УДК 657

Мазур Н.В.
аспірант кафедри обліку та аудиту
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка

РОЗВИТОК КОНСОЛІДОВАНОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

DEVELOPMENT OF CONSOLIDATED ACCOUNTING IN UKRAINE

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто поняття консолідованого обліку та його роль у системі обліку корпоративної групи підприємств. Обґрунтовано необхідність розробки єдиної методології консолідованого обліку для всіх організацій – учасниць групи, що дозволить отримати узагальнену характеристику операцій внутрішньогрупової господарської діяльності в цілому. Надано пропозиції щодо створення єдиної облікової політики групи, яка забезпечить однакове відображення в обліку фактів господарського життя всіх організацій групи, а також підвищить якість облікової інформації і надійність консолідованої фінансової звітності групи, особливо у частині внутрішньогрупових операцій.

Ключові слова: консолідований облік, консолідована фінансова звітність, єдина облікова політика, група підприємств, внутрішньогрупові операції.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрено понятие консолидированного учета и его роль в системе учета корпоративной группы предприятий. Обоснована необходимость разработки единой методологии консолидированного учета для всех организаций – участниц группы, которая позволяет получить обобщенную характеристику операций внутригрупповой хозяйственной деятельности в целом. Даны предложения по созданию единой учетной политики группы, которая обеспечит одинаковое отражение в учете фактов хозяйственной жизни во всех организациях группы, а также повысит качество учетной информации и надежность консолидированной финансовой отчетности группы, особенно в части внутригрупповых операций.

Ключевые слова: консолидированный учет, консолидированная финансовая отчетность, единая учетная политика, группа предприятий, внутригрупповые операции.

ANNOTATION

The article deals with the concept of consolidated accounting and its role in the system of corporate group companies. The necessity of the development of a unified methodology for consolidated accounting for all organizations – participants of the group, which allows you to get a generalized characteristic of intragroup transactions and economic activities in general. Proposals to create a single group accounting policies that will provide the same recording of facts of economic life in all the group companies, as well as improve the quality of accounting information and the reliability of the consolidated financial statements of the group, particularly in terms of intra-group transactions.

Keywords: consolidated accounting, the consolidated financial statements, uniform accounting policies, the group companies, intragroup transactions.

Постановка проблеми. В умовах глобалізації економіки для стабільного розвитку господарської діяльності об'єднань і груп організацій зі складними фінансово-економічними та організаційно-управлінськими взаємозв'язками (далі – групи) необхідне додаткове залучення капіталу. Консолідована фінансова звітність, підготовлена корпоративними групами відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), є умовою виходу на міжнародні ринки капіталу і участі в них за допомогою лістингу, допускає цінні папери до котирування на великі фондові біржі США та Європи. Виконання вимог МСФЗ забезпечує якість, відкритість і порівнянність звітної інформації при широкому спектрі інвестиційних проектів, а також зниження ризиків і вартості залученого капіталу вітчизняних та іноземних інвесторів.

Традиційна система вітчизняного бухгалтерського обліку не забезпечує повною мірою належну якість, надійність та прозорість сформованої на його базі консолідованої фінансової звітності, що істотно обмежує можливості її корисного використання.

Чинний План рахунків та інструкція по його застосуванню не дозволяють отримувати інформацію щодо продажу, постачання, розрахунків між внутрішньогруповими контрагентами в тому об'ємі і вигляді, який необхідний для якісного та оперативного проведення процедур консолідації фінансових показників. Це, у свою чергу, веде до неповного виключення показників, які характеризують внутрішньогрупові операції, і перекручування інформації.

Уважаємо, що необхідно реформувати традиційний бухгалтерський облік шляхом виділення і визнання в ньому нового напрямку – консолідованого обліку, в якому у вітчизняних корпоративних груп спостерігається практична затребуваність. Розробка комплексної методології консолідованого обліку дозволить знівелювати відмінності між МСФЗ і вітчизняним законодавством, удосконалити систему діючого бухгалтерського обліку з використанням фундаментальної вітчизняної та міжнародної теорії, прогресивних методів і облікової практики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти розуміння та розвитку консолідованого обліку та звітності в Україні розглядаються у працях таких вітчизняних науковців, як С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, М.Р. Лучко, Л.І. Лук'яненко, В.П. Онищенко, О.В. Небильцової та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи значимість існуючих наукових результатів учених, можна відзначити недостатність теоретичних досліджень, що розкривають поняття консолідованого обліку, особливо у розрізі методики відображення внутрішньогрупових операцій між учасниками групи, а також відсутність досконалої єдиної

