

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

DOI: 10.31319/2709-2879.2023iss2(7).293772pp92-98

УДК 657.37

Будько О.В., д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансів та обліку
Дніпровський державний технічний університет, м. Кам'янське
ORCID ID: 0000-0002-3354-6515
e-mail: bisnescon@ukr.net

Губський Ю.Г., викладач, спеціаліст вищої категорії
Фаховий коледж харчових технологій та підприємництва
Дніпровського державного технічного університету, м. Кам'янське
e-mail: gubski@ukr.net

Budko Oksana, Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Finance and Accounting
Dniprovsk State Technical University, Kamianske

Hubskiy Yurii, teacher, specialist of the highest category
Professional College of Food Technology and Entrepreneurship
Dniprovsky State Technical University, Kamianske

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

FEATURES OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENT OF THE ENTERPRISE

У статті визначено мету і принципи формування консолідованої фінансової звітності (КФЗ). Визначені переваги підготовки КФЗ. Охарактеризовано етапи процесу консолідації звітів: початкового, основного, заключного. Проаналізовано сутність методів консолідації фінансових звітів (метод участі в капіталі, метод пропорційної консолідації, метод повної консолідації). Надана характеристика вимог щодо формування КФЗ (складання індивідуальної звітності підприємств групи, технічних операцій елімінування внутрішньогосподарських операцій, розрахунок гудвілу, накопиченого капіталу та неконтрольованої частки). Визначені проблеми, пов'язані з особливостями формування КФЗ. Встановлено чинники, які ускладнюють процес консолідації звітів. Запропоновано шляхи вирішення проблемних аспектів щодо підготовки консолідованих звітів.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, процес консолідації, методи консолідації, принципи, частка меншості, накопичений капітал, гудвіл.

The purpose of the article is to study the methodological aspects of preparing consolidated financial statements and to identify approaches to improving the process of its formation. The article defines the purpose and principles of forming consolidated financial statements. The advantages of preparing consolidated financial statements (CFS) have been identified. The principles of drawing up consolidated reports are defined (principles of completeness, equity, fair and reliable assessment, permanence, materiality, uniform assessment methods, uniform date of the reporting period, uniform accounting policy). The stages of the process of consolidation of reports are characterized: initial, main, final. The methods of consolidation of financial statements are determined (depending on the conditions of creation of a group of enterprises, depending on the degree of influence of the investor, depending on the method of preparing information, depending on the methods of consolidation). The description of methods depending on the degree of influence of the investor is provided (equity participation method, proportional consolidation method, full consolidation method). The requirements for the formation of

KFZ (compilation of individual reporting of group enterprises, technical operations of elimination of intra-economic transactions, calculation of goodwill, accumulated capital and non-controlling interest) were analyzed. Specific features of the elimination of intragroup operations are determined. The procedure for determining goodwill is disclosed. The procedure for determining the accumulated capital is highlighted. Identified problems related to the specifics of the formation of KFZ. Factors that complicate the process of consolidation of reports have been identified, which include the legal structure of the group, which may consist of a large number of legal entities, the complex structure of the group, which includes a large number of subsidiaries, associates and joint enterprises, the opaque structure of the group, non-core and "insignificant" companies included in the group. Ways to solve problematic aspects regarding the preparation of consolidated reports are proposed.

Key words: consolidated financial statements, consolidation process, consolidation methods, principles of consolidated financial statements, minority interest, accumulated capital, goodwill.

JEL Classification: M41

Постановка проблеми. Однією із найбільш перспективних тенденцій у розвитку бізнесу є створення груп підприємств, які пов'язані між собою економічно, але при цьому є самостійними окремими юридичними особами. За цих умов формування консолідованої фінансової звітності (КФЗ) має важливе значення для всіх зацікавлених користувачів, оскільки надає інформацію про фінансово-майновий стан і фінансові результати діяльності компанії та всіх контрольованих організацій, як єдиного господарського суб'єкта.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з методикою і організацією консолідованих фінансових звітів вирішували такі науковці як К.В. Безверхий, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, А.В. Озеран, В.П. Пантелеєв, І.В. Семчук та ін.

