

УДК 657; JEL M40

Лучко М.Р., д.е.н., проф.,

директор-аудитор ТОВ «Тер Аудит»

Технологія побудови консолідованої фінансової звітності

В економіці України ще не сформовано національної моделі корпоративних структур. Більшість із них - холдинги різних типів. Практика свідчить, що із прикладної позиції формування холдингу зводиться до двох основних, хоч і різнопланових, завдань:

- 1) перетворення групи підприємств у єдиний господарський комплекс із централізованим управлінням;
- 2) забезпечення керівників інструментами оперативного управління й фінансового контролю за роботою підприємств групи.

Технологія роботи холдингів може ґрунтуватися на методах управління їхніми фінансовими потоками. Природно, що саме в цьому розумінні вони найефективніші, адже контроль за фінансовими потоками холдингу дозволяє управляти ним як єдиним господарським механізмом.

Фінансові потоки холдингу можна поділити на дві основні групи. Першу групу фінансових потоків формують кошти, пов'язані з поточними операціями суб'єктів господарювання. Ці потоки відповідають продажу продукції, закупівлям матеріалів, виплатам заробітної плати. Центрами потоків поточних операцій холдингу є його дочірні фірми та інші відокремлені підрозділи.

Друга група фінансових потоків відображає перерозподіл активів, поточні інвестиції й довгострокові капіталовкладення. Капіталовкладення й інвестиції формують фінансові потоки, управління якими вимагає інших методів і підходів. Операційні фінансові потоки й потоки капіталів тісно пов'язані одне з одним. Відповідно до цього повна картина операцій холдингу має враховувати всю систему фінансових потоків і охоплювати процеси формування, нагромадження й розподілу ресурсів.

Питання централізації управління фінансовими потоками холдингу

регулюється таким способом, що центральні фінансові служби, поряд з повноваженнями визначення генеральних цілей, мають повноваження на прийняття інших значимих рішень, унаслідок цього дочірнім компаніям залишається лише право вносити пропозиції.

У холдингах з дивізійною організаційною структурою управління успіх залежить від того, чи вдається інтегрувати господарські підрозділи в єдине ціле, щоб керівництво холдингу не втручалось у поточну діяльність і прийняття поточних рішень. Перед керівником материнського підприємства мають бути поставлені лише стратегічні цілі, щоб він, з одного боку, достатньо вільно міг виявляти підприємницьку ініціативу, а з другого - щоб дії дочірнього товариства якнайкраще вливалися у загальну концепцію холдингу.

Для управління й контролю витрат у холдингу виділяються особливі структури – центри фінансового управління, а саме – центри прибутку, фінансової відповідальності й витрат. Потреба у комплексному розгляді параметрів полів бізнесу й пов'язане з цим бачення ринку та ринкових позицій холдингу потребує розробки портфельної концепції. Корисність останньої полягає у тому, що вона слугує інструментом наочного подання споживачам і ринку інформації про оборот, грошові потоки, прибутки, потреби у фінансуванні, ризики для наявних і передбачуваних сфер бізнесу.

В основі організаційної структури холдингу лежить система його бізнес-одиниць, тобто структурних підрозділів з більш-менш завершеним виробничо-збутовим циклом. Характерна риса центру витрат у холдингу - наявність власного кошторису на рівні його структурних одиниць. Вони повинні бути "прив'язані" до системи бізнес-одиниць холдингу. Поряд із центрами витрат, для керування фінансовими потоками й оцінками результатів господарської діяльності в структурі холдингу формуються центри фінансової відповідальності. Центри фінансової відповідальності діють у межах однієї юридичної особи. Ефективність фінансового управління холдингом багато в чому залежить від фінансово-бухгалтерського

забезпечення, організованого за центрами витрат і відповідальності, і методів консолідації цієї інформації на рівні холдингу.

Консолідування обліково-звітних документів холдингу - досить складне фінансово-господарське завдання. Перш за все слід зазначити, що єдиної схеми консолідованих облікових даних не існує. Кожна компанія самостійно розробляє свої консолідовані документи на основі загальноприйнятих принципів і облікових традицій. Найпоширеніший принцип полягає у відображенні в консолідованому балансі холдингу "частки меншості", в якій ураховуються вкладення співвласників у дочірні фірми холдингу. При цьому різними засобами й способами усувається ефект подвійного рахунку, пов'язаного з перехресними інвестиціями і внутрішньофірмовими операціями.

