

Консолідована фінансова звітність: основні аспекти

Івченко Л.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

Федорченко О.Є.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

Розглянуто сутність, форми консолідованої фінансової звітності та принципи консолідації. Систематизовано процедури консолідації звітності та визначено послідовність їх виконання відповідно до вимог чинного законодавства. Розкрито поняття терміна «контроль» за міжнародними та національними стандартами.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, материнське підприємство, дочірнє підприємство, група підприємств, контроль, етапи консолідації.

Ивченко Л.В., Федорченко О.Е. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ: ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ

Рассмотрены сущность, формы консолидированной финансовой отчетности и принципы консолидации. Систематизированы процедуры консолидации отчетности и определена последовательность их выполнения в соответствии с требованиями действующего законодательства. Раскрыто понятие термина «контроль» в соответствии с международными и национальными стандартами.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, материнское предприятие, дочернее предприятие, группа предприятий, контроль, этапы консолидации.

Ivchenko L.V., Fedorchenko O.E. CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: BASIC ASPECTS

The essence, forms of the consolidated financial statements and principles of consolidation are considered. Reporting consolidation procedures are systematized and the sequence of their implementation in accordance with the applicable legislation is defined. The concept of the term "control" is exposed in accordance with international and national standards.

Keywords: consolidated financial reporting, parent company, associated company, business group, control, consolidation phase.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Потребу в даних консолідованої фінансової звітності можна пояснити об'єктивними процесами глобалізації та інтеграції господарських зв'язків, а також утворенням об'єднань підприємств. Тому в умовах формування принципово нових вимог до інформатизації суспільства надзвичайно актуальними виявилися питання щодо розробки та впровадження ефективної методики складання консолідованої фінансової звітності для сприяння розвитку соціально орієнтованої економіки.

Необхідність удосконалення методологічних та організаційних підходів до формування консолідованої фінансової звітності зумовлена реаліями сьогодення. Водночас зростання кількості та обсягів діяльності корпорацій, холдингів, необхідність узагаль-

нення 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 різних груп її користувачів загалом визначає актуальність теми статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питаннями організації і методики складання консолідованої фінансової звітності за П(С) БО та МСФЗ у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема С. Білоцький, Ф. Бутинець, С. Голов, С. Гольцова, О. Гурська, І. Жолнер, Т. Кондрашева, А. Кононенко, В. Костюченко, С. Левицька, М. Лучко, О. Олійник, В. Оніщенко, Г. Осадча, В. Пархоменко, Н. Пирець, С. Свірко, І. Семчук, О. Сендзюк, Г. Ткачук, О. Царенко, Р. Циган,

О. Ціхановська, І. Чалий, а також досить корисний закордонний досвід консолідації фінансової звітності, знайшов відображення в працях З. Алієва, О. Волкової, Н. Горшкової, К. Друрі, Р. Ентоні, Дж. Кейнса, В. Леонтьєва, В. Мандрощенко, В. Палія, В. Плотнікової, М. Пятова, Я. Соколова, Е. Хендрексона й М. Ван Бреда, А. Шмаленбаха.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. 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 в розв'язанні комплексу проблем: визначення місця і ролі консолідованого обліку в системі бухгалтерського обліку; розробка конкретних методик обліку й складання консолідованої звітності.

З огляду на складність самих процесів консолідації даних та правового статусу суб'єктів групи підприємств, система нормативно-правового регулювання консолідованої фінансової звітності є також складною. Окремо варто виділити питання здійснення нормативно-правового регулювання на рівні підприємства (групи підприємств), де необхідно забезпечити ведення бухгалтерського обліку не тільки за однаковими стандартами, але й за однаковими елементами облікової політики на підприємствах, що входять у групу.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розгляд економічної сутності консолідованої фінансової звітності, її форм та принципів, систематизація процедур та етапів консолідації.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Порядок складання і подання консолідованої фінансової звітності регулюється такими основними нормативно-правовими актами:

1. Міжнародним стандартом фінансової звітності 10 (далі – МСФЗ 10) «Консолідована фінансова звітність» [1].

2. Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 27 (далі – МСБО 27) «Консолідована та окрема фінансова звітність» [2].

3. Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 21 (далі – МСБО 21) «Вплив змін валютних курсів» [3].

4. Міжнародним стандартом фінансової звітності 12 (далі – МСФЗ 12) «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» [4].

5. Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 28 (далі – МСБО 28) «Інвестиції в асоційовані підприємства» [5].

6. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 (далі – НПСБО 2) «Консолідована фінансова звітність» [6].

7. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 (далі – НПСБО 1) «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7].

8. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8].

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 [8]. Таке ж визначення надають НПСБО 1 та НПСБО 2.