Так, Костюченко В.М., Уманців Г.В., Фоміна О.В. висвітлюють методику обліку об'єднання бізнесу, інвестицій в асоційовані й спільні підприємства, організацію процесу консолідації звітів та процес підготовки консолідованих звітів [1]. Пантелеєвим В.П. та Безверхим К. В. розкрито теоретичні та правові аспекти консолідації фінансової звітності, визначено деталізований порядок підготовки всіх форм КФЗ [2]. Івченко Л.В та Федорченко О.Є. розкрито форми, принципи підготовки КФЗ, систематизовано процедури та етапи консолідації звітів [3]. Пелех У.В., Тенюх З.І., Хоча Н.В. визначають організаційні основи складання КФЗ та аналізують методи консолідації звітів [4]. Онищенко В.Є., Скирда І.М. окреслюють проблеми підготовки КФЗ та пропонують напрями вдосконалення процесу консолідації звітів [5]. Теоретичні, організаційні та методичні засади складання консолідованих звітів розглядають М.Р. Лучко та С.Р. Яцишин [6]. Удосконалену модель формування консолідованих фінансових звітів пропонують І.В. Семчук та В.Г. Мазур [7,8].

Водночас виникає необхідність у розробці нових удосконалених підходів до формування КФЗ та її адаптації до міжнародних стандартів.

Формулювання цілей дослідження. Метою статті є дослідження методичних аспектів щодо складання консолідованих фінансових звітів та визначення підходів до удосконалення процесу її формування.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Питання формування КФЗ регулюються міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Згідно МСФЗ КФЗ – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів головного (материнського) підприємства та його дочірніх підприємств представлені як активи, зобов'язання, капітал, доходи, витрати і грошові потоки єдиного суб'єкта економічної діяльності [10].

Поряд із загальновизначеними цілями КФЗ виконує спеціальну ціль: надання деталізованої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень по її компонентах в комплексі.

Необхідність складання КФЗ зумовлена, перш за все, потребами зацікавлених сторін. Користувачами КФЗ є власники, контрагенти (покупці, постачальники), акціонери, інвестори, банківські установи, керівництво групи, суспільство. Перевагами підготовки консолідованих

звітів є забезпечення умов для залучення нових інвестицій, можливість зростання вартості капіталу на ринку (формування прозорості, об'єктивної та достовірної інформації про фінансово-майновий стан, що привертає увагу потенційних інвесторів та підвищує конкуренцію), покращання процесів управління компаній.

При складанні КФЗ слід дотримуватися таких принципів, як:

- принцип повноти – необхідність відображення у звітності всієї інформації про активний зобов'язання, витрати і доходи у майбутньому незалежно від того, якою частиною володіє материнська компанія;

- принцип власного капіталу – означає, що власний капітал і результати фінансово-господарської діяльності повинні консолідуватися;

- принцип справедливої і достовірної оцінки – означає надання достовірної інформації про активний зобов'язання, прибутки і збитки кожної компанії, яка входить у групу;

- принцип постійності означає, що під час процесу консолідації використовується методи, які були обрані на початковому етапі протягом тривалого часу;

- принцип суттєвості – передбачає розкриття статей, величина яких може вплинути на прийняття рішень користувачами;

- принцип єдиних методів оцінки означає, що головна (материнська) компанія бере на себе зобов'язання у процесі об'єднання звітності використовувати єдині методи з тими, які застосовує при складанні власного звіту;

- принцип єдиної дати звітного періоду означає, що звітність материнської компанії і консолідованого звіту складаються на одну дату;

- принцип єдиної облікової політики – означає, що для материнської компанії і компаній групи мають застосовуватися однакові методи обліку.

Процес консолідації слід розділити на такі етапи:

I етап (початковий) – визначення сукупності компаній, які є об'єктом консолідації;

II етап (основний) – здійснення процедури консолідації та підготовки форм консолідованої звітності;

III етап (заклучний) – розкриття материнською компанією додаткової інформації та формування кінцевого варіанту КФЗ.

Формування групи компаній відбувається у разі контролю одного підприємства (материнського) над іншим (дочірнім) у випадку:

- придбання головним (материнським) підприємством більше половини акцій дочірнього підприємства;

- отримання контролю, що означає вирішальний вплив на політику діяльності дочірніх підприємств, іншим способом.

Відповідно до МСФЗ підконтрольні компанії поділяються на асоційовані, дочірні, спільні (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація підконтрольних компаній
Джерело: складено авторами за [10]

Первинну КФЗ складають за методами придбання або об'єднання. Складнощі консолідації звітності полягають у тому, що необхідно відокремити всі статті звітів та попередити ризик повторного рахунку, який може привести до необґрунтованого завищення фінансових показників.

Метод повної консолідації означає, що група сформована як єдине економічне утворення, всі чисті активи підприємств груп підлягають консолідації, а права меншості мають бути відображені у пасиві консолідованого балансу. Цей метод використовується для дочірніх підприємств, які утворені у результаті придбання або злиття.

