

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ

Систематизовано діючі методичні підходи до складання консолідованої фінансової звітності та надано пропозиції щодо їх вдосконалення в умовах перспективи впровадження МСФЗ

Постановка проблеми. Ринкові умови господарювання в Україні, процеси інтеграції призвели до утворення таких об'єднань підприємств як консолідовані групи підприємств, що здійснюють значний вплив на економічну діяльність в межах країни. Саме тому суспільство потребує інформації про фінансовий стан і фінансовий результат діяльності групи в цілому, основаної на відносинах контролю. У зв'язку з цим, група підприємств, яка складається з холдингового (материнського) підприємства та дочірніх підприємств, зобов'язана складати консолідовану фінансову звітність. При цьому всі члени групи продовжують вести бухгалтерський облік власних операцій та звітуватися за свою діяльність.

На сьогодні в умовах входження України в світову спільноту необхідно також враховувати масштабне реформування системи бухгалтерського обліку та звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. 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 згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Методика складання консолідованої фінансової звітності є досить складною, оскільки пов'язана з необхідністю елімінавання статей, тобто наслідки з реалізації угод між членами корпоративної групи не включають у консолідовану звітність, показують тільки активи й зобов'язання, доходи і витрати від операцій із третіми особами. Отже, для отримання достовірної інформації про діяльність групи потрібно впровадити єдині облікові та контрольні процедури для цілей консолідації на рівні групи.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розвиток питань з методики складання консолідованої фінансової звітності зробили вітчизняні вчені: Я.В. Голубка, Р. Коршикова, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупка, Л.І. Лисенко, Н.М. Проскуріна, Л.В. Руденко та ін. Проте в умовах теперішніх перспектив впровадження МСФЗ в Україні та змін в облікових стандартах з питань об'єднання бізнесу вбачається за доцільне узагальнити та вдосконалити існуючі підходи щодо методики складання консолідованої фінансової звітності.

Мета дослідження полягає в здійсненні порівняльного аналізу всіх методик складання консолідованої фінансової звітності та виявленні доцільності їх застосування в Україні.

Викладення 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 консолідації 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". Методика – це сукупність прийомів та методів, за допомогою яких здійснюється більш глибоке пізнання економічних явищ і

процесів [1, с. 33]. Тобто методика конкретизує 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 до 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 [7, с. 171]. Так, М.Р. Лучко [6] 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".

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 [2, 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 для побудови консолідованої фінансової звітності достатньо використовувати окремі фінансові звіти материнського та дочірніх підприємств. Отже, проблема впровадження консолідованого обліку все ще потребує наукової дискусії та визначення економічної доцільності від використання такого обліку як консолідований.

На нашу думку, консолідована звітність характеризує результат діяльності групи, а для управління необхідна інформація деталізована в обліку окремих економічних одиниць. Такі дані періодично зводяться за наявності такої необхідності. Тому консолідована фінансова звітність формується на основі індивідуальних звітів.

Методика складання консолідованої фінансової звітності включає в себе питання інформаційного забезпечення та методики розрахунку показників для формування звітності групи підприємств.

До інформаційного забезпечення відноситься процес визначення певної сукупності підприємств, які підлягають консолідації, але для цього необхідно врахувати наступні моменти:

- перелік материнських компаній, що звільняються від складання і подання консолідованої фінансової звітності;

- перелік дочірніх підприємств, показники фінансових звітів яких не включаються до консолідованої фінансової звітності та перелік дочірніх підприємств, показники фінансових звітів яких не виключаються з консолідації на певних підставах.

Методика розрахунку показників для формування звітності групи підприємств передбачає не тільки зведення звітних показників, але й застосування

спеціальних облікових процедур. Дані процедури полягають у використанні спеціальних розрахунків, умовних виключень і поправок. Розрахунковий характер складання консолідованої фінансової звітності призводить до ускладнення роботи бухгалтера та підвищує ймовірність допущення помилок. Проте необхідно зазначити, що коригування, які здійснюються в процесі консолідації, не впливають на окрему фінансову звітність як материнського, так і дочірніх підприємств.

Одночасно, на думку Р. Коршикової, під час формування консолідованої фінансової звітності, процедури консолідації будуть різними за обсягами та складністю. Так, на дату придбання, група складає лише консолідований баланс, оскільки саме з цієї дати починається діяльність нової господарської одиниці. Консолідована фінансова звітність, яка складається

згодом, міститиме всі форми звітів, передбачені національними положеннями [4, с. 28-40].

Шаповал О.А. [8, с. 29-37] визначає види консолідації звітності:

- *первинна консолідація* (при складанні вперше консолідованої фінансової звітності), яка пов'язана з придбанням інвестованого підприємства;

- *наступна консолідація* (при складанні консолідованої звітності групи, утвореної раніше і яка вже здійснює взаємні операції).

Кожному з видів консолідації властиві свої методики консолідації фінансової звітності.

Для того, щоб зробити відповідні висновки та надати пропозиції щодо вдосконалення методики консолідації, необхідно розглянути існуючі групи методик за однорідними ознаками (рис. 1).

