

АНАЛІЗ СВІТОВОГО ТА НАЦІОНАЛЬНОГО ДОСВІДУ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. Розглянуто сутність та складові частини консолідованої фінансової звітності, наведено алгоритм виконання процедур консолідації, проаналізовано світові практики складання консолідованої звітності та розглянуто питання вдосконалення національних стандартів консолідації в контексті глобальних інтеграційних зрушень.

Аннотация. Рассмотрены сущность и составляющие консолидированной финансовой отчетности, приведен алгоритм выполнения процедур консолидации, проанализированы мировые практики составления консолидированной отчетности и рассмотрен вопрос усовершенствования национальных стандартов консолидации в контексте глобальных интеграционных сдвигов.

Annotation. The essence and components of the consolidated financial statements are considered. An algorithm for performing the procedures of consolidation is presented. Global practices of consolidated financial statements are analyzed. The problem of national consolidation standards improvement in the context of global integration changes is considered.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, материнська компанія, дочірня компанія, облікова політика, консолідація, фінансовий звіт.

Становлення та розвиток ринкових відносин у сучасній Україні визначають пошук шляхів зміцнення позицій підприємств на внутрішньому ринку і вихід їх на міжнародні ринки. Одним із можливих варіантів вирішення цієї проблеми є купівля та продаж компаній, тобто об'єднання бізнесу [1, с. 12]. У міру зростання економічного потенціалу компанії та збільшення обсягу її фінансово-господарських операцій рада директорів компанії (власники), як правило, приймають рішення про створення відділень компанії. У більшості випадків компанія створює відділення як окремі юридичні особи [2, с. 14]. Отже, з погляду міжнародної та національної перспективи українських підприємств актуальними стають питання підготовки консолідованої фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Проблемі складання консолідованої звітності присвячено багато публікацій у науково-практичних журналах із ведення бухгалтерського обліку, серед яких праці Проскуріної Н. М., Семчук І. В. [2; 3]. Свої напрацювання у даному проблемно-тематичному напрямі мають науковці: Грідчина М. В., Маляревський Ю. Д., Фартушняк О. В., Пасічник І. Ю. [4]. Особливий внесок у дослідження цієї проблеми було зроблено Костюченко В. М., яка розглядала аспекти складання консолідованої звітності як у періодичних виданнях [1], так і у власній монографії [5]. Автори перелічених праць роблять акценти або на національні, або ж на світові пріоритети. Особливістю цього дослідження є комплексний підхід до вирішення проблем консолідації, враховуючи як національні, так і світові тенденції.

Мета цієї роботи – надати якісний аналіз світових та національних практик складання консолідованої фінансової звітності. Об'єкт дослідження – консолідована фінансова звітність. Предметом виступає консолідована звітність як складова частина обов'язкової фінансової звітності.

Консолідовані фінансові звіти – це фінансові звіти групи, представлені як фінансові звіти єдиного підприємства [4, с. 43]. Компанія, яка контролює інші компанії (у більшості випадків вона володіє й більшістю голосуючих акцій), є материнською компанією (холдинг-компанією). Ця компанія, згідно з МСБО 27 "Консолідовані фінансові звіти та облік інвестицій у дочірні підприємства", зобов'язана складати та подавати користувачам консолідовані фінансові звіти групи компаній.

Контрольовані компанії визначаються наявністю права у материнської компанії приймати рішення про принципи їх фінансової, виробничої та комерційної діяльності [2, с. 14]. Контроль діяльності, який вважається існуючим, зображено в схемі на рисунку.