облікової політики групи підприємств, яка б забезпечила отримання достовірної інформації про реальний фінансовий стан групи підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Незважаючи на розвиток корпоративних груп у багатьох галузях народного господарства України, необхідно визнати, що будь-який інвестор оцінює стабільність економіки країни, регіону, області, потенціалу її зростання, розглядає гарантії нормального ведення бізнесу, присутність диспаритету цін на продукцію в галузі. Важливу роль в інформаційному забезпеченні інвесторів, акціонерів та інших зацікавлених користувачів про діяльність корпоративної групи відіграє інформація консолідованої фінансової звітності за аудиторським висновком авторитетної аудиторської фірми.

Мета консолідованої фінансової звітності – це інформування власників, держави і третіх осіб про контрольований капітал, фінансовий стан і результати діяльності корпоративної групи. Достовірність та повнота консолідованої фінансової звітності є основою для залучення інвестицій.

Однак необхідно відзначити, що для розвитку ефективних і конкурентоспроможних корпоративних груп у нашій країні недостатньо того потенціалу інформаційного забезпечення, яке несе в собі чинна українська система бухгалтерського обліку та звітності на рівні окремої юридичної особи. Розвиток ринкових механізмів, зростання числа корпоративних груп визначили необхідність організації інформаційного забезпечення процесу управління діяльністю корпоративних груп за допомогою раціональної побудови облікового процесу і формування ефективної системи консолідованого обліку.

На думку М.Р. Лучко, 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 [6, с. 19]. У нашому уявленні сучасна система консолідованого обліку є внутрішнім «твором» корпоративної групи і поєднує в собі «множники» фінансового та управлінського обліку, причому система фінансового обліку будується шляхом зближення правил між національними та міжнародними стандартами. Упровадження системи консолідованого обліку в групі організацій направлено на формування єдиного простору даних для планування діяльності, аналізу отриманих результатів і прийняття відповідних рішень при управлінні постійно зростаючими інформаційними потоками всередині групи відповідно до галузевої специфіки бізнесу.

Консолідований облік представляє інформаційну систему обліку, яка оперує даними фінансового та управлінського обліку про активи, капітал, зобов'язання і факти господарської діяльності групи юридичних осіб. Предметом консолідованого обліку є агрегований відбиток стану і руху контрольованих активів, джерел їх утворення та результатів господарської діяльності групи юридичних осіб. Найбільш яскраво зміст предмета розкривається через об'єкти консолідованого обліку: довгострокові і короткострокові (поточні) контрольовані активи, власний і залучений капітал, операції із зовнішніми і внутрішніми контрагентами, що виникають у процесі здійснення господарської діяльності корпоративної групи.

Метод консолідованого обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких пізнається предмет (об'єкти) консолідованого обліку. Він дозволяє вивчити сутність корпоративної групи в русі, змінах, взаємозв'язку і взаємодії. Метод консолідованого обліку базується в основному на елементах методу бухгалтерського обліку, а також включає в себе тільки йому властивий особливий елемент – процес консолідації. Тобто складовими методу консолідованого обліку є: документація та інвентаризація, оцінка та калькуляція, рахунки і подвійний запис, процес консолідації, консолідований баланс і консолідована фінансова звітність.

Економічне групування об'єктів консолідованого обліку та отримання про них необхідної інформації забезпечуються системою рахунків консолідованого обліку, в основі якої – рахунки бухгалтерського обліку. Використання рахунків консолідованого обліку пояснюється тим, що відомості, що накопичуються на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку, дають тільки розрізнену характеристику об'єктів окремих організацій корпоративної групи, рахунки ж консолідованого обліку дозволяють додатково отримувати узагальнені характеристики операцій внутрішньогрупової господарської діяльності в цілому корпоративної групи. Відображення господарських операцій у системі рахунків здійснюється за допомогою подвійного запису, сутність якої полягає у взаємопов'язаному вираженні різних явищ, що виникають унаслідок господарських операцій. У процесі консолідації встановлюються затверджені методи консолідації з урахуванням частки володіння і статусу сконсолідованої організації, розкриваються правила розрахунку консолідованих коригувань з урахуванням складних варіантів контролю та володіння. Контроль усієї сукупності об'єктів консолідованого обліку проводиться шляхом зіставлення активів з джерелами їх виникнення у консолідованому балансі. Консолідований баланс характеризується рівністю загальної суми видів засобів корпоративної групи і суми джерел їх утворення. Ця рівність зберігається постійно. Результати господарської діяльності організацій корпоративної групи містяться у консолідованій фінансової звітності [4].

