

УДК (657.37+336):004.4'4

Циган Р.М.*старший викладач кафедри обліку і фінансів
Кременчуцького національного університету
імені Михайла Остроградського***Онищенко О.В.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і фінансів
Кременчуцького національного університету
імені Михайла Остроградського***Шахмаєва А.О.***магістр
Кременчуцького національного університету
імені Михайла Остроградського*

МЕТОД ТРАНСЛЯЦІЇ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття присвячена дослідженню актуальних питань формування консолідованої фінансової звітності. Виявлено основні проблеми, що виникають при адаптації консолідованої фінансової звітності з національних стандартів у міжнародні стандарти. Проведено аналіз існуючих методів консолідації звітності, виявлено їх переваги та недоліки. Запропоновано метод трансляції даних, як спосіб оптимізації процесу формування звітності згідно М(С)ФЗ. Розроблено рекомендації щодо його запровадження підприємствами України.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, методи складання консолідованої звітності, консолідація, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Цыган Р.Н., Онищенко О.В., Шахмаева А.А. МЕТОД ТРАНСЛЯЦИИ КАК ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Статья посвящена исследованию актуальных вопросов формирования консолидированной финансовой отчетности. Выявлены основные проблемы, возникающие при адаптации консолидированной финансовой отчетности из национальных стандартов в международные стандарты. Проведен анализ существующих методов консолидации отчетности, определены их преимущества и недостатки. Предложен метод трансляции данных, как способ оптимизации процесса формирования отчетности согласно М(С)ФО. Разработаны рекомендации относительно его реализации предприятиями Украины.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, методы составления консолидированной отчетности, консолидация, международные стандарты финансовой отчетности.

Tsygan R.M., Onyshchenko O.V., Shakhmaieva A.O. BROADCAST METHOD AS A TOOL OF IMPROVING THE QUALITY OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS.

The article is devoted to research on topical issues of formation of the consolidated financial statements. The main problems that arise when adapting consolidated financial statement from national standards to international standards are identified. Analysis of existing methods of consolidation of financial statement was carried out, their advantages and disadvantage were identified. The method of data translation was proposed as a way of optimizing the process of forming statements by IFRS. Recommendations for its implementation by Ukrainian enterprises were developed.

Keywords: consolidated financial statements, methods of drawing up consolidated financial statements, consolidation, International Financial Reporting Standards.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Останнє десятиріччя, під впливом технічного прогресу та загостреної конкуренції, стало визначним для поширення тенденцій глобального розвитку та створення антикризових механізмів, саме тому суб'єктам господарювання вже недостатньо функціонувати в межах окремих господарських одиниць. Для реалізації поставлених завдань та для максимізації прибутку більшість підприємств створюють різні форми об'єднань. В умовах постійної конкуренції підприємства мають оперативно реагувати на зміну ринкового середовища, тому методика складання консолідованої фінансової звітності має бути оптимізована та автоматизована, що дозволить керівництву постійно контролювати економічний стан, визначати перспективи розвитку та залучати внутрішні та зовнішні інвестиції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації обліку, складання фінансової звітності, застосування облікової політики в об'єднаних підприємствах України відповідно до міжнародних стандартів вивчали такі науковці, як: О.С. Гера-

сименко [2], О.О. Сахно [13], Л.І. Лежненко [8], В.М. Костюченко, О.А. Шаповал [15], В.М. Костюченко [6], М.Р. Лучко [9], Р.М. Циган [14], А.О. Касич [5], О.В. Онищенко [11] та багато інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на постійну увагу з боку науковців до цієї проблеми, ще й досі залишається питання формування актуальної та дієвої методики складання консолідованої фінансової звітності.

