

## СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Онищенко В.Є., Скирда І.М.

ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2018-12-64-72>

В статті досліджено проблеми та шляхи вдосконалення складання консолідованої фінансової звітності. Наведено основні рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ 10 і Н(С)БО 2. Виділено дві групи проблем складання консолідованої фінансової звітності. Визначені основні шляхи вдосконалення процесу підготовки та складання консолідованої фінансової звітності.

**Ключові слова:** консолідована фінансова звітність, проблеми складання консолідованої фінансової звітності, дочірнє підприємство, материнська компанія, Директиви ЄС.

**Постановка проблеми.** Процес глобалізації супроводжується необхідністю відкриття інформації про діяльність суб'єктів господарювання та розгалуженням напрямків її подання. Консолідують свою звітність відповідно до МСФЗ сьогодні достатньо багато компаній до організаційної структури яких входять дочірні і залежні підприємства. Консолідована фінансова звітність має велике значення для інвесторів та акціонерів, оскільки відображає фінансовий стан, кінцевий результат діяльності та рух грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

З переходом фінансової системи України в січні 1998 р. на ведення бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) склад, форми і зміст фінансової звітності знаходяться в процесі постійного оновлення і вдосконалення [6]. З огляду на це виникає необхідність дослідження питання стосовно основних проблем, що виникають в процесі підготовки та складання консолідованої звітності та шляхів вдосконалення цього процесу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням ефективної і раціональної організації складання консолідованої фінансової звітності приділено значну увагу як вітчизняних, так і зарубіжних вчених Н.М. Бондаренко, Е.Ю. Волкова, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, В.С. Лень, В.В. Гливенко, В.С. Плотніков та інші. Однак організаційні та методичні підходи до складання консолідованої фінансової звітності, ще недостатньо досліджені.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У зв'язку з наближенням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України до вимог Міжнародних стандартів процес підготовки і ефективного складання фінансової звітності, в тому числі і консолідованої фінансової звітності, потребує постійного і досконалого дослідження. Необхідно розглядати різні аспекти складання консолідованої фінансової звітності, визначати проблеми та шляхи вдосконалення.

**Постановка завдання.** Проаналізувати питання та методику складання консолідованої звітності з метою виявлення основних проблем та шляхів вдосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для початку варто розкрити саму сутність кон-

солідованої звітності. Згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (Н(С)БО 1) під консолідованою фінансовою звітністю розуміється фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

На міжнародному рівні трактування поняття «консолідована звітність» закріплено в Міжнародному стандарті фінансової звітності (МСФЗ) 10 «Консолідована фінансова звітність» і звучить так: консолідована фінансова звітність є фінансовою звітністю групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать одному економічному суб'єкту господарювання. Таким чином, і в Н(С)БО 1 і в МСФЗ 10 встановлені в цілому подібні підходи до розкриття сутності консолідованої фінансової звітності.

Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку» «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені норми і форми фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ), які застосовуються починаючи зі звітності за I квартал 2013 року [1] (рис. 1).

Причина розвитку консолідованої фінансової звітності – це розширення кола і потреб користувачів звітності, до яких відносяться власники, інвестори і кредитори (у т.ч. фізичні особи, банки, державні органи). Головною вимогою користувачів консолідованої фінансової звітності є отримання у звітності показників, що характеризують діяльність групи взаємопов'язаних підприємств, як єдиної економічної одиниці. Користувачів цікавить, як в дійсності функціонує майно, чи відбулися певні зміни капіталу та реальний фінансовий стан підприємства. Таку інформацію не надає ні первинна фінансова звітність, ні звичайна зведена фінансова звітність. При складанні зведеної фінансової звітності відбувається просте додавання статей первинної звітності, що, в свою чергу, призводить до необ'єктивного відображення показників діяльності групи в цілому із-за наявності в такій звітності результатів внутрішньогрупових операцій [7].

Таким чином, консолідована фінансова звітність виконує для користувачів дві функції:

- функцію об'єднання, яка реалізується не тільки шляхом складання показників первинних фінансових звітів, а й шляхом виключення результатів внутрішньогрупових операцій;
- функцію доповнення даних первинної звітності, пов'язаною з тим, що консолідована фінансова звітність не може повністю замінити первинну фінансову звітність дочірніх підприємства.

Консолідована фінансова звітність відіграє важливу роль при обґрунтуванні та прийнятті рішень конкретними користувачами цих даних: власників цікавлять фінансові результати та фінансова стійкість, інвесторів та кредиторів – кредитоспроможність, керівників – всі сторони діяльності підприємства. Залежно від користувачів звітності змінюється обсяг, форма, повнота розкриття та аналітичність даних.