Керівництво холдингу, поза всяким сумнівом, потребує узагальнених консолідованих даних для прийняття стратегічних інвестиційних рішень і контролю за функціонуванням групи. Основне питання – в яких формах має вестися фінансова служба, а головне, як організувати облік і обробку первинних даних за фінансовими потоками всередині холдингу? Відмінності між методами виявляються в тому, що звичайні бухгалтерські прийоми зорієнтовані на усунення подвійного рахунку. Водночас менеджери можуть бути зацікавлені й у інформації про внутрішньофірмові операції. Внутрішні документи мають наочно демонструвати не тільки розмір консолідованих капіталів і капіталів окремих фірм, але й структуру внутрішньогрупових фінансових потоків, зобов'язань і взаєморозрахунків.

Закономірно, що все це відповідає й світовій практиці управління великими компаніями, внутрішня облікова документація яких за формою і за змістом суттєво відрізняється від офіційних звітів. Конкретний спосіб консолідування залежить від структурної організації, методів управління та характеру бізнесу.

Консолідований облік

Особливість управління фінансовою системою консолідованої групи

підприємств полягає в обліку фінансових потоків, що циркулюють між центрами фінансового управління. Для дочірніх товариств ці потоки будуть зовнішніми, для всього холдингу – внутрішньогруповими, що й обумовлює застосування різних методів консолідування операцій холдингу. Контур консолідування ніби окреслює структуру, і в даному варіанті схеми фінансових потоків мають вигляд єдиного цілого.

Такий підхід спрощує управління консолідованими компаніями групи. Фінансове управління холдингом припускає розробку типових обліково-звітних документів – як для окремих структурних ланок, так і всієї компанії загалом [1].

Складність процесів формування консолідованих груп підприємств і характер розрахунків між учасниками цих груп, специфіка яких полягає у виникненні внутрішньогрупових оборотів та внутрішньогрупового сальдо, необхідність забезпечення користувачів інформації консолідованих фінансових звітів достовірними даними потребує окремого ведення консолідованого обліку як специфічного розділу фінансового обліку.

Цей крок визначили кілька обставин:

1. Консолідований облік охоплює нову для бухгалтерського обліку сферу застосування – консолідовану групу юридично самостійних осіб – і розглядає її як єдине економічне утворення.

2. Консолідована група підприємств реально виражається тільки через консолідовану фінансову звітність, а інструментом відображення фінансових взаємин підприємств групи є консолідований облік.

3. Як і кожний розділ будь-якої науки, консолідований облік, використовуючи сукупність загальноприйнятих прийомів, застосовує й специфічні, властиві тільки йому, прийоми й способи бухгалтерського обліку: елімінування і трансформацію бухгалтерських записів.

Отже, консолідований облік – специфічний розділ фінансового обліку, процес виявлення, реєстрації, вимірювання, нагромадження, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність консолідованої групи з

метою надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів консолідованої групи підприємств.

Бухгалтерський облік, як технологічний процес, організаційно формує послідовну систему стадій – первинного, поточного і підсумкового обліку. Кожна така структурна одиниця – стадія – є самостійним об'єктом організації.

На першій стадії консолідованого обліку, що ведеться в материнській компанії, складаються (надходять) первинні документи як уніфікованих систем документації, так і внутрішні (довідки бухгалтерії, меморіальні ордери, розрахункові документи тощо), формуються докази для бухгалтерських записів на синтетичних і аналітичних рахунках, здійснюється обробка первинних документів, організація документообігу, організація зберігання первинних документів у поточному архіві й архіві постійного зберігання.

Друга стадія охоплює операції з реєстрації господарських фактів у системі рахунків на відповідних носіях облікової інформації – облікових регістрах (книгах, картках, машинограмах тощо), розрахунки підсумкових даних, їх розподіл і перерозподіл. Цю стадію називають поточним обліком, і вона є базою для складання звітності.

На стадії поточного консолідованого обліку інформація переноситься з первинних документів до облікових регістрів (робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності, журналів регулювальних записів, перехідних таблиць, таблиць складу учасників консолідованої групи), визначаються гудвіл і частки меншості, проводиться розподіл прибутків (збитків) учасників консолідації між часткою меншості і часткою групи, коригуються інвестиції за методом участі у капіталі. На цій стадії застосовуються специфічні прийоми обробки облікової інформації – елімінування і трансформації бухгалтерських записів.

Складником обох стадій облікового процесу є контрольні функції апарату бухгалтерії. До них включають попередній, поточний і послідуочий

контроль.

За сукупністю операцій третя стадія – це складання різних зведених даних облікового характеру – кінцевого бухгалтерського балансу, звітних форм.

На стадії підсумкового консолідованого обліку складаються консолідовані фінансові звіти: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до консолідованої фінансової звітності.