Метод пропорційної консолідації передбачає, що у звіті будуть відображені тільки ті фінансові активи, якими володіє материнська компанія та має право управляти.

Метод участі в капіталі передбачає облік, за яким інвестиції спочатку обліковуються за собівартістю, а потім коригуються для відображення змін у частці інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання.

За іншими класифікаційними ознаками розрізняють такі методи консолідації фінансових звітів (рис. 2).

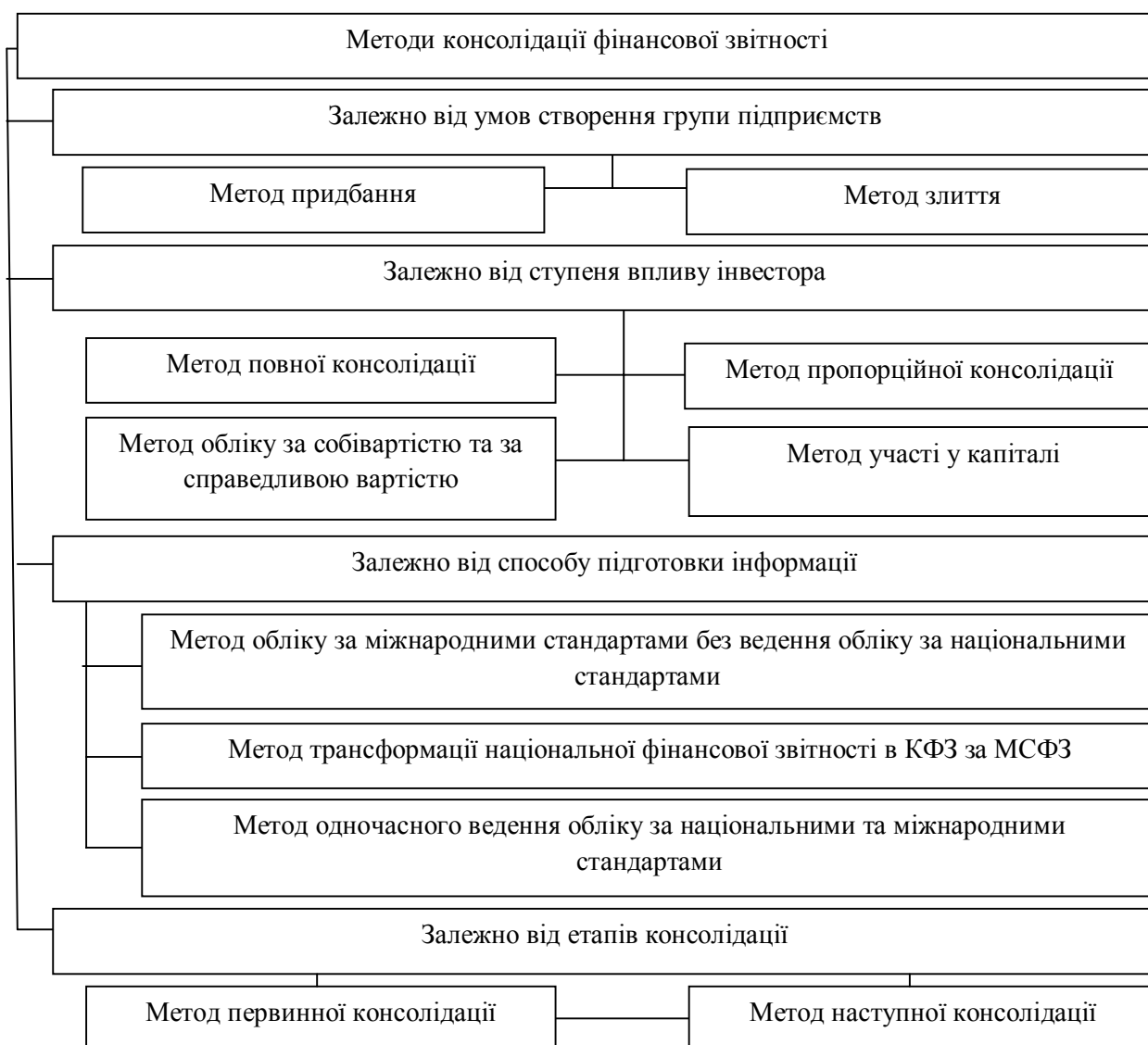


Рис. 2. Класифікація методів консолідації фінансової звітності
Джерело: складено за [1,2,6]

Формування КФЗ ґрунтується на об'єднанні та узагальненні інформації, яка надається у звітності материнської і дочірніх компаній. Водночас консолідація не є простим додаванням статей, які містять інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи й витрати. Консолідація звітності вимагає складання індивідуальної звітності за МСФЗ підприємств групи, а також технічні операції елімінування (видалення, виключення) внутрішньогрупових операцій, визначення гудвілу, визначення накопиченого капіталу та неконтрольованої частки.

