

В. П. ПАНТЕЛЕЄВ,
доктор економічних наук, професор,
декан економіко-статистичного факультету,
Національна академія статистики, обліку та аудиту
К. В. БЕЗВЕРХИЙ,
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну

Консолідація фінансової звітності групи підприємств: теоретичні та практичні аспекти

Розглянуто теоретичні засади консолідації, проаналізовано національні та міжнародні стандарти складання консолідованої фінансової звітності. На основі аналізу генезису консолідованої фінансової звітності систематизовано інформаційні запити внутрішніх і зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності. Визначено рівні та практичні процедури консолідації, а також основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, групи підприємств, міжнародні стандарти фінансової звітності, генеза, етапи, контроль, формування, інформаційний запит, користувачі.

Постановка проблеми. Нові вимоги господарювання в умовах постінформаційного розвитку суспільства потребують забезпечення системи управління якісною обліково-звітною інформацією і особливо її заключною складовою – фінансовою звітністю. Запровадження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” (далі – НП(С)БО 2) [1] потребує належного теоретичного, організаційного та методичного забезпечення формування показників консолідованої фінансової звітності. Тому особливого значення набуває питання консолідації фінансової звітності групи підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями організації і методики складання консолідованої фінансової звітності у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема С. Білоцький, Ф. Бутинець, С. Голов, С. Гольцова, О. Гурська, І. Жолнер, Т. Кондрашева, В. Костюченко, С. Левицька, М. Лучко, О. Олійник, В. Оніщенко, Г. Осадча, В. Пархоменко, І. Семчук, О. Царенко, Р. Циган, О. Ціхановська, І. Чалий.

Метою дослідження є розгляд теоретичних засад консолідації фінансової звітності; аналіз вітчизняного та міжнародного законодавства щодо формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств в умовах інституційних змін; виклад основних правил складання консолідованої фінансової звітності; висвітлення практичних процедур консолідації фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Вперше консолідована звітність з'явилася в 1903 році і зараз її складають практично всі холдинги і групи компаній. Консолідована фінансова звітність складається з консолідованих балансу, звіту про прибутки і збитки, звіту про зміну капіталу, звіту про рух грошових коштів, а також приміток до них. Ідея формування консолідованої фінансової звітності виникла відносно недавно. Творцями першої офіційної консолідованої звітності були Артур Дікінсон (Arthur Dickinson), представник аудиторської фірми Price Waterhouse, і головний бухгалтер United States Steel В. Філберт (W. Filbert). Вони розробили техніку консолідації, використовуючи концепцію економічної єдності компаній, що взаємодіють. Її сутність полягає у об'єднанні звітності фірм, які знаходяться у певних “родинних” зв'язках – юридичних та економічних.

Щоб зрозуміти динаміку і причини виникнення інституту консолідованої фінансової звітності, розглянемо її генезу (табл. 1).

Таблиця 1

Гене́за консолідованої фінансової звітності та вплив великого приватного бізнесу й фінансового ринку на її розвиток

№ з/п	Країна	Час зародження консолідованої фінансової звітності	Період становлення практики складання консолідованої фінансової звітності	Частка великого приватного бізнесу	Наявність розвинутого фінансового ринку
1	США	Кінець XIX ст.	1920-ті р.	Висока	Так
2	Великобританія	1920-ті р.	1940-ві р.	Висока	Так
3	Нідерланди	1920-ті р.	1940-ві р.	Висока	Так
4	Німеччина	1930-ті р.	1960-ті р.	Висока	Ні
5	Франція	1940-ві р.	1970-ті р.	Низька	Ні
6	Японія	1970-ті р.	1980-ті р.	Висока	Ні
7	Україна	1990-ті р.	1990-ті р.	Низька	Ні

Джерело: складено за [2, с. 10].

Як видно з табл. 1, наявність саме двох факторів – великого приватного бізнесу та розвинутого фінансового ринку – стало основним моментом для появи інституту консолідованої фінансової звітності.

Теоретичні засади консолідації. Відомий американський економіст, творець теорії міжгалузевого балансу В. В. Леонт'єв [3] у своїй роботі, що вийшла у 1927 р., заклав основи наукового розуміння концентрації та її важливої складової – економічної консолідації: “Сучасна організація економічної системи ... являє собою складну систему одиниць концентрації, причому кожна одиниця повністю міститься у наступній, більш складній ... для будь-якого статистичного дослідження потрібно, щоб кожна система була складена з еквівалентних одиниць” [3, с. 256]. Автор вважає, що “...звичайно, й економічна консолідація є фактором концентрації” [3, с. 259].

Порівняння промислових підприємств (незалежного та дочірнього) із різним складом витрат дозволяє визначити оптимальну величину концентрації підприємства [3, с. 259]. “Технологічні одиниці підпорядковуються економічним так, нібито останні є наріжним каменем усєї системи. Економічна одиниця є найбільш емною із усіх статистичних одиниць” [3, с. 260–261].