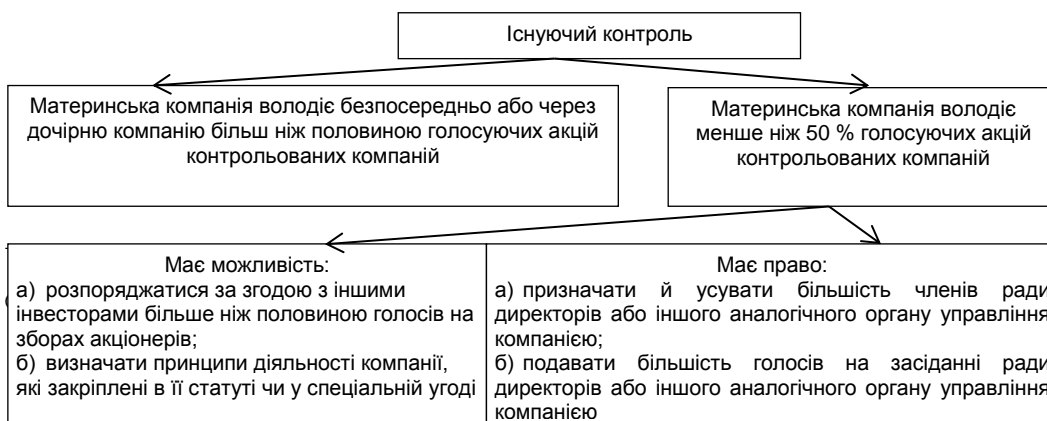


Рис. Контроль діяльності дочірньої компанії

Оскільки зовнішньополітичний курс України спрямований на інтеграцію до Європейського Союзу, доцільно проаналізувати законодавства ЄС із питань консолідації фінансової звітності.

Повноваження ЄС щодо регулювання правовідносин у сфері діяльності підприємств (зокрема бухгалтерського обліку) визначені статтею 54 Договору про заснування Європейського економічного співтовариства. Директиви та регламенти є обов'язковими для застосування державами-членами, проте форми й методи їх виконання надані на розгляд окремих країн з урахуванням існуючих умов і можливостей [5, с. 42–45].

Оскільки Директиви ЄС визначають лише загальні вимоги до складу, змісту та подання консолідованих фінансових звітів у законодавчих актах країн – учасниць ЄС, виникає багато розбіжностей щодо оцінки, подання та розкриття інформації в консолідованих фінансових звітах. Ці розбіжності детальніше викладено у табл. 1.

Таблиця 1

Провідні світові практики складання консолідованої звітності

Країни	Упроваджені практики
Великобританія	З моменту прийняття Акта по компаніях (1989 р.) британське законодавство розглядає групу як певну єдність, яка контролює діяльність дочірніх підприємств та підприємств, що перебувають під істотним впливом
США	Американська практика базується на концепції материнської компанії і на методі обліку власного капіталу; широко застосовується метод злиття
Німеччина	Законодавство та юридична практика Німеччини з питань консолідації раніше досить серйозно розходилися з британськими та американськими аналогами, однак наблизилися до них у результаті впровадження 7-ї Директиви ЄС, прийнятої в 1983 р.
Франція	У Франції виділяються підприємства під одноосібним контролем консолідувальної компанії (консолідується повністю); підприємства, що знаходяться під спільним контролем (консолідуються у відповідній пропорції), і підприємства, на які здійснюється істотний вплив
Нідерланди	Голландська практика близька до практики Великобританії і передбачає, що фінансова інформація, яка стосується дочірніх підприємств, повинна бути включена в річний звіт групи, складений за консолідованим методом. Також широко застосовується методика обліку власного капіталу, і, на відміну від інших країн ЄС, названий метод застосовується так само як у дочірніх підприємствах, так і у фінансових звітах холдингових компаній; таким чином, прибуток останніх дорівнює консолідованому прибутку
Бельгія та Іспанія	У цих країнах консолідація до 80-х років була рідкісним явищем, у результаті чого сторонні інвестори та кредитори, особливо іноземні громадяни, мали неадекватну інформацію навіть стосовно великих груп

Слід проаналізувати особливості складання консолідованої фінансової звітності в Україні.

Перш за все, консолідовані фінансові звіти для підприємств України слід складати з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо неможливо використовувати єдину облікову політику, цей факт слід розкрити разом із часткою статей у консолідованій фінансовій звітності, до яких застосовується різна облікова політика [4, с. 44].