Формулювання цілей статті. Отже, метою статті є визначення основних проблем, що виникають під час складання консолідованої фінансової звітності, аналіз та порівняння існуючих методів консолідації звітності, формування рекомендацій щодо оптимізації процесу формування звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історія формування об'єднань підприємств у світі доволі тривалий процес, який розпочався ще у ХІХ ст. в США для подолання фінансових та операційних проблем. Дозвіл на створення холдингових компаній та об'єднань підприємств, що мали ознаки холдингової системи з перших днів їх становлення надавав Анти-

монопольний комітет України. З початком процесу перетворень і виходом України із системи соціалістичних республік більшість цих підприємств опинилася в ситуації економічної невизначеності, оскільки не змогла пристосуватись до ринкових умов [2].

На даний час в Україні існує чимало об'єднань підприємств різних видів. Це детально зображено на відповідному графіку (рис. 1).

Реформаційні процеси економіки України зумовили вдосконалення старих та виникнення нових форм об'єднань підприємств. Найпоширенішими для України є асоціації та корпорації (корпорація «ТАСКО», корпорація ДТЕК, асоціація «ІТ Україна»). Їх визначна ознака – стійкість до кризових умов господарювання.

Такі підприємства у зв'язку з їх обсягами господарського обороту та чисельністю працівників є одними з основних платників податків місцевого та державного бюджетів. Тому постає питання контролю за діяльністю об'єднань підприємств з боку держави, контролюючих органів, ради засновників та суспільства. Виникає потреба в інформації про результати діяльності та фінансово-господарський стан цих суб'єктів.

Організація та підготовка консолідованої фінансової звітності вимагає чіткої методики, для можливості проведення її аналізу, визначення стратегічних планів та цілей.

Сучасні законодавчо-нормативні документи з бухгалтерського обліку виділяють два види фінансової звітності для об'єднань підприємств – зведена та консолідована. Дуже часто ці поняття ототожнюють, але вони неоднакові і базуються на різних методиках та принципах складання.

Зведена звітність має ієрархічну структуру: підприємство – об'єднання – відомство – міністерство. Цей вид звітності постає як інструмент контролю за виконанням народногосподарських планів та інструмент статистичного узагальнення показників за галузевим принципом. Необхідність подання конкретного виду звітності визначається за видом економічної діяльності, а також за організаційно-правовою формою об'єднань підприємств.

Методика складання консолідованої фінансової звітності є досить складною, оскільки пов'язана з необхідністю елімінації статей, тобто наслідки з реалізації угод між членами корпоративної групи

не включають у консолідовану звітність, показують тільки активи й зобов'язання, доходи і витрати від операцій із третіми особами. Отже, для отримання достовірної інформації про діяльність групи потрібно впровадити єдині облікові та контрольні процедури для цілей консолідації на рівні групи [1].

На даному етапі розвитку міжнародних відносин існують проблеми у складанні консолідованої фінансової звітності. Однією з найважливіших проблем є існування відмінностей у законодавстві різних країн, які змушують дочірні підприємства складати два варіанти звітності: для державних податкових органів та для користувачів інформації міжнародних корпорацій.

Загалом всі проблеми складання консолідованої фінансової звітності можна поділити на дві групи: організаційні та методологічні (рис. 2).

Вибір методу консолідації впливає на наповненість та достовірність фінансових звітів об'єднання компаній, тому необхідно розглянути існуючі підходи.

Авторами статті пропонується наступна класифікація методів консолідації звітності (рис. 3).

Особливу увагу слід звернути на методи консолідації залежно від способу підготовки інформації. Найпоширенішими серед них є метод паралельного обліку та метод трансформації.

Трансформацію звітності використовує більшість компаній через простоту, зрозумілість та економічність. Але разом з тим, цей підхід на дає точних даних, у його процесі коригуються лише суттєві статті. Керівництво підприємства не має змоги отримати оперативні дані стосовно об'єднання, що є негативною тенденцією для подальшого прийняття управлінських рішень.

