

УДК 657.375

Кучер С.В.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту**Житомирського державного технологічного університету***Грибнюк Н.С.***студент**Житомирського державного технологічного університету*

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

METHODS FEATURES OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

АНОТАЦІЯ

У статті проведено дослідження методологічних основ складання консолідованої фінансової звітності. Розглянуто склад консолідованої фінансової звітності. На підставі аналізу нормативно-правових актів узагальнено методи консолідації показників фінансової звітності. Наведено види залежних компаній з урахуванням частки участі інвестора в голосуванні та стандарти, за якими вони регулюються.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, материнське підприємство, дочірні підприємства, об'єднання підприємств, контроль над об'єктом інвестування, Директиви ЄС, метод.

АННОТАЦИЯ

В статье проведены исследования методологических основ составления консолидированной финансовой отчетности. Рассмотрен состав консолидированной финансовой отчетности. В результате анализа нормативно-правовых актов обобщены методы консолидации показателей финансовой отчетности. Приведены виды зависимых компаний с учетом доли участия инвестора в голосовании и стандарты, которыми они регулируются.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, материнское предприятие, дочерние предприятия, объединение предприятий, контроль над объектом инвестирования, Директивы ЕС, метод.

ANNOTATION

The paper studied the methodological foundations of the consolidated financial statements. Considered part of the consolidated financial statements. As a result of analysis of normative-legal acts of generalized methods of consolidation of the financial statements. Presents types of associates based on the investor's share of participation in the vote, and the standards by which they are governed.

Keywords: consolidated financial statements, parent, subsidiaries, association of enterprises, control of the investment object, EU Directive, method.

Постановка проблеми. Процеси інтеграції, які виникли в Україні, привели до утворення великих об'єднань підприємств, а саме консолідованих груп підприємств, які здійснюють вагомий вплив на економічну діяльність в межах країни. У зв'язку з цим у суспільства виникла потреба в інформації щодо фінансового стану та результатів діяльності групи загалом, яка зосереджена на відносинах контролю, що спричинило зростання ролі корпоративної звітності особливого виду – консолідованої фінансової звітності. До основних передумов такого зростання можна також віднести глобалізацію бізнесу, розвиток транснаціональних корпора-

цій, збільшення масштабів діяльності корпорацій внаслідок процесів злиття та поглинання, усунення державних кордонів тощо.

Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується спробами України увійти до нових економічних відносин європейського та світового економічного простору. Важливим кроком для виходу країни на міжнародну арену є перехід, прийняття і удосконалення національного законодавства відповідно до Директив Європейського Союзу та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Використання міжнародних стандартів підвищить довіру з боку інвесторів, сприятиме зростанню капіталовкладень й економічного розвитку деяких напрямів діяльності.

Процес глобалізації бізнесу привів до утворення нових об'єднань підприємств, таких як консолідовані групи або холдингові компанії, які здійснюють значний вплив на економічну діяльність країни, в якій вони функціонують.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації і методики складання консолідованої фінансової звітності за Директивами ЄС, національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності займалися такі вітчизняні вчені, як, зокрема, С. Білоцький, С. Голов, С. Гольцова, О. Гурська, І. Жолнер, Т. Кондрашева, А. Кононенко, В. Костюченко, С. Левицька, М. Лучко, 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 такі зарубіжні науковці, як, зокрема, З. Алієв, О. Волкова, Н. Горшкова, В. Леонт'єв, В. Мандрощенко, В. Палій, В. Плотнікова, М. П'ятов, Я. Соколов, А. Шмаленбах.

Мета статті полягає у здійсненні аналізу та узагальненні наявних методик формування показників консолідованої фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Гармонізація вітчизняного законодавства у сфері бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності має ряд недоліків, оскільки національні стандарти в уза-

гальненому вигляді відображають лише основні положення міжнародних стандартів та не розкривають питання бухгалтерського обліку специфічних облікових об'єктів.

Однією з основних проблем організаційного характеру є складність нормативного регулювання, оскільки регулювання порядку складання консолідованої фінансової звітності та консолідації окремих її показників в Україні регулюється низкою нормативно-правових актів національного рівня, таких як Порядок подання фінансової звітності від 28 лютого 2000 року № 419 зі змінами та доповненнями, Наказ Міністерства фінансів України «Питання складання фінансової звітності» від 24 лютого 2000 року № 37 зі змінами та доповненнями, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».

Міжнародний рівень регулювання порядку складання консолідованої фінансової звітності в Україні представлений такими нормативними документами, як Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність», Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання», Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Об'єднання бізнесу», Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність», Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства».

Згідно з МСФЗ 10 консолідована фінансова звітність – 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 [1].