Принагідно зауважимо, що чіткої межі між стадіями облікового процесу не існує, вони тісно переплітаються.

Оцінка інформації з питань організації технології облікового процесу дозволила дослідити особливості поетапної побудови консолідованого обліку, які подано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Характеристика технології процесу консолідованого обліку

№ з/п	Стадія облікового процесу	Види облікових операцій	Зміст технології облікового процесу
1	Первинний облік	Механічні: виписка, розмноження первинних документів, їх сортування	Складання (надходження) первинних документів, формування доказів для облікових записів, обробка первинних документів (групування, таксування, контирування, включення до реєстрів), організація документообігу, організація зберігання первинних документів
2	Поточний облік	Переробні: звіряння, логічні розрахунки, рознесення сум за відповідними рахунками	Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів (робочих таблиць для складання консолідованої звітності, журналів регульовальних записів, перехідних таблиць, таблиць складу учасників консолідованої групи, визначення гудвілу, частки меншості, розподіл прибутків (збитків) учасників консолідації між часткою меншості і часткою групи, коригування інвестицій за методом участі в капіталі)
3	Підсумковий облік	Переробні, творчі: складні розрахунки, зіставлення інформації за відповідними статтями	Складання консолідованих фінансових звітів: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до консолідованої звітності

Для того щоб визначити об'єкти організації технологічного процесу, треба розглянути сукупність операцій, які формують облікову стадію. Для

цього потрібна систематизована номенклатура даних, яка б характеризувала господарські факти, явища або процеси. Сукупність таких даних визначають різні господарські характеристики, які потім підлягають обліковій обробці. Отже, першим об'єктом організації облікового процесу є номенклатура. Для консолідованого обліку доцільно розробити перелік облікових номенклатур, тобто перелік даних, за якими складається консолідована фінансова звітність.

Для використання даних у технологічному процесі кожен облікову номенклатуру слід зафіксувати на певному технічному носії даних про господарські факти, явища або процеси, які підлягають обліку: на аркуші паперу, дискеті тощо. Носії даних залежать від засобів обробки інформації. Другим об'єктом організації технології облікового процесу є носії даних про господарський факт, явище або процес.

Особливістю технології облікового процесу є реєстрація даних номенклатур, які зафіксовані на носіях у системі облікових реєстрів. Це потребує впорядкування передачі носіїв даних як у просторі, так і в часі, тобто організації руху носіїв інформації – первинних документів, облікових реєстрів, звітних форм. Для організації технології консолідованого обліку важливо раціонально розподілити обов'язки між працівниками облікової служби, відповідальними за документообіг. Документи, реєстри і звіти консолідованої групи доцільно зберігати в поточному архіві окремо від носіїв облікової інформації материнської компанії.

Також до складу об'єктів організації технології облікового процесу входить забезпечення облікового процесу, яке охоплює інформаційне (носіями інформації – документами, обліковими реєстрами, звітними формами тощо), технічне (засобами виготовлення документів, обчислювальними машинами тощо), програмне та інші види забезпечення.

Треба зазначити, що наведені підходи можуть бути поширені і на технологію формування даних консолідованого обліку.

Консолідовані баланси кожного рівня мають бути логічно пов'язані з

відповідними балансами руху грошових коштів (зокрема, обов'язково повинні враховуватися витрати й доходи дочірніх фірм, пов'язані з наявністю на їхніх рахунках централізованих фондів). Отже, аналіз розглянутих раніше питань підтверджує необхідність не тільки складання консолідованої фінансової звітності, що забезпечує подання об'єднання як єдиного господарського механізму, але й організації консолідованого фінансового обліку як нового, специфічного розділу бухгалтерського обліку, що вимагає наукового дослідження його методичного забезпечення.

Консолідована фінансова звітність складається в декілька етапів, які є наступними.

Етап 1-й. Сумування показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства за формами фінансової звітності.

Етап 2-й. Виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство та частки материнської компанії у власному капіталі кожного дочірнього підприємства (коригування статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції» в активі та «Статутний капітал» в пасиві на рівновеликі суми.

Якщо дочірнє підприємство придбано за ціною, яка вища від номінальної вартості, визначається гудвіл, який відображається у активі Балансу у рядку 075 «Гудвіл при консолідації». Вартість «негативного гудвілу» відображається у дужках і віднімається при розрахунку підсумку за першим розділом активу Балансу.

Етап 3-й. Нарахування суми дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації та амортизації гудвілу згідно до П(С)БО 19 (п. 10, 11). Нарахування амортизації здійснюється щомісячно рівномірним нарахуванням протягом строку корисного його використання, але не більше 20 років.

