

УДК 657

Домнина Т. Н.

КОНСОЛИДАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ И ЕЁ РОЛЬ В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

В украинской практике в сложившихся условиях мирового финансового кризиса случается, что отдельные предприятия не выдерживают конкуренции, поэтому вынуждены искать средства для продолжения дальнейшей производственной деятельности. Такие предприятия могут быть переданы другим предприятиям или присоединены к ним. Слабые предприятия выкупаются, и контроль над их чистыми активами переходит к покупателю, а предприятие теряет самостоятельность и становится дочерним – находится под контролем материнской компании (холдинговой).

В результате слияний и поглощений создаются новые и расширяются старые существующие группы компаний, основанные на отношениях контроля.

Проблема учетного отражения процессов консолидации и результатов деятельности групп консолидированных предприятий сравнительно нова и недостаточно исследована не только для Украины, но она является сложной и не до конца разработанной также для стран с развитой рыночной экономикой. В международных бухгалтерских стандартах этим вопросам посвящены три раздела, предопределяющих основные принципы формирования консолидированной финансовой отчетности [1]. Многие страны, придерживаясь их, разрабатывают свои национальные стандарты консолидированной отчетности.

В настоящее время в украинских нормативных документах консолидированная финансовая отчетность рассматривается в качестве самостоятельного вида финансовой отчетности. Подобная позиция нашла свое отражение в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Украине на среднесрочную перспективу.

Общие теоретические подходы относительно формирования консолидированной финансовой отчетности и ее стандартизации, исследовали отечественные ученые: С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, Г. Мельник, Г. Уманцев, И. Чалый, М. Зинковский, Л. В. Чижевская, В. М. Пархоменко и др. [2–3].

Консолидированная финансовая отчетность постепенно завоевывает свои позиции в Украине. В ответ на просьбу пользователей экономической информации крупные украинские компании начинают составлять и представлять консолидированную финансовую отчетность.

Компании, входящие в группы, проводят согласованную производственную, финансовую и маркетинговую политику, что дает основание рассматривать группу как единый хозяйствующий субъект.

Проблемы организации бухгалтерского учета в объединениях предприятий и методику составления консолидированной финансовой отчетности в Украине изучали такие научные работники, как: Р. Е. Грачева, Е. В. Калюга, В. М. Костюченко, Р. С. Коршикова, Г. В. Уманцев и др. Весомый вклад в разработку указанных проблем осуществили также зарубежные исследователи: Д. Бекмен, Д. Блайн, Х. Бирмен, М. Венди, П. Вернимен, П. Деланей, В. В. Ковалев, А. А. Матвеев, В. С. Плотников, С. И. Пучковая, Я. В. Соколов, В. Г. Суйц, Д. Шорт и др.

Консолидированная финансовая отчетность адресована широкому кругу пользователей финансовой информации: инвесторам, кредиторам, аналитикам, государственным органам.

Таких пользователей интересует информация о финансовых показателях не отдельной компании, а группы в целом. Единственный источник такой информации – консолидированная финансовая отчетность.

Цель этой отчетности – предоставить полную и достоверную информацию о финансовом положении и финансовых результатах деятельности группы компаний, необходимую пользователям для принятия обоснованных экономических решений.

Целью работы является рассмотрение проблем, связанных с использованием консолидированной отчетности предприятий, и выбор наиболее оптимального пути составления консолидированной отчетности в Украине.

Практика ведения бизнеса в экономически развитых странах свидетельствует о том, что наиболее важную роль в рыночной экономике играют акционерные общества (корпорации), представляющие собой форму организации бизнеса в виде совокупности предприятий (независимых юридических лиц), капитал которых разбит паи (доли).

Консолидированная бухгалтерская отчетность представляет собой объединение отчетности двух и более компаний, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Необходимость консолидации определяется экономической целесообразностью. Предприниматели предпочитают вместо одной крупной корпорации создать несколько более мелких коммерческих организаций, юридически самостоятельных, но экономически взаимосвязанных [2].

Благодаря этому может быть получена определенная экономия на налоговых платежах ввиду дробления и ограничения юридической ответственности по обязательствам, снижается степень риска в ведении бизнеса, достигается большая мобильность в освоении новых форм приложения капитала и рынков сбыта.

Идея консолидации проста. Имеется группа самостоятельных в юридическом, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом плане компаний. Ставится вопрос о составлении консолидированной отчетности, позволяющей получить представление о финансовом состоянии и результатах деятельности группы в целом. При этом каждая юридически самостоятельная компания, входящая в состав этой группы, обязана вести бухгалтерский учет собственных операций и оформлять их результаты в виде финансовой отчетности.

Таким образом, консолидированной отчетности присущи две основные особенности.

