

## СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.3

**Кучер С.В.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту**Житомирського державного технологічного університету*

### ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В статті проведено аналіз та групування основних проблем формування консолідованої фінансової звітності. Усі виявлені проблеми згруповано за організаційним та методичним характером. Досліджено стан наукових розробок в Україні щодо проблем формування консолідованої фінансової звітності та виявлено основні напрями наукових досліджень за даною тематикою.

**Ключові слова:** консолідована фінансова звітність, група компаній, нормативне регулювання, процес консолідації, наукові дослідження, методика обліку.

#### Кучер С.В. ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СОСТАВЛЕНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье осуществлен анализ и проведена группировка основных проблем формирования консолидированной финансовой отчетности. Все проблемы сгруппированы по организационному и методическому характеру. Исследовано состояние научных разработок в Украине в сфере формирования консолидированной финансовой отчетности и определены основные направления научных исследований по данной тематике.

**Ключевые слова:** консолидированная финансовая отчетность, группа компаний, нормативное регулирование, процесс консолидации, научные исследования, методика учета.

#### Kucher S.V. THE PROBLEMS OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

The article presents the analysis and grouping carried the main problems of formation of the consolidated financial statements. All the problems are grouped by organizational problems and problems of a methodological nature. Investigated the state of scientific developments of the consolidated financial reporting in Ukraine and the main directions of scientific research on the subject.

**Keywords:** consolidated financial statements, group of companies, regulation, consolidation, research, accounting technique.

**Постановка проблеми.** Одним із найперспективніших напрямів розвитку бізнесу сьогодні є утворення різноманітних груп підприємств, які пов'язані між собою, але, в той же час, залишаються окремими юридичними особами, – холдинги, консорціуми, конгломерати, концерни, тощо. В таких групах підприємств один суб'єкт господарювання виступає материнською компанією та контролює інші, що входять до даної групи. Відповідно до даних Державної служби статистики України, станом на 01 січня 2016 р. в Україні функціонувало 12,3 тис. дочірніх підприємств, 2,3 тис. асоціацій, 0,6 тис. корпорацій, 0,06 тис. консорціумів, 0,2 тис. концернів та 5,1 тис. інших об'єднань [1]. Для одержання реальних даних про господарську діяльність таких об'єднань законодавством встановлено окремий вид фінансової звітності – консолідована фінансова звітність, яка складається за допомогою використання спеціальних облікових методів та прийомів. Використовуючи міжнародний досвід та методологію бухгалтерського обліку, практику використання інформаційних систем та технологій, розпочалось розширення усіх видів звітності, в тому числі й консолідованої.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Особливості складання консолідованої фінансової звітності досліджено в працях Н.А. Букало, О.Ю. Волкової, Г.М. Воляник, О.С. Герасименко, М.М. Гоголь, А.Г. Загороднього, Л.В. Івченко, З.Н. Ісмухамбетової, К.Є. Коби, В.М. Костюченко, М.Р. Лучка, С.В. Люшиної, О.А. Панфілової, А.В. Полякова, І.В. Семчук, Н.О. Скрыги, Н.І. Федоронько, В.В. Шоль та ін. У наукових працях вказаних науковців розглядаються, в переважній більшості, практичні аспекти формування окремих показників

консолідованої фінансової звітності, а також висвітлюються основні принципи складання такої звітності відповідно до вимог чинного законодавства.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи внесок вчених у розвиток організаційно-методичних аспектів формування показників консолідованої фінансової звітності, оцінюючи вплив нормативно-правового регулювання у сфері бухгалтерського обліку, потребують систематизації існуючі проблеми складання консолідованої фінансової звітності як теоретичного, так і методичного характеру, з метою їх більш глибокого дослідження та вирішення.