Консолідація передбачає, що всі структурні підрозділи підприємства і материнська компанія подають облікову інформацію в єдиному форматі, для чого впроваджується спільна облікова політика групи компаній. Дослідження особливостей формування показників та складання консолідованої фінансової звітності дозволило виділити дві основні групи проблем: організаційного та методичного характеру (рис. 2).

Проблема складання консолідованої фінансової звітності тісно пов'язується з необхідністю елімінування статей, тобто наслідки щодо реалізації угод між членами корпоративної групи не включаються в консолідовану звітність, показуються тільки активи і зобов'язання, доходи і витрати від операцій з третіми особами. В цілому проблема організації складання консолідованої

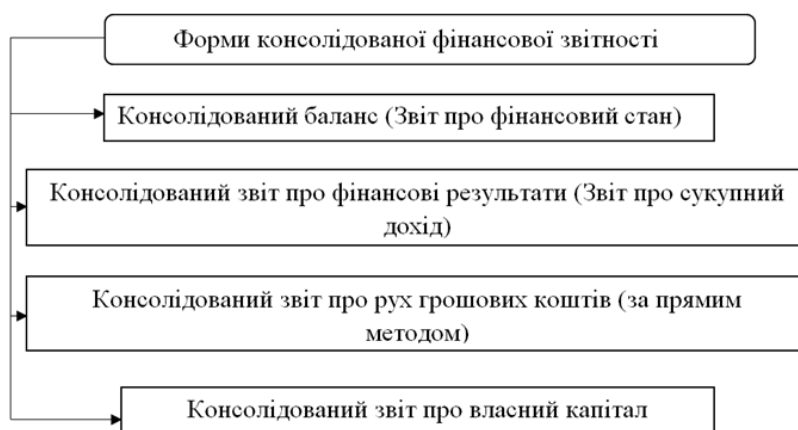


Рис. 1. Форми консолідованої фінансової звітності

фінансової звітності визначає методіку складання консолідованої звітності, технологію складання консолідованої фінансової звітності та суб'єктів складання звітності.

Консолідація не зводиться до простого додавання відповідних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, а передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і може бути представлено у вигляді багатоетапної процедури консолідації [3].

Шляхи вдосконалення організаційних питань складання консолідованої фінансової звітності полягають в ретельному дотриманні правил обліку та звітності відповідно до бухгалтерських стандартів (табл. 1).

Варто звернути увагу на те, що в Україні необхідно вдосконалювати П(С)БО не тільки відповідно до МСФЗ, але і з врахуванням положень Директиви ЄС в сфері бухгалтерського обліку [4]. Проблеми, пов'язані з консолідованою фінансовою звітністю, розглядаються в Директиві 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. про річну фінансову звітність,