Формування індивідуальної звітності має здійснюватися на підставі єдиних принципів отримання облікової інформації та єдиної облікової політики.

Елімінування внутрішньогрупових операцій означає неврахування в КФЗ показників, які характеризують внутрішньогрупові операції. Елімінуванню підлягають, в тому числі, і боргові відносини між членами групи.

При придбанні компанії виділяють гудвіл, який дорівнює різниці між справедливою вартістю і частиною у справедливій вартості чистих активів придбаної компанії. Сутність гудвілу полягає у додатковій оцінці додаткового потенціалу компанії.

Визначення накопиченого капіталу передбачає розрахунок його величини, яка буде включена до консолідованого звіту. У консолідовану звітність має бути включений повністю капітал материнської компанії. Щодо капіталу підприємств групи, то до звіту має бути включений тільки той прибуток, який сформувався після дати придбання.

Слід звернути увагу і на гудвіл, який визначається на момент придбання і може бути переоцінений. Тому визначена сума накопиченого капіталу при консолідації зменшується на суму переоцінки гудвілу.

Розрахунок неконтрольованої частки необхідний для визначення частки у консолідованих чистих активах і результатах діяльності, які не належать головній (материнській) компанії.

Після цих процедур відбувається безпосереднє формування звітів.

До чинників, які ускладнюють процес консолідації звітів, слід віднести юридичну структуру групи, яка може складатися з великої кількості юридичних осіб, складну структуру групи, у якій наявна велика кількість дочірніх, асоційованих та спільних підприємств, непрозору структуру групи, непрофільні та «несуттєві» компанії, які включаються до складу групи.

Слід виділити складнощі, які по'язані з особливостями формування звітності: різні облікові політики; галузеві особливості; експертні судження; недостатній кваліфікаційний рівень персоналу; відсутність розгорнутої інформації; несвоєчасність подання даних.

Проблемними аспектами формування консолідованих звітів є:

1) відсутність чіткого інструментарію щодо практики застосування МСФЗ для складання консолідованих звітів для бухгалтерів;

2) розбіжності та невідповідності між національним законодавством і МСФЗ, що вимагає вирішення питань, пов'язаних з національними особливостями та особливостями застосування міжнародних стандартів;

3) наявність в МСФЗ вимог щодо додаткового розкриття і аналізу фінансових показників, що не передбачають національні стандарти;

4) МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» має більш широкий перелік підстав звільнення материнського підприємства від подання КФЗ;

5) необхідність формування інституту механізмів, які забезпечать розробку, впровадження МСФЗ та контроль за їх дотриманням на національному рівні.

6) складність правового статусу суб'єктів групи підприємств та процесів;

7) складність нормативно-правового забезпечення формування КФЗ, яке здійснюється за національними та міжнародними стандартами.

Для більш досконалого формування КФЗ слід розробити методичні інструкції і положення, які враховуватимуть національну специфіку діяльності підприємств.

Способами вирішення проблем може стати уніфікація облікової політики; використання єдиного програмного продукту; отримання повного обсягу інформації про поточну і майбутню діяльність групи; підвищення кваліфікації персоналу.

Вирішення проблемних аспектів формування консолідованих фінансових звітів забезпечить реалізацію таких переваг:

- відображення повної інформації щодо фінансового стану: консолідовані фінансові звіти дозволяють компанії представити повну картину свого фінансового стану і результатів діяльності, включаючи всі дочірні підприємства і спільно контрольовані підприємства.

- забезпечення більш точної інформації: складання консолідованих звітів дозволяє уникнути дублювання даних та дозволяє зіставляти та замінювати їх у зручній формі, що допомагає уникнути помилок та забезпечити більш точну інформацію про фінансовий стан компанії;

- виявлення напрямів оптимізації ресурсів: консолідовані звіти дозволяють оптимізувати використання ресурсів компанії, дають можливість зіставляти фінансові показники різних підрозділів та аналізувати потенційні переваги та недоліки кожного з них

- сприяння в отриманні кредитів та інвестицій: консолідовані фінансові звіти можуть сприяти поліпшенню кредитного рейтингу компанії, забезпечити довіру банків і інвесторів до фінансових показників та долі компанії;

- визначення загальної суми фінансових результатів групи, як об'єктивного показника, у якому уникнено дублювання операцій.