Склад форм консолідованої фінансової звітності за МСФЗ та НП(С)БО наведено в табл. 1.

Необхідність складання консолідованої фінансової звітності обумовлена потребами її користувачів. Основною метою складання консолідованої фінансової звітності є її використання як інформаційного ресурсу під час прийняття управлінських рішень.

Консолідована фінансова звітність має розрахунковий характер і формується на основі індивідуальних фінансових звітів компанії. Вона складається за усією сукупністю показників контрольованих компаній і повинна відображати реальний майновий фінансовий стан та результати діяльності усіх компаній, які відносяться до сфери консолідації як економічного цілого. Під час розробки організації та методики складання консолідованої фінансової звітності необхідно враховувати особливості її складання.

Консолідовану фінансову звітність складає та подає материнська компанія, тобто та компанія, яка контролює одне чи декілька підприємств. Материнська компанія надає консолідовану фінансову звітність шляхом включення до неї всіх показників її дочірніх підприємств. Період, за який складається консолідована фінансова звітність материнського та дочірнього підприємства, повинен бути однаковим. Група підприємств, яка складає консолідовану фінансову звітність, повинна використовувати однукову облікову політику для подібних операцій.

На підставі передбачуваного впливу материнської компанії на діяльність підконтрольних компаній останні, відповідно до національного та міжнародного законодавства, поділяються на: 1) асоційовані – це підприємства, на які інвестор має суттєвий вплив; 2) дочірні – підприємства, які інвестор контролює; 3) спільні – контрактні угоди, за якими дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю; 4) об'єднання бізнесу – це операції або інші події, під час яких покупець отримує контроль над одним або кількома бізнесами або бізнес-процесами.

Залежно від вищезазначених типів міжнародними стандартами встановлено відповідні методи, за якими здійснюють консолідацію звітності групи компаній (табл. 2).

Розглянемо коротко методи консолідації, наведені в табл. 2.

Метод участі в капіталі застосовується для обліку інвестицій в асоційовані та спільні ком-

Таблиця 1

Склад консолідованої фінансової звітності

За міжнародними стандартами	За національними стандартами
Консолідований звіт про фінансовий стан	Консолідований баланс
Консолідований звіт про сукупні доходи	Консолідований звіт про фінансові результати
Консолідований звіт про рух грошових коштів	Консолідований звіт про рух грошових коштів
Консолідований звіт про зміни у власному капіталі	Консолідований звіт про власний капітал
Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових потоків, та інші пояснювальні примітки	Примітки

панії. Такі інвестиції у момент інвестування відображаються за номінальною вартістю з одночасним відображенням гудвілу (різниці між номіналом інвестицій і часткою інвестора в чистих активах асоційованої компанії). Надалі зміна частки інвестора в чистих активах, а також знецінення гудвілу відображаються у консолідованому балансі в кореспонденції з рахунками прибутків і збитків. Варто звернути увагу на те, що асоційована компанія не є частиною групи, тому елімінування внутрішньогрупових операцій не застосовується, а частка групи в прибутку асоційованої компанії, накопиченої з моменту інвестування, показується окремо від накопиченого капіталу групи. Під час застосування цього методу інвестор отримує дані щодо змін в капіталі і результатів діяльності асоційованого підприємства з його останніх фінансових звітів.

У разі застосування методу участі в капіталі відповідні коригування відбуваються у фінансовій звітності асоційованого підприємства, якщо воно застосовує облікову політику, яка відрізняється від облікової політики інвестора, за подібними операціями. Якщо такі коригування неможливо здійснити, то такий факт розкривається у фінансовій звітності [3].

Метод повної консолідації полягає в тому, що група є єдиним економічним утворенням, при цьому консолідації підлягають всі чисті активи дочірніх компаній (пріоритет контролю над володінням), а права меншості відображаються в пасиві консолідованого балансового звіту. Він використовується для дочірніх підприємств, що утворилися в результаті придбання або злиття [1].

Метод пропорційної консолідації є загальноприйнятим методом формування консолідованої фінансової звітності для спільної діяльності та застосовувався до 2013 року. Його

відмінність від повної консолідації полягає в тому, що консолідується не контрольовані активи, а лише ті, якими учасник спільного проекту реально володіє. В такому разі частка меншості в консолідованій звітності не відображається. Застосовуються різні підходи до здійснення пропорційної консолідації. Перший підхід полягає в тому, що інвестор може об'єднувати свою частку в кожному з активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контрольованого підприємства з аналогічними статтями у своїй фінансовій звітності на постаційній основі. Відповідно до іншого підходу інвестор може включати до своєї фінансової звітності окремі статті для своєї частки активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контрольованого підприємства [4].

