

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті розкрито сутність поняття консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними та національними стандартами. Визначено основні принципи та аспекти складання консолідованої фінансової звітності. Систематизовано процедури консолідації звітності та визначено послідовність їх виконання.

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

The article reveals the essence of the concept of consolidated financial statements in accordance with international and national standards. Defined the main principles and aspects of the consolidated financial statements. Systematized the procedures of consolidation reporting and defined the sequence of execution.

Keywords: consolidated financial statements, consolidation, parent company, subsidiaries

В статье раскрыта сущность понятия консолидированной финансовой отчетности в соответствии с международными и национальными стандартами. Определены основные принципы и аспекты составления консолидированной финансовой отчетности. Систематизированы процедуры консолидации отчетности и определена последовательность их выполнения.

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

Вступ. В сучасних ринкових умовах підприємства все частіше вдаються до утворення груп. Відповідно до міжнародних стандартів причинами, які пояснюють привабливість використання групи підприємств для ведення бізнесу є: податкові, економічні, юридичні, фінансові тощо. До них, зокрема, належать: можливість розширення ринків; найефективніше використання ресурсів; усунення конкурентів; забезпечення стабільності поставок; зниження економічних ризиків.

Проте, об'єднання підприємств може функціонувати й посилювати власну конкурентоспроможність лише за умови максимально ефективного управління, однією з передумов якого є наявність прозорої, повної та достовірної інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки. Всі ці відомості містяться у консолідованій фінансовій звітності підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теоретичного, організаційного та методичного забезпечення консолідованої фінансової звітності ставало предметом досліджень багатьох вчених-економістів, серед них С.Ф. Голов, С.В. Івахненко, П.О. Куцик, Л.І. Лук'яненко, М.Р. Лучко, Л.І. Лежненко, І.В. Семчук, В.С. Плотніков, В.Ф. Палій, Я.Д. Крупка, Н.М. Проскуріна, М.В. Яцко та інших провідних вчених, що дало змогу поглибити накопичений зарубіжний та вітчизняний досвід щодо досліджуваного питання.

Методика досліджень. Аналізування наукових праць, показало, що зазначена проблематика широко висвітлювалася. Проте, в основному науковці характеризують виконання лише окремих процедур консолідації звітності, тобто системного наукового дослідження з цієї проблеми не проведено. Беручи до уваги сучасні умови, доцільним є узагальнити та вдосконалити існуючі підходи щодо процедур консолідації та розкриття логічної послідовності їх виконання.

Постановка завдання. Цілі дослідження полягають у розкритті окремих проблем формування консолідованої фінансової звітності та обґрунтуванні порядку виконання процедур консолідації та визначенні особливостей консолідаційних коригувань з метою побудови алгоритму складання консолідованої фінансової звітності.

Результати досліджень. Структурні перетворення економіки України призвели до появи нових складних форм об'єднань організацій. Інтегрована структура являє собою сукупність відносно відокремлених підприємств, учасники якої об'єднані в групу спільною метою і функціонують як повноцінні юридично і економічно самостійні суб'єкти ринкових відносин. При цьому зв'язки між підприємствами в інтегрованій структурі за силою перевищують зв'язки з іншими суб'єктами господарювання. Формування вітчизняного корпоративного права, загострення конкурентної боротьби, приплив іноземного капіталу змушують українські компанії шукати нові джерела залучення фінансових ресурсів для свого розвитку.

Особливою формою інтеграції компаній виступає консолідація [лат. consolidatio, від con (cum) – разом, заодно і solido – ущільнюю, зміцнюю, зрощую] бізнесу, під якою розуміється об'єднання кількох взаємозалежних організацій з метою збільшення ефективності їх функціонування [1, с.17].

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 [2].

Згідно МСБО 27, консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання [3]. 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 [4].

Консолідована фінансова звітність відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Безсумнівно, така 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 подає більш об'єктивну картину операцій та фінансового стану єдиної економічної одиниці, не замінюючи окремих фінансових звітів компаній групи, оскільки при консолідації не враховуються операції між членами групи. В Україні спостерігається процес гармонізації вітчизняних нормативних актів із міжнародними [5].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, повинні складати та подавати консолідовану фінансову звітність [2].

