

Лучко М.Р.,
доктор економічних наук, професор,
директор Тернопільської філії Європейського університету

ПИТАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Розглянуто термінологічні аспекти формування консолідованої фінансової звітності. На підставі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку досліджено економіко-правові питання формування консолідованої фінансової звітності. Визначено передумови формування консолідованої фінансової звітності як основи теорії консолідованого обліку, дано пропозиції щодо вдосконалення чинної практики.

The author considers terminological aspects for the formation of consolidated financial reporting; leaning on the Provisions (standards) of accounting, investigates economic and legal questions pertaining to the formation of consolidated financial reporting; determines preconditions for the formation of such consolidated financial reporting as the basis of the consolidated reporting theory; and makes suggestions so as to improve the existing practice.

Передусім торкнемося термінологічних аспектів формування консолідованої фінансової звітності. Для дослідження проблеми спочатку визначимо термінологію, що застосовується у вітчизняній економічній літературі, зокрема в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”.

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

Контроль — вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою одержання зиску від його діяльності.

Материнське (холдингове) підприємство — підприємство, яке контролює дочірні підприємства.

Об’єднання підприємств — з’єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами й діяльністю іншого підприємства.

Що стосується теоретичних економіко-правових питань формування консолідованої звітності, то треба зазначити, що згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність” до консолідованої фінансової звітності входять показники фінансової звітності усіх дочірніх підприємств. Показники фінансової звітності дочірнього підприємства не входять до консолідованої фінансової звітності, якщо:

а) контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується тільки для його подальшого продажу протягом короткострокового періоду;

© Лучко М.Р., 2006

б) дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції".

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при підготовці консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

Консолідовану фінансову звітність складають із фінансової звітності групи підприємств, застосовуючи єдину облікову політику для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

Наведене законодавче визначення консолідованої фінансової звітності дає змогу зробити висновок про те, що консолідована звітність — це звітність групи підприємств. Водночас наукова література практично не розрізняє відмінності між економічним (бухгалтерським) та юридичним розумінням об'єднання підприємств. Крім того, з юридичної точки зору об'єднання підприємств немає, оскільки головне підприємство (материнська компанія) і кожне з дочірніх підприємств є окремими юридичними особами, правовий статус котрих визначено Господарським кодексом. Тому материнська компанія з юридичної точки зору не є власником (не володіє) активів дочірніх підприємств, а має лише корпоративні права — права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, де визначено право на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) цієї організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші права, передбачені законом і статутними документами¹. Вона також не є власником отриманого прибутку дочірніх підприємств, а має право на отримання дивідендів — частини чистого прибутку, що розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства².

Водночас, з економічної точки зору, завдяки контрольному пакету акцій діяльність усіх дочірніх підприємств перебуває під контролем материнського підприємства. Саме воно реалізує стратегію управління виробничо-господарською діяльністю консолідованої групи підприємств через участь у їхніх керівних органах.

Основи теорії консолідованого обліку — передумова формування консолідованої фінансової звітності. Економічні перетворення, що відбуваються в еконо-

¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV, стаття 167.

² Наказ Міністерства фінансів "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку" від 29.11.1999 № 290.

міці України, подальший розвиток системи бухгалтерського обліку на основі стандартизації потребують розроблення науково обґрунтованих рекомендацій щодо використання конкретних методів, способів, процедур в обліковій практиці консолідованих груп підприємств. Облікова політика підприємств групи має забезпечувати формування облікової інформації на основі чинного законодавства. Тематичний аналіз інформації з фахових видань засвідчив, що найбільша увага приділяється класичним питанням теорії бухгалтерського обліку. Ці питання досліджені у працях Ф.Ф. Бутинця, Л.М. Кіндрацької, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, В.Г. Лінника, В.В. Сопка, Я.Ф. Соколова, М.С. Пушкаря. Треба визнати, що концептуальні основи ведення консолідованого обліку в науковій літературі розкриті недостатньо.