На нашу думку, якість представлення фінансової звітності при організації консолідованого обліку на основі єдиної облікової політики для всіх організацій корпоративної групи покращиться і буде сприяти виконанню вимог і укра-

їнських, і міжнародних стандартів, хоча в наш час багато вітчизняних організації не повною мірою виконують указівки вітчизняних стандартів, орієнтуючи облікову систему виключно на розрахунок показників для цілей оподаткування. Так, наприклад, вони відмовляються від відображення облікових об'єктів, що не роблять впливу на розрахунок податкових зобов'язань (створення резервів під знецінення, відображення подій після звітної дати, визнання нарахованих витрат та ін.). Система консолідованого обліку в організаціях групи спирається на принцип повноти і дозволяє відображувати в обліку наслідки всіх фактів господарської діяльності, а не тільки ті, які впливають на величину податкових зобов'язань.

Єдина облікова політика для консолідованої звітності є потужним інструментом моделювання картини фінансового стану корпоративної групи, заради якої (мається на увазі картини) з усіх методологічних прийомів, дозволених нормативними документами, вибираються ті, які будуть корисними для досягнення цілей бізнесу у даний момент часу. Увесь вибір методологічних прийомів єдиної облікової політики для вітчизняних корпоративних груп, організацій, які знаходяться в українській юрисдикції, може бути представлений чотирма розділами відповідно до:

1) міжнародних стандартів фінансової звітності;

2) національних положень – стандартів бухгалтерського обліку;

3) Податкового кодексу;

4) Цивільного кодексу (недоцільно одні й ті ж угоди, як між організаціями корпоративної групи, так і сторонніми організаціями, оформляти різними цивільно-правовими договорами, які приводять до різних фінансових наслідків).

Мета єдиної облікової політики корпоративної групи, сформованої в українській юрисдикції, – визначити однакове відображення в обліку за міжнародними, національними стандартами бухгалтерського обліку, Податковим і Цивільним кодексами одних і тих же фактів господарського життя в різних організаціях-учасницях для того, щоб однаково впливати на балансові статті консолідованого балансу, фінансові показники консолідованого звіту, фінансові результати та інші форми консолідованої звітності.

Основним завданням єдиної облікової політики корпоративної групи, відповідно до Податковому кодексу, є мінімізація оподаткування, а стосовно до бухгалтерського обліку – забезпечення дотримання нормативів фінансових коефіцієнтів (рентабельності, ліквідності, фінансової незалежності) як умови досягнення максимальної привабливості для інвесторів, банків та інших контрагентів. За допомогою ретельно продуманої єдиної облікової політики можна ефективно управляти фінансовим становищем, вибираючи прийоми, які дозволяють, з одного боку, з максимальною достовірністю відображати факти господарської життя в обліку кожного учасника групи, а з іншого – впливати на деякі показники фінансового стану не тільки одного певного учасника групи, але й всієї корпоративної групи.

Керівництво корпоративної групи повинне прийняти рішення про те, яким видам цивільно-правових договорів віддається перевага. Це пов'язано з тим, що при оформленні однакових за своєю природою угод (господарських операцій) різними договорами у господарюючого суб'єкта виникають не тільки різні правові наслідки, а й утворюються та істотно розрізняються фінансові результати. Так, у ряді випадків порядок розрахунку оподатковуваних баз та строки сплати податків залежать від того, як конкретна господарська операція трактується цивільним законодавством, і перш за все Цивільним кодексом.

