

*М. М. Гоголь,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Одеський державний аграрний університет*

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ВИКОРИСТАННЯ КОНСОЛІДОВАНИХ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УКРАЇНИ

*М. М. Gogol,
Ph. D. in Economics, associate professor of department of record-keeping and audit,
Odessa State Agrarian University*

BASIC ASPECTS OF THE USE OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS ARE IN THE SYSTEM OF RECORD-KEEPING OF UKRAINE

Досліджено основні аспекти формування та використання консолідованої фінансової звітності в нашій країні і виявлено пропорційний вплив структури облікової політики підприємства, інформаційної бази звітності та системи бухгалтерського обліку.

The basic aspects of forming and use of the consolidated financial reporting are investigational in our country and proportional influence of structure of registration politics of enterprise, informative base of accounting and system of record-keeping is educed.

Ключові слова: *звітність, облікова політика, материнське і дочірні підприємства, бухгалтерський облік.*

Keywords: *accounting, registration politics, maternal and the associated companies, record-keeping.*

Постановка проблеми. Сьогодні Україна переживає не прості часи, соціальні та економічні реформи породжують все більшу кількість інтегрованих підприємств, утворюючи безперервний і систематичний процес виробництва та реалізації вітчизняної продукції. Відповідно до направлення розвитку нашої країни відбувається і координація процесу подання звітності підприємств до різних органів влади. Звітність підприємств є головним джерелом інформації для керівників підприємства, інвесторів, кредиторів, держави, тощо. Тому її формування для інтегрованих підприємств, що мають складну структуру є обов'язковим і таким котре потребує нового системного підходу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням методології формування звітності були присвячені праці таких вітчизняних вчених, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, І.К. Дрозд, Г.Г. Кірейцев, Л.В. Нападовська, С.О. Левицька та ін. Процеси об'єднання підприємств, інтеграції та методику формування консолідованої звітності вивчали наступні науковці: В.М. Костюченко, В.П. Онищенко, Є.В. Калюга та ін. Серед зарубіжних науковців, що вивчали дане проблемне питання можна виокремити наступних: М. Венді, Б. Нідлз, В.С. Плотніков, Я.В. Соколов, А.А. Матвеев та ін.

Хоча питання формування і використання консолідованих фінансових звітів є досить поширеним серед наукового осередку, але дуже велике коло питань щодо консолідації звітності залишається нерозкритим і на сьогодні, що підтверджує актуальність обраної теми дослідження.

Формулювання цілей статті. Розкрити основні аспекти ведення консолідованих фінансових звітів у системі бухгалтерського обліку нашої країни згідно з функціонуючою законодавчою базою України.

Результати досліджень. Об'єднання українських підприємств під впливом змін облікової політики держави відбувалося поступово на протязі вже декількох десятиліть, але особливо стрімкого напрямку дана тенденція набрала в останні роки, що позиціонує розвиток нашої країни відповідно до західного функціонування підприємств. При такому розвитку важливого значення набуває формування інформаційних ресурсів для розвитку інтегрованих підприємств.

На сьогоднішній день інформація за ступенем її актуальності та доречності є надзвичайно цінним товаром. Існує думка, що якщо людина володіє інформацією, то вона володіє світом. В сучасних умовах

господарювання та виникнення деяких кризових тенденцій, інформація для менеджерів різних підприємств, установ та організацій, незалежно від форми власності є необхідним елементом в прийнятті якісних управлінських рішень [1, с.9].

Інформацію, що використовується в управлінні можна класифікувати за різними ознаками та узагальнити в такий спосіб таблиця 1 [1, с.11]:

Таблиця 1.

Порядок відображення інформації на інтегрованих підприємствах за класифікаційними ознаками

<i>Ознака класифікації</i>	<i>Характеристика інформації</i>
Форма відображення візуальна	(графіки, таблиці, табло, діаграма і т. д.); аудіо інформація (сприймається на слух завдяки звукозапису); аудіовізуальна (поєднує інформацію у формі зображення і звуку).
Форма подання	цифрова; буквенна; кодована.
Порядок виникнення	первинна; похідна.
Характер носіїв інформації	документована; не документована.
Призначення	директивна (розпорядча); звітна; довідково-нормативна.
Напрямок руху	вхідна; вихідна.
Стабільність	умовно-перемінна; умовно-постійна.
Спосіб відображення	текстова (алфавітна, алфавітно-цифрова); графічна (креслення, діаграми, схеми, графіки).
Спосіб обробки	Така, що піддається механізованій обробці; Така, що не піддається механізованій обробці.
Виконувана функція	розпорядча; зворотного зв'язку; запам'ятовуюча.