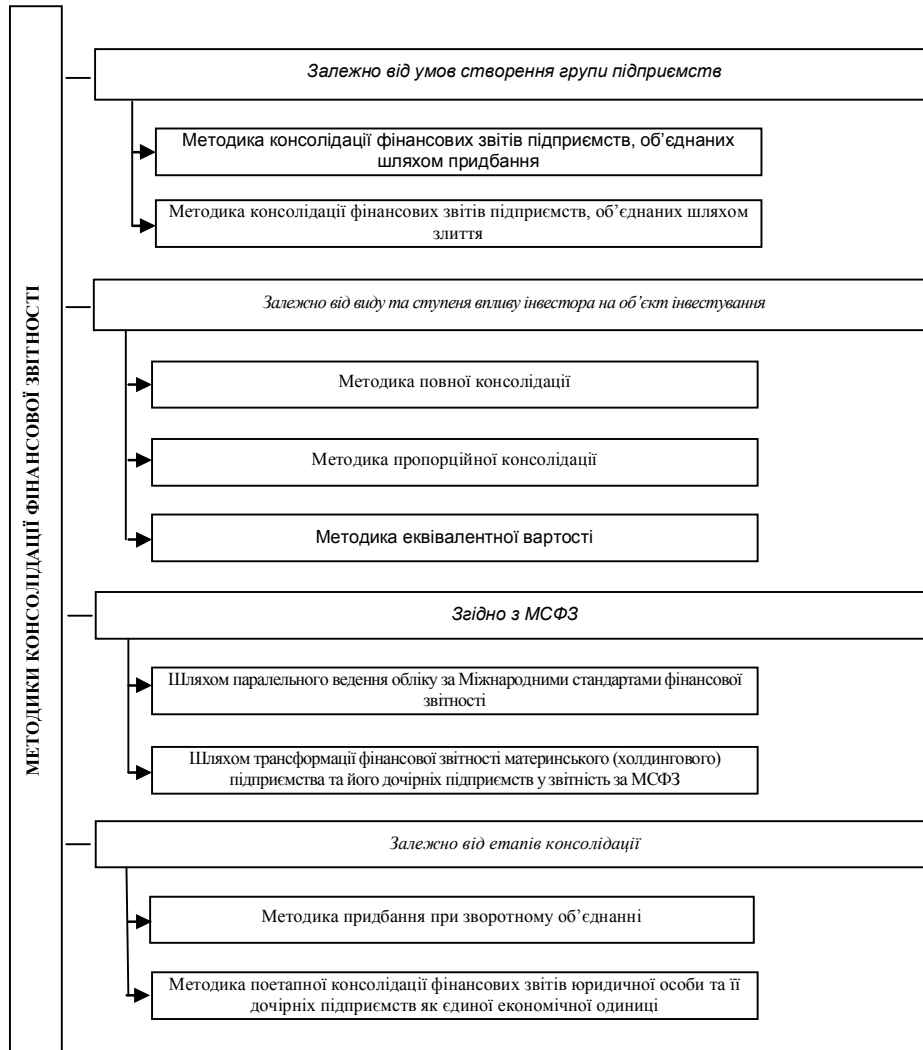


Рис. 1. Сукупність методик консолідації показників звітності

Первинній консолідації властиві методики за ознакою залежно від умов створення групи підприємств (методика консолідації фінансових звітів підприємств, об'єднаних шляхом придбання та методика консолідації фінансових звітів підприємств, об'єднаних шляхом злиття). Проте характеризуючи дану сукупність методик консолідації показників звітності, необхідно зазначити, що з часом відбулися суттєві зміни в методиці консолідації. Так нині при первинній консолідації в основу об'єднання бізнесу покладено лише метод придбання, що робить недейсним метод злиття. Застосування методу придбання починається з дати придбання, що є датою, на яку покупець фактично отримує контроль над об'єктом придбання.

Наступній консолідації за міжнародними стандартами фінансової звітності залежно від виду та ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування притаманні такі методики:

- **Повна консолідація** (*Entity concept*) полягає в тому, що група вважається єдиною економічною одиницею, при цьому консолідації підлягають всі чисті активи дочірніх підприємств, а частка меншості відображається в пасиві консолідованого балансу. Повна консолідація – це зведення фінансової звітності всіх підприємств групи в одну, що досягається постатейним підсумовуванням відповідних показників звітних форм. Тобто, показники по звітності дочірніх підприємств додаються до показників материнського підприємства в повній сумі (навіть якщо материнському

підприємству належить менше 100 % голосуючих акцій дочірнього підприємства), після чого здійснюються процедури консолідації.

• **Пропорційна консолідація** (*Proportional consolidation*) є методом формування консолідованої фінансової звітності для спільної діяльності. Її відмінність від повної консолідації полягає у тому, що консолідується не контрольовані активи, а тільки ті, якими учасник сумісного проекту реально володіє. Зрозуміло, в цьому випадку частка меншості в консолідованій фінансовій звітності відсутня.

