

УДК 657(075.8)

ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ В УКРАЇНІ

Ожегова Г.О.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

У статті наведений аналіз нормативно-методологічної бази складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ. Розглянуто порівняння складання консолідованої фінансової звітності за національними стандартами з міжнародними стандартами. Досліджені етапи консолідації фінансової звітності та складений консолідований Звіт про фінансовий стан підприємства. Виявлені складнощі, які виникають при складанні консолідованої фінансової звітності. Визначені перспективи розвитку методики складання консолідованої фінансової звітності та приведення національної нормативної бази до міжнародної.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, дочірнє підприємство, материнське підприємство, контроль, неконтрольована частка.

Актуальність теми дослідження зумовлена переходом українських підприємств на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами та інвестування в економіку країни. Оскільки великі холдинги відкривають на території України свої дочірні компанії, тому для контролю їх діяльності необхідно складати консолідовану фінансову звітність як для єдиного суб'єкта господарювання.

Мета написання данної статті – аналіз нормативної бази та розгляд етапів консолідації фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Постановка проблеми та її зв'язки з науковими чи практичними завданнями. Нормативно-правове регулювання консолідованої фінансової звітності в Україні здійснюється за міжнародними та націо-

нальними стандартами. Дивлячись на специфіку та складність процедур консолідації показників ці процеси забезпечуються великим обсягом нормативно-правових документів. Для більш досконалого та ефективного складання консолідованої фінансової звітності необхідно розробити методичні рекомендації та положення, що будуть враховувати специфіку галузей та містити конкретні інструкції.

Виділення невирішених частин загальної проблематики. На сучасному етапі розвитку економіки України дедалі частіше зустрічаються неузгоджені питання щодо проведення процедури консолідації фінансової звітності:

– відсутність регламентованої та уніфікованої методології складання консолідованої фінансової звітності;

- відсутність кваліфікованих кадрів для складання консолідованої фінансової звітності;
- відсутність кореляції нормативно-правової бази України з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивченню питань, пов'язаних із складанням та аналізом консолідованої фінансової звітності, присвячені роботи таких вчених, як Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кулага О.М. та інших. Усі вивчені матеріали послужили теоретичною і методологічною основою для написання статті.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах постійного зростання конкуренції фінансово-аналітична інформація про діяльність суб'єкта господарювання має дедалі важливіше значення, бо дозволяє як впливати на рух капіталів усередині групи підприємств, так і залучити додаткові фінансові ресурси від інших суб'єктів. Тому зростання значення інформації як фактора економічного розвитку повинно мати регламентований характер.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) сприяють високому рівню ведення бухгалтерського обліку, складання та зіставлення фінансової звітності суб'єктів господарювання в усьому світі.

Під час складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами слід користуватися:

- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
- МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти»;
- МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»;
- МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах»;
- МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;
- МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»;
- МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

Особливості складання консолідованої фінансової звітності за національними стандартами регламентуються:

- НП (с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- НП (с)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Консолідовані фінансові звіти (згідно з МСФЗ 10) – 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. [7]

Консолідована фінансова звітність (згідно з НП (с)БО 1) – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. [8]

Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено норми щодо фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ), а також форми фінансової звітності,

які застосовуються починаючи зі звітності за I квартал 2013 року.

Форми консолідованої фінансової звітності:

1. Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан);
2. Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
3. Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
4. Консолідований звіт про власний капітал.

В Україні принципи складання консолідованої фінансової звітності розкрито в НП (с)БО 2, який визначає порядок складання звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо неї.

Згідно з МСБО 27 материнське підприємство – це суб'єкт господарювання, який контролює одне чи декілька дочірніх підприємств, а дочірнє підприємство – суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, яке контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

Контроль визначено як повноваження управляти фінансовими та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності. [2, п.4]

У свою чергу, національні стандарти дають такі визначення материнського та дочірнього підприємства: материнське (холдингове) підприємство (П (с)БО 19) – це підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств, а дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Вважається, що контроль існує, якщо материнське підприємство володіє (прямо чи непрямо через дочірні підприємства) понад половиною голосів суб'єкта господарювання (за винятком окремих випадків, коли можна чітко продемонструвати, що таке володіння не встановлює контроль). Контроль також існує, навіть коли материнському підприємству належить половина або менше половини голосів суб'єкта господарювання, якщо існує:

- а) право на понад половину голосів – згідно з угодою з іншими інвесторами;
- б) право управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання – згідно зі статутом або угодою;
- в) право призначати чи знімати більшість членів ради директорів або еквівалентного керівного органу;
- г) право віддавати більшість голосів на зборах ради директорів або еквівалентного керівного органу.