Метою статті є проведення систематизації, групування та аналізу основних проблем складання консолідованої фінансової звітності в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Методики консолідації фінансової звітності є достатньо складними та передбачають збір та обробку великої кількості обліково-економічної інформації. Основна проблема, з якою зіштовхуються вітчизняні підприємства, полягає в розробці та впровадженні єдиної облікової політики з метою складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, що є однією з умов підготовки консолідованої фінансової звітності. Консолідація передбачає, що усі структурні підрозділи підприємства та материнська компанія повинні подавати облікову інформацію в єдиному форматі, для чого створюється єдина облікова політика групи підприємств. Проте це не єдина проблема, яка є характерною для процесу консолідації фінансової звітності вітчизняних підприємств. Дослідження особливостей формування показників та складання консолідованої фінансової звітності дозволило виді-

лити ряд проблем, пов'язаних з підготовкою такої звітності (рис. 1). Усі виділені проблеми згруповано нами за напрямками: проблеми організаційного та проблеми методичного характеру.

Як показує інформація, наведена на рисунку 1, вітчизняні підприємства зіштовхуються з низкою проблем при складанні консолідованої фінансової звітності. Охарактеризуємо основні з них.

Однією з основних проблем організаційного характеру є складність нормативного регулювання, оскільки регулювання порядку складання консолідованої фінансової звітності та консолідації окремих її показників в Україні регулюється низкою нормативно-правових актів національного рівня (Порядок подання фінансової звітності № 419 від 28 лютого 2000 р. зі змінами та доповненнями, Наказ Міністерства фінансів України «Питання складання фінансової звітності» № 37 від 24 лютого 2000 р. зі змінами та доповненнями, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін») та міжнародного рівня (Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність», Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання», Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Об'єднання бізнесу», Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність», Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»).

Наявність такої кількості нормативних документів створює складнощі в процесі консолідації фінансової звітності у зв'язку з необхідністю забезпечення виконання норм кожного з наведених нормативних документів.

Наступна проблема полягає в складності процесу організації бухгалтерського обліку для потреб консолідації фінансової звітності. Складність підготовки консолідованої фінансової звітності залежить від відмінностей в затверджених облікових політиках підприємств, що входять до групи: методи оцінки запасів, зобов'язань, методи нарахування амортизації, методи створення резервів, формування і розподілу витрат майбутніх періодів, необхідність перерахунку статей балансу, які виражені в іноземній валюті тощо. У зв'язку з цим доводиться розробляти окрему облікову політику для групи компаній, або обирати однакові методи обліку для усіх підприємств, які входять до групи.

Проте, С.В. Люшина [2] вважає, що іноді облікову політику недоцільно уніфікувати повністю, а краще робити коригування облікових показників перед консолідацією, ніж вносити зміни до облікової політики кожної компанії. Це пов'язано з тим, що у дочірніх підприємств може не бути можливості застосовувати ті чи інші методи обліку, обрані в обліковій політиці консолідованої фінансової звітності, якщо вони є більш тяжкими для застосування, не відповідають виду чи обсягам діяльності тощо.

Наступною проблемою є використання різних програмних продуктів та складність їх впровадження. Незважаючи на те, що процес консолідації фінансової звітності не є новим для України, перелік програмних продуктів, які б забезпечували складання консолідованої фінансової звітності, є невеликим: «ПАМАК: Фінансова звітність», «1С: Консолідація», «БЕСТ-ЗВІТ КОРПОРАЦІЯ», «1С: Управління холдингом», «SAP BPC», «IBM Cognos TM1», «Oracle Hyperion Financial Management (HFM)», «IBM Cognos Controller» та ін. В Україні найбільш поширеним є використання програмного продукту «1С: Бухгалтерія» або «1С: Управ-



Рис. 1. Проблеми складання консолідованої фінансової звітності

ління підприємством», проте дані програмні продукти не забезпечують процесу консолідації з урахуванням як вітчизняних, так і міжнародних норм законодавства. Окрім вищеперелічених програмних продуктів, для консолідації фінансової звітності частим є використання й програмного продукту «MS Excel», що є достатньо трудомістким процесом. Зрозуміло, що для забезпечення складання консолідованої звітності групи підприємств необхідним є використання або одного програмного продукту усіма підприємствами, або донаштування програмних продуктів, які вже використовуються, під потреби консолідації, що сьогодні є досить затратним варіантом.

