

Удосконалення процесу формування консолідованої фінансової звітності на етапі наступної консолідації звітності

Семчук І.В.

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри економіки підприємств і корпорацій
Вінницького навчально-наукового інституту економіки
Тернопільського національного економічного університету

Мазур В.Г.

викладач кафедри економіки підприємств і корпорацій
Вінницького навчально-наукового інституту економіки
Тернопільського національного економічного університету

У статті розкрито особливості формування показників консолідованої фінансової звітності. На основі аналізу теоретичних розробок і практичного досвіду запропоновано модель процесу формування консолідованої фінансової звітності, в якій виділено етапи первинної консолідації звітності, що здійснюються в процесі об'єднання підприємств за методом придбання, та наступної консолідації звітності, яка безпосередньо пов'язана з елімінуванням внутрішньогрупових операцій та формуванням показників консолідованої фінансової звітності.

Ключові слова: об'єднання підприємств, група підприємств, материнське (холдингове) підприємство, дочірнє підприємство, консолідація звітності, консолідована фінансова звітність, метод обліку придбання, контроль.

Semchuk I.V., Mazur V.G. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ЭТАПЕ СЛЕДУЮЩЕЙ КОНСОЛИДАЦИИ ОТЧЕТНОСТИ

В статье раскрыты особенности формирования показателей консолидированной финансовой отчетности. На основе анализа теоретических разработок и практического опыта предложена модель процесса формирования консолидированной финансовой отчетности, в которой выделены этапы первичной консолидации отчетности, осуществляемых в процессе объединения предприятий по методу приобретения, и последующей консолидации отчетности, которая непосредственно связана с элиминированием внутригрупповых операций и формированием показателей консолидированной финансовой отчетности.

Ключевые слова: объединение предприятий, группа предприятий, материнское (холдинговое) предприятие, дочернее предприятие, консолидация отчетности, консолидированная финансовая отчетность, метод учета приобретений, контроль.

Semchuk I.V., Mazur V.G. IMPROVEMENT OF FORMING THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS AT THE NEXT STAGE OF CONSOLIDATION OF STATEMENTS

The article discloses the peculiarities of forming indexes of consolidated financial statements. Based on the theoretical developments and practical experience the author offers the model of forming consolidated financial statements where the stages of primary consolidation of statements are determined, which is carried out while companies integration through purchasing and further consolidation of statements which is connected with eliminating of inter-group transactions and generating of the indexes of consolidated financial statements.

Keywords: mergers, group of companies, parent (holding) company, subsidiary, consolidation of statements, consolidated financial statements, method of accounting for acquisition, control.

Постановка проблеми. Розвиток інтеграційних процесів, а, отже, зростаюча значимість об'єднань підприємств в економіці України призвели до розширення кола внутрішніх та зовнішніх користувачів фінансової звітності, які висувають нові вимоги до змісту і якості звітних показників, що, відповідно, сприяло формуванню консолідованої фінансової звітності. Така звітність відіграє важливу

роль при залученні інвестицій та управлінні групою підприємств, виступаючи засобом представлення результатів бізнес-процесів у межах групи та інформаційним забезпеченням процесу прийняття ефективних інвестиційних рішень.

Таким чином, особливої актуальності набувають питання надання користувачам достовірної інформації про результати про-

цесів об'єднань підприємств та подальшої діяльності групи підприємств на основі консолідованої фінансової звітності. Відповідно, необхідним є удосконалення організаційно-методичних засад формування і контролю консолідованої фінансової звітності з метою встановлення відповідності системи звітної інформації потребам управління об'єднаннями підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток питань щодо методики складання консолідованої фінансової звітності зробили вітчизняні вчені: Я.В. Голубка [1], Р.С. Коршикова [2], В.М. Костюченко [3], В.П. Онищенко [4] та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Як бачимо на основі аналізу праць, зазначена проблематика широко висвітлювалась і виступала предметом дискусій. Проте багато питань щодо методики формування консолідованої фінансової звітності, а саме: визначення процесів, які є наслідками консолідації звітності, виявлення особливостей відображення в консолідованій фінансовій звітності операцій, пов'язаних з придбанням інших підприємств та здійсненням фінансових інвестицій залишаються недостатньо вивченими, а тому вимагають більш глибокого дослідження і узагальнення.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробити модель процесу формування консолідованої фінансової звітності, в якій виділено етап наступної консолідації звітності, що безпосередньо пов'язаний з елімінуванням внутрішньогрупових операцій та формуванням показників консолідованої фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним нормативним документом, що регламентує загальний порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності, є П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність». Проте необґрунтованими у відповідному положенні залишаються питання щодо методики складання консолідованої фінансової звітності в Україні та окремі питання процесу консолідації.