Во-первых, она не является отчетностью юридически самостоятельной коммерческой организации. Ее цель – не выявление налогооблагаемой прибыли, а лишь получение общего представления о деятельности корпоративной группы, т. е. она имеет явно выраженную аналитическую направленность.

Во-вторых, консолидация – не суммирование одноименных статей финансовой отчетности компаний группы. Сделки между членами корпоративной группы не включают в консолидированную отчетность; показывают только активы и обязательства, доходы и расходы от операций с третьими лицами. Любые внутрикорпоративные финансово-хозяйственные операции идентифицируются и в процессе консолидации исключаются.

Практика консолидации имеет существенные национальные особенности, которые нередко приводят к противоречиям и неопределенностям в отношениях между местными властями и предпринимателями. Поэтому ряд международных бухгалтерских организаций предпринял усилия в их нивелировании.

Итак, составление консолидированной отчетности преследует несколько целей:

- унифицирование и облегчение процедуры составления обобщающей отчетности для корпоративных объединений, включая транснациональные корпорации;
- обеспечение возможности сравнительного анализа деятельности компаний;

- стимулирование развития и практического использования передовых методик учета и составления отчетности;
- обеспечение возможности и механизма контроля деятельности крупных корпоративных групп со стороны правительственных органов.

Одной из серьезных ошибок, присущих нормативным актам по бухгалтерскому учету, является то, что зачастую уравнивают две системы: консолидированную финансовую отчетность и сводную бухгалтерскую отчетность [3].

Сводная бухгалтерская отчетность была характерна для производственных объединений, действовавших при плановой экономике на основе единой государственной формы собственности. Такая отчетность составлялась путем арифметического сложения показателей предприятий, входящих в объединение, и не отличалась ни по форме, ни по содержанию от отчетов самих предприятий. Свод отчетности имел иерархическую структуру: предприятие – объединение – ведомство – министерство. Он больше представлял интерес как инструмент контроля за выполнением народнохозяйственных планов и статистического обобщения показателей по отраслевому принципу.

Консолидированные отчеты – это, прежде всего, специфические способы учета, направленные на отражение истинного положения дел в отношении прибыли и активов, когда одно предприятие контролирует деятельность другого. Причем следует отметить, что эти способы и приемы, присущие именно консолидированному бухгалтерскому учету, весьма разнообразны.

Составление консолидированной отчетности требует не только свода отчетных показателей, но и применения специальных учетных действий и приемов. В практике зарубежного учета подобные процедуры заключаются в использовании специальных расчетов, условных исключений и поправок. Расчетный характер составления консолидированной отчетности вне рамок системного учета приводит к усложнению экономической работы и увеличению возможности ошибок. А главное, такой подход не создает условий для осуществления текущего контроля деятельности консолидированной группы между отчетными датами.

Учет в Украине основан на методе документированного, сплошного и непрерывного наблюдения и отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных средств, их источников и хозяйственных операций. В таких условиях бухгалтерская отчетность строится на методе группировки бухгалтерской информации и логично вытекает из записей на счетах учета. Поэтому подобный подход целесообразно применять и для формирования консолидированной отчетности.

Это соответствует учетной традиции, требующей, чтобы бухгалтерская отчетность строилась на данных системного бухгалтерского учета. И для налоговых органов, проверяющих достоверность отчетных данных путем их увязки с данными учетных регистров и рассматривающих любое перемещение средств между юридическими лицами как объект налогообложения, крайне сложно будет проверить обоснованность исключения из отчетности внутригрупповых оборотов по реализации или достоверность данных о нереализованной прибыли. Это неизбежно приведет к многочисленным ошибкам и злоупотреблениям. Более того, консолидированная отчетность составляется за один финансовый год, а бухгалтерская – ежеквартально и по каждому юридически самостоятельному лицу.

При переходе на консолидированную отчетность компании сталкиваются с рядом проблем. Основная проблема, с которой компании сталкиваются в настоящее время, – это разработка и внедрение единой учетной политики по МСФО, которая является одним из условий подготовки консолидированной финансовой отчетности.

Смысл этого условия заключается в том, что для включения в консолидированную отчетность показателей деятельности дочерней компании финансовая отчетность такой дочерней структуры должна быть подготовлена с использованием унифицированных учетных принципов. В настоящее время различие стандартов учета порождает проблему приведения отчетности входящих в группу предприятий в соответствие с международными принципам учета, известную как проблема трансформации отчетности. Процесс трансформации – это подход, при котором отчетность, сформированную по национальной системе бухгалтерского учета, анализируют и корректируют для приведения в соответствие с МСФО [4].