Що ж до методу паралельного обліку, то наразі для більшості компаній він є неефективним через значну вартість програмного забезпечення. Для автоматизації даного виду обліку необхідно створити дві бази даних: першу за національними стандартами, а другу – за міжнародними. Всі операції стосовно об'єднання мають одночасно відображатись в двох базах за відповідними вимогами законодавства. Цей вид обліку потребує розширення штату висококваліфікованих спеціалістів-обліковців, що підвищує трудомісткість та витрати на заробітну плату підприємства. Проте, саме цей метод дозволяє отримати

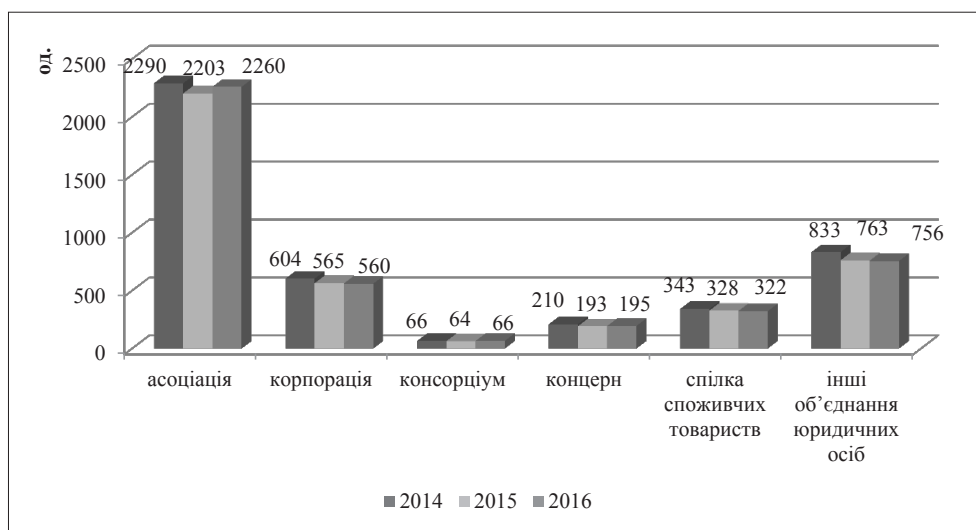


Рис. 1. Зміни в кількості об'єднаних підприємств в Україні [3]

