

УДК 657.37

Лежненко Л.І.

кандидат економічних наук

Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ СКЛАДАННЯ ЗВЕДЕНОЇ ТА КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

ORGANIZATIONAL AND LEGAL ASPECTS OF DRAWING COMBINED AND CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

АНОТАЦІЯ

Визначено відмінності зведеної та консолідованої фінансової звітності. З'ясовано організаційні аспекти складання таких видів звітності. Надано організаційно-правові форми об'єднаних підприємств України. Досліджено нормативно-правову базу, яка регламентує складання та подання зведеної та консолідованої фінансової звітності. Визначено основні принципи та аспекти складання консолідованої фінансової звітності.

Ключові слова: зведена фінансова звітність, консолідована фінансова звітність, організація, принципи, процедури, складання звітності.

АННОТАЦИЯ

Определены отличия сводной и консолидированной финансовой отчетности. Выяснено организационные аспекты составления таких видов отчетности. Приведены организационно-правовые формы объединения предприятий Украины. Исследовано нормативно-правовую базу, которая регламентирует составление и представления сводной и консолидированной финансовой отчетности. Определены основные принципы и аспекты составления консолидированной финансовой отчетности.

Ключевые слова: сводная финансовая отчетность, консолидированная финансовая отчетность, организация, принципы, процедуры, составление отчетности.

ANNOTATION

The article defines the differences between combined and consolidated financial statements. The author found organizational aspects of preparation of such types of statements. The paper provided the organizational and legal forms of business combinations in Ukraine. The author investigated the regulatory framework that governs the preparation and presentation of combined and consolidated financial statements and defined the main principles and aspects of the consolidated financial statements.

Keywords: combined financial statements, consolidated financial statements, organization, principles, procedures, reporting.

Постановка проблеми. Останнє десятиріччя визначено створенням та розвитком великих фінансово-господарських проектів. Суб'єктам господарювання в ринкових умовах та для глобального розвитку недостатньо функціонувати у межах окремих господарських одиниць. Для здійснення бізнес-проектів та розширення діяльності необхідною умовою стає об'єднання підприємств та створення груп суб'єктів господарювання, крім того, такі зміни позитивно впливають на економіку країни загалом. В зв'язку з цим безпосередньо держава та власники підприємства і суспільство потребують інформації про фінансово-господарський стан та результати діяльності об'єднаних підприємств. Таке становище визначає необхідність складання та оприлюднення фінансової звітності об'єднаних підприємств та їх груп.

Сьогодні існують окремі дискусійні питання щодо визначення, принципів та методики складання різних форм звітності об'єднаних груп суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації бухгалтерського обліку в об'єднаннях підприємств і методику складання консолідованої фінансової звітності в Україні вивчали такі науковці, як: Р.Є. Грачова, О.М. Гурська, Є.В. Калюга, В.М. Костюченко, Р.С. Коршикова, Н.М. Малюга, Г.В. Уманцев та інші.

У зв'язку із розвитком об'єднання підприємств, формами звітування яких є консолідована та зведена фінансова звітність, існує необхідність визначення чіткого усвідомлення відмінностей та особливостей складання зведеної і консолідованої фінансової звітності.

Мета статті. Дослідити структуру суб'єктів господарювання як організаційно-економічної бази звітування зведеної та консолідованої фінансової звітності. Визначити особливості складання консолідованої фінансової звітності. З'ясувати нормативно-правову базу, яка регламентує складання зведеної та консолідованої фінансової звітності. Навести та розглянути принципи та методику складання консолідованої фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. У сучасній економічній літературі та законодавчо-нормативних документах з бухгалтерського обліку щодо фінансової звітності існують ще поняття «зведена» та «консолідована».

Сьогодні в Україні встановлено вичерпаний перелік видів економічної діяльності суб'єктів господарювання, а також вимоги щодо складання та подання як зведеної звітності так і консолідованої фінансової звітності.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 12) [2] встановлено суб'єкти господарювання, які повинні складати і подавати консолідовану та зведену фінансову звітність, що наочно зображено на рисунку 1. Також необхідно зазначити, що перелік видів діяльності, щодо яких підприємствами складається зведена фінансова звітність, наведено у Наказі Міністерства фінансів України від 24.04.2000 р. № 37 «Питання складання фінансової звітності» [3].