Головним джерелом інформації у інтегрованих підприємствах для прийняття управлінських рішень є система бухгалтерського обліку, як складова загальної фінансової системи підприємства в цілому. Відображенням інформаційного матеріалу у системі бухгалтерського обліку є різноманітні звітності, що формуються на основі даних обліку.

За останнє десятиріччя країнами Європейської Економічної Спільноти проводилась потужна робота пов'язана з уніфікацією обліку. Маючи на меті спільні економічні інтереси країни ЄЕС застосовують конкретні заходи направлені на гармонізацію та зближення національних облікових систем на базі нормативно-правового забезпечення [1, с.15].

В Україні із набранням чинності НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» було змінено і систему суб'єктів, що її формують і структуру показників. Перш ніж перейти до безпосереднього розгляду формування консолідованої звітності необхідно розглянути, що ми будемо мати на увазі, під інтегрованими підприємствами, котрі мають її складати і подавати до державних органів влади та керівникам, інвесторам, тощо.

Розглядаючи процес виникнення інтегрованих підприємств зазначимо, що інтеграція буває вертикальною та горизонтальною. Проаналізуємо переваги обох видів інтеграції для підприємств України в таблиці 2.

Таблиця 2.

Переваги обох видів інтеграції для підприємств України

Горизонтальна інтеграція	Вертикальна інтеграція
прагнення усунути конкуренцію, завдяки чому контроль виробництва та постачання приводить до створення монопольних умов, щоб установлювати ціни незалежно від конкуренції	кращий контроль якості, побудований на отриманні безпосередньо зворотного зв'язку від складальної лінії
прагнення використати ціноутворення для витиснення конкурента з бізнесу, щоб можна було його придбати за низькою ціною	краще управління запасами – планвання поставок у міру необхідності
прагнення контролювати як перевезення товарів з	звільнення від завищених цін

одного місця на інше, так і ціни перевезень, щоб привести конку рента в руки монополіста	
прагнення придбавати засоби виробництва за низькими цінами або взагалі безкоштовно, як наприклад, земельні гранти	доступ до капіталу, необхідного для покриття затрат на автоматичні складальні лінії та виробниче устаткування;
прагнення контролювати суди і таким чином працювати без правових обмежень	доступ до захищених технологій через патенти та торгові марки, які сприяють легальному монопольному ціноутворенню
прагнення контролювати фінансові ресурси	

Згідно наведеної таблиці з даними бачимо, що переваг для формування інтегрованих підприємств достатньо і вони є досить ґрунтовними, тому велика кількість їх створення за останні два роки має обґрунтовані причини. Виникнення значної кількості інтегрованих підприємств спонукало керівництво нашої країни до коригування законодавчої бази стосовно ведення і звітування у системі бухгалтерського обліку. А прийняття нових Національних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку розв'язало дане питання і дало поштовх для стрімкого розвитку консолідованої фінансової звітності.

Відповідно до НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» консолідовану звітність готує і подає материнське підприємство.

До головних вимог консолідації звітності згідно НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» можна віднести:

1. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються з певних причин;

2. Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності певних умов, визначених НП(С)БО 2;

3. Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності деяких умов, визначених НП(С)БО 2;

4. У разі, якщо дочірнє підприємство перестає бути контрольованим, материнське підприємство: а) не включає показників такого дочірнього підприємства до консолідованої фінансової звітності; б) визнає фінансові інвестиції в дочірнє підприємство за справедливою вартістю та відображає їх, а також будь-яку дебіторську заборгованість та зобов'язання у розрахунках з дочірнім підприємством згідно з відповідними НП(С)БО; в) припиняє визнавати інший сукупний дохід, пов'язаний з таким дочірнім підприємством; г) визнає доходи і витрати, пов'язані з втратою контролю;

6. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується в процесі складання консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу;

7. Консолідовану фінансову звітність складають із фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій. Якщо облікова політика одного з дочірніх підприємств відрізняється від політики, що використовується для складання консолідованої звітності, то до об'єднання такої звітності зі звітністю материнського підприємства вона узгоджується з обліковою політикою, яка використовується для складання консолідованої фінансової звітності [6].

Виходячи із аналізу впливу організаційних форм на структуру об'єднань науковець В.М. Костюченко виділяє такі типи об'єднань:

1) юридичне об'єднання, яке є наслідком злиття, консолідації, корпоративної ліквідації та статутного злиття (консолідації), придбання (поглинання).

