

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. Розглянуто методику формування консолідованої фінансової звітності підприємства відповідно до вимог чинного законодавства. Визначено критерії та принципи побудови консолідованої фінансової звітності з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів, а також розглянуто підходи, які використовують для її формування.

Аннотация. Рассмотрена методика формирования консолидированной финансовой отчетности предприятия в соответствии с требованиями действующего законодательства. Определены критерии и принципы построения консолидированной финансовой отчетности с целью обеспечения информационных потребностей пользователей, а также рассмотрены подходы, которые используются для ее формирования.

Annotation. The paper deals with the technique of developing financial statements in compliance with applicable legal requirements. Criteria and principles of developing consolidated financial statements are defined in order to meet the informational needs of the users, and the approaches that are used for its formation are discussed.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, материнське підприємство, дочірні підприємства.

Ринкові перетворення в Україні, глобалізація бізнесу, подолання державних кордонів та розвиток транснаціональних корпорацій, процеси приватизації й реконструкції великих підприємств, а також галузевих комплексів привели до утворення холдингових структур, об'єднань підприємств, до складу яких входять материнське та його дочірні підприємства. З юридичного погляду учасники групи є окремими суб'єктами господарювання, які ведуть облік діяльності та складають власну звітність. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває облік діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. Інформація щодо фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів у розрізі звичайної та надзвичайної діяльності холдингових структур, об'єднань підприємств узагальнена в консолідованій фінансовій звітності [1; 2].

Вагомий внесок у розвиток питань із методики складання консолідованої фінансової звітності зробили вітчизняні вчені: Голубка Я. В., Р. Коршикова, Костюченко В. М., Крупка Я. Д., Лисенко Л. І., Проскуріна Н. М., Руденко Л. В. та ін. Проте в умовах нинішніх перспектив доцільніше буде узагальнити та вдосконалити наявні підходи до методики складання консолідованої фінансової звітності.

Метою даної роботи вважається висвітлення окремих проблем формування консолідованої фінансової звітності щодо вимог чинного законодавства.

Для цього будуть вирішуватися такі завдання:

визначення основних принципів консолідованої звітності відповідно до стандарту;

розгляд різних підходів до формування консолідованої фінансової звітності.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних і методичних підходів до складання консолідованої фінансової звітності.

Об'єктом дослідження виступають підприємства України, результати їхньої діяльності.

Консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [3]. Її складові:

баланс;

звіт про фінансові результати;

звіт про рух грошових коштів;

звіт про власний капітал;

примітки до консолідованої звітності.

Критеріями, необхідними для подання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством, є:

наявність контролю над дочірнім підприємством;

економічна сумісність, яка передбачає, що діяльність дочірнього підприємства пов'язана або подібна до діяльності головної компанії.

Для формування консолідованої звітності материнське та дочірні підприємства подають свої фінансові звіти, складені за однаковий період і на ту саму дату балансу. Консолідовану фінансову звітність необхідно відрізнити від зведеної. Складання консолідованих звітів в Україні є обов'язковим для господарювання суб'єктів, що мають дочірні підприємства.

Складання консолідованої звітності базується на певних принципах, крім загальних принципів підготовки фінансової звітності, визначених П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [4]. Основні принципи консолідованої звітності відповідно до стандарту "Консолідована фінансова звітність" [5] зводяться до таких:

1. Консолідовану фінансову звітність готує і подає материнське підприємство.

2. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств,

а) контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;

б) дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству.

4. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується в процесі складання консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

5. Консолідовану фінансову звітність складають із фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій. Якщо облікова політика одного з дочірніх підприємств відрізняється від політики, що використовується для складання консолідованої звітності, то до об'єднання такої звітності зі звітністю материнського підприємства вона узгоджується з обліковою політикою, яка використовується для складання консолідованої фінансової звітності.

Методика консолідації звітності досить складна, проте водночас вона повинна бути логічною та виправданою, оскільки впливає з економічної сутності бізнесу й ролі звітності як інформаційної бази для прийняття рішень. Це призводить до необхідності чіткого нормативного регулювання умов складання консолідованої звітності. 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. Тобто методика конкретизує метод, доводить його до рівня положення, алгоритму, чіткого опису способів проведення практичної діяльності. Так, процес консолідації звітності полягає в послідовності формування показників консолідованої звітності з урахуванням усіх відносин між підприємствами.

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. Так, Лучко М. Р. [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]. 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 в ході реєстрації інформації та її підготовки для різних запитів. З викладеного випливає, 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 використання такого обліку, як консолідований. Консолідована звітність характеризує результат діяльності підприємства, а для управління необхідна інформація, деталізована в обліку окремих економічних одиниць. Такі дані періодично зводяться за наявності та необхідності. Тому консолідована фінансова звітність формується на основі індивідуальних звітів.

Методика розрахунку показників для формування звітності 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.

Консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Вимоги й методика складання консолідованої фінансової звітності регламентуються П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" [4]. Це положення розповсюджується на групу підприємств, організацій та інших юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств. Консолідована фінансова звітність має розрахунковий характер та формується на основі індивідуальних фінансових звітів підприємств, тому говорити про існування та застосування консолідованого обліку недоцільно. У свою чергу, систематизація переліку наявних методик, що здійснена в даному дослідженні, дозволить детально їх вивчити та правильно застосувати методику консолідації з урахуванням певних особливостей діяльності підприємства. Слід зауважити, 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" [4] – застосувати такі методи складання консолідованої фінансової звітності, як метод повної консолідації, метод пропорційної консолідації та метод еквівалентної вартості.

Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.

Література: 1. Горбунов А. Р. Холдинговые предприятия и дочерние фирмы / А. Р. Горбунов. – М. : [б. и.], 2004. – 102 с. 2. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навч.-практ. посібн. / В. М. Костюченко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 528 с. 3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : proaudit.com.ua>бух/psbo/1.htm. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Консолідована фінансова звітність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : libr.org.ua>book/89/2634.html. 6. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. докт. екон. наук : 08.06.04 / М. Р. Лучко. – К., 2008.