

## ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*Визначено перелік основних документів з питань консолідації за різними рівнями нормативного регулювання та проведено аналіз складових організацій бухгалтерського обліку для складання консолідованої фінансової звітності*

**Постановка проблеми.** Потреба в даних консолідованої звітності пояснюється об'єктивними процесами глобалізації та інтеграції господарських зв'язків, які характерні для сучасного етапу розвитку світового господарства в цілому. Насичення ринку, загострення конкуренції, пошук шляхів зміцнення позицій і реалізації конкурентних переваг суб'єктів господарювання на ринку сприяють появі та поширенню нових господарських утворень, таких як *консолідована група підприємств*, яка є не просто сукупністю окремих підприємств, а принципово новим об'єктом бухгалтерського обліку. В цих умовах визначальним фактором для складання консолідованої фінансової звітності з урахуванням нинішніх економічних, соціальних і політичних чинників є раціональна організація і належне ведення бухгалтерського обліку відповідними суб'єктами господарювання. Адже саме недоліки в організації бухгалтерського обліку зумовлюють затримку в поданні звітної інформації та значно знижують її якість.

Як зазначає О.П. Войналович [1, с. 10]: “Необхідність розробки теоретичних основ організації бухгалтерського обліку в Україні визначається вимогами нових умов господарювання. Потреба удосконалення організації обліку обумовлює необхідність з'ясування її змісту в нових умовах господарювання, визначення місця й ролі для ефективної діяльності підприємства та надання суспільно корисної інформації”.

Враховуючи вагоме значення організації бухгалтерського обліку для складання звітності необхідним є обґрунтування

особливостей та складових організації бухгалтерського обліку такого економічного утворення як група підприємств.

**Мета дослідження.** В умовах ускладнення організаційної структури підприємств вбачається за доцільне розробити нові підходи щодо організації бухгалтерського обліку для складання консолідованої фінансової звітності та визначити рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку та консолідованої фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вивченням теоретичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку займалися вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, С.В. Івахненко, С. Кузнецова, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.В. Сопко. Проблеми організації та методики консолідованої фінансової звітності в Україні вивчали такі науковці як П.Є. Житний, В.М. Костюченко, С.П. Лозовицький, М.Р. Лучко, В.П. Онищенко, С.Я. Павлик, Г.В. Уманців. Значний внесок у розробку зазначених проблем зробили також зарубіжні дослідники: А.А. Матвеев, В.С. Плотников, С.І. Пучкова, В.В. Шестакова та ін. В той же час недостатньо приділено уваги питанню щодо складових раціональної організації бухгалтерського обліку для складання консолідованої фінансової звітності в умовах ринкових відносин господарювання.

**Викладення основного матеріалу.** Система бухгалтерського обліку як складова системи управління особливо важлива для підготовки необхідних управлінських рішень. Проте система бухгалтерського обліку не функціонуватиме на окремому підприємстві без організації, яка виступає ефективним інструментом побудови та здійснення облікового

процесу. Від раціональної організації бухгалтерського обліку залежить ефективне функціонування підприємства та групи підприємств в цілому.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” *консолідована фінансова звітність* – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Також в даному законі розкриваються окремі питання щодо консолідованої звітності:

– загальні вимоги до консолідованих звітів (ст. 11);

– суб’єкти, що повинні складати та подавати консолідовану фінансову звітність (ст. 12);

– звітний період для складання консолідованої фінансової звітності (ст. 13);

– вимоги подання та оприлюднення консолідованої фінансової звітності (ст. 14).

Визначальний вплив на бухгалтерський облік для складання і подання консолідованої звітності здійснює нормативне регулювання, яке представлено трьома рівнями (табл. 1).

Таблиця 1. Рівні нормативного регулювання процесу складання консолідованої звітності

