

ЗВІТНІСТЬ: КОНСОЛІДАЦІЯ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

В роботі досліджено нормативне регулювання формування консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами. Досліджено підприємства які формують таку звітність та правила складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Ключові слова: фінансова звітність, консолідована звітність; материнське підприємство, групи підприємств.

We studied the legal and normative regulation of consolidated financial statements according to international standards. Studied business forming such statements and rules of consolidated financial statements under International Financial Reporting Standards.

Keywords: financial statements, consolidated financial statements, parent, group enterprises.

В работе исследованы нормативное регулирование формирования консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам. Исследовано предприятие формирующее такую отчетность и правила составления консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности.

Ключевые слова: финансовая отчетность, консолидированная отчетность; материнское предприятие, группы предприятий.

Вступ. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності є вимогою часу, ринкової системи господарювання й зумовлена потребою виконання договірних зобов'язань України з метою інтеграції до Європейського Союзу. Такі процеси та ринкові умови призвели до утворення об'єднань підприємств як консолідовані групи, підприємств або холдингових підприємств які формують консолідовану звітність як за національними стандартами так і за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Сьогодні більш ніж у 120 країнах світу, незважаючи на відмінності у використовуваних моделях упровадження, для складання фінансової звітності застосовують саме міжнародні стандарти, які сприяють високому рівню ведення бухгалтерського обліку, формування та зіставлення фінансової звітності суб'єктів господарювання в усьому світі. Отже, виникає необхідність

дослідження нормативного регулювання, порядку складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Аналіз останніх досліджень. Питання організації і методики складання консолідованої фінансової звітності та напрями вирішення визначених проблем викладені в монографіях і наукових статтях провідних учених України та зарубіжжя: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненка, Т.В. Картузова, Г.Г. Кірейцева, І.В. Корчагіна, Я.Д. Крупки, М.М. Коцупатрого, В.Г. Лінника, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря та інш. Проте залишається ряд проблемних та відкритих питань щодо формування консолідованої звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності, що і обумовило мету дослідження.

Постановка завдання: дослідження правових актів щодо формування консолідованої звітності групи підприємств та визначення порядку формування консолідованої звітності за міжнародними стандартами.

Результати досліджень. Свій початок МСФЗ для малих та середніх підприємств беруть у липні 2000 р. з 17 сесії Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів обліку і звітності, яка виявила ряд перешкод, з якими зіштовхнулися малі та середні підприємства, застосовуючи стандарти бухгалтерського обліку, прийняті різноманітними органами як на національному, так і на міжнародному рівні. Було прийнято рішення втілити в життя проект з розробки різних підходів, з допомогою яких можна було б задовольнити потреби малих та середніх підприємств стосовно бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Поступово міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) замінюються МСФЗ, тобто на сьогодні актуальними є як МСБО, так і МСФЗ, що повноправно діють у системі стандартизації фінансової звітності.

Важливою особливістю МСФЗ – звітності є те, що вона здебільшого ґрунтується на професійному судженні та оцінках, ніж на точних даних. Українським бухгалтерам нелегко усвідомити та прийняти такий підхід при переході на складання фінансової звітності за МСФЗ [1].

З 2012 року відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV визначено підприємства які зобов'язані надавати фінансову звітність (зокрема консолідовану) за Міжнародними стандартами фінансової звітності [2].

МСФЗ – звітність має базуватися на фактах і дійсному стані речей, а не бути «автоматичним» наслідком облікових процедур і трансакцій. Національний бухгалтерський менталітет наклав відбиток «суворого документалізму» на весь обліковий процес, включаючи й складання фінансової звітності. Подолати цю перешкоду можна, тільки змінивши роль бухгалтера на підприємстві, його статус і рівень кваліфікації.

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ суттєва не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

В даний час багато компаній функціонують за принципом груп компаній, холдингів і тому подібних утворень, тому консолідована звітність стає все більш затребуваною, бо дозволяє оцінити загальне фінансове становище бізнесу. Великі компанії виходять на міжнародні ринки залучення капіталу, де обов'язковою є надання консолідованої звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності, яка забезпечує прозорість інформації для інвесторів.