Із наведеного слідує, що в економіці при здійсненні консолідації об'єктів для забезпечення потреб користувачів потрібно обирати еквівалентні, тотожні одиниці. Найкращим чином вимогам зацікавлених користувачів відповідає звітність самостійної економічної одиниці (англ. – single economic entity) за обраними параметрами. Тому крім індивідуальної фінансової звітності складається консолідована фінансова звітність як сукупна або зведена звітність юридичної особи та її дочірніх підприємств (які складають групу підприємств у сучасному розумінні) як єдиної економічної одиниці. Для уникнення подвійного обліку вираховуються взаємні борги членів групи, обсяги взаємних (внутрішньогрупових) продажів та виділяється неконтрольована частка участі.

Слід зазначити, що процедури консолідації ґрунтуються не лише на досягненні економічної теорії, а й на теоріях капіталу, прибутку, ризику, фінансів, інституційному підході, права власності, корпоративних структур, але при вирішенні питань слід виходити із природи відносин між сторонами.

Актуальна нормативна база консолідації. Рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств, наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств

№ з/п	Рівень стандартизації	Стандарт бухгалтерського обліку	Нормативно-правовий документ
1	Мегарівень	МСБО, МСФЗ	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4], МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів" [5], МСБО 27 "Окрема фінансова звітність" [6], МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства" [7], МСФЗ 8 "Операційні сегменти" [8], МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" [9], МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання" [10]
2	Макрорівень	НП(С)БО	НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [11], НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність" [1]
3	Мезорівень	Галузеві стандарти Внутрішньокорпоративні стандарти	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для підприємств різних галузей економіки Єдина облікова політика холдингової компанії, внутрішні стандарти якості звітної інформації, контролю ефективності та ведення бухгалтерського обліку
4	Мікрорівень	Внутрішні стандарти підприємства	Облікова політика підприємства

Джерело: складено за [12, с. 154].

Виділені рівні стандартизації (табл. 2), що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств, надають цілісне уявлення про порядок формування консолідованої фінансової звітності в Україні.

Правові засади складання та подання консолідованої фінансової звітності підприємств викладено у нормативно-правових актах України. Так, згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [4], консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Законом передбачено обов’язок підприємств, що мають дочірні підприємства, також складати та подавати консолідовану фінансову звітність; міститься норма про складання такої звітності за міжнародними стандартами. Порядком подання фінансової звітності [13] зазначено, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, надсилають листом відповідну інформацію органам державної статистики у передбачені для подання такої звітності строки. Форми консолідованої фінансової звітності, а саме, Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к; Консолідований звіт про фінансові результати (Сукупний дохід), форма № 2-к; Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма № 3-к; Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), форма № 3-кн; Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к передбачено у НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [11]. Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [14] передбачено, що у консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки. При складанні консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту. У додатковій статті “Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах” в консолідованому звіті про рух грошових коштів відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах. У консолідованому звіті про власний капітал наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Необхідність складання консолідованої фінансової звітності підприємства зумовлена цілями внутрішніх і зовнішніх її користувачів. Внутрішніми користувачами консолідованої фінансової звітності є топ-менеджери та працівники відділу фінансово-економічного департаменту холдингу. Зовнішніми користувачами консолідованої фінансової звітності підприємства є власники, бізнес-партнери (контрагенти, інвестори, банки, що надають кредитні ресурси тощо) та державні органи виконавчої влади. Інформаційне навантаження форм консолідованої фінансової звітності для зовнішніх та внутрішніх користувачів наведено в табл. 3.

У зв’язку з тим, що детальні пропозиції щодо складання консолідованої фінансової звітності підприємств України відсутні, виникає потреба розглянути теоретичні та практичні засади консолідації фінансової звітності.

23.08.2013 р. набрав чинності Наказ Міністерства фінансів України № 628 “Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” від 27.06.2013 р., яким Міністерство фінансів України затвердило НП(С)БО 2 [1]. З вказаної вище дати втратив чинність Наказ Міністерства фінансів України № 176 “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку” від 30.07.99 р. [15], яким свого часу було встановлено, що П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” (надалі – П(С)БО 20) починало застосовуватися для складання консолідованої фінансової звітності з 2000 року.

