

УДК 657

**Линник Е.И.**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры экономического анализа и учета  
Национального технического университета  
«Харьковский политехнический университет»

**Артеменко Н.В.**

старший преподаватель  
кафедры экономического анализа и учета  
Национального технического университета  
«Харьковский политехнический университет»

## КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ: ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ ПО НП(С)БУ 2

Статья посвящена принятию НП (С) БУ 2 «Консолидированная финансовая отчетность», которое в значительной мере дублирует нормы одноименного МСФО (IFRS) 10, является очередным шагом в направлении внедрения МСФО в Украине. Этот стандарт вместе с принятием Закона о Трансфертном ценообразовании направлен на повышение уровня ответственности бизнеса перед обществом и государством.

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, консолидированная финансовая отчетность, полномочия, консолидация, инвесторы, доход, гудвилл, совокупный доход, чистая прибыль, собственный капитал.

**Линник О.І., Артеменко Н.В. КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ПО НП(С)БО 2**

Статья посвящена принятию НП (С) БО 2 «Консолидированная финансовая отчетность», яке значною мірою дублює норми одноименного МСФЗ (IFRS) 10, є черговим кроком в напрямку впровадження МСФЗ в Україні. Цей стандарт разом з прийняттям Закону про трансфертне ціноутворення спрямований на підвищення рівня відповідальності бізнесу перед суспільством і державою.

**Ключові слова:** фінансова звітність, консолідована фінансова звітність, повноваження, консолідація, інвестори, дохід, гудвіл, сукупний дохід, чистий прибуток, власний капітал.

**Lynnyk O.I., Artemenko N.V. CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: FEATURES OF NP(S)A 2**

The article is devoted to the adoption of emergency (S) 2, «Consolidated Financial Statements», which largely duplicates of the same rules of IFRS (IFRS) 10, is a small step towards the introduction of IFRS in Ukraine. This standard, together with the adoption of the law on transfer pricing aimed at increasing responsibility towards society and the state.

**Keywords:** financial statements, consolidated financial statements, authority, consolidation, investors, revenue, goodwill, gross income, net income, shareholders' equity.

**Постановка проблемы.** Трансформация экономики Украины, глобализация бизнеса, развитие транснациональных компаний привели к образованию холдинговых структур, объединений предприятий, в состав которых входят материнское и его дочерние предприятия. С юридической точки зрения, участники группы являются отдельными субъектами хозяйствования, которые ведут учет деятельности и составляют собственную отчетность. При этом актуальным становится учет деятельности группы предприятий как единой экономической единицы.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Вопросами консолидации финансовых отчетов занимается большое количество зарубежных и отечественных ученых, к которым следует отнести: С.М. Алиева [1], А.В. Бурлакову [2], И.А. Григоренко [3], В.М. Костюченко [4], Е.Г. Каримову [5], И.А. Кузнецова [6], А.А. Михайлову [7], Г.М. Петухова [8], А.А. Савченко [9], С.Ф. Голова [12] и многих других.

Как известно, 23.08.2013 г. В Украине вступил в силу приказ № 628, которым Минфин утвердил Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 «Консолидированная финансовая отчетность» (НП(С)БУ 2). С указанной даты утратил силу приказ министерства финансов от 30.07.99 г. № 176, которым был утвержден П(С)БУ 20. С учетом изменений, внесенных в украинскую нормативно-правовую базу под влиянием ввода в действие НП(С)БУ 2, вопросы составления консолидированной финансовой отчетности приобрели особую актуальность.

**Постановка задачи.** Вопросы консолидации отчетности в Украине отражены в национальных и международных стандартах. Кроме НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности», НП(С)БУ 2 «Консолидированная финансовая отчетность», для составления консолидированной финансовой отчетности используется П(С)БУ 19 «Объединение предприятий», который содержит некоторые определения. Основы составления консолидированной финансовой отчетности изложены в международных стандартах МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Как было указано выше, НП(С)БУ 2 заменил П(С)БУ 20. Данный стандарт содержит новые правила консолидации финансовой отчетности. В связи с этим представляется целесообразным провести анализ основных изменений.

**Изложение основного материала исследования.** Нормы НП(С)БУ 2 применяются, как и положения П(С)БУ 20, группой юридических лиц, состоящей из материнского (холдингового) предприятия и дочерних предприятий (кроме группы предприятий, все или материнское (холдинговое), предприятия которой составляют финансовую отчетность по международным стандартам) [14].