Варто звернути увагу на те, що нашій країні необхідно удосконалювати П(С)БО не лише відповідно до МСФЗ, але й з урахуванням положень Директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку. Питання, які пов'язані з консолідованою фінансовою звітністю, розглядаються у Директиві 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній. Саме вона визначає мінімальні законодавчі вимоги до консолідованої фінансової звітності, а саме встановлює нові умови складання, подання та оприлюднення консолідованої фінансової звітності.

Зокрема, Директива вимагає класифікувати групи компаній, хоча у вітчизняному законодавстві будь-які норми щодо такої класифікації відсутні. Також визначено критерії, які розраховуються для кожної консолідованої групи на дату складання бухгалтерського балансу материнської компанії (табл. 3).

Таблиця 2

Методи консолідації фінансової звітності

Об'єкт контролю	Ступінь підконтрольності	Метод консолідації	Стандарт, який регулює	Відсоток прав участі інвестора в голосуванні
Асоційоване підприємство	Суттєвий вплив	Метод участі в капіталі	МСБО 28 П(С)БО 12	20–50%
Спільне підприємство	Спільний контроль	Метод пропорційної консолідації або метод участі в капіталі	МСФЗ 11 МСБО 28 П(С)БО 12	Менше 20%
Дочірнє підприємство	Контроль	Метод повної консолідації	МСФЗ 10 МСБО 27 П(С)БО 20	Понад 50%
Об'єднання бізнесу	Контроль	Метод придбання	МСФЗ 3	

Таблиця 3

Критерії груп компаній за Директивою 2013/34/ЄС

Показник	Малі групи		Середні групи	Великі групи
	Рекомендовані значення	Верхня межа		
Валюта балансу, млн. €	≤ 4	≤ 6	≤ 20	> 20
Чистий оборот, млн. €	≤ 8	≤ 12	≤ 40	> 40
Середня чисельність працюючих протягом фінансового року, ос.	≤ 50	–	≤ 250	> 250

Таблиця 4

Методи консолідації за Директивою 2013/34/ЄС та в Україні

	У разі одноосібного контролю (в межах групи)	У разі спільно контрольованих компаній	Для асоційованих компаній
Методи консолідації в ЄС	Метод придбання, метод злиття	Пропорційна консолідація	Метод участі в капіталі
Методи консолідації в Україні	Метод придбання	Метод участі в капіталі	Метод участі в капіталі

Щодо консолідованої фінансової звітності, то слід звернути увагу на методи консолідації, які дозволені Директивою 2013/34/ЄС (табл. 4).

Як бачимо з даних табл. 4, Директивою 2013/34/ЄС збережені методи консолідації, які в Україні не використовуються, оскільки національні стандарти були змінені відповідно до МСФЗ. Зокрема, це стосується методів злиття та пропорційної консолідації.

Метод злиття – це спосіб об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) суб'єктів, що об'єднуються, здійснюють контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою досягнення спільного розподілу ризиків і вигод від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визнана як покупець. Застосування методу злиття дозволяється у разі операцій з внутрішньогрупових передач часток, так званих операцій під загальним контролем. Європейські фахівці вважають, що, зокрема, метод злиття є більш відповідним у разі, наприклад, реконструкції групи, коли фактично придбання відсутнє.

Використання методу пропорційної консолідації, відповідно до Директиви ЄС, можливе тоді, коли підприємство, яке включене до консолідації, управляє іншим підприємством спільно з одним або декількома підприємствами (які не включені до цієї консолідації). Тоді вимагається включення цього іншого підприємства до консолідованої фінансової звітності пропорційно правам, що належать у його капіталі підприємству, включеному до консолідації [6].

Імплементация Директиви в законодавче поле України забезпечить усунення розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ з урахуванням вимог Директиви 2013/34/ЄС, поліпшить якість і прозорість фінансової звітності, що буде позитивно впливати на активізацію залучення інвестицій, вихід на світові ринки капіталу.

Висновки. Отже, методика складання консолідованої фінансової звітності є досить склад-

ною, оскільки для отримання достовірної інформації про діяльність групи компаній необхідно впроваджувати єдині облікові та контрольні процедури для цілей консолідації.

Після аналізу змісту Директиви 2013/34/ЄС щодо консолідованої фінансової звітності встановлено різні підходи Уряду України та ЄС до регламентації консолідованої фінансової звітності. Для забезпечення реалізації курсу України на євроінтеграцію необхідно імплементувати положення Директиви 2013/34/ЄС у законодавство України.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_065/paran2#n2.
2. Сахно О. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності / О. Сахно, Н. Букало // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/eui_2014_1_96.pdf.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_046.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_066/paran2#n2.
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_006.n2.
6. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директиви Ради 78/660/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>.