

В.Н. Герман, аспір.  
Львівська комерційна академія

## ВИКОРИСТАННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ У ПРОЦЕСІ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ

(Представлено д.е.н. Грицишеним Д.О.)

Виникнення консолідованої фінансової звітності є наслідком інтеграційних процесів у бізнесі, що обумовлюють об'єднання ресурсів різних підприємств. Фінансові показники господарської діяльності окремих підприємств не можуть свідчити про ефективність діяльності групи підприємств, тому виникає об'єктивна необхідність формування консолідованої фінансової звітності. Складання консолідованої фінансової звітності вимагає від учасників групи підприємств додаткового опрацювання індивідуальної звітності. Описано загальний алгоритм проходження процесу консолідації інформації та визначено ключові напрямки консолідаційних коригувань, зокрема, що стосуються фінансових інвестицій, внутрішньогрупових операцій, гудвілу та курсових різниць. З'ясовано, що отримання інформації про внутрішньогрупові операції та фінансові інвестиції всередині групи підприємств потребують синтезації таких даних через систему внутрішньогосподарської звітності. Визначено мету складання, користувачів та предметну область складання внутрішньогосподарської звітності з метою формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

**Ключові слова:** консолідована фінансова звітність; консолідаційні коригування; внутрішньогосподарська звітність; внутрішньогрупові операції; фінансові інвестиції.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями.** Формування якісної інформації для прийняття рішень є кінцевою метою звітності. Особливо гостро це питання постає якщо мова йде про консолідовану фінансову звітність, оскільки такий вид звітності має відображати фінансовий стан та результати діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. Методика консолідації полягає не лише у простому зведенні (додаванні) відповідних показників форм фінансової звітності учасників групи, але й вимагає здійснення консолідуючих коригувань, що свідчить про високий рівень обробки інформації.

Виходячи із складної технології консолідації **постає завдання** пошуку таких шляхів представлення інформації членами групи підприємств, які дозволили зробити б саму процедуру послідовною, чіткою та більш автоматизованою, що дозволить мінімізувати можливість помилок на ґрунті професійних суджень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми методики формування консолідованої фінансової звітності висвітлювались у наукових працях О.М. Герасименко [1], М.Р. Лучко [2], В.П. Онищенко [3], І.В. Семчук [4] та інших. Проте, після опублікування цих робіт було внесено ряд змін до національного законодавства в частині регулювання питань консолідованої фінансової звітності, що відповідно вимагає перегляду самих методичних підходів формування такої звітності. Крім того, технологія консолідації фінансової звітності є складним процесом, а отже вимагає постійного удосконалення методик її реалізації.

**Викладення основного матеріалу.** Згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» та Міжнародного стандарту фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства із подальшим коригуванням статей на ряд показників.

Алгоритм формування консолідованої фінансової звітності передбачає здійснення певних коригувань фінансової звітності підприємств групи з метою отримання інформації про активи та зобов'язання, доходи та витрати від операцій із третіми особами. З метою отримання якісної інформації про діяльність групи при формуванні фінансової звітності учасники групи повинні керуватись єдиними обліковими та контрольними підходами. Здійснення консолідаційних

коригувань повинно попереджати дублювання даних та запобігати штучному завищенню фінансових результатів та величини капіталу. В процесі аналізу консолідованої фінансової звітності необхідно звертати увагу на збиткові підприємства групи, оскільки вони можуть виступати індикаторами можливих подальших економічних проблем групи підприємств.

Сама технологія консолідації фінансової звітності групи підприємств передбачає проходження певної послідовності дій (рис. 1). На першому етапі відбувається коригування фінансової звітності підприємств групи на предмет наявності внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупових залишків. На другому етапі відбувається розрахунок гудвілу, який виникає при об'єднанні підприємств групи. Варто зауважити, що такий гудвіл фігурує у консолідованій фінансовій звітності групи підприємств та не відображається у фінансовій звітності дочірнього або материнського підприємства. На третьому етапі відбувається коригування капіталу дочірнього підприємства на величину, яка використовувалася при розрахунку гудвілу. На четвертому етапі визначається частина чистих активів та чистого прибутку (збитку) дочірнього підприємства, що не належить материнській компанії. Заключний етап передбачає постатейне підсумовування аналогічних показників фінансової звітності учасників групи. Аналізуючи послідовність етапів консолідації фінансової звітності, можна зробити висновок, що під час складання консолідованої фінансової звітності виникає суттєвий масив специфічної інформації, яка підлягає обробці, з метою складання консолідованої фінансової звітності.