Для того, щоб системно розкрити питання методики складання консолідованої фінансової звітності необхідно з'ясувати сутність поняття «методика». Methodика – це сукупність прийомів та методів, за допомогою яких здійснюється більш глибоке пізнання економічних явищ і процесів [5, с. 33]. Тобто методика кон-

кретизує метод, доводить його до рівня положення, алгоритму, чіткого опису способів проведення практичної діяльності. Так, процес консолідації звітності полягає у послідовності формування показників консолідованої звітності з врахуванням усіх відносин між підприємствами групи.

На сьогодні існують різні підходи щодо методики формування консолідованої фінансової звітності: на основі індивідуальної фінансової звітності підприємств або через систему консолідованого обліку. Розробка системи консолідованого обліку полягає у визначенні консолідованої групи підприємств як об'єкта бухгалтерського обліку й полягає в розробці системи консолідованого обліку, що дозволяє забезпечити необхідною інформацією всі рівні управління холдингом і при цьому є основою для формування консолідованої фінансової звітності [6, с. 171]. Так, М.Р. Лучко доводить, що «консолідований облік є окремою складовою частиною бухгалтерського обліку і характеризується як процес виявлення, реєстрації, вимірювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність консолідованої групи» [7].

Поділ бухгалтерського обліку на види (підсистеми) або виділення самостійних облікових систем є однією із сучасних проблем теорії бухгалтерського обліку. Проте вважається, що поділ системи бухгалтерського обліку є умовним, важлива частина економічної інформації формується в єдиній системі бухгалтерського обліку [8, с. 12]. Бухгалтерський облік має бути безперервним процесом і організованим на єдиній основі. На основі показників, які формуються в системі бухгалтерського обліку, повинні визначатися показники звітності для різних користувачів. У такому випадку забезпечуватиметься економія праці у ході реєстрації інформації та її підготовки для різних запитів. Виходячи з викладеного, вважаємо, що проблема впровадження консолідованого обліку все ще потребує наукової дискусії та визначення економічної доцільності від використання такого обліку як консолідований. Отже, для побудови консолідованої фінансової звітності слід використовувати індивідуальні фінансові звіти материнського та дочірніх підприємств. У зв'язку з цим, представимо алгоритмічну модель формування консолідованої фінансової звітності (рис. 1).

Таким чином, розробка наведеної алгоритмічної моделі сприятиме удосконаленню методики формування консолідованої фінансової звітності шляхом визначення чіткої

послідовності виконання процедур для складання такої звітності.

На початку формування консолідованої фінансової звітності визначається суб'єкт складання даної звітності, тобто головне (материнське) підприємство та перелік дочірніх підприємств [9, с. 810]. Проте необхідно враховувати випадки, за яких материнське підприємство може не складати консолідовану фінансову звітність, а показники фінансової звітності дочірніх підприємств можуть не включатися до консолідованої фінансової звітності. Материнське підприємство звільняється від складання консолідованої фінансової звітності, якщо воно повністю належить іншому підприємству, тобто саме є дочірнім підприємством.

Показники фінансової звітності дочірніх підприємств не доцільно і не можливо включати до консолідованої фінансової звітності за умов, якщо дочірні підприємства придбані й утримуються лише з метою наступного їх продажу протягом короткострокового періоду та здійснюють свою діяльність в умовах, які обмежують їх здатність передавати кошти материнському підприємству.

Встановлення звітного періоду і дати балансу фінансової звітності материнського та дочірніх підприємств полягає в тому, що консолідована фінансова звітність повинна складатися на дату балансу материнського підприємства. Отже, показники звітності дочірніх підприємств, якщо вони не відповідають єдиній даті складання, повинні бути перераховані на дату консолідованої фінансової звітності.