При этом данные нормы не распространяются на программы выплат по окончании трудовой деятельности или другие долгосрочные программы выплат работникам, которые регулируются П(С)БУ 26 «Выплаты работникам». Подобного предупреждения

П(С)БУ 20 не имело, поскольку П(С)БУ 26 было утверждено только спустя четыре года.

Термины, используемые в НП(С)БУ (до этого в П(С)БУ), не изменились, но дополнились определением четырех новых:

**властные полномочия** – полномочия, объем которых предоставляет возможность предприятию-инвестору, как правило, единолично управлять наиболее значимыми видами деятельности, существенно влияющими на формирование финансового результата предприятия, которое является объектом инвестиций, в частности, путем формирования уполномоченного органа управления, определения финансовой, инвестиционной и коммерческой политики, и контроля за их реализацией;

**группа** – материнское (холдинговое) предприятие и его дочерние предприятия;

**права защиты интересов инвесторов** – полномочия, ограниченный объем которых позволяет предприятию-инвестору только защитить свои права и интересы относительно предприятия, которое является объектом инвестиций, без предоставления возможности управлять наиболее значимыми видами деятельности;

**неконтролируемая доля** – часть чистой прибыли (убытка), совокупного дохода и чистых активов дочернего предприятия, не принадлежащая материнскому предприятию (прямо или через другие дочерние предприятия).

Как и прежде, консолидированную финансовую отчетность представляет материнское предприятие.

Если раньше материнское предприятие не представляло консолидированную финансовую отчетность при наличии одного из условий, указанных в п. 5 П(С)БУ 20, то теперь – при наличии всех условий, приведенных в п. 6 раздела I НП(С)БУ 2:

1) если материнское предприятие является дочерним предприятием другого предприятия (полностью или частично принадлежит другому предприятию);

2) если владельцы неконтролируемой доли проинформированы об этом и не против этого;

3) если материнское предприятие не является эмитентом ценных бумаг;

4) если его материнское предприятие составляет консолидированную финансовую отчетность, которая является общедоступной.

**Консолидированная финансовая отчетность** представляет собой отчетность, которая отражает финансовое состояние, результаты деятельности и движение денежных средств предприятия и его дочерних предприятий как единой экономической единицы.

Согласно НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [10], консолидированная финансовая отчетность содержит:

- Консолидированный баланс (Отчет о финансовом состоянии) (форма № 1-к);

- Консолидированный отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе) (форма № 2-к);

- Консолидированный отчет о движении денежных средств (прямым методом) (форма № 3-к);

- Консолидированный отчет о движении денежных средств (косвенным методом) (форма № 3-кн);

- Консолидированный отчет о собственном капитале (форма № 4-к);

- Примечания к годовой финансовой отчетности (форма № 5);

Международные стандарты финансовой отчетности предусматривают следующий состав форм консолидированной финансовой отчетности [13]:

- Консолидированный отчет о финансовом положении;

- Консолидированный отчет о совокупных доходах;

- Консолидированный отчет о движении денежных средств;

- Консолидированный отчет об изменениях в собственном капитале;

- Примечания, содержащие краткое изложение основных принципов учетной политики и другие примечания.

Как видно, состав консолидированной финансовой отчетности по НП(С)БУ 1 максимально приближен к перечню отчетности согласно требованиям международных стандартов. Следует отметить, что консолидированная финансовая отчетность, подготовленная по международным стандартам, не имеет четко регламентированной формы. Однако, МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» предусматривает наличие минимального перечня статей, которые должны быть в отчетах [11].

Порядок составления консолидированной финансовой отчетности, приведенный в разделе II НП(С)БУ 2, от ранее действующего П(С)БУ 20 отличается следующим. Во исполнение норм п. 5 данного раздела материнское предприятие для составления консолидированной финансовой отчетности определяет не *долю меньшинства в капитале* и в финансовых результатах дочерних предприятий, а неконтролируемую долю в собственном капитале, чистой прибыли (убытке) и в совокупном доходе дочерних предприятий. Термин «*доля меньшинства*» исключен также из п. 4 П(С)БУ 19.