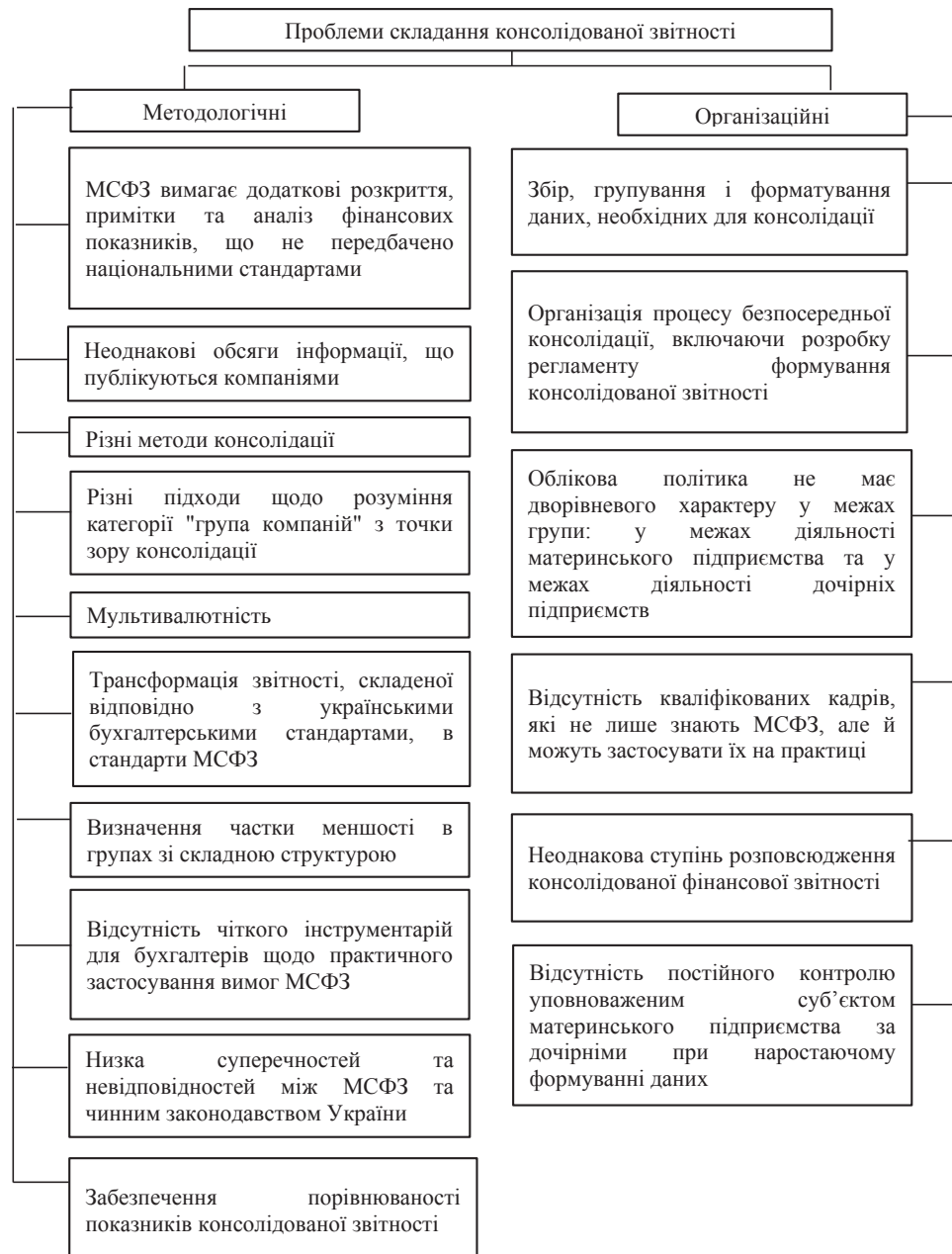


Рис. 2. Проблеми складання консолідованої фінансової звітності

Джерело: узагальнено авторами за [7; 10]

оперативні дані як з обліку за національними стандартами, так і за міжнародними.

Тому, для оптимального рішення даних проблем цих методів, авторами статті пропонується метод трансляції даних. Для цього методу є характерним перенос однієї системи обліку та плану рахунків за національними стандартами в іншу систему обліку – за міжнародними стандартами. Автоматична передача даних виконується на основі таблиць відповідності рахунків українського бухгалтерського обліку та рахунків міжнародного обліку. Конвертація даних виконується повністю в автоматичному режимі без залучення спеціалістів зі знаннями МСФЗ і дозволяє отримати 65-85% від загального обсягу бухгалтерських проводок.

Для трансляції даних з національних стандартів у міжнародні застосовують 3 способи:

1. трансляція (конвертування) проводок – автоматичний перенос даних з бухгалтерського обліку за національними стандартами на план рахунків обліку за МСФЗ, згідно правил відповідності, що задаються в програмі;

2. для ділянок обліку, що не підлягають конвертації (серед таких слід виділити основні засоби, лізинг, формування собівартості, знецінення фінансових активів тощо), доречним є незалежне ведення обліку. Тобто для подібних операцій слід застосувати паралельний облік, саме за допомогою нього об'єднання уникне ризику спотворення даних. Для цих ділянок обліку не обов'язковим є окреме програмне забезпечення, зручним і доречним буде ведення обліку у електронних таблицях або базах даних (наприклад, MS Excel);

3. операції, що не конвертуються з П(С)БО і для яких недоцільно реалізовувати спеціальний



Рис. 3. Класифікація методів консолідації звітності

Джерело: узагальнено авторами за [4; 6; 7]

функціонал, підлягають відображенню ручними операціями.