Досить важливою процедурою при формуванні консолідованої фінансової звітності є вивчення облікової політики дочірнього підприємства на відповідність єдиній обліковій політиці групи. П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» містить коментар даної процедури, 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 [10]. Відповідно, якщо облікова політика дочірнього підприємства не відповідає єдиній обліковій політиці групи, в такому випадку необхідно здійснити перерахунок показників звітності дочірнього підприємства за обліковою політикою групи.

Наступні процедури безпосередньо пов'язані з формуванням показників консолідованої фінансової звітності, вони виконуються за допомогою спеціальних робочих таблиць для складання відповідних форм консолідованої фінансової звітності. Першими формуються показники консолідованої фінансової звітності шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. Після цього здійснюється елімінація (виключення) впливу внутрішньогрупових інвестицій та операцій на консолідовану фінансову звітність, тобто виконується наступна консолідація, а саме:

- із активів материнського підприємства виключається балансова вартість його фінансових інвестицій в кожне дочірнє підприємство, а із капіталу кожного дочірнього підприємства виключається відповідна частка материнського підприємства;

- виключається сума внутрішньогрупових операцій і внутрішньогрупового сальдо;

- виключається сума нереалізованого прибутку та збитку від внутрішньогрупових операцій.

На основі вищевикладеного можна стверджувати, що статутний капітал у консолідованій фінансовій звітності завжди є статутним капіталом материнського підприємства:

$$\text{СК ГП} = \text{СК МП} \quad (1)$$

де СК ГП – статутний капітал групи підприємств (ряд. 300 консолідованого балансу);

СК МП – статутний капітал материнського підприємства (ряд. 300 балансу материнського підприємства).

Крім виключення із консолідованої фінансової звітності вказаних вище показників, консолідація звітності включає в себе такі операції, як визначення частки меншості дочірніх підприємств в капіталі і фінансових результатах та визначення гудвілу при консолідації, а також коригування величини нерозподіленого прибутку (збитку).

Для того, щоб обґрунтувати такий показник як частка меншості, необхідно дати її визначення. Отже, згідно з 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 підпри-