Згідно з МСБО 27 консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного еко-

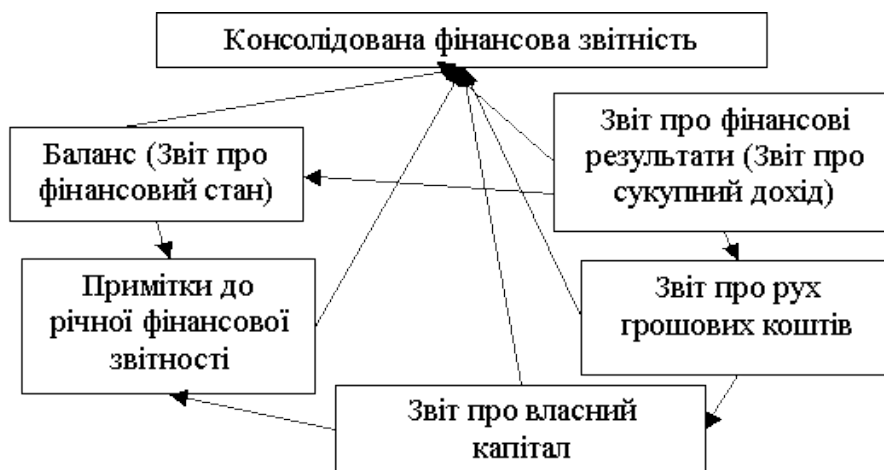


Рис. 1. Складові консолідованої фінансової звітності

номічного суб'єкта господарювання [2]. Таке визначення тотожне з наведеними в НП(С)БО, але не конкретизує суті цього виду звітності. Консолідовані фінансові звіти (згідно з МСФЗ 10) – це фінансова звітність групи, у 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 [1].

Консолідована фінансова звітність складається з таких складових (рис. 1):

Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності зазначено, що в консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки. Під час складання консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

У додатковій статті «Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах» в консолідованому звіті про рух грошових коштів відображено виплати грошових коштів неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах. У консолідованому звіті про власний капітал наведено інформацію про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки [9].

На основі критичного аналізу змісту основних нормативних актів щодо консолідованої фінансової звітності НП(С)БО 2 [6] та міжнародного стандарту фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [1] викладемо основні положення складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств:

– підприємства, що увійшли до складу групи, зберігають свою юридичну незалежність; водночас автономність підприємств іде поруч із збільшенням внеску кожного учасника групи у спільну справу;

– материнське підприємство (далі – МП), яке контролює одного чи кілька суб'єктів господарювання, набуває владних повноважень та визначає значущі (суттєві) для групи види діяльності, керує ними, проводить фінансову, інвестиційну, комерційну політику групи, здійснює контроль над її реалізацією та над діяльністю дочірніх підприємств. МП розпоряджається контрольованою часткою участі,

тобто власним капіталом МП та контрольованою часткою участі ДП. Головне, що МП у процесах консолідації є інвестором, який контролює об'єкт інвестування;

– інформація у фінансовій звітності розкривається шляхом заповнення МП форм консолідованої фінансової звітності про діяльність групи за звітний період та приміток до консолідованої фінансової звітності;

– дочірнє підприємство (далі – ДП), яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства, свідомо йде на участь у складі групи, залишає за собою неконтрольовану частку участі. ДП складає та подає індивідуальну фінансову звітність щодо власної діяльності та надає МП належну інформацію для підготовки МП консолідованої фінансової звітності групи.

Визначення контролю задеклароване МСФЗ 10 та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [1; 10].

За МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» контроль об'єкта інвестування (англ. control of an investee) – інвестор контролює об'єкт інвестування. Якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних із ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування [1].

За П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності [10].

За сутністю стандартів контроль стає основою консолідації. У тексті МСФЗ 10 змістом контролю зазначено об'єкт інвестування. Інвестор контролює об'єкт інвестування тоді, коли інвестор реально має всі три перелічені далі умови: владні повноваження щодо об'єкта інвестування; зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування та здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора [1].

Складання консолідованої звітності базується на певних принципах, крім загальних принципів підготовки фінансової звітності, визначених П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Основні принципи консолідованої звітності відповідно до стандарту НП(С)БО 2 зводено до таких:

1. Консолідовану фінансову звітність готує і подає материнське підприємство.

2. До консолідованої фінансової звітності належать показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не належать із певних причин, а саме:

а) контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;

б) дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству.

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

4. Дочірнє підприємство вважають контрольованим із 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 вміщує 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 в розрахунках із дочірнім підприємством згідно з відповідними НП(С)БО;

в) припиняє визнавати інший сукупний дохід, пов'язаний із таким дочірнім підприємством;

г) визнає доходи і витрати, пов'язані з втраченою 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 [6].

Методика складання консолідованої фінансової звітності є досить складною, оскільки пов'язана з необхідністю елімінування статей,

тобто наслідки з реалізації угод між членами корпоративної групи не належать до консолідованої звітності, показують тільки активи й зобов'язання, доходи і витрати від операцій із третіми особами. Для отримання достовірної інформації про діяльність групи потрібно впровадити єдині облікові та контрольні процедури для цілей консолідації на рівні групи.