Створення єдиної облікової політики передбачає і розробку робочого плану рахунків корпоративної групи, який забезпечує методологічну основу формування всіх показників консолідованої фінансової звітності. При цьому необхідно зазначити, що реалізація єдиного робочого плану рахунків для корпоративної групи дозволить краще реалізовувати принципи єдиної облікової політики, хоча процес цей дуже важкий, тому що в кожній організації групи застосовується своя особлива система обробки інформації. Уведення єдиного робочого плану рахунків дозволить не тільки уніфікувати формально застосовувані субрахунки, а й узгодити економічний сенс кожного застосованого рахунку і субрахунку.

Робочий план рахунків організацій корпоративної групи розробляється на основі типового Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування, затверджених Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 31 листопада 1999 р. [3]. Незважаючи на те що діючий типовий План рахунків бухгалтерського обліку (та Інструкція про його застосування) є одним із найважливіших документів третього рівня системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку нашої країни, значення Плану рахунків у обліковій практиці як документа значно вище, ніж багатьох документів першого і другого рівнів зазначеної системи.

Наявність єдиного робочого плану рахунків є обов'язковою умовою отримання узагальнених показників від організацій корпоративної групи. У ньому вказуються всі синтетичні рахунки, які можуть застосовуватися організаціями корпоративної групи. Крім синтетичних рахунків, зазначаються також і субрахунки. Визначення в робочому плані рахунків поряд із синтетичними рахунками також і їх субрахунків має велике значення у побудові аналітичного обліку тих чи інших об'єктів обліку в корпоративній групі. Пропонована система синтетичних рахунків консолідованого обліку

спрямована на збір узагальненої інформації про внутрішньогрупові операції між материнською і дочірніми підприємствами та між самими дочірніми підприємствами однієї групи. Так, варто доповнити План рахунків такими субрахунками: 682 «Внутрішньогрупові розрахунки з материнською компанією», 686 «Внутрішньогрупові розрахунки з дочірньою компанією», 687 «Внутрішньогрупові розрахунки між дочірніми компаніями», 795 «Результат від внутрішньогрупових операцій». На нашу думку, саме така структура Плану рахунків забезпечить правильне накопичення інформації про вертикальні і горизонтальні внутрішньогрупові операції, що забезпечить отримання достовірних даних про рух активів та пасивів між усіма учасниками групи, а також розмір фінансового результату від таких операцій.

Запропонована система рахунків консолідованого обліку спрямована не тільки на систематизацію інформації для консолідованої фінансової звітності, але й орієнтована на гармонізацію бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності. Її прийняття істотно покращить процеси комунікації обліково-звітної інформації, якості (корисність, зрозумілість) для ефективних управлінських рішень.

Висновки. У впровадженні системи консолідованого обліку, на нашу думку, повинні бути зацікавлені в першу чергу власники, так як дана система підвищує якість облікової інформації і надійність консолідованої фінансової звітності. Незважаючи на те що впровадження системи консолідованого обліку вимагає додаткових витрат (розробки єдиної облікової політики та єдиного робочого плану рахунків з урахуванням галузевої специфіки кожної організації, що входить до корпоративної групи, застосування сучасних інформаційних технологій), усе це направлено на збільшення інвестиційної привабливості та підвищення конкурентоспроможності корпоративних груп. Упровадження консолідованого обліку полегшить трудомістку роботу бухгалтерської служби (відділу консолідації) організації, яка звітує, при складанні консолідованої фінансової звітності та скоротить час для її зведення.

Таким чином, діяльність сучасних корпоративних груп є об'єктом консолідації фінансової звітності та спрямована на задоволення потреб її користувачів у достовірній та об'єктивній інформації про контрольований капітал та фінансове становище, яке можливе тільки при раціональній організації інформаційного забезпечення процесу управління діяльністю корпоративної групи шляхом упровадження системи консолідованого обліку.

Проте подальших досліджень потребує питання вдосконалення методики відображення внутрішньогрупових операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а також удосконалення облікової політики для всіх учасників групи підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14.
2. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1433833106794962.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99. р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.
4. Гоголь М.М. Основні аспекти використання консолідованих фінансових звітів у системі бухгалтерського обліку України / М.М. Гоголь // Ефективна економіка. – 2015. – № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4351.
5. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: [навч.-практ. посібн.] / В.М. Костюченко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 528 с.
6. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: систематизований підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. … д.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» (за видами економічної діяльності) / М.Р. Лучко. – К., 2008. – 29 с.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.