Таблиця 3

Систематизація інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності українських підприємств

№ з/п	Користувачі	Консолідований баланс та звіт про прибутки та збитки	Консолідований звіт про рух грошових коштів	Консолідований звіт про власний капітал	Примітки до річної фінансової звітності групи підприємств	Розшифровка внутрішньої та зовнішньої дебіторської і кредиторської заборгованостей	Звітність за сегментами
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Внутрішні користувачі	Інформація про майновий та фінансовий стан консолідованої групи	Інформація, необхідна для прогнозування і аналізу грошових потоків, для централізованого фінансування підприємств холдингу	У графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки	Перелік дочірніх підприємств, причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності; перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль; назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано належить більше половини голосів; вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан,	Інформація, потрібна для здійснення поточного управління дебіторською і кредиторською заборгованістю холдингу та координації внутрішньохолдингових розрахунків	Інформація, що дозволяє оцінити якість управління в межах окремого підприємства

Продовж. табл. 3

1	2	3	4	5	6	7	8
2	Зовнішні користувачі:	X	X	X	фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду; статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика	X	X
2А	Власники	Інформація про консолідований фінансовий прибуток і його виконання	Інформація про рух грошових коштів від різних видів діяльності	Інформація про контрольовану та неконтрольовану частки участі	Зміст та статус суб'єктів консолідації	Стан розрахунків з дльовими партнерами	X
2Б	Бізнес-партнери	Інформація, необхідна для аналізу ліквідності, фінансової стійкості та платоспроможності	Інформація, потрібна для контролю за виконанням прогностичного надходження грошових коштів на банківські рахунки	Інформація про контрольовану та неконтрольовану частки участі	Зміст та статус суб'єктів консолідації	Стан розрахунків з дльовими партнерами	X

Джерело: складено за [12, с. 151].

Наказ № 628 подібної вказівки не містить, адже відповідно до п. 3 НП(С)БО 1 [11], яким встановлено, що юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які надають фінансову звітність згідно із законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені НП(С)БО 1, починаючи з I кварталу 2013 року і в наступних звітних періодах.

НП(С)БО 2, так само як і П(С)БО 20, визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання і застосовується тими самими групами осіб, що й раніше.

Відповідно до п. 3 р. I “Загальні положення” НП(С)БО 2, це положення (стандарт) не поширюється на програми виплат після закінчення трудової діяльності або інші довгострокові програми виплат працівникам, які регулюються П(С)БО 26 “Виплати працівникам” (надалі – П(С)БО 26) [16]. Подібного попередження П(С)БО 20 не мало, оскільки П(С)БО 26 було затверджено тільки через чотири роки.

Терміни, що використовуються в НП(С)БО 2 (до цього в П(С)БО 20), не змінилися, але доповнилися визначенням чотирьох нових:

- а) владні повноваження – повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, що суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об’єктом інвестицій, зокрема через формування уповноваженого органу управління, визначення фінансової, інвестиційної і комерційної політики та контроль за їх реалізацією;
- б) група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства;
- в) неконтрольована частка – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства);
- г) права захисту інтересів інвесторів – повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об’єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності. У загальному розумінні захист інвестиції – це комплекс організаційних, технічних і правових заходів, спрямованих на створення умов, які сприяють збереженню інвестицій, досягненню мети інвестування, ефективній діяльності об’єктів інвестування та реінвестування, захисту законних прав та інтересів інвесторів.

Директива 2013/34/ЄС (ст. 22–29) [17] визначає сферу і порядок консолідації фінансової звітності. Зокрема, компанії, які мають дочірні підприємства, повинні консолідувати не лише фінансову звітність, а й управлінську звітність. Проте малі та середні групи підприємств можуть бути звільнені від зобов’язання складати консолідовану фінансову звітність і консолідований звіт керівництва за винятком випадків, коли афілійовані підприємства (члени групи) є суб’єктами, щодо яких існує громадський інтерес. У цій зазначеній вище директиві детально викладено умови такого звільнення. Процедура консолідації фінансової звітності, що викладені у цій директиві, в цілому узгоджуються з МСФЗ. Проте ст. 26 директиви передбачає можливість застосування пропорційної консолідації для спільних підприємств, яку не передбачено в МСФЗ.

При складанні консолідованої фінансової звітності слід враховувати вимоги та основні терміни П(С)БО 19 [18], а саме:

Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов’язань на дату придбання.

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Дата угоди – дата досягнення домовленості між учасниками про об’єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

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

Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Можна зауважити, що існують особливості консолідації фінансової звітності при придбанні дочірніх підприємств, при здійсненні діяльності групи та при втраті контролю.

Основні положення щодо складання консолідованої фінансової звітності. Ці положення викладено нижче на основі критичного аналізу змісту основних нормативних актів щодо консолідованої фінансової звітності НП(С)БО 2 [1] та МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність” (далі – МСФЗ 10) [9].

Група підприємств утворюється для підвищення ефективності функціонування наявного майна (ресурсів), отримання економічних вигід від групової діяльності, наприклад, розширення ринкових сфер, досягнення оптимального розміру виробництва, отримання доходу, прибутку, іншого економічного ефекту більшого, ніж вони можуть отримати, діючи самостійно. Для забезпечення таких цілей використовуються елементи управління: концентрація, консолідація, централізація тощо. Для керівництва групою підприємств утворюється відповідний орган управління. Підприємства, що увійшли до складу групи, зберігають юридичну незалежність.