Облік є окремим видом управлінської діяльності, складовою частиною загальної трудової діяльності управлінського персоналу. Крім того, облік — це різновид управління як інформаційного процесу і складова системи економічної інформації. Тобто необхідно розрізнити два аспекти функціонування обліку. З одного боку, це вид управлінської діяльності групи людей зі спеціальною освітою, з другого — збирання, реєстрація, накопичення і перетворення певного виду економічної інформації, яка надходить до інформаційної системи суб'єкта господарювання. Формування системи обліку було спричинене необхідністю виконання функції реєстрації фактів господарського життя. Згодом, під впливом та відповідно до вимог управління, відбулася його диференціація — розподіл на види. В управлінні облік представлено трьома видами: оперативним, бухгалтерським і статистичним³.

Бухгалтерський облік, як упорядкована система збирання, реєстрації і узагальнення інформації про майно, зобов'язання, капітал, доходи, витрати суб'єкта господарювання і їхній рух шляхом суцільного і безперервного відображення господарських операцій у грошовому вимірнику, має на меті забезпечити керівництво необхідною інформацією, корисною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Основою математичного підходу до бухгалтерського обліку є балансовий метод управління господарством. Його сутність полягає у взаємопов'язаному узгодженні потреб і ресурсів у масштабах відповідної господарської системи, у забезпеченні збалансованості показників у цілому в системі.

Теоретичну основу балансового методу господарювання становить пізнання й визначення найзагальніших економічних законів, що забезпечують поширене відтворення (виробництво, обмін, розподіл, споживання) суспільного продукту.

Бухгалтерський облік, постійно удосконалюючись, є важливою ланкою формування ринкової економіки, мовою бізнесу й підприємництва, реальною функцією управління. Він покликаний сприяти кращій організації планування,

³ Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — С. 16.

прогнозування, аналізу, контролю за допомогою забезпечення обліковою інформацією різних рівнів управління й має не лише ретроспективний, а й перспективний характер.

Мета й завдання бухгалтерського обліку визначаються залежно від інформаційних потреб користувачів економічної інформації. Треба відзначити дослідження професором Я.В. Соколовим мети і завдань бухгалтерського обліку. Проте з позиції консолідованого обліку вони потребують докладнішого вивчення. Тому доцільним буде сформулювати мету і завдання обліку активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, результатів діяльності консолідованої групи підприємств.

1. Завдання, поставлене власниками, — забезпечити збереження майна належних їм організацій.

Власник в акціонерному товаристві відокремлений від майна організації. Він володіє правом власності, втіленим у цінні папери (акції, облигації). І тому він найбільше зацікавлений у збереженні майна організації, яке дає йому певний дохід. Якби цього чинника не було, втратився б увесь сенс інвестиційного процесу, за допомогою якого забезпечується контроль однієї особи або групи осіб над капіталом об'єкта інвестування.

У консолідованій групі підприємств це завдання ще більше ускладнюється, бо йдеться про три групи власників, які мають не однакові права: акціонери материнського товариства, акціонерне материнське товариство як організація, що репрезентує свої інтереси (сукупний власник) у дочірньому підприємстві, й, нарешті, акціонери дочірнього товариства (частка меншості).

Інтереси перших двох груп (класів) власників практично збігаються, бо акціонери материнського товариства, якщо й не мають у своєму особистому розпорядженні акцій дочірнього підприємства, то мають право власності на них. У такий спосіб акціонери материнського товариства зацікавлені в цілості й ефективному використанні майна підприємств усієї групи. Розмір дивідендів на акції акціонерів, що репрезентують “частку меншості”, залежить тільки від фінансових результатів роботи дочірнього товариства і напрямів їхнього розподілу, належним чином затверджених.

2. Об'єднати інтереси власників і адміністрації.