У ст. 12 Закону України від 16 липня 1999 р. № 996-Х ІV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначено, що:

1) підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність;

2) об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств;

3) міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, крім власних звітів, складають:

а) зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно в державній та комунальній власності;

б) зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств (заснованих на державній та комунальній власності), що належать до сфери їх управління [5, с. 99].

Склад і форми консолідованої фінансової звітності ті ж самі, що передбачені для окремих підприємств, а саме: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до річної фінансової звітності.

При складанні консолідованої фінансової звітності враховують вимоги всіх П(С)БО, що стосуються окремих форм звітності. Основи ж методики складання консолідованої фінансової звітності закладені в П(С)БО 20 та МСБО 27. Так, згідно із П(С)БО 20 консолідована фінансова звітність складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу, що й окрема звітність материнського та його дочірніх підприємств. При цьому підприємства, звітність яких повинні застосовувати єдину облікову політику для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосовувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої звітності.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності включає кілька етапів:

- 1) виключення балансової вартості фінансової інвестиції материнського підприємства та його частки в капіталі дочірнього підприємства; визначення статутного капіталу групи;
- 2) визначення суми гудвілу на дату складання консолідованого балансу; визначення частки меншості; визначення нерозподіленого прибутку (збитку) групи;
- 3) виключення внутрішньогрупових залишків за розрахунками; оцінка нереалізованих прибутків (збитків); оцінка групових залишків запасів та залишкової вартості основних засобів групи;
- 4) безпосереднє складання консолідованої фінансової звітності: постатейне підсумовування показників фінансової звітності дочірніх підприємств з аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства [3, с. 3].

До консолідованої фінансової звітності не включаються звіти компаній, які входять у сферу консолідації, але не мають інтересу для об'єднання (табл. 2).

Таблиця 2

Компанії, що не включаються до консолідованої звітності

Перелік компаній	Приклад
Компанії, контроль за якими можливо вважати тимчасовим	Контрольний пакет акцій дочірньої компанії було придбано материнською компанією виключно з метою його наступного продажу в недалекому майбутньому
Дочірня компанія, діюча в умовах довгострокових нездоланих обмежень, які позбавляють її можливості (або суттєвим чином знижують їх) переказувати грошові кошти на рахунок материнської компанії	Через валютні обмеження у закордонних філіалах, "блокування" банківських рахунків
Дочірні компанії, господарська діяльність яких дуже відрізняється від характеру діяльності материнської компанії	Банк і промислове акціонерне товариство, торгівельне і страхове товариство

Консолідація фінансової звітності – одна з найскладніших облікових процедур. Окрім того, міжнародна практика бухгалтерського обліку досі не приведена до єдиного знаменника.

У більшості розвинених країн світу признають, що відмінності в національних системах бухгалтерського обліку стають гальмом на шляху розвитку економічної кооперації між державами та звужують можливості для проявів економічної інтеграційної діяльності. Тому зусилля країн зі зближення національних облікових систем із метою нівелювання різниці між ними з часом стають все помітнішими.

У зв'язку з цим Україна також повинна робити відповідні кроки щодо поліпшення та вдосконалення принципів та методів ведення консолідованої фінансової звітності. Це дозволить нашій державі зрушитися у напрямі побудови міцної економіки, спираючись на сучасні аспекти глобалізації та інтеграції, які вже зараз визначають вектори сталого економічного розвитку провідних держав світу.

Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.

Література: 1. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність при поетапному об'єднанні бізнесу / В. М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 12–16. 2. Проскуріна Н. М. Консолідована фінансова звітність: загальні принципи складання згідно з МСБО / Н. М. Проскуріна // Аудитор України. – 2006. – № 13. – С. 14–18. 3. Семчук І. В. Консолідація фінансової звітності: методика виконання процедур : наукова стаття / І. В. Семчук // Житомирський державний технологічний університет. – 6 с. 4. Маляревский Ю. Д. Учет в зарубежных странах : учебн. пособ. / Юрий Дмитриевич Маляревский, Ольга Викторовна Фартушняк, Инна Юрьевна Пасичник ; Харьк. гос. эконом. ун-т. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2003. – 180 с. 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.