Материнське підприємство втрачає контроль, якщо втрачає право управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта інвестування для отримання вигід від його діяльності. Втрата контролю може відбутися без зміни абсолютного або відносного рівнів власності. Це може відбуватися, наприклад, коли дочірнє підприємство стає об'єктом контролю з боку уряду, судових органів, адміністратора або регулятора. Це може відбуватися і в результаті контрактних угод.

Материнське підприємство та всі його дочірні підприємства утворюють групу. Материнське підприємство повинно подавати консолідовані фінансові звіти групи до тих пір, поки материнське підприємство контролює дочірнє.

Консолідовані фінансові звіти – це фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти одного економічного суб'єкта господарювання.

Материнське підприємство не повинно подавати консолідовані фінансові звіти, якщо:

1. це материнське підприємство саме є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній власності іншого суб'єкта господарювання, а інші його власники були проінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідованих фінансових звітів, і не мають заперечень щодо цього рішення;

2. боргові інструменти материнського підприємства або його інструменти власного капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку;

3. материнське підприємство не подавало раніше і не подає наразі своєї звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулятора з метою випуску на публічний ринок інструментів певного призначення;

4. кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство, яке само є дочірнім, складає для оприлюднення консолідовані фінансові звіти відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Материнське підприємство, яке вирішує не подавати консолідованих фінансових звітів може подавати окремі фінансові звіти, як свої окремі звіти.

Окремі фінансові звіти – це звіти, подані материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контролюваного підприємства, в яких інвестиції обліковуються на основі прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єкта інвестування.

Складаючи окремі фінансові звіти, інвестор обліковує інвестиції у дочірні підприємства, спільно контролювані і асоційовані підприємства або за собівартістю або відповідно до МСБО 39. Інвестиції, які класифіковані як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, яка класифікована як утримувана для продажу) обліковуються відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Материнське підприємство, яке подає консолідовану фінансову звітність, має консолідувати всі місцеві та закордонні дочірні підприємства за винятком тих, які не включаються до консолідації.

Оскільки складання консолідованої фінансової звітності є складним процесом внаслідок того, що операції між дочірніми підприємствами та материнським не включаються до консолідова-

ної фінансової звітності. Тому консолідація проводиться у 5 етапів, які мають певний алгоритм.

Етап 1 передбачає попередній етап підготовки індивідуальних фінансових звітів суб'єктів господарювання, що входять до групи. На даному етапі необхідно здійснити:

1. Звірення внутрішньогрупового сальдо та операцій, наслідок яких виникають нереалізовані прибутки та збитки та їх розподілення на операції: «згори-вниз» та «знизу-вгору».

2. Визначення та оцінка ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань на момент придбання.

3. Нарахування (зменшення) амортизації суми дооцінки (уцінки) необоротних активів, які належить амортизувати.

4. Виявлення та оцінка будь-якої неконтрольованої частки на момент придбання.

5. Визначення гудвілу, його тестування на знецінення згідно із МСБО 36 «Зменшення корисності активів», чи прибутку від вигідної покупки на момент придбання.

Етап 2 передбачає внесення індивідуальних фінансових показників звітів материнського підприємства до таблиці попередніх розрахунків за кожним фінансовим звітом.

При заповненні стовпчиків таблиці попередніх розрахунків відповідними показниками необхідно перевіряти:

– відповідність суми чистого прибутку у Звіті про сукупні прибутки та Звіті про власний капітал;

– відповідність суми нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду у Звіті про власний капітал з сумою у Звіті про фінансовий стан.

Етап 3 має аналогічну специфіку проведення яу і етап 2 щодо дочірнього підприємства.

Етап 4 передбачає визначення та відокремлення частки меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

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

Для обліку неконтрольованої частки тимчасово вводяться субрахунки:

а) «Неконтрольована частка в прибутках (збитках»;

б) «Неконтрольована частка в чистих активах».

Ведеться суворий контроль у трьох проміжках:

а) на дату придбання;

б) від дати придбання до початку звітного періоду (складання коригуючих записів);

в) за звітний період.

Приклад впливу неконтрольованої частки наведен у таблиці 1.