Материнське підприємство (МП), яке контролює один чи кілька суб'єктів господарювання, проявляє ініціативу в управлінні бізнесом, має право на змінні результати або непостійні доходи (англ. – variable returns) об'єкта інвестування, свідомо зазнає певних ризиків за себе та за дочірні підприємства (ДП), зобов'язане впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням. МП отримує владні повноваження та використовує їх заради досягнення групових задач, зокрема визначає значущі (суттєві) для групи види діяльності, тобто такі, що значно впливають на результати діяльності, керує ними, проводить фінансову, інвестиційну, комерційну політику групи, здійснює контроль над її реалізацією та над діяльністю ДП. МП розпоряджається контрольованою часткою участі, тобто власним капіталом МП та контрольованою часткою участі ДП. Головним є те, що МП у процесах консолідації виступає як інвестор, який контролює об'єкт інвестування. Як правило, МП не тільки не стримує зростання незалежності ДП, а й всіляко підтримує їхній розвиток. МП складає та подає індивідуальну фінансову звітність щодо власної діяльності. З метою складання консолідованої фінансової звітності групи МП, виходячи із розуміння вимог єдиної економічної одиниці (єдиного економічного суб'єкта господарювання), повідомляє ДП про своєчасне та повне отримання від них належної інформації для підготовки МП консолідованої фінансової звітності групи. До складу такої інформації входить обов'язкове дотримання всіма членами групи єдиної облікової політики підприємств групи; альтернативою можуть стати вимоги МП щодо підготовки (переформатування) фінансової звітності ДП відповідно до вимог облікової політики МП саме для складання консолідованої фінансової звітності. Інформація у фінансовій звітності розкривається шляхом заповнення МП форм консолідованої фінансової звітності про діяльність групи за звітний період та приміток до консолідованої фінансової звітності.

Дочірнє підприємство (ДП), яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства, свідомо йде на участь у складі групи. Переслідуючи свої інтереси у складі групи, ДП здійснює підконтрольну МП діяльність, маючи пріоритетом значущі (суттєві) для всієї групи види діяльності, знаходиться під контролем МП, але залишає за собою неконтрольовану частку участі. ДП може бути закордонною господарською одиницею групи. ДП складає та подає індивідуальну фінансову звітність щодо власної діяльності. Водночас ДП зобов'язане

надавати МП належну інформацію для підготовки МП консолідованої фінансової звітності групи.

Реалізація правових, владних повноважень. Стандартами обліку передбачено значний вплив правових аспектів консолідації. Це знаходить відображення у визначенні особи, яка приймає рішення, структури організації та управління об'єкта інвестування, суттєвих прав, прав захисту інтересів інвесторів, прав відсторонення тощо. Владні повноваження передбачають реальне право МП керувати діяльністю групи та можливість змушувати ДП підпорядковуватися владі МП. За межами стандартів обліку залишилися правові аспекти консолідації, прийняті у юридичній практиці: проект консолідації (найчастіше це інвестиційний проект), органи управління групою, кодекс корпоративного управління, звітність органа управління про діяльність групи, органи контролю групою тощо.

Контроль. Визначення контролю містяться у МСФЗ 10 [9] та П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" [18].

Стосовно контролю об'єкта інвестування у МСФЗ 10 визначено, що інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право на змінні результати (непостійні доходи) або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування. Інвестор зазнає ризиків, або має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування у випадку, якщо результати інвестора від його участі мають потенційну здатність змінюватися внаслідок зміни показників діяльності об'єкта інвестування. Змінні результати діяльності об'єкта інвестування можуть бути як тільки додатними і тільки від'ємними, так і одночасно додатними та від'ємними.

Згідно з П(С)БО контроль – це вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигід від його діяльності.

З наведених визначень слідує, що контроль є імперативом, основою консолідації. В тексті МСФЗ 10 [9] змістом контролю зазначено об'єкт інвестування. Стандартами щодо владних повноважень встановлено виняткові вимоги до контролю та облікові вимоги. Отже, інвестор контролює об'єкт інвестування тоді і лише тоді, коли він реально задовольняє трьома умовами: має владні повноваження щодо об'єкта інвестування; зазнає ризиків або має право на змінні результати (непостійні доходи) діяльності об'єкта інвестування; здатен використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора [п. 7, 12]. Крім того, стандартами розглядається можливість втрати контролю та наслідки такої події для обліку та звітності. Стандарт передбачає також постійну (навіть безперервну) оцінку наявності контролю. У разі втрати контролю група перестає існувати та відповідна консолідована фінансова звітність не складається. Обмеження середовища контролю групи підприємств контролем об'єкта інвестування обумовлене тим, що реальне знаряддя впливу на об'єкт має форму інвестицій; крім того, зараз існує відповідна правова та облікова база проведення інвестиційної діяльності підприємств.

