

**Г.Г. Осадча**

*к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*

*Національний університет харчових технологій*

**І.М.Власенко**

*асистент кафедри маркетингу*

*Національний університет харчових технологій*

## **МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

В статті проведені дослідження щодо методологічних основ складання консолідованої фінансової звітності. Запропоновано доповнити до переліку принципів підготовки фінансової звітності - принцип єдиної економічної одиниці. Досліджені питання організації та технології складання консолідованих фінансових звітів, наведена послідовність і зміст процедур консолідації фінансових звітів.

**Ключові слова:** консолідовані фінансові звіти, принципи підготовки фінансової звітності, організація, технологія складання консолідованих фінансових звітів.

**Постановка проблеми.**Зростання масштабів бізнесу, процеси глобалізація, інтеграції та інтернаціоналізації господарських зв'язків призвели до об'єктивної необхідності об'єднання підприємств та розрахунку консолідованих показників діяльності.

Методика консолідації фінансової звітності є досить складною, носить індивідуальний характер і базується на нормативно законодавчій базі країн де розміщені материнське підприємство та його дочірні компанії..

Вважається за необхідне подальше удосконалення методологічних аспектів складання консолідованих фінансових звітів з метою узгодження концептуальних підходів до розрахунку показників консолідованих фінансових звітів.

**Аналіз останніх публікацій та досліджень.**Інтернаціоналізація обліку в епохуглобалізації привела до паралельного застосування національних та міжнародних стандартів. Питанням складання консолідованих фінансових звітів за національними та міжнародними стандартами присвячені праці Костюченко В.М., Голубки Я.В., Коршикової Р.С., Губіної І., Малюги Н.М.. і інших науковців.

Методологічні основи консолідації фінансових звітів висвітлені в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі П(с)БО) та в Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі МСФЗ), а саме: П(с)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»; П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств»; П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції»; П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(с)БО 2 «Баланс»; П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати»; П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»; П(с)БО 5 «Звіт про власний капітал»; П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»; МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»; МСФЗ 31 «Частки у спільних підприємствах»; МСФЗ 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти»; МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»; МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»; МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: подання» тощо.

Подвійні стандарти обліку потребують подальшого дослідження щодо удосконалення методичних підходів складання консолідованих фінансових звітів.

**Метою статті** є удосконалення методології щодо визначення об'єкту консолідації, удосконалення порядку та змісту етапів консолідації складання консолідованих фінансових.

**Постановка завдання:** - дослідити типи об'єднань з метою подання консолідованих фінансових звітів, узагальнити їх в зв'язку з базовими концепціями обліку до міжнародних стандартів обліку та принципами подання фінансових звітів за національним законодавством; - удосконалити методичні підходи послідовності складання та змісту процедур консолідації фінансових звітів.

**Виклад основного матеріалу.**Об'єднання підприємств поєднує чисті активи двох або більше підприємств в одну облікову одиницю.

Об'єднання бізнесу – це поєднання окремих суб'єктів господарювання чи бізнесів в один суб'єкт господарювання, що звітує[п.4, МСФЗ 3].

Історично процес об'єднання характеризувався горизонтальною інтеграцією, вертикальною інтеграцією та створенням конгломератів. На сьогодні характерною ознакою є те, що об'єднуються дуже великі компанії [5, с.8].

В залежності від цілей підприємств, що об'єднуються всі види об'єднань можна поділити на два типи: - юридичне об'єднання, в основі якого лежить статутне об'єднання; - економічне об'єднання, за якому підприємства після об'єднання залишаються самостійними юридичними одиницями.

Якщо іде мова про складання консолідованої фінансової звітності, то це перш всього відноситься до економічних об'єднань, в котрих дочірні та асоційовані підприємства є економічно пов'язаними, але юридично незалежними суб'єктами.

*Консолідована звітність* — це звітність, що відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці (п. 3 П(С)БО 1).

Існує певна відмінність між юридичним та бухгалтерським розумінням об'єднання компаній. У юридичному сенсі «група»- материнська компанія і кожна з дочірніх компаній є окремими юридичними особами. Материнська компанія з юридичної точки зору не володіє активами дочірньої компанії, а лише володіє акціями або частками дочірньої компанії.

З економічної точки зору реально є тільки один господарюючий суб'єкт. Всі ресурси дочірніх підприємств та їхня діяльність перебувають під контролем материнського підприємства.

*Контроль* — вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою отримання вигід від його діяльності (п. 4, П(С)БО 19).

Материнське підприємство здійснює управління дочірніми підприємствами через участь у їхніх керівних органах та контролює їхні рішення, у тому числі і про виплату дивідендів.

*Материнські (холдингові) підприємства* — підприємства, що контролюють діяльність дочірніх підприємств. У свою чергу, *дочірні підприємства*— це підприємства, що перебувають під контролем материнського (холдингового) підприємства (п. 4, П(С)БО 19).