Современные крупные организации могут объединять несколько предприятий с различной системой участия. Под одним наименованием находится не одно предприятие, а целая группа связанных предприятий. Организации, имеющие в своей структуре дочерние предприятия, составляют консолидированную отчетность, получившую название сводной отчетности.

Под «объединением отчетности» понимается суммирование статей балансов предприятий, входящих в единый хозяйственный комплекс. Сводная отчетность составляется в рамках одного собственника или для статистического обобщения данных, а консолидированная – несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу [5].

Вопросы порядка составления, структуры и назначения консолидированной отчетности отражаются в нескольких Международных стандартах финансовой отчетности. Наиболее важными по проблемам консолидированной отчетности являются стандарты:

22 «Объединение компаний» (IAS «Business Combinations»);

25 «Учет инвестиций» (IAS 25 «Accounting for Investments»);

27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» (IAS 27 «Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries»);

28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия» (IAS 28 «Accounting for Investments in Associates»),

31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» [1].

При составлении консолидированной отчетности данные отчетности материнской компании и дочерних предприятий объединяют поэтапно, чтобы представить их как единую хозяйственную организацию. В этих целях сначала постатейно суммируют статьи отчетности компаний группы, а затем исключают взаимные инвестиции и операции. При составлении сводной бухгалтерской отчетности головная организация и дочерние общества должны использовать единую учетную политику в отношении оценки аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов и др. В сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

В консолидированную бухгалтерскую отчетность не включаются отчеты:

1) компании, контроль над которыми можно считать временным.

2) дочерние общества, действующие в условиях долгосрочных непреодолимых ограничений, которые лишают их возможности переводить денежные средства на счет материнского общества.

3) дочерние компании, хозяйственная деятельность которых резко отличается от характера деятельности основной материнской компании.

Таким образом, процедура консолидации охватывает такие расчеты, как:

– консолидация капитала;

– консолидация статей баланса, связанных с внутригрупповыми расчетами и операциями;

– консолидация финансовых результатов от внутригрупповой продажи продукции (работ, услуг), а также взаимных объемов продажи продукции (работ, услуг) между основным и дочерними обществами и соответствующих затрат;

– консолидация прочих взаимных доходов и расходов внутри группы;

– суммы дивидендов основного и дочерних обществ [1].

Консолидированная отчетность должна давать правдивую и достоверную информацию о состоянии активов и обязательств, о финансовых результатах и финансовом положении всех рассматриваемых как единое целое предприятий. Необходимость в объективной и полной финансовой информации также требует, чтобы дочернее предприятие было включено в консолидированную отчетность.

Такая консолидация требует полного объединения активов, капитала, обязательств, прибылей и затрат этих предприятий, а также отдельного представления информации об интересах лиц за пределами этих предприятий. Для того чтобы не отражать в консолидированной отчетности результаты финансовых связей между консолидированными предприятиями, необходимо осуществлять соответствующие корректировки показателей деятельности предприятий группы.

Консолидированная финансовая отчетность адресована руководству и наблюдательным советам предприятий, входящих в корпоративную семью, учредителям для принятия экономических решений, а также внешним потребителям информации, таким, как существующие и потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, государство. Для внешних пользователей она выступает в качестве дополнительной информации. Для материнской компании консолидированная отчетность является своеобразным «расширением» и «дополнением» к своей отчетности

ВЫВОДЫ

Практические потребности украинской экономики требуют скорейшего решения проблем консолидации. Тем более что в Украине имеются серьезные аргументы в пользу необходимости ведения консолидированного учета для формирования консолидированной отчетности.

Вполне логичным и более предпочтительным было бы создание четкой системы консолидированного учета, обеспечивающей объективное и контролируемое составление консолидированной отчетности.

Тем не менее, большинство научных работников акцентировали внимание на методологических началах составления консолидированной финансовой отчетности. В тот же время недостаточно внимания отводилось вопросу определения экономической сущности понятия «консолидированная группа» как отчетной единицы, а также методике корректирования результатов внутригрупповых операций при составлении консолидированной финансовой отчетности. Исследования также нуждаются в вопросе использования консолидированной финансовой отчетности при разработке и принятии управленческих решений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ.; за ред. С. Ф. Голова. – К., 2000. – 280 с.
2. Иващенко В. І. Економічний аналіз господарської діяльності / В. І. Иващенко, М. А. Болюх. – К., 1999. – 300 с.
3. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. Коментар. Ч. 4 / В. М. Пархоменко, Л. П. Баранцев. – Луганск, 2004. – 180 с.
4. Ткач В. Н. Международная система учета и отчетности / В. Н. Ткач, М. В. Ткач. – М., 1991. – 160 с.
5. Болюх М. А. Економічний аналіз : навч. посібник / М. А. Болюх, В. В. Бурчевський, М. І. Горбатюк; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2001. – 178 с.