Стандартами встановлюється пріоритет виняткового контролю МП при консолідації: наявність прав захисту інтересів інвестора не є ознакою контролю (п. 7 НП(С)БО 2), інвестор, що володіє лише правами захисту інтересів інвесторів, не має владних повноважень щодо об'єкта інвестування і, відповідно, не контролює об'єкт інвестицій (п. 14 МСФЗ 10).

Вимоги до обліку. Викладаємо правила складання консолідованої фінансової звітності у редакції чинних бухгалтерських стандартів (табл. 4).

Склад обліково-звітної інформації, яка наводиться у примітках до консолідованої фінансової звітності, не змінився незважаючи на вказівки щодо переліку ДП, контрольованих МП. При цьому оприлюднювати характер відносин між МП і ДП, якщо МП не володіє в ДП (прямо чи непрямо) більш як половиною голосів, наразі не потрібно.

Процес формування консолідованої фінансової звітності в кожній групі підприємств вибудовується індивідуально і залежить від багатьох факторів: ор-

Таблиця 4

Правила складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ 10 та НП(С)БО 2

МСФЗ 10	НП(С)БО 2
1	2
<p>19. МП готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.</p> <p>20. Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування, та припиняється, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування.</p> <p>Рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності</p> <p>Вимоги до обліку</p> <p>Процедури консолідації</p> <p>Консолідована фінансова звітність:</p> <p>а) об'єднує подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків МП з аналогічними статтями його ДП;</p> <p>б) скорочує (згортає) статті звітності про балансову вартість інвестицій МП в кожному ДП та частки МП в капіталі кожного ДП (МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" [19] пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу);</p> <p>в) не включає до підсумку внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (не включаються до підсумку визнані прибутки або збитки від внутрішньогрупових операцій з активами, такими як запаси та основні засоби).</p> <p>Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 "Податки на прибуток" [20] розглядає тимчасові різниці, що виникають внаслідок невключення до підсумків прибутків або збитків від внутрішньогрупових операцій.</p> <p>Єдина облікова політика</p> <p>Якщо член групи користується обліковою політикою, що відрізняється від політики, прийнятій у консолідованій фінансовій звітності для обліку подібних операцій та подій за подібних обставин, то відповідні коригування мають бути здійснені у</p>	<p>7. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності МП та всіх ДП.</p> <p>II. Порядок складання консолідованої фінансової звітності</p> <p>1. Фінансова звітність МП та його ДП, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.</p> <p>2. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.</p> <p>Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.</p> <p>3. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності ДП до аналогічних показників фінансової звітності МП.</p>

1	2
<p>фінансовій звітності такого члена групи при складанні консолідованої фінансової звітності, щоб забезпечити узгодженість з обліковою політикою групи.</p> <p>Облік доходів і витрат Суб'єкт господарювання включає дохід і витрати ДП у консолідовану фінансову звітність з дати, коли він отримав контроль над ДП, до дати, коли він втратив такий контроль. Дохід і витрати ДП розраховуються на основі величини активів та зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання ДП. Наприклад, витрати на амортизацію, визнані у консолідованому звіті про сукупні доходи після дати придбання ДП, визначаються на основі справедливої вартості відповідних активів, що амортизуються, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання ДП.</p>	<p>4. При складанні консолідованої фінансової звітності не включаються до підсумку:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) балансова вартість фінансових інвестицій МП в кожне ДП і частка МП в капіталі кожного ДП; 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані). <p>5. МП для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході ДП.</p>
<p>Потенційні права голосу Якщо існують потенційні права голосу або інші похідні інструменти, що забезпечують потенційні права голосу, то частки прибутку або збитку та зміни у капіталі, що відносяться до МП та неконтрольованих часток участі, при складанні консолідованої фінансової звітності визначаються лише на основі існуючих часток володіння й не відображають можливу реалізацію чи конвертацію потенційних прав голосу та інших похідних інструментів, за винятком випадків, коли застосовується параграф Б90.</p> <p>За деяких обставин суб'єкт господарювання фактично має існуючу частку володіння внаслідок операції, яка в поточний період часу надає йому доступ до доходу, пов'язаному з часткою участі. За таких обставин частки, що відносяться до МП та неконтрольованих часток участі, при складанні консолідованої фінансової звітності визначаються з урахуванням реалізації таких потенційних прав голосу та інших похідних інструментів, які в поточний період часу надають суб'єктові господарювання доступ до доходу.</p> <p>МСФЗ 9 "Фінансові інструменти" [21] не поширюється на частки участі в ДП, що консолідуються. Якщо інструменти, що містять потенційні права голосу, фактично надають суб'єкту господарювання в поточний період доступ до доходу, пов'язаного</p>	<p>Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать МП, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу ДП з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).</p> <p>6. Якщо ДП випущено привілейовані акції, що класифікуються як інструменти власного капіталу, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то МП розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями ДП незалежно від оголошення дивідендів.</p>