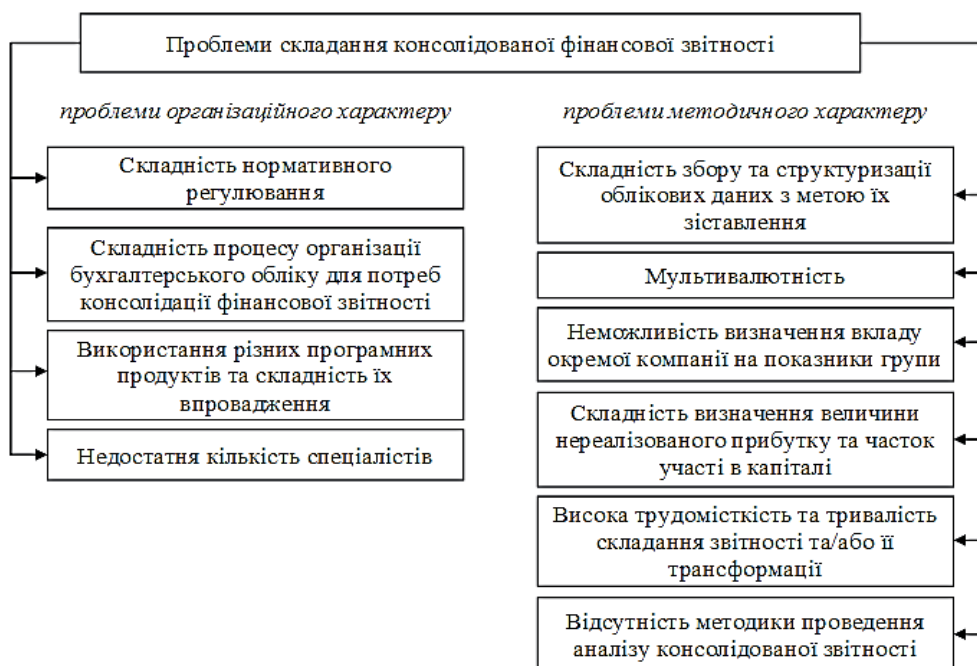


Рис. 2. Проблеми складання консолідованої фінансової звітності

## Рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ 10 та НП (С) БО 2

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	НП (С) БО 2 «Консолідована фінансова звітність»
Консолідована фінансова звітність: а) об'єднуються подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; б) згортається балансова вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу); в) повністю виключаються внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами групи.	Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу  Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках.
Єдина облікова політика. Якщо використовується облікова політика, що відрізняється від загальної, то мають бути здійсненні відповідні коригування для забезпечення узгодженості з обліковою політикою групи.	Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.
Суб'єкт господарювання включає дохід та витрати дочірнього підприємства у консолідовану фінансову звітність з дати, коли він отримав контроль над дочірнім підприємством, до дати, коли суб'єкт господарювання втратив контроль над дочірнім підприємством. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, повинна мати однакову звітну дату.	При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню: а) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства; б) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; в) сума операцій та внутрішньогрупового сальдо; г) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).  Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств.

консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній. Директива класифікує компанії на малі (в тому числі мікро), середні та великі. Для цього використовуються три критерії: валюта балансу; чистий річний дохід; середньорічна чисельність працівників.

Класифікація підприємств проводиться з метою встановлення вимог до складу та змісту їхньої річної звітності (рис. 3).

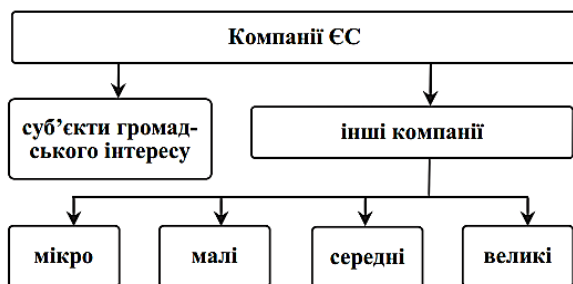


Рис. 3. Класифікація компаній ЄС за Директивою 2013/34/ЄС

Для суб'єктів громадського інтересу вимоги щодо складу та змісту звітів встановлені такі ж, як і для великих компаній. Якщо ж вони знаходяться в лістингу фондових бірж ЄС, то підпадають під Регламент ЄС 2002 року і свою консолідовану фінансову звітність з 2005 року надають відповідно до МСФЗ.

Окрему увагу привертають питання методів консолідації, які дозволені Директивою 2013/34/ЄС: метод злиття і метод пропорційної консолідації.

Метод злиття – це об'єднання суб'єктів (утворення нової юридичної особи або приєднання суб'єктів господарювання до основного підприємства), в результаті чого власники (акціонери) суб'єктів, що об'єднуються, контролюють всі чисті активи об'єднаних підприємств з метою досягнення спільного розподілу ризиків і вигод від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визнана як покупець [9]. Застосування методу злиття дозволяється в разі операцій з внутрішньогрупової передачі часток, так званих операцій під загальним контролем.

Застосування методу пропорційної консолідації, відповідно до Директиви ЄС, можливо в разі, коли суб'єкт, який включений до консолідації, управляє іншим суб'єктом спільно з одним або декількома підприємствами (не включеними до цієї консолідації). Тоді потрібно включення цього іншого підприємства до консолідованої фінансової звітності пропорційно прав, що належать йому у капіталі підприємства, включеному в консолідацію.

Ще однією проблемою, на яку вказує Е.Ю. Волкова, це недостатньо розроблена методика проведення аналізу консолідованої звітності. Вчена вважає, що проблема полягає не у відсутності підходів до аналізу звітності, а в необхідності виділення напрямків, етапів та процедур проведення аналізу консолідованої фінансової звітності: визначення конкретних аналітичних показників, які можуть бути розраховані. Так, запропоновано механізм аналізу, який складається з двох етапів.

пів: аналіз організаційної характеристики групи компаній, без розуміння якої неможливо адекватно оцінити результати діяльності компанії; економічна характеристика групи.