Оскільки процес складання консолідованої фінансової звітності регулюється й Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ), однією з проблем є необхідність підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби. Підвищення повинно стосуватися не лише отримання теоретичних знань, але й набуття компетентності щодо застосування таких знань на практиці, вмінні правильно трактувати положення міжнародних стандартів та трансформувати бухгалтерську звітність, складену за вимогами вітчизняного законодавства, відповідно до вимог МСФЗ. На практиці таку проблему можна вирішити шляхом розробки та впровадження єдиної облікової політики для підпри-

емств, які входять до групи. Якщо ж дочірнє підприємство не може застосовувати прийнятну єдину облікову політику, то воно повинно подавати материнському підприємству трансформовану фінансову звітність.

Наступна група проблем належить до проблем методичного характеру, які, як правило, є похідними від проблем організаційного характеру. Так, проблема складності збору та структуризації облікових даних з метою їх зів'язності є наслідком дії усіх проблем організаційного характеру.

З.Н. Ісмухамбетова, виділяє наступну проблему, яка полягає в тому, що «на основі консолідованої фінансової звітності неможливо визначити вклад окремого дочірнього підприємства щодо фінансового стану та фінансових показників діяльності групи» [3], оскільки в більшості випадків консолідована фінансова звітність містить зведені показники, які важко об'єктивно проаналізувати.

Ще однією проблемою, яку виділяє в своїй дисертації О.Ю. Волкова [4], є відсутність методики проведення аналізу консолідованої звітності. На її погляд, основна проблема полягає не у відсутності підходів до аналізу звітності, а в необхідності виділення напрямів, етапів та процедур проведення аналізу консолідованої фінансової звітності: визначення конкретних аналітичних показників, які можуть бути розрахованими.

Таблиця 1

## Результати наукових досліджень в Україні за об'єктом дослідження «Консолідована фінансова звітність»

Автор	Основні результати дослідження
О.С. Герасименко, 2007 [5]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– запропоновано нову методику двоступеневого ранжування дочірніх підприємств з використанням пакету економічних та синергічних критеріїв;</li> <li>– розроблено алгоритм підготовки консолідованої фінансової звітності;</li> <li>– удосконалено процедури формування груп підприємств без утворення юридичної особи;</li> <li>– удосконалено систему ранжування дочірніх підприємств;</li> <li>– удосконалено методику об'єднання облікової інформації щодо складання консолідованої звітності.</li> </ul>
М.Р. Лучко, 2008 [6]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– доведено, що консолідований облік є окремою складовою частиною бухгалтерського обліку;</li> <li>– обґрунтовано концептуальні положення консолідованої фінансової звітності, що базуються на економічній концепції прав власності;</li> <li>– розроблено специфічні прийоми ведення консолідованого обліку як основи побудови консолідованої звітності;</li> <li>– удосконалено організацію технології побудови консолідованого обліку;</li> <li>– удосконалено етапи процесу складання консолідованої фінансової звітності з урахуванням адаптованого до вітчизняної облікової практики порядку застосування методів консолідації, рекомендованих МСФЗ;</li> <li>– удосконалено перелік даних, які підлягають розкриттю у примітках з метою суттєвого покращення якісних характеристик корисності інформації консолідованих фінансових звітів.</li> </ul>
В.П. Онищенко, 2008 [7]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– запропоновано методику розподілу внутрішньогрупового прибутку між собівартістю реалізованої продукції та залишками запасів при здійсненні консолідованих коригувань;</li> <li>– розроблено методичні рекомендації з організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності учасників спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства;</li> <li>– удосконалено форму консолідованого балансу та звіту про фінансові результати з введенням їх у відповідність з домінуючим у МСФЗ підходом з точки зору єдиної економічної одиниці;</li> <li>– удосконалено облік внутрішньогрупових операцій учасників консолідованої групи при повній консолідації та застосуванні методу участі в капіталі.</li> </ul>
І.В. Семчук, 2010 [8]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– визначено місце консолідованої фінансової звітності в системі елементів методу бухгалтерського обліку на основі встановлення порядку використання бухгалтерської інформації при підготовці її показників;</li> <li>– удосконалено модель процесу складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств;</li> <li>– удосконалено облікову політику групи підприємств (виділено організаційну, методичну та технічну складові) за складанням та контролем консолідованої фінансової звітності;</li> <li>– удосконалено порядок врахування внутрішньогрупових операцій при підготовці консолідованої фінансової звітності шляхом розробки робочої схеми їх елімінування;</li> <li>– удосконалено нормативне забезпечення консолідації звітності за допомогою уточнення положень нормативних документів</li> </ul>