1	2
<p>з безпосередньою часткою участі у ДП, то на ці інструменти не поширюються вимоги МСФЗ 9. В усіх інших випадках інструменти, що забезпечують потенційні права голосу в ДП, обліковуються відповідно до МСФЗ 9.</p> <p>Дата звітності Фінансова звітність МП та його ДП, яка використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, повинна мати однакову звітну дату. Якщо кінець звітного періоду МП відрізняється від кінця звітного періоду ДП, то ДП готує, для потреб консолідації, додаткову фінансову інформацію станом на ту саму дату, що і фінансова звітність МП, щоб МП могло консолідувати фінансову інформацію ДП, окрім випадків, коли це зробити неможливо.</p> <p>Якщо це зробити неможливо, МП має консолідувати фінансову інформацію ДП, користуючись найостаннішою фінансовою звітністю ДП, скоригованою з урахуванням впливів важливих операцій або подій, що сталися між датою такої фінансової звітності та датою консолідованої фінансової звітності. У будь-якому випадку різниця між датою фінансової звітності ДП та датою консолідованої фінансової звітності не повинна бути більше трьох місяців, а тривалість звітних періодів і розходження між датами фінансової звітності мають бути однаковими від періоду до періоду.</p> <p>Формати консолідованої фінансової звітності – за об'єктами обліку (вимога МСФЗ).</p>	<p>7. Вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності МП і ДП, та вартість неконтрольованої частки при об'єднанні (придбанні) підприємств визначаються згідно з П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" [18].</p> <p>8. Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності ДП, які розташовані за межами України, у валюту України визначаються згідно з П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [22].</p> <p>III. Розкриття інформації у фінансовій звітності.</p>
<p>Формати консолідованої фінансової звітності – за об'єктами обліку (вимога МСФЗ).</p>	<p>Формати консолідованої фінансової звітності – за формами фінансової звітності (вимога НП(С)БО 2) [1].</p>

Джерело: складено за [1; 9; 18; 19; 20; 21; 22].

ганізаційно-правової форми, використовуваних стандартів, технічних та інших можливостей підприємств.

Зрозуміло, що для коректного складання консолідованої звітності всі суб'єкти такої звітності мають дотримуватися єдиної облікової політики. Але наголосимо, що НП(С)БО 2 [1], як і його попередник (у міжнародній практиці такого немає), дозволяє використовувати різні облікові підходи – про це має бути сказано у примітках до такої фінансової звітності (п. 2 р. III НП(С)БО 2).

Практичні процедури консолідації: облікова політика, етапи та послідовність консолідації. З метою регулювання порядку складання та контролю консолідованої фінансової звітності нами пропонується застосовувати елементи облікової політики, які виділяє вітчизняний вчений-економіст І. Семчук (табл. 5).

Таблиця 5

Елементи облікової політики групи підприємств щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності

Об'єкт облікової політики	Елемент облікової політики
<i>Організаційна складова облікової політики</i>	
Форма організації бухгалтерського обліку в групі підприємств	Створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером за такими її видами та типами: – децентралізована структура бухгалтерської служби; – комбінована (функціональна) організація облікової служби з визначенням повноважень щодо узагальнення звітних показників
Форма організації системи внутрішнього контролю в групі підприємств	Створення служби внутрішнього контролю (встановлення посад, осіб з контрольними функціями)
<i>Методична складова облікової політики</i>	
Фінансові інвестиції у дочірні підприємства	Метод собівартості, який застосовується для звітів МП, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи підприємств
Внутрішньогрупові операції, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи	Субрахунки обліку. Засади ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках
Неконтрольована частка	Альтернативний підхід до оцінювання частки меншості в капіталі ДП на дату придбання, за яким частка меншості складає частку справедливої вартості чистих ідентифікованих активів придбаного підприємства
<i>Технічна складова облікової політики</i>	
Форми робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності	Перелік форм робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності, відповідальні особи за їх підготовку

Джерело: [23, с. 10].