Рівні нормативного регулювання	Нормативні документи
Міжнародний рівень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Сьома Директива Ради 83/349/ЄЕС від 13 червня 1983 р., що базується на п. 3 статті 54 Договору про консолідовану звітність;</li> <li>• МСФЗ 1 “Перше застосування МСФЗ”;</li> <li>• МСФЗ 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти”;</li> <li>• МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”;</li> <li>• МСФЗ 28 “Облік інвестицій в асоційовані компанії”;</li> <li>• МСФЗ 31 “Частки у спільних підприємствах”;</li> <li>• МСФЗ 12 “Податки на прибуток”;</li> <li>• МСФЗ 39 “Фінансові інструменти: визначення та оцінка”</li> </ul>
Національний рівень	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Господарський кодекс України (стаття 126);</li> <li>• Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 18.11.1997 р.;</li> <li>• Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996 – XIV від 16.07.1999 р.;</li> <li>• Закон України “Про холдингові компанії в Україні” № 3528 – IV від 15.03.2006 р.;</li> <li>• Закон України “Про господарські товариства” № 1576 - XI від 19.09.1991 р.;</li> <li>• Закон України “Про цінні папери і фондовий ринок” № 3480-IV від 23.02.2006 р.;</li> <li>• Закон України “Про акціонерні товариства” № 514 - VI від 17.09.2008 р.;</li> <li>• П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87;</li> <li>• П(С)БО 2 “Баланс”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87;</li> <li>• П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87;</li> <li>• П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87;</li> <li>• П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87;</li> <li>• П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Мінфіну України від 26.04.2000 р. № 91;</li> <li>• П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Мінфіну України від 28.12.2000 р. № 353;</li> <li>• П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Мінфіну України від 07.07.1999 р. № 163;</li> <li>• П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене наказом Мінфіну України від 30.07.99 р. № 176;</li> <li>• Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою КМУ від 29.02.2000 р. № 419</li> </ul>
Рівень суб’єкта господарювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>• положення про облікову політику підприємства на основі принципів єдності облікової політики та консолідації звітності</li> </ul>

Отже, в таблиці наведено основні нормативні документи з питань консолідації за різними рівнями регулювання, в яких зазначається ряд організаційних питань щодо складання і подання консолідованої звітності.

Основним нормативним документом, що регламентує правила складання консолідованої фінансової звітності, є П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” (надалі – ПСБО 20). П(С)БО 20 в поєднанні із загальними принципами складання фінансової звітності окреслюють простір нормативного регулювання складання консолідованої фінансової звітності.

Для консолідованої групи підприємств притаманна глобальна модель організації бухгалтерського обліку, якій властиво впливати на нормативне регулювання організації обліку на рівні держави [1, с. 28].

Складання консолідованих звітів в Україні є обов’язковим для суб’єктів господарювання, що мають дочірні підприємства. Основним критерієм необхідності представлення консолідованої фінансової звітності материнським підприємством групи є наявність контролю над дочірніми підприємствами.

Нещодавно для створення належної правової бази в корпоративному секторі економіки України прийнято Закон України “Про

акціонерні товариства” № 514 – VI від 17.09.2008 р., що ґрунтується на міжнародних стандартах. Відповідно до статті 2 Закону України “Про акціонерні товариства” № 514 – VI від 17.09.2008 р. *контроль* – вирішальний вплив або можливість здійснення вирішального впливу на господарську діяльність суб’єкта господарювання, що здійснюється, зокрема, шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною частиною, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування та прийняття рішення органами управління суб’єкта господарювання, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов’язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління суб’єкта господарювання. Отже, функція контролю означає, що материнська компанія здійснює цілеспрямований вплив на дочірні підприємства та встановлює стратегію розвитку підприємств, розробляє загальні напрями функціонування, визначає заходи та методи їх досягнення.

У своєму дослідженні В.С. Плотніков, В.В. Шестакова [5, с. 57] виділяють п’ять критеріїв утворення холдингових структур (табл. 2).

Таблиця 2. Ступінь контролю материнського підприємства над дочірніми підприємствами

№ з/п	Ступінь контролю	Характеристика контролю
1	2	3
1	Виключний контроль	100 % участі у власному капіталі дочірнього підприємства (тобто контроль, який належить одному суб’єкту) материнського підприємства
2	Повний контроль	75 % участі у власному капіталі дочірнього підприємства. Проте виникають певні обмеження. При ліквідації дочірнього підприємства група матиме право лише на 75 % вартості чистих активів дочірнього підприємства. Теж саме стосується і доходів (дивідендів): група має право лише на 75% нарахованих дивідендів в дочірньому підприємстві. Відповідно змінюється і структура консолідованого балансу – в ньому виникає частка меншості
3	Гарантований контроль	51 % голосів достатньо для формування органів управління дочірнього підприємства. Такий пакет гарантує достатньо надійний контроль. Можна стверджувати, що гарантований контроль забезпечує таку участь в акціонерному капіталі, яка дозволяє мати вирішальний голос при персональних призначеннях на ключові посади (голови ради директорів, генерального директора компанії)
4	Обмежений контроль	33 % – такий контроль можливий за наявності блокувального пакету акцій, якщо статутом передбачено право меншості. Управління залежним підприємством і вплив на його господарсько-фінансову політику можливі через <i>спільний контроль</i> . Такий контроль здійснюється обмеженою кількістю учасників і не дає права приймати принципово важливі рішення без одноголосної угоди. Спільно контрольоване підприємство консолідується за методом пропорційної інтеграції балансів
5	Спільний вплив	20 % – подібний контроль дозволяє приймати участь в фінансовій і операційній політиці без права виняткового і спільного контролю. Таке підприємство називається як залежне