В Україні складання консолідованих звітів є обов'язковим для суб'єктів, що мають дочірні підприємства. Консолідовані фінансові звіти включають наступні форми бухгалтерської звітності: - Баланс; - Звіт про фінансові результати; - Звіт про рух грошових коштів; - Звіт про власний капітал; - Примітки до консолідованої звітності.

Користувачами інформації фінансових звітів є: керівництво материнської компанії та дочірніх підприємств; акціонери; інвестори; кредитори; менеджери відповідних рівнів управління компанії; державні органи управління; покупці; постачальники; аналітики і консультанти; громадськість.

Інвестицію в інше підприємство можна розглядати як інвестицію в дочірнє підприємство (контроль), спільну діяльність (спільний контроль), асоційоване підприємство (суттєвий вплив) або просту інвестицію (мінімальний вплив).

*Суттєвий вплив* — це повноваження брати участь у прийнятті рішень із фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики(п. 3, П(С)БО 12).

*Асоційоване підприємство* — підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора (п. 4, П(с)БО 3). Виходячи з цього, асоційовані підприємства не складають консолідовані фінансові звіти.

Консолідовані фінансові звіти, то не слід ототожнювати із зведеними фінансовими звітами. Зведені фінансові звіти мають інше призначення, більш вузьке коло користувачів і іншу методику розрахунку статей звітності.

В залежності від ступеня контролю міжнародними стандартами фінансової звітності визначені методи обліку інвестицій: метод повної консолідації; метод пропорційної консолідації; метод участі у капіталі; метод обліку за собівартістю та метод обліку за справедливою вартістю, сутність яких розкрита в МСФЗ та П(с)БО.

*Метод участі в капіталі* – згідно з яким частку участі в дочірньому підприємстві первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки материнської компанії в чистих активах дочірнього підприємства. Прибутки та збитки материнської компанії включають частку прибутку дочірньої компанії.

*Пропорційна консолідація* – це метод обліку і звітності, згідно з яким частка материнської компанії в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат дочірньої компанії об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансових звітах материнської компанії або відображається як окрема стаття у фінансових звітах материнської компанії.

*Метод собівартості* - згідно з яким інвестицію визнають за собівартістю. Інвестор визнає прибуток від інвестиції лише тією мірою, якою він одержує виплату як частину накопичених прибутків від об'єкта інвестування, що виникає після дати придбання. Отримані виплати, що перевищують такі прибутки, розглядаються як відшкодування інвестиції та визнаються як зменшення собівартості інвестиції.

*Справедлива вартість* - це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Відповідно до національного законодавства України облік інвестицій у дочірні компанії здійснюється методом участі у капіталі, за собівартістю та за справедливою вартістю.

Методологія обліку за П(с)БО базується на загальноприйнятих принципах обліку: автономності підприємства; безперервності діяльності; періодичності; історичної (фактичної) собівартості; нарахування та відповідності доходів і витрат; повного висвітлення; послідовності; обачності; превалювання змісту над формою; єдиного грошового вимірника.

В Концептуальній основі фінансової звітності, що видана до МСФЗ відсутнє поняття "принципи бухгалтерського обліку". Вона охоплює базові концепції, які покладені в основу обліку та звітності за МСФЗ. Виходячи з цих концепцій розроблені принципи бухгалтерського обліку, які наведені в Законі про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні та в (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

П(с)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» наведений порядок подання консолідованих фінансових звітів. Згідно з яким:

1. Консолідовану фінансову звітність готує і подає материнське підприємство.
2. До консолідованої фінансової звітності включаються показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються з певних причин.
3. Показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включаються до консолідованої звітності, якщо: контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане і утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду; - дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які здатність передавати кошти материнському підприємству.
4. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.
5. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для

подібних операцій. Якщо облікова політика одного із дочірніх підприємств відрізняється від політики, що використовується для складання консолідованої звітності, то до об'єднання такої звітності зі звітністю материнського підприємства вона приводиться у відповідність з обліковою політикою, яка використовувалась для складання консолідованої фінансової звітності.

Після дослідження положень Концептуальної основи фінансової звітності, сутності принципів складання та подання фінансових звітів в Україні, сутності «економічного об'єднання» і «група», порядку подання та складання консолідованих фінансових звітів можна зробити висновок, що до переліку принципів складання та подання фінансових звітів доцільно включити принцип – «єдиної економічної одиниці». Сутність якого розкривається в тому, що фінансова звітність складається для підприємств, що є єдиною економічною одиницею.

Важливим питанням методології підготовки та складання консолідованих фінансових звітів є організація та технологія складання консолідованої фінансової звітності.