Висновки. Консолідовані фінансові звіти демонструють ефективність здійснення інвестицій, ризику щодо повернення грошових коштів, надають можливість для аналізу показників та обґрунтованих висновків щодо результативності бізнесу. Консолідована інформація про склад активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і сукупний рух грошових коштів за всіма компаніями групи дасть можливість оцінити економічний стан бізнесу у цілому. Визначені переваги складання консолідованих фінансових звітів роблять їх потужним інструментом для оцінки та управління діяльністю великих корпорацій.

Список використаної літератури

1. Костюченко В.М., Уманців Г.В., Фоміна О.В. Консолідація фінансової звітності: підручник. Київ: Київ. нац.торг. екон. ун-т, 2021. 388 с.
2. Пантелеєв В.П., Безверхий К.В. Консолідація фінансової звітності: навч. посіб. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2016. 429 с.
3. Івченко Л.В., Федоренко О.Є. Консолідована фінансова звітність: основні аспекти. *Економіка і суспільство*. 2017. №8. С.756-761.
4. Пелех У.В., Тенюх З.І., Хоча Н.В. Аналіз методів та організаційних основ складання консолідованої фінансової звітності. *Бізнес Інформ*. 2021. №4. С. 168-175.
5. Онищенко В.Є., Скирда І.М. Складання консолідованої фінансової звітності: проблеми та шляхи вдосконалення. *Молодий вчений*. 2018. № 12. С. 302-306.
6. Лучко М.Р., Яцишин С.Р. Консолідація фінансової звітності: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 282 с.
7. Семчук І.В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційнометодичні засади формування і контролю : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / І.В. Семчук ; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. 20 с.
8. Семчук І.В., Мазур В.Г. Удосконалення процесу формування консолідованої фінансової звітності на етапі наступної консолідації звітності. *Економіка і суспільство*. 2016. С.732-737.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» затв. МФУ від 27.06.2013 р. №628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 12.09.2023).
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» від 01 січня 2013 року. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2023).

References

- [1] Kostiuchenko V.M., Umantsiv H.V., Fomina O.V. (2021) Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti [Consolidation of financial statements]. Kyiv: Kyiv. nats.torh. ekon. un. f. (in Ukrainian)
- [2] Panteleiev V. P., Bezverkhyi K. V. (2016) Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti [Consolidation of financial statements]. K.: DP «Inform.-analit. ahentstvo». (in Ukrainian)
- [3] Ivchenko L.V., Fedorenko O.Ie. (2017) Konsolidovana finansova zvitnist: osnovni aspekty [Consolidated financial statements: main aspects]. *Ekonomika i suspilstvo*, no 8, pp.756-761.
- [4] Pelekh U.V., Teniukh Z.I., Khocha N. V. (2021) Analiz metodiv ta orhanizatsiinykh osnov skladannia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti [Analysis of the methods and organizational foundations of preparing consolidated financial statements]. *Biznes Inform*, no 4, pp. 168-175.
- [5] Onyshchenko V. Ye., Skyrda I. M. (2018) Skladannia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti: problemy ta shliakhy vdoskonalennia [Preparation of consolidated financial statements: problems and ways of improvement]. *Molodyi vchenyi*, no 12, pp. 302-306.
- [6] Luchko M.R., Yatsyshyn S.R. (2017) Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti [Consolidation of financial statements]. Ternopil: TNEU. (in Ukrainian)
- [7] Semchuk I.V. (2010) Konsolidovana finansova zvitnist hrupy pidpriumstv: orhanizatsiinometodychni zasady formuvannia i kontroliu [Consolidated financial reporting of a group of enterprises: organizational and methodological principles of formation and control]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : spets. 08.00.09. Zhytomyr. derzh. tekhnol. un-t. Zhytomyr
- [8] Semchuk I.V., Mazur V.H. (2016) Udoskonalennia protsesu formuvannia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti na etapi nastupnoi konsolidatsii zvitnosti [Improvement of the process of forming consolidated financial statements at the stage of the next consolidation of statements]. *Ekonomika i suspilstvo*, pp. 732-737.
- [9] Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 2 «Konsolidovana finansova zvitnist» zatv. MFU vid 27.06.2013 r. №628. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (accessed 12 September 2023).
- [10] Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 10 «Konsolidovana finansova zvitnist» vid 01 sichnia 2013 r. Available at: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (accessed 12 September 2023).

Надійшла до редколегії 20.09.2023