Визначення строку корисного використання гудвілу здійснюється із урахуванням:

- прогнозного строку діяльності підприємства;

- нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання;
- змін попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо.

Якщо у результаті перекласифікації вартісної різниці частина фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні підприємства визнається в консолідованому Балансі як гудвіл та інші необоротні активи, необхідно на них нараховувати амортизацію від дати придбання протягом періоду корисного використання.

Етап 4-й. Виключити суми нереалізованих прибутків і збитків від внутрішньогрупових операцій. Згідно П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» сума нереалізованого прибутку і збитку відображається у складі фінансових результатів підприємства лише після перепродажу оборотних активів іншим особам або в сумі амортизації необоротних активів.

Тому такі прибутки повністю виключаються з валюти пасиву Балансу при складанні консолідованих звітів. Також не включаються нереалізовані збитки за винятком збитків, які не можуть бути відшкодовані. Визначення суми нереалізованого прибутку чи збитку здійснюється по рахунках 39 «Витрати майбутніх періодів» та 69 «Доходи майбутніх періодів».

Етап 5-й. За П(С)БО 20 (п. 12) визначити частку меншості в чистих активах та фінансових результатах дочірніх підприємств.

Якщо материнському підприємству належить менш ніж 100 % голосів (акцій) у дочірньому підприємстві частка меншості визначається як добуток відсотку голосів, які належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств, зменшеного (збільшеного) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій.

Визначена частка меншості у капіталі дочірнього підприємства відображається в Балансі окремо від зобов'язань і власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку 385 «Частка меншості».

У консолідованому Звіті про фінансові результати частка меншості у

прибутку відображається у вписуваному рядку 215 “Частка меншості” від’ємною величиною у дужках.

Якщо частка меншості у збитках дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі дочірнього підприємства, то на суму такого перевищення і величину наступних збитків, яка належить до частки меншості, зменшується частка материнського підприємства у власному капіталі групи підприємств за винятком тієї частини, щодо якої меншість має зобов’язання і здатна покрити збитки. Якщо згодом у фінансовій звітності дочірнього підприємства відображено прибуток, то вся сума такого прибутку розподіляється на частку материнського підприємства до покриття збитків меншості, сума яких відшкодована раніше за рахунок материнського підприємства.

Еман 6-й. Згідно до П(С)БО 20 (п. 15) визначити та відобразити дивіденди за випущеними дочірніми підприємствами привілейовані акції. Якщо дочірні підприємства випустили привілейовані акції, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства незалежно від оголошення дивідендів.

Еман 7-й. Відповідно до П(С)БО 17 “Податок на прибуток” Визначити і відобразити в консолідованій звітності відстрочені податкові активи і зобов’язання. Їх виникнення пов’язане із виключенням нереалізованих прибутків і збитків із внутрішньогрупових операцій, тимчасовими і податковими оцінками інвестицій у дочірні підприємства.

Еман 8-й. Згідно до П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” визначити та відобразити курсові різниці, які виникають у результаті консолідації фінансової звітності при умові, що материнське підприємство має дочірні підприємства за межами України.

Курсові різниці у консолідованому Балансі у вписуваному рядку 375 “Накопичена курсова різниця”. Негативна курсова різниця наводиться у

дужках і вираховується при визначенні підсумку I розділу “Власний капітал” пасиву Балансу.

Еман 9-й. Побудова консолідованого Звіт про фінансові результати, при цьому частку меншості у прибутку (збитку) відобразити у вписуваному рядку 215 “Частка меншості” від’ємною величиною у дужках.

Еман 10-й. Побудова Звіту про власний капітал. При наявності курсових різниць, що виникають під час перерахунку показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, їх відображають у додатковій графі “Накопичена курсова різниця”.

Еман 11-й. Побудова консолідованого Звіту про рух грошових коштів на підставі консолідованого Балансу і консолідованого Звіту про фінансові результати та Звіту про власний капітал.

На практиці підприємства за участю іноземного капіталу можуть використовувати власну технологію, означену в їх обліковій політиці.

Консолідація фінансової звітності, що пропонується до практичного застосування



Література:

1. Лучко М. Р. Питання консолідованої фінансової звітності в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні / Михайло Романович Лучко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 75 – 83.
2. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови : [монографія] / Михайло Романович Лучко. – К. : Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, 2007. – 263 с.
3. Лучко М. Р. Податкові розрахунки як елемент методу бухгалтерського обліку / Михайло Романович Лучко // Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 43 – 48.