Алгоритм аналізу О.Ю. Волкова розділяє на 2 етапи: 1) аналіз організаційної характеристики групи компаній, без розуміння якої неможливо адекватно оцінити результати діяльності компанії; 2) економічна характеристика групи. Висновком за першим етапом буде формування уявлення про види діяльності групи, уявлення про галузь та частку групи в ній, розуміння структури компанії та процесу управління групою, визначення основних моментів формування консолідованої фінансової звітності. За другим етапом формуватиметься економічна характеристика про процес аналізу даних консолідованої фінансової звітності, який сформує інформацію про фінансовий стан групи [4].

Серед інших проблем, пов'язаних з формуванням консолідованої звітності, виділяють: великі витрати на отримання інформації, необхідної для застосування МСФЗ; неможливість застосовувати МСФЗ для цілей оподаткування; підвищення ризиків та помилок, пов'язаних з професійним судженням фінансових спеціалістів; «інертність мислення» керівництва компаній [2].

Як бачимо, наявність такої великої кількості проблем вказує на недостатність наукових розробок щодо їх вирішення. Проведено аналіз досліджень в Україні дисертацій з бухгалтерського обліку, в яких об'єктом дослідження є «консолідована фінансова звітність». Аналіз бази даних авторефератів дисертацій Національної бібліотеки України імені В.І. Вернадського показав, що консолідованій фінансовій звітності присвячено лише 4 (1 докторська та 3 кандидатські) дисертації, основні результати яких наведені в таблиці 1.

Як видно з даних таблиці 1, основні результати наукових досліджень стосовно консолідованої фінансової звітності, в основному, стосувались: удосконалення обліку внутрішньогрупових операцій, розробки або впорядкування етапів процесу консолідації фінансової звітності, удосконалення внутрішніх нормативних документів групи підприємств тощо. Увага вирішенню виділених вище проблем в дисертаціях не приділялась.

**Висновки.** Отже, в ході проведеного дослідження сформовано основні проблеми складання консолідованої фінансової звітності, які виділено у дві групи проблем: проблеми організаційного та проблеми методичного характеру. До першої групи проблем належать: складність нормативного регулювання, складність процесу організації бухгалтерського обліку для потреб консолідації фінансової звітності, використання різних програмних продуктів та складність

їх впровадження; недостатня кількість спеціалістів. До другої групи проблем належать: складність збору та структуризації облікових даних з метою їх зіставності; мультивалютність; неможливість визначення вкладу окремої компанії на показники групи; складність визначення величини нереалізованого прибутку та часток участі в капіталі; висока трудомісткість та тривалість складання звітності та/або її трансформації; відсутність методик проведення аналізу консолідованої звітності.

Аналіз стану наукових досліджень в Україні з питань консолідації фінансової звітності вказав на невелику кількість розробок з цього питання, а також на те, що жодні з виділених проблем не знайшли свого вирішення в захищених в Україні дисертаціях.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Статистичний бюлетень за 2015 р. // Державна служба статистики України – Київ, 2016. – 101 с.
2. Люшнина С.В. Проблемы формирования консолидированной отчетности / С.В. Люшнина. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sisupr.mrsu.ru/wp-content/uploads/2015/02/Lushnina.pdf>.
3. Исмухамбетова З.Н. Консолидация финансовой отчетности по международным стандартам / З.Н. Исмухамбетова // Управление финансами. – 2014. – № 11. – С. 94–100.
4. Волкова Е.Ю. Формирование и анализ консолидированной финансовой отчетности группы компаний: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е.Ю. Волкова – Воронеж, 2010. – 24 с.
5. Герасименко О.С. Методика складання консолідованої фінансової звітності та аналіз ефективності діяльності дочірніх підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. (за видами економічної діяльності)» / О.С. Герасименко – Київ, 2007. – 22 с.
6. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. (за видами економічної діяльності)» / М.Р. Лучко – Київ, 2008. – 34 с.
7. 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.
8. Семчук І.В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. (за видами економічної діяльності)» / І.В. Семчук – Житомир, 2010. – 24 с.