Етапи формування консолідованої фінансової звітності

<p>1. Формування моделі звітності: – дослідження та опис існуючих бізнес-процесів, взаємодія з усіма службами підприємства, що входять до групи, аналіз основних напрямів діяльності, що дозволяє визначити сегмент, до якого належить підприємство. Розроблення форми звітності, підготовка моделі приміток до звітності згідно з обраними стандартами.</p>	<p>2. Підготовка інформаційних запитів: – аналіз мінімально необхідної для трансформації звітності даних, визначення обсягу необхідної інформації, розроблення форм інформаційних запитів.</p>
<p>3. Збирання інформації: – збирання інформаційних пакетів від кожного підприємства у форматі, розробленому на другому етапі; формування інформаційної бази для кожного підприємства.</p>	<p>4. Перевірка даних: – визначення контрольних точок звірки даних із залученням різних служб підприємства, контроль заповнення форм запитів шляхом перевірки відповідності аналітичних і синтетичних показників звітності, її оцінка на внутрішню несуперечливість.</p>
<p>5. Трансформація звітності: – трансформація індивідуальної звітності, отриманої від підприємств; перенесення коригувань минулих років і формування коригування поточного звітного періоду; аналіз фінансової інформації на предмет виявлення нових коригувань.</p>	<p>6. Підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності: – підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності – формування повного комплексу звітності, приміток; заключний аналіз сформованої звітності, виявлення та виправлення помилок.</p>
<p>7. Внутрішньогруповий та незалежний аудит: – внесення необхідних виправлень за зауваженнями аудиторів; отримання аудиторського висновку.</p>	

Рис. 1. Основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств

Джерело: складено на основі досліджень О. Волкової [24, с. 12].

Запропоновані І. Семчук елементи облікової політики групи підприємств (табл. 5) щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності сприятимуть процесу консолідації і дозволять отримати достовірну консолідовану фінансову звітність про діяльність всієї групи.

Процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств включає низку етапів і облікових процедур. На нашу думку, його можна розділити на етапи (рис. 1).

Процес консолідації фінансових звітів групи підприємств за звітний період за допомогою робочої таблиці включає послідовні етапи (рис. 2), які узгоджуються зі стовпчиками робочої таблиці для складання консолідованої звітності (табл. 6).

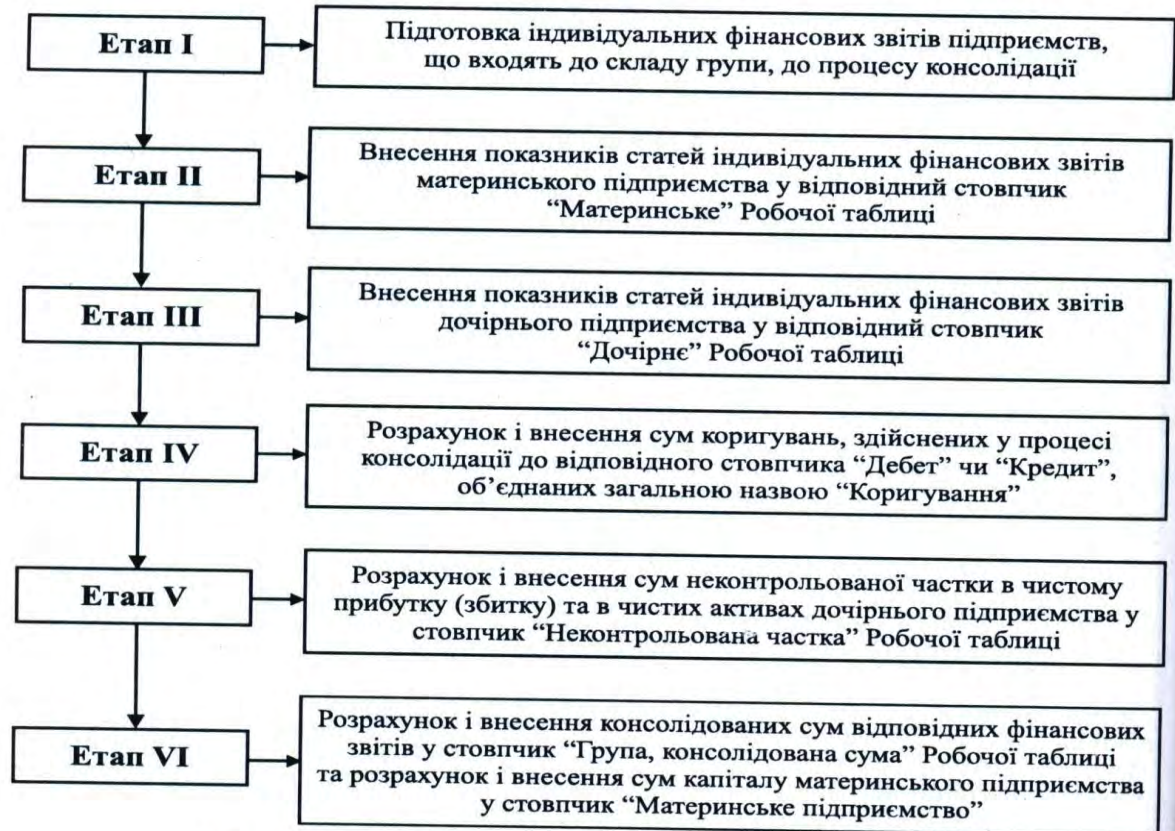


Рис. 2. Послідовність консолідації фінансових звітів

Джерело: [25, с. 82].