Отже, від обґрунтування контролю може залежати поділ групи підприємств на материнське та дочірні підприємства, а це, в свою чергу, може вплинути на рішення щодо складання консолідованої фінансової звітності.

Кожне підприємство, яке входить в групу підприємств, зобов'язане окремо вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність. Разом з тим, група в цілому згідно з Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” повинна складати узагальнюючий звіт, який включає, крім даних материнської компанії і показники діяльності дочірніх підприємств, – консолідовану звітність.

Проте В.П. Онищенко [4, с. 133] зазначає: “Типові форми фінансової звітності, не містять у повній мірі тієї інформації, яка необхідна при складанні консолідованої фінансової звітності. Тому виникає потреба розширити склад звітності, яка подається залежними підприємствами групи для складання консолідованої фінансової звітності спеціальною звітністю, яка називається внутрішньогруповою звітністю, що містить додаткові показники”.

Враховуючи особливості нормативного регулювання та функціонування груп підприємств, дослідимо фактори та їх вплив на бухгалтерський облік на рівні суб'єктів господарювання.

На організацію бухгалтерського обліку і, відповідно, отримання інформації про функціонування груп підприємств в Україні впливає непрозорість їх структур. Тоді як підготовка консолідованої звітності повинна починатися із визначення організаційної структури групи, списку підприємств та обсягів діяльності підприємств, звітність яких підлягає консолідації. Помилка при визначенні списку консолідованих підприємств автоматично призводить до недостовірності звітних даних.

Система внутрішньогрупової звітності повинна враховувати виробничі особливості кожного учасника групи та створювати на виході однорідну аналітичну інформацію, що дозволяє адекватно оцінити всі внутрішньогрупові операції, які слід

виключити із консолідованої звітності групи. Для вирішення цього завдання доцільно розрахунки між учасниками групи відображати на окремому рахунку розрахунків з дочірніми підприємствами.

Наступним фактором виступає необхідність організації облікового процесу окремо для кожного рівня структури холдингу: для материнської компанії, для дочірніх підприємств і для холдингу загалом. Підтримуємо думку С.П. Лозовицького [2, с. 230], який розкриває етапи облікового процесу в холдингу, а саме:

1. *Документування* (формування первинних документів).

2. *Поточний облік* (перенесення даних в облікові реєстри, формування оборотних відомостей і головної книги).

3. *Узагальнюючий облік* (складання фінансової звітності дочірніх підприємств і материнської компанії як окремих юридичних осіб).

4. *Консолідація узагальнених даних* (консолідація капіталу, активів, доходів і витрат, внутрішньогрупових операцій, консолідація звітності дочірніх закордонних підприємств, звітності за сегментами).

Визначимо ще один фактор, який здійснює суттєвий вплив на організацію бухгалтерського обліку – це організаційно-правова форма господарювання, тобто форма здійснення господарської діяльності з відповідною правовою основою, яка визначає характер відносин між засновниками (учасниками), режим майнової відповідальності за зобов'язаннями підприємства, порядок створення, реорганізації, ліквідації, управління, розподілу одержаних прибутків, можливі джерела фінансування діяльності тощо. У нашому дослідженні вивчається організаційно-правова форма – холдингова компанія, яка протягом усього періоду своєї діяльності повинна не рідше одного разу на рік оприлюднювати свою консолідовану фінансову звітність та фінансову звітність своїх корпоративних підприємств, тобто відкрите акціонерне товариство, що за новим Законом України “Про акціонерні товариства” називається “публічне акціонерне товариство”.