Відповідно по НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» консолідована фінансова звітність складається з форм, зазначених на рис. 1:

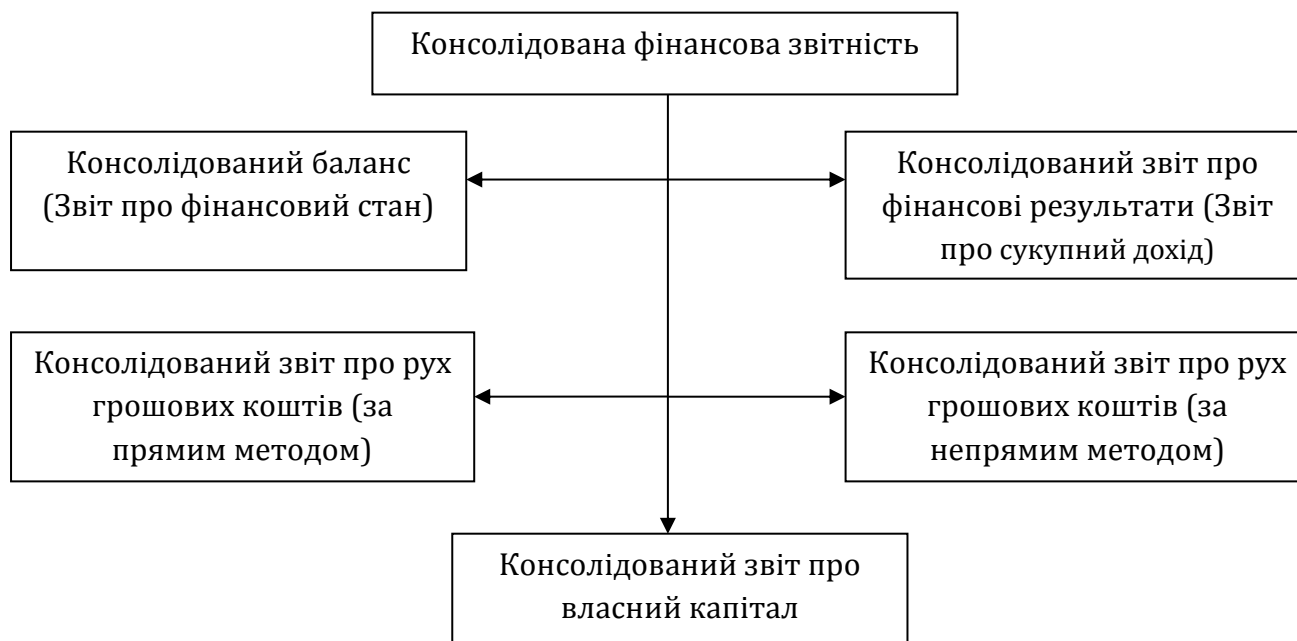


Рис. 1. Форми консолідованої фінансової звітності [6]

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. Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство і являє собою фінансову звітність групи підприємств, як єдиного цілого.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання регламентується НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [7]. НП(С)БО 2 п. 5 визначає, що консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Критеріями, необхідними для подання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством, є:

– наявність контролю та владними повноваженнями материнського над дочірнім підприємством;

– результати фінансово-господарської діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призведуть до зміни у складі вартості активів, зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства.

Консолідована фінансова звітність повинна відповідати принципам та якісним характеристикам, які висуваються до фінансової звітності суб'єктів господарювання. Відповідно до НП(С)БО 2, крім існуючих загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, основними принципами консолідованої фінансової звітності є:

1. Подання звітності: подає звітність материнське підприємство.

2. Єдина дата: фінансова звітність, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності має бути за той самий період і на ту ж дату балансу.

3. Єдина облікова політика: консолідована фінансова звітність складається з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. За неможливістю застосування єдиної облікової політики цей факт слід повідомляти у примітках із поясненням і розкриттям статей до яких застосовується різна облікова політика.

4. Визначення та відокремлення: материнське підприємство визначає неконтрольовану частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході, що в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо.

5. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського та всіх його дочірніх підприємств. Якщо показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідації, причини повинні розкриватись у примітках до консолідованої фінансової звітності [8].

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

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

8. 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 [9].

Методологія і техніка консолідування досить добре розроблені і описані як у міжнародних, так і в національних облікових стандартах більшості економічно розвинених країн. Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство у терміни встановлені законодавством.

В цілому організація складання консолідованої фінансової звітності визначає методіку 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 перебувають у нерозривному взаємозв'язку і взаємозалежності [10].

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. Економічна сумісність 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. Такі два фактора визначають форми інвестицій в інше підприємство, які призводять до виникнення підконтрольності (материнське і

дочірнє підприємства) або викликають утворення асоційованих та спільних підприємств [11].

Консолідована фінансова звітність представляє собою систему показників, які сформовані за допомогою спеціальних процедур (а не простого додавання) звітності. З цього приводу В.М. Костюченко зазначає, процедури консолідації фінансових звітів передбачають [12]:

- складання звітів усіма підприємствами – учасниками групи;
- здійснення відповідних коригувань у процесі консолідації;
- підготовку і подання консолідованих звітів.

Проте зазначені процедури є досить узагальненими. Тому, виникає необхідність уточнення та деталізації процедур консолідації та розкриття логічної послідовності їх виконання з метою представлення достовірної інформації в фінансовій звітності групи підприємств (рис. 2).