Невирішені питання. Для вдалої консолідації необхідно подолати термінологічні прогалини, наприклад, щодо визначення контролю. Якщо за МСФЗ 10 інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо він має право на змінні результати діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування, тобто маємо поєднання облікових та управлінських питань щодо інвестиційної діяльності інвестора, то за П(С)БО 19 контролем вважається вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигід від його діяльності.

Висновки. Зміни у ринковому середовищі вимагають відповідних змін у обліково-звітному забезпеченні бізнесу, і тут діє відоме правило *mutatis mutandis*, тобто внесення необхідних змін. В умовах відсутності в Україні детальної нормативної бази щодо консолідаційних процедур у статті зроблено спробу окреслити основні практичні та теоретичні аспекти консолідації фінансової звітності групи

Таблиця 6

Робоча таблиця для складання консолідованих звітів групи підприємств

№ з/п	Показник	Фінансові звіти підприємства		Коригування				Група, консолідована сума	Неконтрольована частка			Материнське підприємство	
		Материнське	Дочірнє	№	Д-т	К-т	№		№	Д-т	К-т		№
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан)												
2	Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)												
3	Консолідований звіт про власний капітал												
4	Консолідований звіт про рух грошових коштів												

Джерело: [25, с. 83].

підприємств. На основі аналізу зародження та подальшого розвитку консолідованої фінансової звітності систематизовано інформаційні запити внутрішніх і зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності українських підприємств. Виокремлено рівні стандартизації (мега-, мезо-, макрорівень), що визначають методологію формування консолідованої фінансової звітності вітчизняних підприємств і надають цілісне уявлення про порядок формування консолідованої фінансової звітності в Україні. Виділено основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств: а) формування моделі звітності; б) підготовка інформаційних запитів; в) збирання інформації; г) перевірка даних; г) трансформація звітності; д) підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності; е) незалежний аудит. Запропоновані етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств уможливають підготовку якісної консолідованої фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів.

Список використаних джерел

1. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність" від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1362304905316381>.
2. Алиев З. М. Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / З. М. Алиев. – М., 2011. – 28 с.
3. Леонтьев В. В. Теория и статистическое описание концентрации / В. В. Леонтьев // Экономические эссе. Теория, исследования, факты и политика. – [пер. с англ.]. – М. : Политиздат, 1990. – С. 249–264.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. International Accounting Standard 21 "The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates" [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias21.pdf>.
6. International Accounting Standard 27 "Separate Financial Statements" [Electronic resource]. – Mode of access : <http://goo.gl/g4lDFg>.
7. International Accounting Standard 28 "Investments in Associates and Joint Ventures" [Electronic resource]. – Mode of access : <http://goo.gl/4Y64mr>.
8. International Financial Reporting Standard 8 "Operating Segments" [Electronic resource]. – Mode of access : <http://goo.gl/VhDvGu>.
9. International Financial Reporting Standard 10 "Consolidated Financial Statements" [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf>.
10. International Financial Reporting Standard 12 "Disclosure of Interests in Other Entities" [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs12.pdf>.
11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
12. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : [моногр.] / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
13. Порядок подання фінансової звітності, затверджено постановою Кабінету

- міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.
14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://goo.gl/gtdvod>.
 15. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність” : Наказ Міністерства фінансів України від 30.07.1999 р. № 176 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0553-99/print1362304905316381>.
 16. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” : Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://goo.gl/FlaFSl>.
 17. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Electronic resource]. – Mode of access :
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>.
 18. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств” : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://goo.gl/L1DMfh>.
 19. International Financial Reporting Standard 3 “Business Combinations” [Electronic resource]. – Mode of access :
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs3.pdf>.
 20. International Accounting Standard 12 “Income Taxes” [Electronic resource]. – Mode of access :
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias12.pdf>.
 21. International Financial Reporting Standard 9 “Financial Instruments” [Electronic resource]. – Mode of access:
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs9.pdf>.
 22. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів” : Наказ Міністерства фінансів України № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://goo.gl/NJY8Ji>.
 23. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : автореф. дис. ... к. е. н. : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / І. В. Семчук. – Житомир, 2010. – 20 с.
 24. Волкова Е. Ю. Формирование и анализ консолидированной финансовой отчетности группы компаний : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е. Ю. Волкова. – Воронеж, 2010. – 24 с.
 25. Голов С. Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: [методич. посіб.] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – К. : ФПБАУ, 2013. – 268 с.