З урахуванням всіх факторів впливу на організацію бухгалтерського обліку для складання консолідованої звітності групи підприємств, обґрунтовано, що важливо досягти єдиного методологічного та правового забезпечення бухгалтерського обліку з метою отримання достовірної звітної інформації про діяльність групи в цілому.

Отже, консолідація звітності підприємств групи – це процес досить складний і потребує

комплексного розгляду всіх аспектів: бухгалтерського, юридичного та податкового, а також відповідної організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки таких суб'єктів.

Використовуючи складові організації бухгалтерського обліку О.П. Войналович [1, с. 36], дамо характеристику даним складовим в умовах досліджуваного суб'єкта господарювання – групи підприємств (табл. 3).

Таблиця 3. Складові організації бухгалтерського обліку для складання консолідованої фінансової звітності

<i>Складові</i>	<i>Характеристика складових</i>
<b>Організація праці бухгалтера, його правовий статус</b>	В даних умовах виникає потреба в організації бухгалтерської служби на підприємствах. Так як організація бухгалтерської служби здійснюється на етапі вибору відповідної форми організації бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне використовувати децентралізовану форму організації бухгалтерської служби та комбінований (багатогранний) тип її організаційної структури, який визначає форму організації працівників у системі управління обліковим процесом суб'єкта господарювання. Недоцільним є користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, а також ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією. Тоді як самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності власником або керівником підприємства взагалі неможливе, оскільки ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися
<b>Техніка ведення бухгалтерського обліку</b>	Технологія обробки інформації і складання звітності; порядок документообороту; порядок забезпечення безпеки облікової інформації; програмне забезпечення обліку; розроблена форма внутрішньогрупової звітності
<b>Організація внутрішнього – господарського контролю в частині бухгалтерського контролю</b>	Служба внутрішнього аудиту та спеціальні служби, створені на підприємстві з метою контролю: спостережні ради, ревізійні комісії, інвентаризаційні комісії, комісії з розслідування надзвичайних подій
<b>Методичне забезпечення бухгалтерського обліку</b>	Встановлення єдиних строків використання необоротних активів; єдиний порядок визнання, оцінки та амортизації необоротних активів; єдиний перелік резервів і фондів, які створюються на підприємстві; єдиний порядок формування первісної вартості та оцінки вартості використаних оборотних активів; єдиний перелік зобов'язань і майна, які підлягають відображенню на позабалансових рахунках; єдиний порядок розподілу прибутку

Вважаємо, що для забезпечення достовірності консолідованої фінансової звітності і її придатності для аналізу необхідно використовувати єдину облікову політику до об'єктів бухгалтерського обліку, які відображаються у консолідованій фінансовій звітності. Обов'язок складання консолідованої фінансової звітності

покладається на материнське підприємство, і така звітність повинна складатися з використанням фінансової звітності дочірніх підприємств за однаковий період і на ту саму дату. Надання фінансової звітності материнському підприємству не звільняє дочірні підприємства від подання власної фінансової звітності відповідно до законодавства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Розглянуто рівні нормативного регулювання процесу складання консолідованої фінансової звітності. Визначено спеціальні фактори, які впливають на систему бухгалтерського обліку в умовах інтеграції та з'ясовано складові організації бухгалтерського обліку для забезпечення процесу складання і подання консолідованої фінансової звітності, які повинні базуватися на принципах єдиної облікової політики, що сприятиме ефективному управлінню групою підприємств з урахуванням вимог чинного законодавства України.

**Список використаної літератури:**

1. *Войналович О.П.* Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: Дис...канд. екон. наук: 08.06.04. – Київ, 2006.
2. *Лозовицький С.П.* Особливості організації системи бухгалтерського обліку у холдингових компаніях // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16-Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С. 230.
3. *Лучко М.Р.* Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: Автореф. дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04. – Київ, 2008.
4. *Онищенко В.П.* Методологічні засади формування даних як джерела інформації при консолідації фінансових звітів // Збірник тез доповідей учасників V наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, Заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна. “Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи”. – Київ, 2007. – С. 133.
5. *Плотников В.С., Шестакова В.В.* Финансовый и управленческий учет в холдингах / Под ред. д-ра экон. наук, проф. В.И. Бариленко. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 336 с.

СЕМЧУК Інна Василівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в торгівлі;
- проблеми консолідованої фінансової звітності.