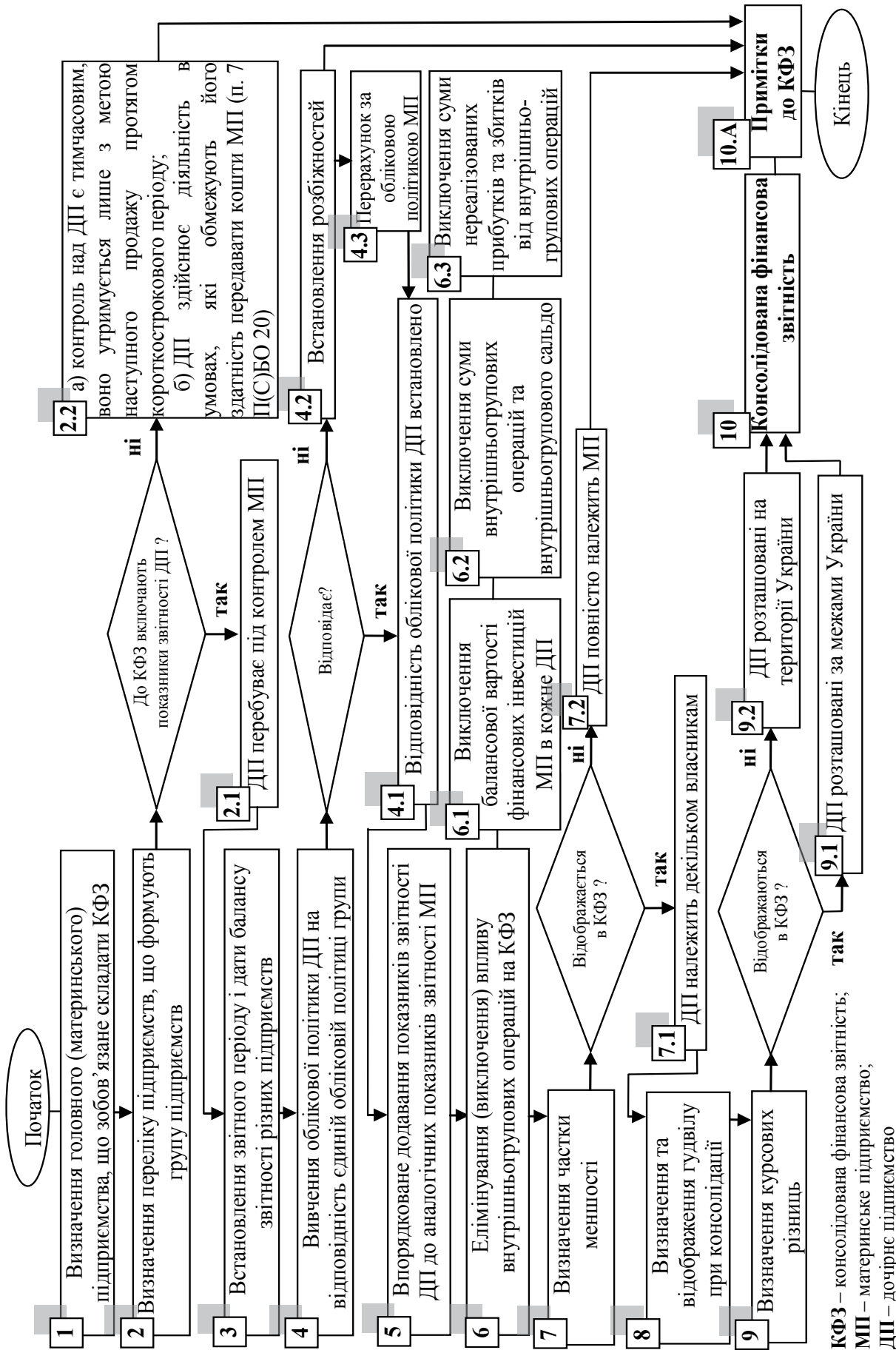


Рис. 1. Алгоритмічна модель процесу складання консолідованої фінансової звітності

ємства у вписуваному рядку 385 «Частка меншості». У вигляді формули процедура визначення частки має наступний вигляд [11, с. 67]:

$$\begin{aligned} & \text{Частка меншості на дату придбання} \\ & \text{(ряд. 385 консолідованого балансу)} = \\ & = \text{Чисті активи ДП (ряд. 380 гр.4 балансу ДП)} \times \\ & \quad \times \text{Частка в статутному капіталі ДП,} \\ & \quad \text{що не належить МП.} \quad (2) \end{aligned}$$

Щодо визначення та відображення частки меншості в консолідованій фінансовій звітності необхідно зазначити, що частка меншості визначається і відображається в звітності лише за умови, що дочірнє підприємство належить декільком власникам (акціонерам). За умови, що дочірнє підприємство повністю належить материнському підприємству, яке є єдиним власником статутного капіталу дочірнього підприємства, частка меншості не відображається в консолідованій звітності [12, с. 200].

У процесі визначення частки материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві може виникати гудвіл. Губіна І. розкриває питання щодо коригування гудвілу на суму його знецінення. Тим самим зазначаючи, що спочатку гудвіл на дату придбання визнають як різницю між вартістю інвестиції і часткою материнського підприємства в чистих активах дочірнього підприємства на дату придбання. Наступним кроком необхідно гудвіл протестувати на знецінення згідно з процедурою, зазначеною в П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», на дату складання звітності. Для реалізації цього кроку важливо правильно визначити чисті активи дочірнього підприємства. У вигляді формули дану процедуру можна представити [11, с. 66]:

$$\begin{aligned} & \text{Гудвіл} = \text{Первісна вартість інвестиції} - \\ & \quad - (\text{Чисті активи ДП} \times \text{Частка МП} \\ & \quad \quad \text{в капіталі ДП}) - \\ & \quad - \text{Сума знецінення гудвілу на звітну дату} \\ & \quad \quad \text{з дати придбання.} \quad (3) \end{aligned}$$

Процедура визначення курсових різниць та відображення їх в консолідованій фінансовій звітності буде здійснюватись у випадку консолідації звітності дочірніх підприємств, розташованих за межами України. Відповідно до п. 17 П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України, визначаються згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і відображаються у консолідованому балансі у вписуваному рядку 375 «Накопичена курсова різниця». При цьому

негативна курсова різниця наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу «Власний капітал» Балансу. Такі різниці в консолідованому звіті про власний капітал відображаються у додатковій графі «Накопичена курсова різниця» [10]. Таким чином, у випадку консолідації звітності дочірніх підприємств, які розташовані на території України, визначення курсових різниць та відображення їх в консолідованій фінансовій звітності не відбувається.