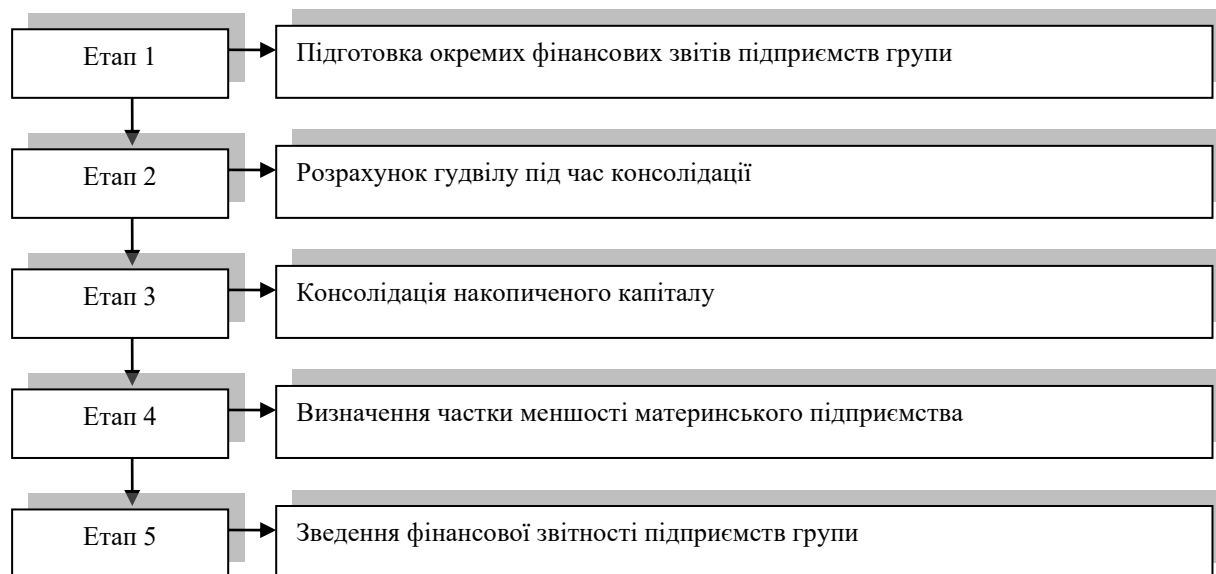


Рис. 1. Послідовність консолідації фінансової звітності групи підприємств

За результатами опрацювання норм НП(С)БО 2 та МСФЗ 10, що стосуються ідентифікації предмету консолідаційних коригувань, систематизовано такі напрямки розрахунків: фінансові інвестиції, внутрішньогрупові операції, гудвіл та курсові різниці (табл. 1). Як видно з таблиці коригуванням підлягає широкий спектр господарських операцій, які стосуються значної кількості показників фінансової звітності, що вимагає формування учасниками групи додаткової інформації, зокрема щодо внутрішніх розрахунків в середині групи, фінансових результатів господарських операцій між учасниками групи, а також результатів інвестиційної діяльності групи підприємств, з метою визначення материнського підприємства та правильного розрахунку балансової вартості фінансових інвестицій, що підлягають виключенню. Крім того, на момент консолідації фінансової звітності необхідна коректна інформація для розрахунку величини гудвілу тощо.