Таблиця 1

Таблиця попередніх розрахунків

Показник	Фінансові показники підприємств, тис. грн.		Корегування, тис. грн.	Неконтрольована частка, тис. грн.	Консолідована звітність, тис. грн.
	Материнське	Дочірнє			
Чистий прибуток	1340	407		- 76,25	1712,91
Разом ВК та зобов'язання	11500	5000			13860,34
Разом активи	11500	5000	124	-124	13860,34

Джерело: розроблено автором на основі джерела [10, с. 118-119]

Таблиця 2

Консолідований Звіт про фінансовий стан підприємства

Показник	Сума, тис. грн.	Показник	Сума, тис. грн.
КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		АКТИВИ	
Статутний капітал	6000	Основні засоби	7517
Нерозподілений прибуток	4781,09 10781,09	Накопичений знос	(1275,4)
Неконтрольована частка	723,55	Інші активи	449,92
Поточні зобов'язання	2353	Гудвіл	606,82 7298,34
Непоточні зобов'язання	2,7	Грошові кошти	975
Разом капітал і зобов'язання	13860,34	Дебіторська заборгованість	1955
		Запаси	10194
		Разом активи	13860,34

Джерело: розроблено автором на основі джерела [10, с. 121]

Етап 5 передбачає складання консолідованої фінансової звітності на основні розрахунків консолідованих сум, які розміщуються у відповідному стовпчику у таблиці попередніх розрахунків (табл. 2).

Зростання необхідності складання консолідованої фінансової звітності в Україні зумовлено певними чинниками:

- зростання закордонних капіталовкладень українські підприємства та відкриття нових на території України;
- необхідність власників мати достовірну та актуальну інформацію про діяльність дочірніх компаній;
- уніфікація обліково-аналітичної інформації для порівняльності;
- загострення конкурентної боротьби на ринку України;
- зменшення ризиків зловживань та підробки інформації;
- пошук нових ринкових сегментів на ринку України.

Складнощі, які виникають при складанні консолідованої фінансової звітності:

- відсутність регламентованої та уніфікованої методології складання консолідованої фінансової звітності;
- відсутність кваліфікованих кадрів для складання консолідованої фінансової звітності;
- відсутність кореляції нормативно-правової бази України з Міжнародними стандартами фінансової звітності, а саме:

- за міжнародними стандартами існує більше підстав не складання консолідованої фінансової звітності для материнського підприємства;

- міжнародні стандарти мають більшу степінь деталізації на відміну від національних стандартів.

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Можна зробити висновок, що нормативна база України знаходиться на етапі уніфікації методології складання консолідованої звітності з міжнародними стандартами, які потребують глибокої деталізації проведення аналізу показників та методів консолідації. Консолідована фінансова звітність, яка складається на основі показників дочірніх підприємств, повинна відображати фінансовий стан і фінансові результати господарської діяльності усіх компаній, які належать до сфери консолідації як єдиного економічного суб'єкта господарювання, а також здійснення порівняльного аналізу всіх методик складання консолідованої фінансової звітності та виявленні доцільності їх застосування в Україні.

Корисність запровадження принципів консолідації за МСФЗ беззаперечна, оскільки показники, розроблені на методологічній основі міжнародних стандартів, відтворюють реальний фінансовий стан та роблять фінансову інформацію більш сприйнятнішою для користувачів консолідованої фінансової звітності.

Список літератури:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045
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 бухгалтерського обліку 31 «Частки у спільних підприємствах» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_040
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_047
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_006
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
10. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами. Методичний посібник. Четверте видання / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – Київ: ФІБАУ, 2013. – 286 с.

Ожегова А.А.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИКИ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ В УКРАИНЕ

Аннотация

В статье приведен анализ нормативно-методологической базы составления консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Рассмотрены сравнения составления консолидированной финансовой отчетности по национальным стандартам с международными стандартами. Исследованы этапы консолидации финансовой отчетности и составлен консолидированный Отчет о финансовом состоянии предприятия. Обнаруженные сложности, которые возникают при составлении консолидированной финансовой отчетности. Определены перспективы развития методики составления консолидированной финансовой отчетности и приведения национальной нормативной базы к международной.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, дочернее предприятие, материнское предприятие, контроль, неконтролируемая доля.

Ozhehova H.O.

Taras Shevchenko National University of Kiev

FEATURES OF METHODS OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS IN UKRAINE

Summary

This article contains the analysis of the methodological basis of consolidated financial statements under IFRS. Considered comparison of consolidated financial statements according to national standards with international standards. Researched stages of consolidation of financial statements and compiled consolidated statement of financial position. Identified difficulties that arise in the consolidated financial statements. Perspective methods of preparation of consolidated financial statements and harmonize national regulations with the international.

Keywords: consolidated financial statements, subsidiary, parent company, control, uncontrolled share.