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.

Консолідація фінансової звітності проходить у декілька етапів.

Етап 1. Підготовка окремих фінансових звітів підприємств, які входять до складу групи, до процесу консолідації.

Для цього потрібно зробити такі кроки:

– визначити та виключити всі внутрішньогрупові операції, що призводять до виникнення нереалізованих прибутків та збитків внаслідок не наявності перепродажу оборотних та необоротних активів іншим особам за межі групи підприємств;

– визначити суми нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій.

Етап 2. Консолідація гудвілу.

Загалом гудвіл є різницею між вартістю бізнесу й агрегованою величиною його ідентифікованих чистих активів, оцінених за справедливою вартістю.

У принципі і ринкова вартість компанії, і справедлива оцінка її чистих активів можуть бути визначені для будь-якого підприємства, навіть якщо воно ніколи не продавалося і не продається. У цьому разі має місце внутрішній гудвіл, який можна оцінити, але не прийнято відображати у фінансовій звітності (оскільки база для розрахунків є гіпотетичною, а не реальною). Але якщо продаж підприємства став фактом, і при цьому за нього було сплачено суму, що перевищує вартість чистих активів, то в цьому разі гудвіл теж стає об'єктивним фактом. Такий гудвіл відображається в консолідованій фінансовій звітності групи (але при цьому не фігурує в звітності материнської або дочірньої компанії). Купівельний гудвіл показується в консолідованому балансовому звіті окремим рядком та підлягає амортизації (як правило, на основі лінійного методу).

Слід зазначити, що гудвіл може бути не тільки позитивним, але і негативним (якщо сума придбання компанії менша за спра-

ведливу вартість чистих активів). Для таких ситуацій стандартами передбачено особливі правила відображення гудвілу у фінансовій звітності.

Етап 3. Консолідація накопиченого капіталу.

До консолідованої звітності повністю вміщено капітал материнської компанії. Що ж стосується дочірньої компанії, то було б неправильно долучати його до звітності цілком. Адже деяка його частина, а саме та, яка існувала на момент придбання, вже увійшла до консолідованої звітності через вартість чистих активів, на основі якої розраховувався гудвіл. Тому, щоб уникнути подвійного рахунку, в консолідований баланс слід вмістити тільки той накопичений прибуток, який сформувався вже після дати придбання, причому тільки в тій частині, яка належить материнській компанії.

Етап 4. Визначити та відокремити частку меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Частка меншості – це частина чистих активів та чистого прибутку (збитку) дочірнього підприємства, яка не належить материнській компанії. Вона визначається як добуток відсотка голосів, які не належать материнській компанії, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Частка меншості в чистих активах складається з:

- суми на дату об'єднання;
- частки меншості в сумі зміни власного капіталу дочірнього підприємства після об'єднання.

У консолідованому балансі частка меншості повинна подаватися окремо від зобов'язань та акціонерного капіталу материнської компанії.

Етап 5. Безпосереднє складання консолідованої фінансової звітності: постатейне під-

сумовування показників фінансової звітності дочірніх підприємств із аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства.

Залежно від наявності або відсутності взаємних операцій можна виділити такі етапи консолідації:

- первинна консолідація виникає в разі складання вперше консолідованої звітності раніше незалежних підприємств і пов'язана з придбанням інвестованого підприємства;
- подальша консолідація виникає в разі складання консолідованої звітності групи підприємств, яка утворена раніше і в якій уже здійснювалися взаємні операції.

Висновки. Консолідована фінансова звітність призначена для характеристики загального фінансового стану та спільного фінансового результату діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. При цьому вона також відображає всі економічні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання та виконує функцію контролю для материнського підприємства.

Отже, консолідована фінансова звітність, яка складається за всією сукупністю показників контрольованих компаній, повинна відображати майновий фінансовий стан і результати господарської діяльності всіх компаній, які входять у сферу консолідації як єдиного економічного цілого, а також здійснення порівняльного аналізу всіх методик складання консолідованої фінансової звітності та виявленні доцільності їх застосування в Україні. Водночас Україна також повинна робити відповідні кроки щодо поліпшення та вдосконалення принципів і методів ведення консолідованої фінансової звітності. Це дозволить нашій державі зрушитися в напрямі побудови міцної економіки, спираючись на сучасні аспекти глобалізації та інтеграції.

ЛІТЕРАТУРА:

1. International financial reporting standard 10 «Consolidated financial statements» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf>.
2. International accounting standard 27 «Separate financial statements» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://goo.gl/g4IDFg>.
3. International accounting standard 21 «The effects of changes in foreign exchange rates» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias21.pdf>.
4. International financial reporting standard 12 «Disclosure of interests in other entities» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs12.pdf>.
5. International accounting standard 28 «Investments in associates and joint ventures» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://goo.gl/4Y64mr>.

6. 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>.

7. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

8. 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>.

9. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/gtdvod>. 18.

10. 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>.