Результат аналізу першого етапу буде демонструвати види діяльності групи, уявлення про галузь і частку групи в ній, розуміння структури компанії і визначення основних стадій формування консолідованої фінансової звітності. На другому етапі буде формуватися економічна характеристика про процес аналізу даних консолідованої фінансової звітності, який проінформує про фінансовий стан групи [5].

Оскільки процес складання консолідованої фінансової звітності регулюється МСФЗ, однією з проблем є необхідність підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби. Підвищення повинно стосуватися не тільки отримання теоретичних знань, але і придбання компетентності щодо застосування таких знань на практиці, вміння правильно трактувати положення міжнародних стандартів і трансформувати бухгалтерську звітність, складену за вимогами вітчизняного законодавства відповідно до вимог МСФЗ [8]. На практиці таку проблему можна вирішити шляхом розробки та впровадження єдиної облікової політики та єдиних вимог до працівників бухгалтерської служби, щодо кваліфікації, на кожному підприємстві, що входить в фінансову групу. Якщо дочірнє підприємство не може застосовувати

прийняту єдину облікову політику, то воно повинно подавати материнському підприємству трансформовану фінансову звітність. Вміння трансформувати фінансову звітність відповідно до МСФЗ потребує достатнього високого рівня кваліфікації.

**Висновки з даного дослідження.** В ході проведеного дослідження встановлено, що консолідована фінансова звітність, складається по всій сукупності показників контрольованих компаній, повинна відображати майновий фінансовий стан і результати господарської діяльності всіх компаній, що входять в сферу консолідації як єдиного економічного цілого, а також здійснено порівняльний аналіз методик складання консолідованої фінансової звітності та виявлені доцільності їх застосування в Україні. Також наведені рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ 10 і Н(С)БО 2. Визначено класифікацію компаній відповідно до Директиви 2013/34/ЄС та вимог щодо складу і змісту звітів. Сформовано основні проблеми складання консолідованої фінансової звітності, що виділені в дві групи: проблеми організаційного і проблеми методичного характеру. Відзначено, що Україні необхідно робити відповідні кроки щодо поліпшення та вдосконалення принципів і методів складання консолідованої фінансової звітності. Це дозволить нашій державі зрушити в напрямку побудови міцної економіки, спираючись на сучасні аспекти глобалізації та інтеграції.

## Список літератури:

1. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Наказ Міністерства фінансів України від 30.07.1999 № 176 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність». Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0553-99>.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>.
4. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директиви Ради 78/660/ЄС. Режим доступу: <https://vobu.ua/ukr/documents/item/dyrektyva-2013-34-es>.
5. Волкова Е.Ю. Формирование и анализ консолидированной финансовой отчетности группы компаний: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерський учет, статистика» / Е.Ю. Волкова. – Воронеж, 2010. – 24 с.
6. Глущенко А.С. Ринок похідних фінансових інструментів в Україні: монографія / А.С. Глущенко, Д.М. Загорська. – Х.: ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2011. – 192 с.
7. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність при поетапному об'єднанні бізнесу / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 12-16.
8. Онищенко В.П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. (за видами економічної діяльності)» / В.П. Онищенко. – Київ, 2008. – 18 с.
9. Проскуріна Н.М. Консолідована фінансова звітність: загальні принципи складання згідно з МСБО / Н.М. Проскуріна // Аудитор України. – 2006. – № 13. – С. 14-18.

**Онищенко В.Е., Скирда И.Н.**

Приднепровская государственная академия строительства и архитектуры

## **СОСТАВЛЕНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

### **Аннотация**

В статье исследованы проблемы и пути совершенствования составления консолидированной финансовой отчетности. Приведены основные рекомендации по составлению консолидированной финансовой отчетности по МСФО 10 и Н(С)БУ 2. Выделены две группы проблем составления консолидированной финансовой отчетности. Определены основные пути совершенствования процесса подготовки и составления консолидированной финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность, проблемы составления консолидированной финансовой отчетности, дочернее предприятие, материнская компания, Директивы ЕС.

**Onishchenko V.E., Skyrda I.N.**

Prydniprovska State Academy of Civil Engineering and Architecture

## **COMPOSITION OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: PROBLEMS AND WAYS TO IMPROVE**

### **Summary**

The article examines the problems and ways of improving the consolidated financial statements. The main recommendations for the consolidated financial statements are prepared in accordance with IFRS 10 and N (C) BO. Two groups of consolidated financial reporting problems have been identified. The main ways of improving the preparation and preparation of consolidated financial statements have been identified.

**Keywords:** consolidated financial statements, problems of composing consolidated financial statements, subsidiary, parent company, EU Directives.