Професор Я.В. Соколов досить образно порівняв це завдання з “автомобільним дзеркальцем”, що відображає конфліктні, а найчастіше протилежні цілі менеджерів і акціонерів. Проте для цих груп “адміністрація — власники” діє теорія “агентських (контрактних) відносин”, що дає змогу згладжувати конфліктні ситуації й підтримує організації у нормальному режимі функціонування. У другому розділі дисертації досить докладно розглянуто це завдання в аспекті консолідованої групи підприємств. Тому перейдемо до третього завдання.

3. Виявити економічні та юридичні результати господарських операцій. Від успішного вирішення цього завдання багато в чому залежить і вирішення другого завдання.

4. Четверте завдання сформульоване на макроекономічному рівні: бухгалтерський облік має бути засобом перерозподілу ресурсів у народному господарстві. Його зміст добре зрозумілий в умовах функціонування ринку цінних паперів. Бухгалтер, складаючи звітність, квантифікує (обчислює) результати господарської діяльності, і чим вищими будуть зафіксовані у цій звітності прибутки, тим дорожчими стануть акції такої фірми й саме такі акції, незважаючи на високі ціни, а, по суті, завдяки їм, будуть найпривабливішими для фінансового капіталу.

Доцільно конкретизувати це завдання в аспекті консолідованого обліку. По-перше, консолідована група підприємств — це вже результат інвестиційного процесу материнського товариства й подальшого агрегування у її межах фінансового капіталу. Другий аспект стосується відносин об'єднаних підприємств із державою. Вони мають бути побудовані таким чином, щоб держава розглядала консолідовану групу підприємств як єдине господарське утворення (яким воно у принципі є) й оцінювало, з позиції оподаткування, його роботу за кінцевими результатами групи в цілому.

5. П'яте завдання треба сформулювати з урахуванням визначення консолідованої групи підприємств як відособленого об'єкта бухгалтерського обліку — це розроблення системи консолідованого обліку, що уможливорює інформаційне забезпечення усіх рівнів управління холдингом і при цьому є основою для формування консолідованої фінансової звітності.

Різні цілі, що виникають при вирішенні бухгалтерських завдань, призвели до виникнення різних підходів у бухгалтерському обліку. Загальною методологічною основою у консолідованому обліку є економічна теорія прав власності. Але підходи до теоретичного обґрунтування консолідованого обліку досить нерівнозначні, тому доцільно розглянути їх ґрунтовніше.

Податковий підхід. Дуже складною і заплутаною здається ситуація, запропонована у проекті Податкового кодексу щодо консолідованої групи платників податків. Складається враження, що вже вкотре віддається данина моді на світові стандарти, заявляючи у Кодексі про можливість консолідації, але ставлячи при цьому такі вимоги, що фактично перетворюють цю можливість і доцільність на досить символічні — частка участі материнського (головного) підприємства в кожному дочірньому підприємстві, що є учасником консолідованої групи платників податків, має становити не менш як 80 %. Стаття 21 “Консолідована група платників податку (збору)” проекту Податкового кодексу України визнає консолідованою групою платників податку (збору) утворене і зареєстроване об'єднання підприємств і організацій, яке є єдиним платником податку (збору) щодо одного або кількох податків (зборів). Причому консолідована група платників податку (збору) може бути створена тільки за сукупності таких обставин:

1. Учасниками такої групи є підприємства й організації — податкові резиденти України, місцем діяльності кожного з яких є Україна.

2. Частка участі головного підприємства у кожному підприємстві, що входить до групи, становить не менш як 80 %;

3. Консолідована група платників податку (збору) може бути утворена тільки на підставі договору між її учасниками. Забороняється внесення в договір про утворення консолідованої групи платників податку (збору) умов, на підставі яких ця група створюється на строк менш ніж один календарний рік. При подовженні строку дії такого договору головне підприємство має повідомити про це податковий орган за місцем свого обліку не пізніше як за місяць до закінчення строку дії договору.

4. Підприємство, організація не можуть бути учасником більш ніж однієї консолідованої групи платників податку (збору).