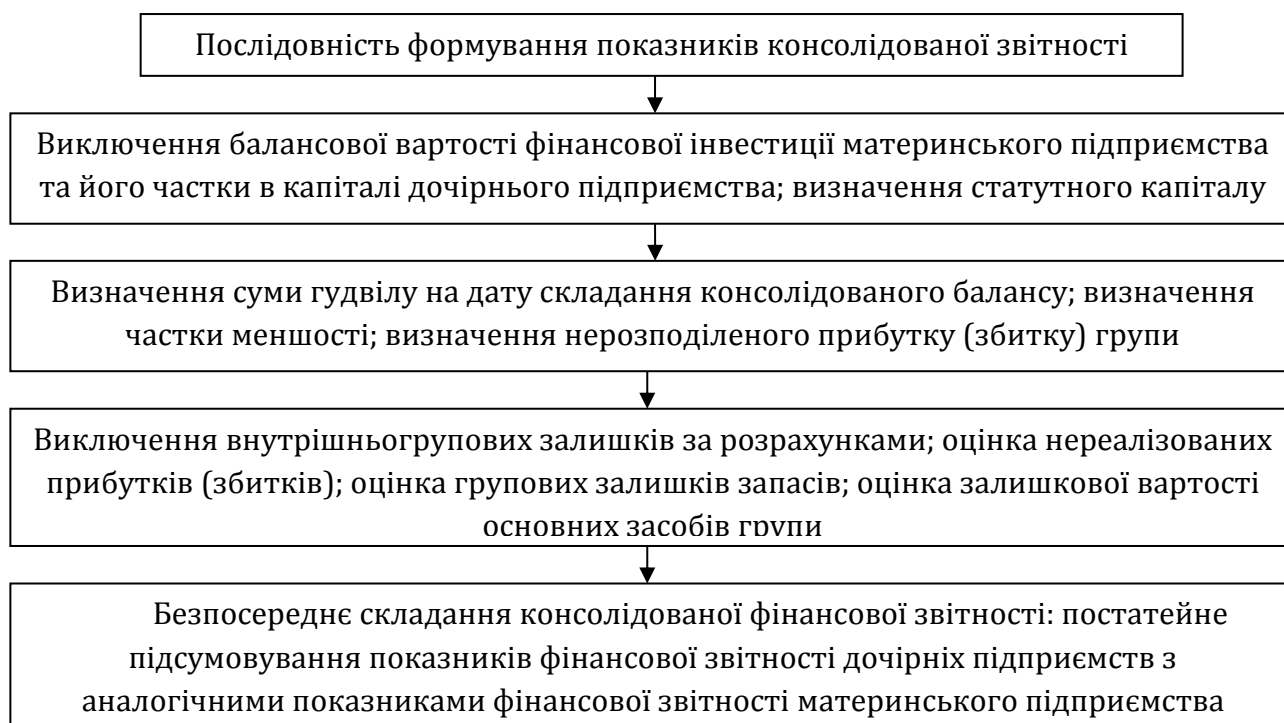


Рис. 2. Послідовність виконання процедур консолідації [7]

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.

Висновки. В процесі дослідження визначено, що консолідована фінансова звітність – це система показників, які сформовані за допомогою спеціальних процедур. На цій основі уточнено поняття процедура консолідації для теоретичного обґрунтування підходів до організації та методики складання консолідованої фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність складається за сукупністю всіх показників фінансових звітів контрольованих підприємств. Така звітність повинна: відображати фінансовий стан групи, результати її господарської діяльності; задовольняти потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів; надавати можливість ухвалювати неупереджені управлінські рішення.

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 використаних джерел

1. Герасименко О.С. Консолідована фінансова звітність /О.С.Герасименко// Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. – 2006. – №4. – С.17-21.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01 січня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045.
4. 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.
5. Букало Н.А. / Звітність: консолідація за міжнародними стандартами / Н.А. Букало // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. Серія «Економічні науки». -2016, №14. – С. 283 - 289.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»» [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
8. Лежненко Л. І. Організаційно-правові аспекти складання зведеної та консолідованої звітності/ Л.І. Лежненко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – №3. – С. 350 – 354

9. Сахно О. О. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності / О. О. Сахно, Н. А. Букало. // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1.

10. Семчук І. В. Консолідація фінансової звітності: методика виконання процедур / І. В. Семчук // Вісник Житомирського державного технічного університету: Економічні науки. – №3(49). – 2009. – С.12.

11. Івченко Л. В. Консолідована фінансова звітність: теоретичні та практичні аспекти / Л. В. Івченко. // «Молодий вчений». – 2016. – С. 76–80.

12. Костюченко В.М. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(С)БО / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 34-41.