• **Метод еквівалентної вартості або метод пайової участі** (*Equity method*) застосовується для обліку інвестицій в асоційовані компанії. При цьому 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.

Так, Я.В. Голубка [3, с. 26-30] вважає за недоцільне застосовувати єдиний підхід, тобто метод участі в капіталі, до складання консолідованої фінансової звітності материнськими підприємствами з різною часткою статутного фонду у підконтрольних підприємствах, оскільки такий підхід не забезпечує інтереси часток меншості. Можливість складання консолідованої фінансової звітності за декількома методами залежно від ступеню впливу інвестора на об'єкт інвестування не тільки через підконтрольну частку дає можливість користувачам фінансової інформації більш поглиблено аналізувати фінансову звітність та здійснювати виважені економічні рішення. Тому, дослідник пропонує застосовувати альтернативні підходи (метод повної консолідації, метод пропорційної консолідації та метод еквівалентної вартості) до складання консолідованої фінансової звітності на основі міжнародних стандартів, а також розкриває можливість їх застосування в Україні.

Погоджуючись з думкою Я.В. Голубки, вважаємо, що необхідно удосконалити П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність", використовуючи МСФЗ. Це дозволить групі підприємств керуватися певною альтернативою у виборі методики наступної консолідації, проте, зазначаємо, що лише єдину обрану методику варто застосовувати для всіх підприємств групи, що дозволить забезпечити належну достовірність та якість звітної інформації по групі підприємств в цілому.

Також при первинній та наступній консолідації використовуються методики за ознаками залежно від етапів консолідації та згідно з МСФЗ.

Аналізуючи процес консолідації варто розглянути особливий підхід В.М. Костюченко [5, с. 1169-1175], яка в своїх працях досліджувала підготовку консолідованих фінансових звітів материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств, як єдиної економічної одиниці у три етапи:

I. Трансформація фінансових звітів материнського підприємства та дочірніх підприємств, що входять до складу групи у фінансову звітність за МСФЗ.

II. Підготовка окремих трансформованих фінансових звітів материнського підприємства та його дочірніх підприємств до процесу консолідації.

III. Консолідація фінансових звітів підприємств, що входять до складу групи.

Проте на сьогодні вважаємо за недоцільне застосовувати методики складання консолідованої фінансової звітності шляхом трансформації фінансової звітності материнського підприємства та його дочірніх підприємств у звітність за МСФЗ та шляхом паралельного ведення обліку за МСФЗ, тому що фінансова звітність нині не потребує трансформації відповідно за МСФЗ, вона повинна одразу формуватися за міжнародними стандартами, а методика паралельного ведення обліку за МСФЗ вважається трудомісткою.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На нашу думку, консолідована фінансова звітність має розрахунковий характер та формується на основі індивідуальних фінансових звітів підприємств, тому говорити про існування та застосування консолідованої обліку є недоцільним.

У свою чергу, систематизація переліку діючих методик, що здійснена в нашому дослідженні, дозволить детально їх вивчити та правильно застосувати методику консолідації з урахуванням певних особливостей діяльності групи.

Дане дослідження зосереджено на підприємствах, які є членами саме національних економічних об'єднань (груп підприємств), отже, вважаємо за необхідне в П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" внести доповнення щодо питання методики складання консолідованої фінансової звітності та обґрунтувати процес консолідації, використовуючи базу МСФЗ. Слід відмітити, що в П(С)БО не наведена методика наступної консолідації, наводиться лише методика складання первинної консолідації, тому необхідно доповнити П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" – застосувати такі методи складання консолідованої фінансової звітності як метод повної консолідації, метод пропорційної консолідації та метод еквівалентної вартості.

Подальші дослідження присвячені моделюванню основних елементів консолідованої фінансової звітності та формуванню алгоритму консолідації звітності з урахуванням діючих методик.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л.* Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / 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.
2. *Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 832 с.*
3. *Голубка Я.В.* Проблеми обліку фінансових інвестицій при складанні консолідованої фінансової звітності // Вісник Хмельницького національного університету (Частина 2. Том 2). – № 4. – 2005. – С. 26-30.
4. *Коршикова Р.* Консолідована фінансова звітність: призначення та методика складання // Бухгалтерський облік і аудит. – № 7. – 2000 – С. 28-40.
5. *Костюченко В.М.* Консолідація фінансових звітів як основа аналізу діяльності групи підприємств // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 191: В 4т. Том IV – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2004. – 332 с. – С. 1169-1175.
6. *Лучко М.Р.* Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: Автореф. дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04. – Київ, 2008.
7. *Плотников В.С., Шестакова В.В.* Финансовый и управленческий учет в холдингах / Под ред. д-ра экон. наук, проф. В.И. Бариленко. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 336 с.
8. *Шаповал О.А.* Консолидированная отчетность: особенности ее составления // Международный бухгалтерский учет. – № 1.– 2005 – С. 29-37.

СЕМЧУК Інна Василівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в торгівлі;
- проблеми консолідованої фінансової звітності