5. Учасники консолідованої групи платників податку (збору) несуть солідарну відповідальність за виконання податкових зобов'язань консолідованої групи платників податку (збору) в частині тих податків (зборів), щодо яких така група є єдиним платником податків (зборів).

6. Операції з реалізації товарів (робіт, послуг) між підприємствами, організаціями, що входять до складу консолідованої групи платників податків, прирівнюються до операцій між структурними підрозділами одного підприємства тільки для цілей тих податків (зборів), щодо яких прийняте рішення про їхнє консолідоване врахування, крім податку з реалізації.

Зміст консолідації для платників податків полягає в економії на податках, що, звичайно ж, суперечить інтересам бюджету. Звідси й такі жорсткі умови. Однак треба наголосити, що утворення консолідованої групи платників податків необхідно розглядати з трьох сторін, а не лише з позиції поточних інтересів бюджету. По-перше, право на консолідацію можна розглядати як різновид податкових пільг, по-друге, як ефективний ринковий метод концентрації капіталу й санації малорентабельних і збиткових підприємств за умови раціонального використання фінансових ресурсів, що вивільнилися в результаті економії на податках. Для цього треба створити лише відповідні умови підприємствам. По-третє, консолідацію платників податків варто розглядати як основний напрям реалізації політики держави на реальне зниження податкового тиску на великі суб'єкти виробничої сфери (база сучасної економіки), без зміни ставок податків, уведення додаткових податкових пільг та інших змін податкового законодавства.

При встановленні стовідсоткової частки участі головного підприємства в дочірньому втрачається сама доцільність консолідації, оскільки для досягнення аналогічного результату головному підприємству, як повному власникові таких дочірніх підприємств, простіше оголосити їх несамостійними філіями (неюридичними особами). Навіть частка участі не менш як 80 %, не кажучи вже про 100 %, є дуже жорсткою умовою й припускає, як правило, неефективне й марнотратне вкладення капіталу з огляду на той факт, що навіть чисто теоретично, контрольний пакет акцій становить 50 % плюс один голос, а практично контрольна частка участі може бути значно меншою. Тому для того, щоб право й механізм консолідації ефективно працювали, а не значилися на папері як по-

пулярний захід, необхідно знизити частку участі головного підприємства до рівня не менш як 60 % (надалі не менш як 51 %) при обов'язковій умові спрямування сум податків, що вивільнилися від зниження, на економічну санацію збиткових підприємств або на виробничий розвиток інших підприємств — учасників консолідованої групи платників податків.

Невизначеність підходів в оподаткуванні холдингових структур не означає, що податковий регламент забороняє бухгалтерське дослідження цього питання. Самі собою закони про податки не приводять до революційного перевороту облікової теорії, але мають прискорювати розвиток передової бухгалтерської думки. Так і цього разу прагнення підприємств консолідованої групи до зменшення податкового тягара зумовило необхідність створення теорії консолідованого обліку.

Правовий підхід. Сутність його полягає у розробленні правового аспекту. У проведеному дослідженні доведено, що концептуальною основою правового підходу є вплив права власності на встановлення принципів консолідованого обліку. Спроби трактування юристами поняття “власність” — те саме, що спроби бухгалтерів трактувати поняття “активи”. І ті, й ті зазнають труднощів при формулюванні конкретних визначень.

Водночас бухгалтери і юристи мають на увазі ті самі поняття, що зумовлено розходженням їхніх професійних інтересів. Із цього випливає, що “закон ставить питання, які стимулюють розвиток облікової теорії, але рідко дає на них відповіді”. Так, із юридичної точки зору, кожне підприємство, що входить до консолідованої групи, є самостійним, юридично відособленим господарським суб'єктом, і всі відносини між підприємствами групи мають ґрунтуватися саме на цьому принципі. Однак з облікової позиції, якщо материнське товариство має більшість прав власності у дочірньому підприємстві, продаж (переміщення) товарів між ними не може вважатися реалізацією. На цій підставі виникає специфічний, властивий тільки консолідованому обліку, прийом — елімінування, тобто вилучення бухгалтерських записів, що відображають реалізацію товарів між підприємствами групи. Елімінування використовується й у інших господарських операціях, що стосуються обліку руху матеріально-грошових потоків і нереалізованого прибутку й проводяться між підприємствами групи.