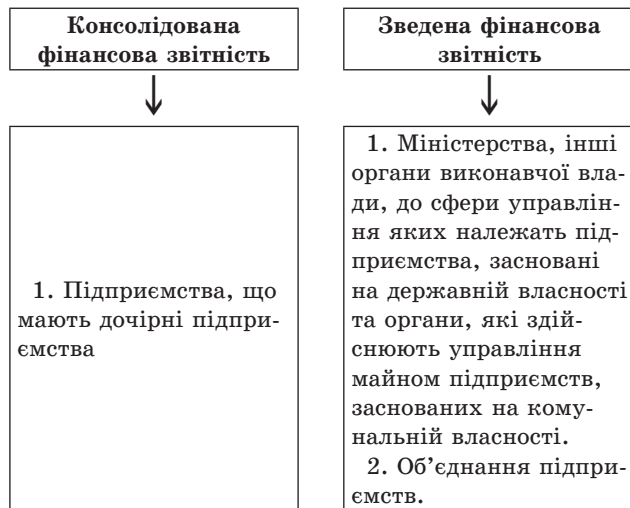


Рис. 1. Суб'єкти господарювання України, які складають та подають зведену та консолідовану фінансову звітність

Як зведена, так і консолідована фінансова звітність мають певні особливості стосовно законодавчо-нормативної регламентації, складання та подання. Для чіткого усвідомлення різниці та особливостей цих видів фінансової звітності необхідно з'ясувати їх визначення.

Зведена фінансова звітність – це система показників, що відображають фінансовий стан і фінансові результати групи взаємопов'язаних організацій на звітну дату.

Консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [2].

Отже, поняття «зведена звітність» і «консолідована звітність» не є тотожними. Крім того, ці форми звітності відрізняються метою, призначенням та технікою складання.

Метою складання зведеної фінансової звітності є статистичне узагальнення даних, а консолідованої – надання повної неупередженої інформації інвесторам та інших користувачам фінансової звітності про результати фінансово-господарської діяльності групи на звітну дату. Зведені звіти складають по всіх показниках форм, передбачених для суб'єктів господарювання як по типових так і внутрішньовідомчих формах. Така звітність організацій складається шляхом підсумовування звітів всіх підвідомчих підприємств.

Перш ніж з'ясувати особливості складання консолідованої фінансової звітності необхідно розглянути процес об'єднання підприємств. Відповідно до ст. 70 Господарського кодексу України підприємства мають право на добровільних засадах об'єднувати свою господарську діяльність (виробничу, комерційну та інші види діяльності) [1]. В об'єднання суб'єктів господарювання можуть входити підприємства, утворені за законами іншим держав. Таким же способом підприємства України можуть входити

Таблиця 1

Організаційно-правові форми об'єднань підприємств

Тип підприємства	Визначення за Господарським кодексом України	Вид фінансової звітності
Асоціація	договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації	Кожне підприємство складає власну фінансову звітність
Корпорація	договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації	Зведена
Консорціум	тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо)	Зведена
Концерн	статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності	Зведена
Асоційоване підприємство	група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні.	Або зведена, або консолідована
Холдингова компанія	публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)	Консолідована

в об'єднання підприємств, створених на інших державних територіях.

Стаття 118 Господарського кодексу України (ГКУ) визначає, що об'єднання підприємств – це господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань [1].

Необхідно зазначити, що статтями 120 і 126 ГКУ визначено організаційно-правові форми об'єднань підприємств, які наочно зображені в таблиці 1. Крім цього, в таблиці 1 з'ясовано види фінансової звітності, які складають визначені групи підприємств України.

Розкриття інформації про об'єднання підприємств та порядок відображення в обліку і складання звітності придбання інших підприємств визначає П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [6]. Також в П(С)БО 19 наведено визначення контролю, яке необхідне для усвідомлення понять пов'язаних з консолідацією, а саме: «материнське» та «дочірнє» підприємство.

Крім того, існує відмінність між юридичним та економічним розумінням об'єднання суб'єктів господарювання. З юридичного погляду – материнська компанія не володіє активами дочірньої компанії, а має права та володіє акціями або частками дочірньої компанії. В такому разі материнська і дочірня (дочірні) компанії є окремими юридичними особами. З бухгалтерського боку – існує один господарюючий суб'єкт та всі ресурси і фінансово-господарська діяльність дочірніх компаній перебувають під контролем материнського підприємства.

Отже, в об'єднанні суб'єктів господарювання велика увага та значення надається терміну «контроль».

Контроль – це вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності [6].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, повинні складати та подавати консолідовану фінансову звітність [2].

Порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання регламентується НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [5]. НП(С)БО 2 п. 5 визначає, що консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Критеріями, необхідними для подання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством, є:

- наявність контролю та владними повноваженнями материнського над дочірнім підприємством;

- результати фінансово-господарської діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призведуть до зміни у складі вартості активів,

зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства.

Консолідована фінансова звітність повинна відповідати принципам та якісним характеристикам, які висуваються до фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Відповідно до НП(С)БО 2, крім існуючих загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, виділимо основні принципи консолідованої фінансової звітності:

1. Подання звітності: подає звітність материнське підприємство.

2. Єдина дата: фінансова звітність, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності має бути за той самій період і на ту ж дату балансу.

3. Єдина облікова політика: консолідована фінансова звітність складається з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. За неможливістю застосування єдиної облікової політики цей факт слід повідомляти у примітках із поясненням і розкриттям статей до яких застосовується різна облікова політика.

4. Визначення та відокремлення: материнське підприємство визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доходу, що в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо.

5. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського та всіх його дочірніх підприємств. Якщо показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідації, причини повинні розкриватись у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Відповідно по НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» консолідована фінансова звітність складається з таких форм [4]:

- Форма 1-к – Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан);

- Форма 2-к – Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);

- Форма 3-к – Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);

- Форма 3-кн – Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямым методом);

- Форма 4-к – Консолідований звіт про власний капітал.

Процедури підготовки консолідованої фінансової звітності можна умовно поділити на три узагальнених етапи:

1. Підготовка, складання та подання власної фінансової звітності як материнської, так і дочірніх компаній а також підготовка фінансових звітів до процесу консолідації.

2. Здійснення відповідних коригувань та виключень при складанні консолідованої звітності. Зі звітності виключають:

- балансову вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє і частки материнського в капіталі кожного дочірнього підприємства;

– суми внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

– суму нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій, облік яких ведеться за П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

3. Підготовка, складання та подання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством.

На підставі зазначених етапів підготовки консолідованої фінансової звітності розглянемо більш розгорнуто методичку її складання.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності материнського підприємства до аналогічних показників материнського підприємства за всіма формами фінансової звітності.

Зазвичай підприємства використовують робочі трансформаційні таблиці, приклади яких наведено в таблиці 2 і таблиці 3.

Залежно від власних потреб та з метою ухвалення управлінських рішень можливо застосувати будь-яку з наведених трансформаційних таблиць.

Методичку складання консолідованої фінансової звітності розглянемо на прикладі складання трансформаційних робочих таблиць, які складають в такій послідовності:

1. Внесення показників статей окремих фінансових звітів у відповідні стовпчики «Материнська компанія» і «Дочірня компанія» (зазначений етап 1).

2. Виявлення та розрахунок відповідних виключень (зазначений етап 2).

3. Виявлення та розрахунок відповідних коригувань:

– визначення гудвілу у разі, коли материнське підприємство придбало акції дочірнього за ціною, яка вища від номінальної вартості;

– нарахування амортизації гудвілу згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;

– визначення та нарахування суми дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації.

4. Внесення виключень та коригувань у трансформаційні таблиці за стовпчиком «Коригувальні проведення».

5. Визначення та відокремлення неконтрольованої частки у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доходу дочірніх підприємств. Внесення відповідних сум до трансформаційної таблиці стовпчик «Неконтрольована частка» (табл. 3) або до окремої статті «Неконтрольована частка» при застосування таблиці 2.

6. Визначення та відображення дивідендів за випущеними дочірніми підприємствами привілейованими акціями.

7. Визначення та відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

8. Визначення та відображення курсових різниць, які виникають в процесі консолідації фінансової звітності за умови, що материнське підприємство має дочірні підприємства за межами України (П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів»).

9. Розрахунок консолідованих сум, враховуючи коригування, внесення відкоригованих сум до стовпчику «Консолідована сума (звітність)» за відповідними статтями звітів (зазначений етап 3).

Необхідно зазначити, що коригування та виключення, які здійснюються в процесі складання консолідованої фінансової звітності, не впливають на власну фінансову звітність материнського і дочірнього підприємств, а результати трансформаційних робочих таблиць використовуються тільки для формування та складання консолідованої фінансової звітності.

Отже, консолідована фінансова звітність складається за сукупністю всіх показників фінансових звітів контрольованих підприємств. Така звітність повинна: відображати фінансовий стан групи, результати її господарської діяльності; задовольняти потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів; надавати можливість ухвалювати неупереджені управлінські рішення.

Висновки. В процесі дослідження виявлено відмінні та спільні риси зведеної та консолідованої фінансової звітності та з'ясовано організаційно-правові групи підприємств України, які

Таблиця 2

Робоча трансформаційна таблиця консолідації 1

Форма Стаття звітності	Материнська компанія		Дочірня компанія		Коригувальні проведення		Консолідована сума
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	

Таблиця 3

Робоча трансформаційна таблиця консолідації 2

Форма Стаття звітності	Фінансові звіти підприємств групи		Коригувальні проведення		Неконтрольована частка	Консолідована звітність
	Материнська компанія	Дочірня компанія	Дебет	Кредит		

складають таку звітність. Визначено та наведено етапи, принципи та процедури підготовки консолідованої фінансової звітності.

Необхідно зазначити, що процес консолідації має розрахунковий характер, а складання консолідованої фінансової звітності відбувається на підставі власних фінансових звітів підприємств групи. З приводу цього на підставі загальноприйнятої методики консолідації необхідно розробляти та застосовувати на внутрішньогруповому рівні єдину методику складання консолідованої фінансової звітності враховуючи особливості діяльності підприємств групи.

У процесі дослідження виявлено, що недостатньо уваги приділено методиці повної та пропорційної консолідації, що має бути метою подальших досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Питання складання фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 24.04.2000 р. № 37 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0162-00>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2000 р. № 15 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.