Підготовка консолідованої звітності за методом трансляції може проводитися на двох рівнях: на рівні окремих компаній і на рівні загального об'єднання компаній (рис. 4).

Використовуючи метод трансляції на даному рівні слід звернути увагу на етап розробки консолідованого плану рахунків за національними стандартами. Принцип його створення дуже простий – всі плани рахунків локальних баз об'єднані в один, тобто сальдо рахунків материнської компанії об'єднуються з дочірніми. Відмінності між ними є незначними і в процесі скоригуються на останньому етапі. Для запобігання помилок і неточностей при такому перенесенні слід дотримуватись рекомендацій:

- створювати однакові рахунки і субрахунки на локальних базах будь-якої одиниці об'єднання;
- бухгалтерські рахунки, які не використовуються в локальних базах, не включати до консолідованого плану рахунків.

Рівень окремих компаній відрізняється від загального рівня об'єднання компаній тим, що для трансляції використовується не консолідований звіт за національними стандартами, а індивідуальна фінансова звітність окремого підприємства (рис. 5).

Основними етапами підготовки до трансляції для двох цих рівнів є:

- розробка консолідованого плану рахунків за МСФЗ. Принципи кодування в такому випадку використані ті самі. Головна мета при такому виді трансляції – це отримання консолідованого фінансового звіту, тому субрахунки за національним планом рахунків було зведено лише до синтетичних. Якщо ж підприємство потребує аналітичних даних, то доречним буде застосування додаткових субконто або субрахунків, які дозволять деталізувати дані звітності;

- формування для швидкої автоматизації уніфікованої структури довідників та класифікаторів. Ці дані знайдуть відображення у примітках до консолідованої звітності та спростять обробку даних за розрахунками з контрагентами, видами та станом основних засобів та нематеріальних активів тощо. Для деяких довідників слід прописати додаткові реквізити, які не містяться в картках довідників, але необхідні формування звітності за МСФЗ. Це може бути, наприклад, інформація для нарахування амортизації або дані про рекласифікацію активу;

- створення карти відповідності відображення господарських операцій між національними стандартами та міжнародними стандартами (так званий, мепінг). Він містить умови, за яких дані перено-