Економічний підхід. Останніми роками зросло число спроб економічної інтерпретації облікових даних. Доцільно розглянути два підходи до вибору економічних аспектів бухгалтерського обліку: макроекономічний і мікроекономічний.

Макроекономічний підхід полягає у визначенні впливу альтернативних методів подання звітних даних на економічні показники галузі, регіону або країни в цілому, тобто на більш високому рівні, ніж рівень підприємства або фірми. Йому притаманне використання методу консолідованого балансу, що забезпечує вилучення подвійного рахунку при розрахунку економічних показників району, області, регіону. Тільки сам цей факт свідчить про необхідність консолідованого обліку й звітності на рівні консолідованої групи підприємств.

Процес формування консолідованих груп підприємств і його відображення у консолідованому балансі доцільно досліджувати, опираючись на кейнсіанську “загальну теорію”. Дж. М. Кейнс виходив із передумови, що ЧНП (чистий національний продукт) є рівноважним тоді, коли загальний обсяг виробництва й сукупних витрат рівні: $C + I = \text{ЧНП}$, де C — споживання, а I — інвестиції, що переважно застосовується тільки на макроекономічному рівні й у цьому сенсі широко застосовується в економіці розрахунку чистого національного продукту. Однак економетричний метод визначення ЧНП за допомогою зіставлення витрат і обсягу виробництва, висвітлений у кейнсіанській теорії, можна застосовувати й для холдингових структур. Це припустимо, якщо розглядати консолідовану групу підприємств як своєрідний мікроринок.

Система бухгалтерського обліку являє собою найважливіший елемент інфраструктури ринкової економіки. Специфічною рисою бухгалтерського обліку є послідовна системність відображення його об'єктів. Саме системність інформації відрізняє бухгалтерський облік від інших видів господарського обліку. Сам характер його предмета припускає необхідність системного взаємозалежного відображення інформації. Метод бухгалтерського обліку зумовлений змістом і формами руху тієї частини виробничих відносин, які становлять його предмет.

Об'єктивні характеристики предмета й об'єктів консолідованого обліку змушують розглядати й вивчати їх у взаємному зв'язку, в русі й розвитку, у зміні форм цього руху. У консолідованому обліку відображаються як економічні, так і господарсько-правові відносини, що виникають у зв'язку з рухом об'єктів обліку й діями юридично самостійних суб'єктів господарювання, які здійснюють господарську діяльність у межах консолідованої групи. Це накладає свій відбиток на характеристику його методу. Тому доречно дати визначення консолідованого обліку.

Консолідований облік — це взаємозалежне відображення й агрегування облікової інформації у грошовому вимірі про факти господарського життя консолідованої групи юридично самостійних осіб, представлених в обліку й звітності єдиною економічною одиницею.

Як відособленому методу обліку консолідованому обліку властиві й специфічні прийоми і способи: елімінування й трансформація бухгалтерських записів, про які вже згадувалося. Введення у теорію обліку притаманного тільки консолідованому обліку способу елімінування бухгалтерських записів викликане специфікою відносин підприємств групи, які є юридично самостійними особами, що дають змогу вилучити з обліку, а потім і з консолідованої фінансової звітності подвійне відображення активів і зобов'язань підприємств групи.

Трансформація бухгалтерських записів (складання трансформаційних таблиць бухгалтерських записів) забезпечує не лише відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу перетворення ключового ресурсу в кінцевий продукт холдингу, а й, головне, подає факти господарського життя окремо взятих підприємств групи як єдине ціле.