Мета фінансової звітності загального призначення - надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, який звітує, яка є корисною для нинішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єкту господарювання.

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 [3]. Результатом економічного утворення є групи підприємств - материнське підприємство та всі його дочірні підприємства [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.

Науковці В.П. Пантелеєв та К.В. Безверхий стверджують, що в економіці при здійсненні консолідації об'єктів для забезпечення потреб користувачів потрібно обирати еквівалентні, тотожні одиниці; найкращим чином вимогам зацікавлених користувачів відповідає звітність самостійній економічній одиниці

(англ.: single economic entity) за обраними параметрами; тому крім індивідуальної фінансової звітності складається консолідована фінансова звітність як сукупна, або зведена звітність юридичної особи та її дочірніх підприємств (вони складають групу підприємств у сучасному розумінні) як єдиної економічної одиниці. Для уникнення подвійного обліку вираховуються взаємні борги членів групи, обсяги продаж одним одному та виділяється неконтрольована частка участі. Слід зазначити, що процедури консолідації ґрунтуються не лише на досягненнях економічної теорії, але також на теоріях капіталу, прибутку, ризику, фінансів, інституційному підході, права власності, корпоративних структур, але при вирішенні питань слід виходити із природи відносин зі сторонами [5].

Звітність підприємств що консоліднують показники має розрахунковий характер та формується на основі індивідуальних фінансових звітів підприємств, тому говорити про існування та застосування консолідованого обліку недоцільно. Консолідована фінансова звітність, яка складається за всією сукупністю показників контрольованих компаній, повинна відображати майновий фінансовий стан і результати господарської діяльності усіх компаній, які належать до сфери консолідації як єдиного економічного цілого, а також здійснення порівняльного аналізу всіх методик складання консолідованої фінансової звітності та виявленні доцільності їх застосування в Україні.

Загострення конкуренції на внутрішньому ринку та посилення економічної боротьби на міжнародному (зовнішньому) ринку слугує важливою передумовою централізації та об'єднання капіталів суб'єктів господарювання, яким, з огляду на специфіку їхніх зв'язків та особливостей діяльності, необхідно складати консолідовану фінансову звітність, що показує ефективність діяльності групи.

Значення консолідованої фінансової звітності зростає не тільки для власників групи підприємств, але й для суспільства, що здійснює громадянський контроль за їх діяльністю [6].

Організаційно-правові форми об'єднань в Україні визначено статтею 120 Господарського кодексу: асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання підприємств, передбачені законом.

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 [7].

Таблиця 1

Види залежних компаній відносно прав участі інвестора в голос [7]

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	НП(с)БО 12 МСФЗ11	П(с)БО 12 МСФЗ 28	НП(с)БО 2, МСБО 27, МСФЗ 10

Процес формування консолідованої фінансової звітності в кожній групі підприємств вибудовується індивідуально і залежить від множини факторів: організаційно-правової форми, стандартів, що застосовуються, технічних та інших можливостей підприємств.

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 звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності:

- Консолідований звіт про фінансовий стан;
- Консолідований звіт про сукупний дохід;
- Консолідований звіт про рух грошових коштів;
- Консолідований звіт про зміни у власному капіталі;
- Примітки, що містять інформацію про облікову політику та інші пояснювальні примітки.

Порядок складання і подання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ регулюється такими основними нормативно-правовими актами, як:

- Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність»;
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу»
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність»;
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання».
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»;
- Міжнародний стандарт бухгалтерського 28 (МСБО 28) «Інвестиції в асоційовані підприємства» та інш.

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.

Консолідована фінансова звітність холдингу представляє фінансову звітність групи підприємств, як єдиного цілого. Проте варто врахувати, що консолідація не зводиться до звичайного додавання аналогічних статей, процес консолідації звітності передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і процедур. Для формування консолідованої фінансової звітності можуть використовуватися різні методики, залежно від цілей консолідації і споживачів консолідованої звітності.