Неконтролируемая доля определяется таким же образом, как и ранее доля меньшинства (кроме случаев, связанных с объединением (приобретением) предприятий). Соответственно, отпала необходимость в отражении доли меньшинства в консолидированном балансе.

В соответствии с п. 1 раздела III НП(С)БУ 2 в консолидированной финансовой отчетности неконтролируемая доля в собственном капитале, в чистой прибыли (убытке) и в совокупном доходе приводится отдельно. Для этого в разделе II «Совокупный доход» консолидированного отчета о финансовых результатах (отчета о совокупном доходе) предназначены специальные строки [14].

Чистая прибыль (убыток), принадлежащая собственникам материнской компании, отражается в одноименной строке 2470, принадлежащая неконтролируемой доле – в строке 2475.

Совокупный доход, принадлежащий собственникам материнской компании, отражается в строке 2480, принадлежащий неконтролируемой доле, – в строке 2485.

Еще одно изменение состоит в том, что материнское предприятие рассчитывает свою долю прибыли или убытка после корректировки на сумму дивидендов по привилегированным акциям дочернего предприятия независимо от объявления дивидендов только в случае, если эти акции классифицируются как инструменты собственного капитала.

Стоимость гудвилла, возникающего при консолидации финансовой отчетности материнского предприятия и финансовой отчетности дочерних предприятий, как и прежде, определяется согласно П(С)БУ 19.

Что касается способа составления отчета о движении денежных средств, то при составлении консолидированной финансовой отчетности предприятия могут избрать прямой или непрямой метод, используя соответствующую форму отчета (п. 9 раздела II НП(С)БУ 1).

В НП(С)БУ 2 не изменился состав информации, которая приводится в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности. Исключением является указание перечня дочерних предприятий, контролируемых материнским предприятием. При этом, если материнское предприятие не владеет в дочернем предприятии (прямо или непрямо) более чем половиной голосов, обнародовать характер отношений между материнским и дочерним предприятием больше не требуется.

Выводы из проведенного исследования. Подводя итог, можно сказать, что утвержденные новые формы финансовой отчетности, за некоторым исключением, в целом соответствуют требованиям, которые предъявляются к формату отчетности международными стандартами финансовой отчетности, а их использование будет способствовать увеличению числа украинских предприятий – участников международных финансовых рынков.

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

- Алиев С. М. Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в согласовании с международными стандартами финансовой отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 / С. М. Алиев. – Москва, 2011. – 23 с.
- Бурлакова О.В. Методология консолидированного учета в корпоративных группах Российской Федерации : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / В. Бурлакова. – Оренбург, 2008. – 24 с.
- Григоренко И. А. Формирование консолидированной отчетности по международным стандартам : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И. А. Григоренко. – Орел, 2009. – 24 с.
- Костюченко В. М. Учет и анализ деятельности группы предприятий, как единой экономической единицы : монография / В. М. Костюченко; МОН Украины, Международный ин-т менеджмента (МИМ-Киев). – К. : Центр учебной литературы, 2007. – 504 с.
- Каримова Э. Р. Формирование консолидированной финансовой отчетности российских групп компаний по МСФО : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Э. Р. Каримова. – Казань, 2006. – 21 с.
- Кузнецов И. А. Учебно-методическое обеспечение процедур составления организациями консолидированной финансовой отчетности в условиях применения МСФО : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И. А. Кузнецов. – Ростов-на-Дону, 2006. – 21 с.
- Михайлова О. А. Формирование консолидированной финансовой Отчетность в условиях перехода на МСФО : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О. А. Михайлова. – Оренбург, 2007. – 26 с.
- Петухов Г. Н. Методическое развитие консолидированной финансовой отчетности корпоративных объединений : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Г. Н. Петухов. – Йошкар-Ола, 2009. – 23 с.
- Савченко А. А. Аналитические процедуры оценки консолидированной отчетности : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. А. Савченко. – Новосибирск, 2009. – 22 с.
- Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности» : Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 7 февраля 2013 № 73. Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 28 февраля 2013, № 336.
- Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», введен в действие 01.01. 2012 г.
- Голов С.Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам. – Х. : Фактор, 2008. – 1008 с.
- Міжнародні стандарти фінансової звітності, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року (офіційна версія перекладу українською мовою). – Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).
- Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 : Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 27 июня 2013 года № 628 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/npsbu2/>.
- Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).