення методологічних та організаційних підходів до формування консолідованої фінансової звітності зумовлена реаліями сьогодення. Водночас зростання кількості та обсягів діяльності корпорацій, холдингів, необхідність узагальнення фінансових показників діяльності групи підприємств на рівні материнської компанії, неузгодженість та недосконалість чинного нормативно-правового забезпечення консолідації фінансової звітності, невідповідність структури та змісту консолідованої звітності запитам і очікуванням різних груп її користувачів загалом визначає необхідність подальших досліджень в даному напрямку.

Список літератури:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. International accounting standard 27 «Separate financial statements» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://goo.gl/g4lDFg>
3. International financial reporting standard 10 «Consolidated financial statements» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf>
4. Порядок подання фінансової звітності, затверджено постановою Кабінету міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1362304905316381>
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/L1DMfh>
7. International financial reporting standard 3 «Business Combinations» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs3.pdf>
8. International accounting standard 12 «Income Taxes» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias12.pdf>

Ивченко Л.В.

Киевский национальный экономический университет
имени Вадима Гетьмана

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

Аннотация

Рассмотрены основные проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями действующего законодательства. Раскрыта сущность понятия консолидированная финансовая отчетность в соответствии с требованиями международных и национальных стандартов. Определены основные требования и термины, которые используются при составлении консолидированной финансовой отчетности. Представлены рекомендации по составлению консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных и национальных стандартов.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, материнское предприятие и дочерние предприятия, консолидация, контроль.

Ivchenko L.V.

Kiev National Economic University named after Vadym Hetman

CONSOLIDATED FINANCIAL REPORTING: THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

Summary

The main problem consolidated financial statements are introduced in the accordance to applicable legislation. The essence of the concept of consolidated financial statements in accordance with international and national standards. The basic requirements and terms used in the drafting of consolidated financial statements. The recommendations for the drafting of consolidated financial statements according to international and national standards are given.

Keywords: consolidated financial reporting, parent and associated companies, consolidation, control.