З приводу даного питання В.М. Костюченко зазначає, що для переведення фінансової звітності дочірнього підприємства в іноземних валютах у валюту звітності, враховуючи недосконалість П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», доцільніше застосовувати МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», підходи якого до переведення статей фінансових звітів, складених в іноземній валюті, відповідають методам, загально визначеним у міжнародній практиці [13, с. 419].

Заключною процедурою є формування пакету консолідованої фінансової звітності групи підприємств на основі узагальнення даних з різних робочих таблиць для підготовки консолідованої фінансової звітності.

Таким чином, здійснивши узагальнення процедур для складання консолідованої фінансової звітності, необхідно також обґрунтувати принципи оцінки статей звітності та методи обліку щодо окремих показників даної звітності.

Так, керуючись розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. про Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, одним із основних напрямів реалізації Стратегії є законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів, зокрема, з 2010 року обов'язковим є складання фінансової звітності окремими підприємствами та консолідованої фінансової звітності групою підприємств відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. У зв'язку з цим, слід застосовувати такі принципи оцінки статей звітності та методи обліку щодо окремих показників консолідованої фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

У свою чергу питання здійснення розробки облікової політики щодо складання фінансової звітності окремих підприємств і консолідованої фінансової звітності групи підприємств за МСФЗ та розробки методичних рекомендацій щодо трансформації наці-

ональних фінансових звітів у звітність за міжнародними стандартами стають досить актуальними. Отже, враховуючи призначення консолідованої фінансової звітності та рівень її складання, вона буде необхідною в тому випадку, якщо формуватиметься відповідно до МСФЗ.

Консолідована фінансова звітність складається за такими самими формами звітності, що й фінансова звітність:

- консолідований баланс;
- консолідований звіт про фінансові результати;
- консолідований звіт про рух грошових коштів;
- консолідований звіт про власний капітал;

– примітки до консолідованої фінансової звітності та пояснювальна записка;

– додаток до приміток до консолідованої фінансової звітності «Інформація за сегментами».

Висновки з цього дослідження. Розроблено модель процесу формування консолідованої фінансової звітності, в межах якої виділено етапи первинної та наступної консолідації звітності, що сприяє удосконаленню методики формування і контролю такої звітності. Вказана систематизація позитивно впливає на забезпеченість достовірною обліковою інформацією управлінського апарату групи підприємств та дозволяє розширити можливості використання такої інформації для ефективного управління дочірніми підприємствами.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Голубка Я.В. Облік та аудит фінансових інвестицій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Я.В. Голубка. – Тернопіль, 2006. – 20 с.
2. Коршикова Р.С. Об'єднання підприємств: сутність та методи відображення в обліку і звітності / Р.С. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 60-74.
3. 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.
4. Онищенко В.П. Розподіл внутрішньогрупового прибутку при консолідації фінансових звітів / В.П. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 22-29.
5. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська / За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 528 с.
6. Плотников В.С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / В.С. Плотников, В.В. Шестакова / Под ред. д-ра экон. наук, проф. В.И. Бариленко. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 336 с.
7. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.Р. Лучко. – Київ, 2008. – 30 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – [8-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>.
11. Губіна І. Консолідація фінансової звітності: основні процедури / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2009. – № 11. – С. 64-68.
12. Орлов І.В. Звітність підприємств: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – [3-є вид., допов. і перероб.] / І.В. Орлов / Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.
13. Костюченко В.М. Проблеми консолідації фінансових звітів в іноземній валюті та шляхи їх вирішення: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [«Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики»] / В.М. Костюченко. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 418-420.