Таблиця 2

Правила складання консолідованої фінансової звітності [1, 3]

№	Зміст	Законодавство
1	Консолідація об'єкта інвестицій розпочинається після одержання контролю над об'єктом інвестицій	Параграф Б88 додатка Б МСФЗ (IFRS) 10
2.	Консолідована фінансова звітність формується на дату звітності материнської компанії	Параграф Б92 і Б93 додатка Б МСФЗ (IFRS) 10
3	Консолідована фінансова звітність формують виходячи з єдиної облікової політики групи. При відмінності облікової політики дочірнього підприємства з політикою групи – здійснюються належні коригування	Параграфи 19, 20, Б87 Б МСФЗ (IFRS) 10
4	На дату придбання дочірнього підприємства проводять визнання і оцінку ідентифікованих придбаних активів, зобов'язань й умовних зобов'язань купленого підприємства	МСФЗ (IFRS) 3
5.	При консолідації слід виключити внутрішньо групові дебіторську й кредиторську заборгованості, капітал, доходи, витрати і погашені потоки.	
6	Об'єднують аналогічні статті активів, зобов'язань капіталу, доходів, витрат і грошових потоків материнського підприємства та його дочірніх підприємств	Параграф Б86 Б МСФЗ (IFRS) 10
7	Обчислюють основні консолідаційні показники: - балансова вартість інвестицій материнської компанії в дочірнє підприємство й частина капіталу кожної дочірньої організації, що належить до материнської елімінується (може виникнути гудвіл); - визначають неконтрольовану частку в прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за	Параграф Б22 Б МСФЗ (IFRS) 10

	звітний період; неконтрольовану частку в чистих активах консолідованих підприємств зазначають окремо від капіталу акціонерів материнської компанії.	
--	--	--

Процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств включає в себе ряд облікових процедур. Такий процес можна розділити на наступні етапи:

- формування моделі звітності;
- підготовка інформаційних запитів;
- збір інформації;
- перевірка даних;
- трансформація звітності;
- підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності;
- внутрішньогруповий та незалежний аудит [5].

Аналізуючи методики консолідації звітності, можна виділити такі:

- залежно від умов створення групи підприємств;
- залежно від виду та ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування;
- залежно від етапів консолідації [8].

Необхідно також мати на увазі, що облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства та повинна відображатися у примітках до фінансових звітів. Саме така облікова політика дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності. Без такого регламентуючого розпорядчого документа та його додержання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

Відповідно до МСФЗ 10 консолідована фінансова звітність застосована на: об'єднані подібних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; згортанні (виключені) балансової вартості інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу); виключені повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи [1].

Висновки. У статті зроблено спробу окреслити основні практичні та теоретичні аспекти консолідації фінансової звітності групи підприємств. Формування консолідованої фінансової звітності в кожній групі підприємств вибудовується індивідуально і залежить від множини факторів: організаційно-правової форми, стандартів, що застосовуються, технічних та інших можливостей підприємств. Досліджено, що в даний час багато компаній функціонують за принципом груп компаній, холдингів і тому подібних утворень,

тому консолідована звітність стає все більш затребуваною, бо дозволяє оцінити загальне фінансове становище бізнесу. Зроблено спробу сформулювати правила складання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

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. Досліджено, що консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство і являє собою фінансову звітність групи підприємств, як єдиного цілого.

Список використаних джерел

1. Каменська Т. Консолідація фінансової звітності за МСФЗ: основи. / Т. Каменська // Все про бухгалтерський облік. – 2013, №41 (2038). - С. 4-7.
2. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.
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 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01 січня 2012 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045.
5. В.П. Пантелеєв. Консолідація фінансової звітності групи підприємств: від теорії до практики [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://knutd.com.ua/publications/pdf/Ukrainian editions/Bezverhiy2015052218.pdf](http://knutd.com.ua/publications/pdf/Ukrainian%20editions/Bezverhiy2015052218.pdf)
ризму
6. Яцко М. В. Консолідована фінансова звітність в умовах зростання конкурентної боротьби [Текст] / М. В. Яцко, Г. В. Яцко // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2014. – Вип. 43, Ч. 2. – С. 190-193.
7. Пирець Н.М. Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами / Н.М. Пирець, Н.А. Мінченко // Економічний простір. -2013, № 70. – С. 243-251.
8. Сахно О. О. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності / О. О. Сахно, Н. А. Букало. // Економіка. Управління. Інновації. - 2014. - № 1.