

Безкоровайна Л. В.
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу,
Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, м. Харків

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЯК ОСНОВА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ОБ'ЄДНАНЬ ПІДПРИЄМСТВ

Згідно з міжнародною практикою звітність об'єднання взаємопов'язаних організацій, які розглядаються як господарські утворення, називається консолідованою. За кордоном зібрано великий досвід консолідації фінансової звітності, детально відпрацьована та продовжує удосконалюватись нормативно-правова база складання консолідованої звітності. В Україні так само присутні процеси укрупнення підприємств та створення інтегрованих торгівельно-фінансово-промислових об'єднань, концернів, холдингів, тощо. Це викликає необхідність покращення підходів до складання консолідованої звітності та їх адаптація до міжнародних стандартів.

В Україні порядок формування консолідованої фінансової звітності регулює Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [1]. Визначення сутності консолідованої фінансової звітності наведено у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», під якою розуміють фінансову звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці [2].

В зарубіжній практиці питання консолідованої фінансової звітності регулюють такі нормативні документи: Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність»; Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність»; Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»; Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Окрема фінансова звітність», у якому наведено таке визначення: «консолідована фінансова звітність – фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки єдиного економічного суб'єкта господарювання» [3].

Дійсно, якою б складною не була структура компанії, що об'єднує у своєму складі різні юридичні особи, можливо виділити материнську компанію та її дочірні підрозділи.

Формування консолідованої фінансової звітності об'єднання підприємств базується на поєднанні інформації, що міститься у звітності материнської та дочірніх компаній. Але консолідація не зводиться лише до додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат. Процес консолідації передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і може бути представлений у вигляді багатокрокової процедури – графіка консолідації

(consolidation schedule) [4]. До найбільш загальних кроків формування консолідованої фінансової звітності можна включити такі:

- 1) еліменування внутрішньогрупових операцій;
- 2) визначення гудвіла;
- 3) визначення накопиченого капіталу;
- 4) розрахунок прав меншості;
- 5) безпосереднє складання звітів.

Під час заповнення консолідованої звітності обов'язково потрібно враховувати характер об'єднання компаній в групу, тобто за яких умов одна з компаній стала дочірньою по відношенню до іншої. Існують два типи об'єднань компаній: придбання та об'єднання інтересів. Під придбанням розуміють операцію, коли одна компанія (покупець) отримує контроль над операціями та чистими активами іншої компанії (продавця) в обмін на передання активів, прийняття зобов'язань або емісію акцій. Об'єднання інтересів (злиття) – операція, в результаті якої акціонери компаній, що об'єднуються, продовжують здійснювати спільний контроль над своїми загальними чистими активами і операціями та ділять між собою вигоди та ризики об'єднаної компанії. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець.

За своїм характером ці два способи об'єднання бізнесу відрізняються один від одного, що відображається у методології формування консолідованої звітності. Також, окрім «класичного» об'єднання, до складу якого входять материнська та дочірня компанії, існують й інші види об'єднань, які передбачають формування консолідованої звітності: спільна діяльність (спосіб ведення бізнесу, коли два або більше сторін здійснюють економічну діяльність під сумісним контролем, на підставі спеціальної договірної угоди); асоційована компанія (підприємство, яке не є ні дочірнім, ні спільним, але на діяльність якого інвестор здійснює суттєвий вплив, представництво в органах управління, участь у розробленні політики, тощо).

Форма об'єднання компаній або інвестицій знаходить своє відображення у методах консолідації, до яких, згідно з МСФЗ, відносяться: повна консолідація (застосовується для компаній, об'єднаних шляхом придбання або злиття); метод дольової участі (для компаній, що здійснюють спільну діяльність).

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» зазначено, що воно не застосовується для операцій щодо об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності, які: поєднуються для створення спільного підприємства, перебувають під спільним контролем, поєднуються шляхом злиття [5]. Отже національне законодавство розроблене виключно для класичного об'єднання компаній та складання консолідованої фінансової звітності.

Згідно з міжнародними стандартами фінансова звітність може мати такі форми:

фінансова звітність як сукупність показників обліку, відображених у формі певних таблиць і таких, що характеризують рух майна, зобов'язання та фінансовий стан компанії за звітний період;

окрема фінансова звітність – звітність, що подається суб'єктом господарювання, у якій суб'єкт господарювання може обрати, чи обліковувати свої інвестиції у дочірні, спільні та асоційовані підприємства за собівартість, чи за методом участі в капіталі [3];

консолідована фінансова звітність – фінансова звітність об'єднання, представлена як фінансова звітність окремого суб'єкта.

Структуру корпоративної звітності варто доповнити таким елементом, як спільна фінансова звітність, в основу якої покласти методику обліку внутрішньогосподарських операцій і розрахунків. В рамках формування спільної фінансової звітності слід не визнавати внутрішньогрупову виручку, націнку, внесок в уставний капітал, дебіторську та кредиторську заборгованість, а проводити усе перераховане через один рахунок. Це дозволить не лише підвищити прозорість фінансових операцій об'єднання в цілому, але здійснить позитивний вплив на процес надання і наступної оцінки консолідованої звітності, так як спільна звітність буде виступати у якості додаткового документа для перевірки.

Також важливе значення має інтегрована звітність, у якій комплексно розкриваються фінансово-економічна та виробнича інформація про основні види діяльності організації, а також про її діяльність в області стійкого розвитку, що дозволяє оцінити економічний потенціал, екологічні та соціальні аспекти діяльності, про корпоративне управління та тенденції розвитку. Головною особливістю інтегрованої звітності є те, що вона зосереджується на ресурсах, які компанія споживає та створює (фінансових, виробничих, людських, природних).

Таким чином, в умовах існування тенденції до укрупнення архітектури бізнес-одиниць оптимальною буде така модель звітності, яка буде включати окрему, спільну, консолідовану та інтегровану звітність.

Список використаних джерел:

1. Консолідована фінансова звітність : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 від 27.06.2013 № 628 / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення 04.03.2023).

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 05.03.2023).

3. Окрема фінансова звітність : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27. URL : <https://mof.gov.ua/storage/files/MSBO-27-tt.pdf> (дата звернення 04.03.2023).

4. Консолідована фінансова звітність : Міжнародний стандарт фінансової звітності 10. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text (дата звернення 05.03.2023).

5. Об'єднання підприємств : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 від 07.07.1999 № 163 / Міністерство фінансів

України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення 05.03.2023).