Згідно з юридичним об'єднанням підприємств:

а) або активи та зобов'язання одного підприємства передаються іншому підприємству і перше підприємство ліквідується;

б) або активи та зобов'язання обох підприємств передаються новому підприємству, а обидва попередні підприємства ліквідуються.

2) економічне об'єднання, яке є наслідком придбання (поглинання), при якому підприємства після об'єднання залишаються самостійними юридичними одиницями.

В результаті економічного об'єднання придбане підприємство набуває статусу дочірнього підприємства (*subsidiary*), а підприємство-покупець стає материнською компанією [4, с.17].

Важливим питанням 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.21].

Організація та технологія складання консолідованої фінансової звітності це науково організований обліковий процес, що включає організацію документообігу, методологію розрахунку показників, що підлягають корегуванню у процесі консолідації, методологію розрахунку окремих статей консолідованих фінансових звітів та складання консолідованих фінансових звітів [1].

У консолідованій фінансовій звітності неконтрольована частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо. У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

1) перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням назви дочірніх підприємств, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі якщо вона не збігається з часткою в капіталі), іншої форми контролю;

2) причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності;

3) перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду;

4) назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;

5) вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду;

6) статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика [6].

Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності всіх таких умов:

1) материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;

2) результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводять до змін у складі і вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;

3) материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень.

Наявність прав захисту інтересів інвестора не є ознакою контролю [6].

З облікової точки зору, існують два типи об'єднання бізнесу – придбання (*purchases*) та об'єднання інтересів (*pooling of interests*).

Категорія об'єднання через придбання відмінна від категорії об'єднання шляхом об'єднання інтересів. Відмінні облікові методи застосовуються до придбання і об'єднання інтересів.

Отже, з позиції економічної сутності та облікового підходу, шляхи об'єднання підприємств – придбання (*acquisition*), поглинання (*takeover*), злиття (*merger*) не є адекватними методам придбання (*purchases*) та об'єднання інтересів (*pooling of interests*). Як зазначають Джоел Дж. Сігел та Джей К. Шим, що «часто процес злиття включає обмін акціями, який називається об'єднанням компаній шляхом обміну акціями (об'єднання інтересів) (*pooling of interests*), що виключає податки; також може бути використаний метод придбання (*purchase method*), при якому враховується гудвіл. Злиття може бути здійснено за одним із двох методів» [4, с.19].

Висновки. Розглядаючи особливості формування консолідованої фінансової звітності необхідно правильно визначати структуру формування інтегрованого підприємства чи груп підприємств тому, що від їх розподілу буде залежати і консолідація показників у звітності. Важливим питанням при складанні консолідованої фінансової звітності є формування правильної, достовірної та якісної інформаційної бази, адже на її основі і буде складено консолідовану фінансову звітність.

З боку держави складання консолідованої фінансової звітності регулюється Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні та НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», що дозволяє бухгалтерам підприємств більш впевнено формувати консолідовану фінансову звітність.

Література.

1. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб./ І.В. Жолнер. – К: Лібра., 2012. – 335 с.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.

3. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

4. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність : міжнародний досвід та практика України . Навч.-прак. Посіб./ В.М. Костюченко. - К. "Шанс", 2008. - 541 с.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність. Наказ Мінфіну від 27.06.2013 року № 628. -[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>

7. Суліменко Л.А. Особливості формування облікової політики в умовах адаптації до міжнародних стандартів фінансової звітності / Л.А. Суліменко.// Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.- практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) – К., 2015. – С. 601-604.

References.

1. Zholner, I.V. (2012), Financial account on international and national standards: train aid, Lybra , Kyiv, Ukraine.
2. Law of Ukraine "On a record-keeping and financial reporting in Ukraine" from 16.07.1999 p. № 996-XIV [Online], available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>
3. Conceptual basis of the financial reporting, [Online], available at: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
4. Kostuchenko, V.M. (2008), The consolidated financial reporting : is international experience and practice of Ukraine. train aid, Center of educational literature, Kyiv, Ukraine.
5. Internal revenue code of Ukraine from 02.12.2010 p. № 2755-VI, [Online], available at: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17
6. About claim of National position (to the standard) of record-keeping 2 the financial reporting is Consolidated, from 27.06.2013 року № 628. [Online], available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
7. Sylimenko L. A. (2015) «Features of forming of registration politics are in the conditions of adaptation to the international standards of the financial reporting», *Zbikka dopovidej na International nauk.-prakt. Konferentsii*, Development of record-keeping : theory, profession, intersubject copulas: collection of materials, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 20.09.2015р.