## Загальна характеристика консолідаційних коригувань згідно національних та міжнародних стандартів обліку та звітності

Напрямки	Найменування консолідаційних коригувань	Найменування форми та рядків фінансової звітності, що підлягають коригуванню			
		Баланс	Звіт про фінансові результати	Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)	Звіт про власний капітал
Фінансові інвестиції	виключається балансова вартість фінансових інвестицій в дочірнє підприємство	р. 1030, р.1035	р. 2200 – р. 2255	р. 3200, р. 3220, р. 3255	р. 4290
	виключається частка в капіталі дочірнього підприємства	р. 1030	р. 2200 – р. 2255	р. 3200, р. 3220, р. 3255	р. 4290
Внутрішньогрупові операції	виключаються внутрішньогрупові активи	р. 1000 – р. 1195	-	-	-
	виключаються внутрішньогрупові зобов'язання	р. 1500 – р. 1700	-	р. 3300 – р. 3390	-
	виключається внутрішньогруповий дохід	р. 1420	р. 2000, р. 2120, р. 2415,	р. 3000, р. 3095	р. 4100, р. 4110
	виключаються витрати, які виникають в межах групи	-	р. 2130, р. 2150, р. 2180	р. 3100 – р. 3190	-
Гудвіл	розраховується величина гудвілу при об'єднанні підприємств	р. 1055	р. 2270	-	-
Курсові різниці	визначаються курсові різниці, що виникають під час перерахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України	р. 1167	р. 2445, р. 2270	-	-

Враховуючи зазначене вище виникає об'єктивна необхідність відокремлення описаного вище масиву інформації як у материнського підприємства, так і дочірнього, з метою складання консолідованої фінансової звітності. Інструментом для цього може бути внутрішньогосподарська звітність. На сьогодні питання сутності внутрішньогосподарської чи внутрішньої звітності активно обговорюється в наукових колах. Зокрема, виділено декілька характерних ознак, що описують її сутність: гнучка форма представлення, користувачами виступають менеджери різних рівнів управління, внутрішня звітність формується залежно від інформаційних потреб управлінців, метою складання внутрішньогосподарської звітності є надання інформації для контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень [5, с. 250].

Щодо внутрішньої звітності за окремими показниками консолідованої фінансової звітності, то така звітність буде формуватися більше для технічних цілей, проте може бути джерелом інформації про рівень та результати взаємодії учасників групи.

Користувачами такої внутрішньої звітності будуть усі учасники групи. З одного боку, це необхідно, з метою підтвердження достовірності інформації у внутрішньогрупових операціях і це дозволить проводити своєрідну звірку. З іншого боку, материнське підприємство на правах

головного інвестора та організації, що має суттєвий вплив на діяльність групи, зможе більш швидко здійснювати коригування при консолідації фінансової звітності.

Типові рекомендації щодо побудови системи внутрішньої звітності досить вдало описала С.А. Кузнецова [6, с. 18]. По-перше, важливо орієнтуватися на конкретний рівень менеджменту підприємства, а щодо консолідованої фінансової звітності це означає чітке формулювання переліку показників, які потребують додаткового розкриття. По-друге, треба оптимізувати обсяги управлінської інформації з метою синхронізації внутрішньої звітності різних підприємств групи, з метою внесення консолідаційних коригувань до фінансової звітності. По-третє, інформація в управлінській звітності має бути якісною, що передбачає унеможливлення дублювання даних, орієнтація на створення порівнюваних і зіставлюваних даних, а також забезпечення достовірності облікової інформації. До перелічених вище рекомендацій додамо також, що внутрішня звітність має бути своєчасною, оскільки на підставі її даних формуватиметься консолідована фінансова звітність, терміни подання якої регламентовані чинним законодавством.

Якщо розглядати предметну область складання внутрішньої звітності для консолідаційних потреб, то варто виділити два напрямки складання звітності – внутрішньогрупові операції, пов'язані з основною діяльністю підприємств групи та операції, пов'язані з фінансовими інвестиціями всередині групи. Зокрема, варто відзначити перелік питань, які має відображати така внутрішня звітність:

1) звітність за результатами внутрішньогрупових операцій: - залишки дебіторської та кредиторської заборгованості; - залишки активів за результатами внутрішньогрупових операцій; - доходи, витрати та фінансові результати внутрішньогрупових операцій тощо.

2) звітність, що стосується фінансових інвестицій всередині групи підприємств: - фінансові інвестиції в дочірнє підприємство; - частка материнського капіталу в капіталі дочірніх підприємств тощо.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** За результатами проведеного дослідження ідентифіковано предметну область коригувань, з метою складання консолідованої фінансової звітності. Визначено інформаційні напрямки, що потребують суттєвого масиву даних для здійснення відповідних змін при консолідації, зокрема потребують систематизації інформація про внутрішньогрупові операції та результати інвестиційної діяльності всередині групи підприємств через внутрішньогосподарську звітність. Такий підхід дозволить зменшити витрати часу на процес консолідації фінансової звітності, підвищить її якість та достовірність.