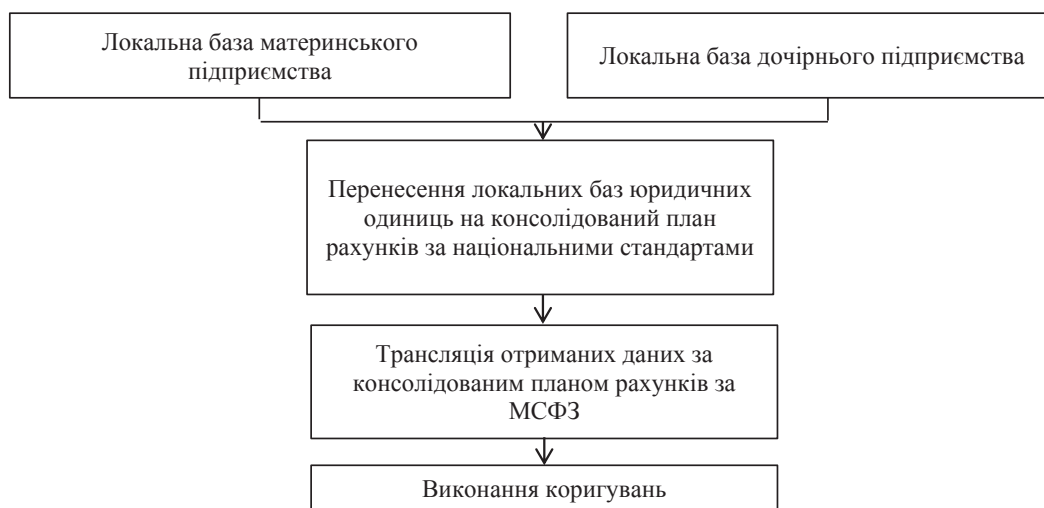


Рис. 4. Сутність виду трансляції на рівні загального об'єднання компаній

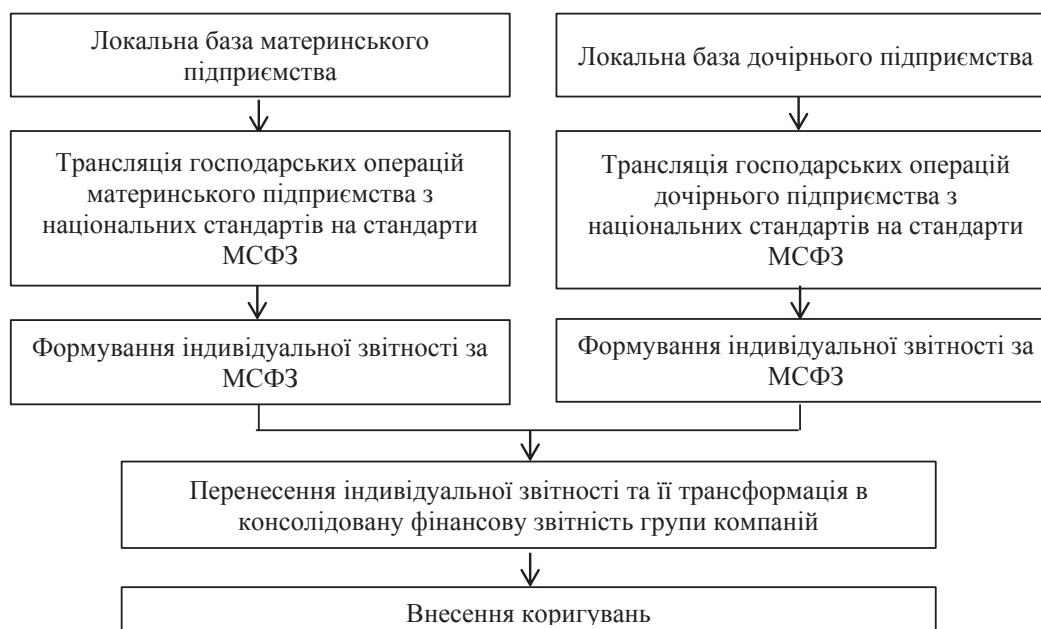


Рис. 5. Сутність виду трансляції на рівні окремих підприємств

сяться з рахунку на рахунок, та умови для даних, які не підлягають відображенню в звітності. Крім того, дані умови формуються і для всіх субконто та довідників. Цей етап є найважчим і потребує залучення висококваліфікованих кадрів як з обліку, так і з програмування. Вони внесуть відповідні коригування до консолідованої бази даних, що в подальшому дозволить автоматично, без втручання сторонніх осіб, трансливати інформацію в будь-який час;

– виділення тих ділянок бухгалтерського обліку, які не можуть бути автоматично конвертовані у міжнародні стандарти, а потребують додаткового коригування і обробки. Цей етап може проводитися за допомогою повністю ручного коригування, де фахівець з обліку самостійно формує відповідний документ, розраховує всі відповідні дані та додає їх в базу даних, або за допомогою проформи. Проформа – це документ, який формує всі необхідні дані, які підлягають лише перевірці та внесенню корективів;

– створення необхідних форм консолідованої звітності. На цьому етапі застосовують загальноприйняті форми, проте при необхідності доповнюють їх відповідно до специфіки та галузі діяльності підприємства. Крім цього, підприємство може автоматизувати і формування приміток до консолідованої звітності;

– оформлення карти функціонального покриття. Це карта, яка містить аналіз минулих періодів діяльності підприємства та виділяє перелік типових господарських операцій за ділянками обліку та опис обраного способу переведення даних з національних стандартів на міжнародні (тобто автоматична трансформація, введення даних самостійно або за допомогою проформи).