Процедури консолідації фінансових звітів передбачають: - складання звітів усіма підприємствами – учасниками групи; - здійснення відповідних корегувань у процесі консолідації; підготовку і подання фінансових звітів. [4, с.36]

*Організація та технологія складання консолідованої фінансової звітності це науково організований обліковий процес, що включає організацію документообороту, методологію розрахунку показників, що підлягають корегуванню у процесі консолідації, методологію розрахунку окремих статей консолідованих фінансових звітів та складання консолідованих фінансових звітів.*

Послідовність процедур консолідації з метою формування показників фінансової звітності включає декілька кроків.

**Крок 1.** Підсумок показників за окремими статтями звітності. Стаття консолідованого фінансового звіту складається із відповідних значень статей звітності материнської та дочірніх підприємств.

**Крок 2.** Операції, що підлягають виключенню. Підлягають виключенню: балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства у всі дочірні підприємства та частка материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві; сума внутрішньогрупових операцій і внутрішньогрупового сальдо.

*Внутрішньогрупові операції* – це операції між материнським і його дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.

*Внутрішньогрупове сальдо* – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке підлягає виключенню з Балансу.

*Внутрішньогрупові доходи та витрати* – доходи та витрати за позикою, емісією облігацій, фінансовою орендою тощо, які підлягають виключенню зі Звіту про фінансові результати.

**Крок 3.** *Визначення частки меншості.* Частка меншості при консолідації визначається як відсоток голосів, що не належить материнському підприємству, помножений на суму чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств, зменшена (збільшена) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (п. 12, П(С)БО 20).

**Крок 4.** *Відображення гудвілу.* Гудвіл при консолідації є перевищенням величини інвестицій материнської компанії в дочірню компанію над справедливою вартістю чистих активів, що припадають на частку материнської компанії. Вартість гудвілу при консолідації визначається згідно з нормами П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

**Крок 5.** *Відображення курсових різниць.* Курсові різниці, що виникають при перерахунку в валюту України показників фінансової звітності визначаються згідно з нормами П(С)БО 21. Від'ємна курсова різниця наводиться в дужках і вираховується при цьому зменшуючи статтю



«Власний капітал» у Балансі. Крім цього такі різниці наводяться у Звіті про власний капітал.

**Крок 6. Корегування нерозподіленого прибутку (збитку).** Нерозподілений прибуток (збиток) дочірнього підприємства складається з прибутку, що отриманий до його придбання материнським підприємством, і прибутку, отриманого після придбання. Прибуток отриманий до об'єднання підприємств враховується у складі чистих активів дочірнього підприємства і буде врахований через гудвіл на дату об'єднання, а прибуток отриманий буде відображатися у консолідованому балансі з урахуванням частки материнського підприємства.

**Крок 7. Послідовність складання консолідованих фінансових звітів.** Показники (статті) консолідованої фінансової звітності материнського і дочірніх підприємств розраховуються у робочих таблицях за видами фінансових звітів. Послідовність складання консолідованих фінансових звітів: - Баланс; - Звіт про фінансові результати; - Звіт про власний капітал; - Звіт про рух грошових коштів.

**Висновки.** На підставі проведених досліджень запропоновано доповнити до переліку принципів підготовки фінансової звітності, що наведені в національному бухгалтерському законодавстві України принцип – «єдиної економічної одиниці». Удосконалено методичні підходи щодо організації та технології складання консолідованої фінансової звітності.

#### **Використані джерела:**

1. Закон України Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні № 996-XIV від 16 липня 1999р.: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: .: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>

3. Міжнародні стандарти фінансової звітності: .: [Електронний ресурс]. Режим

доступу:[http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

4. Костюченко В.М. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(с)БО / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №6. – С. 34-41.

5. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України. – К: «Центр учбової літератури». 2008. – 526с.

**Осадчая А.Г., Власенко И.М. Методологические аспекты консолидации финансовой отчетности** В статье проведены исследования методологических основ подготовки консолидированной финансовой отчетности. Предложено дополнить перечень принципов подготовки финансовой отчетности – принцип единой экономической единицы. Исследованы вопросы организации и технологии составления консолидированных финансовых отчетов, приведена последовательность и содержание процедур консолидации финансовых отчетов.

**Ключевые слова.** консолидированные финансовые отчеты, принципы подготовки финансовой отчетности, организация, технология составления консолидированных финансовых отчетов.

**Osadcha G.G., Vlasenko I.M. Methodical aspects of the consolidation financial reports.** In the article the conducted researches of methodical basis is formed of consolidation financial reports. By list prepare financial reports to proposal supplement the principle united economical unit. Researches the question organization financial reports, lead consistency and contents stage of consolidation financial reports.

**Keywords:** consolidation financial reports, principle to prepare financial reports, organization and technology, is formed of consolidation financial reports/