В подальшому потребує деталізації зміст такої внутрішньогосподарської звітності, визначення алгоритму формування та порядку подання, а також розробки форми її представлення.

#### Список використаної літератури:

1. Герасименко О.М. Методика складання консолідованої фінансової звітності та аналіз ефективності діяльності дочірніх підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / О.С. Герасименко // ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана». – К. – 2007. – 19 с.
2. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність : системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. ... д-р екон. наук : спец. 08.00.09 / М.Р. Лучко // ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – К., 2008. – 34 с.
3. Онищенко В.П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / В.П. Онищенко // Київський нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К. – 2008. – 23 с.
4. Семчук І.В. Методичні засади складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств / І.В. Семчук // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 1 (47). – 254 с.
5. Куцик П.О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П.О. Куцик // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка» / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 248–254.

6. Кузнецова С. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С.Кузнецова. – Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15–24.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045).
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua/file/link/364288/file/IFRS10.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/364288/file/IFRS10.pdf).
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
10. Овчаренко В. Основні принципи, методика та проблеми складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ / В.Овчаренко // «Вісник МСФЗ» в Україні. – 2015. – № 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://product.ligazakon.ua/osnovni-principi-metodika-ta-problemi-skladannya-konsolidovano%D1%97-finansovo%D1%97-zvitnosti-za-msfz/>.

### References:

1. Gerasymenko, O.M. (2007), *Metodyka skladannja konsolidovanoi' finansovoi' zvitnosti ta analiz efektyvnosti dijal'nosti dochirnih pidpryjemstv: Author's abstract*, DVNZ “Kyiv's'kyj nacional'nyj ekonomichnyj universytet im. V. Get'mana”, Kyiv, 19 p.
2. Luchko, M.R. (2008), *Konsolidovana finansova zvitnist': systemnyj pidhid do pobudovy ta rozvytku: Author's abstract*, DVNZ “Kyiv's'kyj nac. ekon. univer-t imeni Vadyma Get'mana”, Kyiv, 34 p.
3. Onyshhenko, V.P. (2008), *Metodyka ta organizacija konsolidovanoi' finansovoi' zvitnosti: Author's abstract*, Kyiv's'kyj nacional'nyj universytet imeni Tarasa Shevchenka, Kyiv, 23 p.
4. Semchuk, I.V. (2009), “Metodychni zasady skladannja konsolidovanoi' finansovoi' zvitnosti grupy pidpryjemstv”, *Visnyk Zhytomyr's'kogo derzhavnogo tehnologichnogo universytetu. Ekonomichni nauky*, Vol. 1 (47), pp. 120–123.
5. Kucyk, P.O. (2014), “Suchasne traktuvannja, sklad i osoblyvosti formuvannja upravlins'koi' zvitnosti pidpryjemstva”, *Visnyk Nacional'nogo universytetu “Lviv's'ka politehnika”. Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukraïni : etapy stanovlennja i problemy rozvytku*, No. 797, pp. 248–254.
6. Kuznecova, S. (2008), “Upravlins'ka buhgalters'ka zvitnist': problemy stvorennja”, *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, No. 11, pp. 15–24.
7. International Accounting Standards Board (2012), *Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 27 “Konsolidovana ta okrema finansova zvitnist”*, available at: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045)
8. International Accounting Standards Board (2012), *Mizhnarodnyj standart finansovoi' zvitnosti 10 “Konsolidovana finansova zvitnist”*, available at: [www.minfin.gov.ua/file/link/364288/file/IFRS10.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/364288/file/IFRS10.pdf)
9. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), *Nacional'ne polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 2 “Konsolidovana finansova zvitnist”*, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
10. Ovcharenko, V. (2015), “Osnovni pryncypy, metodyka ta problemy skladannja konsolidovanoi' finansovoi' zvitnosti za MSFZ”, *Visnyk MSFZ*, No. 17, available at: <http://product.ligazakon.ua/osnovni-principi-metodika-ta-problemi-skladannya-konsolidovano%D1%97-finansovo%D1%97-zvitnosti-za-msfz/>

ГЕРМАН Володимир Несторович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

Наукові інтереси:

- проблеми обліку, контролю та аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

Стаття надійшла до редакції 09.09.2016.