Висновки з проведеного дослідження. Отже, для складання високоінформативної якісної фінансової звітності необхідні:

– власний підрозділ з формування консолідованої звітності. Це рішення дозволяє скоротити кіль-

кість посередників в передачі та обробці інформації і, таким чином, зменшити терміни формування звітності. Разом з цим керівництво отримує можливість в будь-який час отримати відповідні дані для оцінки становища підприємства. Фахівці мають бути висококваліфіковані, з відповідним рівнем знань та досвідом. Перевагою також буде наявність міжнародних сертифікатів ACCA, CFA тощо. Проте, основним недоліком є значні витрати на утримання такого персоналу;

– єдина облікова політика. Материнське та дочірні підприємства повинні обрати однакові принципи визнання доходів, витрат, визначення собівартості, методи визнання та списання запасів тощо. Якщо підприємство групи використовує іншу облікову політику, то при поданні консолідованої звітності материнське підприємство має здійснити відповідні коригування, які є доволі складними, тому при таких виправленнях часто виникають помилки та невідповідності;

– єдиний план рахунків консолідації. Для швидкої уніфікації даних план рахунків може містити аналітичні субрахунки, які будуть відображати внутрішні обороти групи компаній, наприклад, рахунки розрахунків, рахунки доходів та витрат;

– єдині форми звітності. На всіх рівнях консолідованої групи підприємств мають бути введені однакові форми внутрішньої звітності, що значно скорочує термін опрацювання та розшифровки даних. Найчастіше для цього застосовують загальноприйняті форми (консолідований баланс, консолідований звіт про фінансові результати тощо), доповнюючи його для внутрішніх користувачів аналітичними статтями;

– єдина уніфікована система статей та довідників. Сюди можна віднести статті доходів, витрат, номенклатура виробів, довідники контрагентів, договорів тощо;

– періодичність формування. На кожному дочірньому підприємстві має бути розроблений та введений в дію графік обробки та подання індивідуальної звітності материнському підприємству. В свою чергу материнське підприємство має визначити терміни опрацювання такої інформації та створення на її основі консолідованої звітності.

У подальшому, авторами статті будуть досліджуватися питання застосування оцінок у консолідованих фінансових звітах.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: Посібник для вузів / Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. К.: Академія, 2002. 672 с.
2. 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)». Київ, 2007. 22 с.
3. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
4. Карецкий А.Ю. Принципы и подходы к формированию консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14.
5. Касич А.О., Яковенко Я.Ю. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення. Облік і фінанси. 2013. № 1 (59). С. 22-27.
6. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: теорія і практика. Х.: Фактор, 2009. 512 с.
7. Кучер С.В. Основні проблеми складання консолідованої фінансової звітності. Науковий вісник ХДУ. 2016. № 2 (19). С. 148-151.
8. Лежненко Л.І. Організаційно-правові аспекти складання зведеної та консолідованої фінансової звітності. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 3. С. 350–354.
9. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови: [монографія]. К., 2007. 263 с.
10. Люшнина С.В. Проблемы формирования консолидированной отчетности. URL: <http://sisupr.mrsu.ru/wp-content/uploads/2015/02/Lushnina.pdf>
11. Онищенко О.В., Касич А.О. Еволюція наукових підходів до формування облікової політики підприємства. Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. Вип. 1/2013 (78). С. 172-180.
12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
13. Сахно О.О., Букало Н.А. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності. Економіка. Управління. Інновації. 2014. № 1.
14. Циган Р.М., Компанієць І. О. Адаптація методів консолідації фінансової звітності до міжнародних стандартів. Облік і фінанси АПК: наук.-вироб. журн. 2011. № 1. С. 72-75.
15. Шаповал О.А. Консолидированная отчетность: особенности ее составления. Международный бухгалтерский учет. № 1. 2005. С. 29-37.