



Список використаних джерел

1. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_068). (дата звернення: 23.10.2017).
2. МСБО 16 «Основні засоби»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (дата звернення: 31.05.2017).
3. МСБО 36 Зменшення корисності активів: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_047) (дата звернення: 01.11.2017).
4. МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_026). (дата звернення: 06.06.2017).
5. За даними фінансової звітності ПАТ «НАК «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ» // База даних «Фінансова звітність» URL: [http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogas\\_16fs\\_Consolidated\\_UKR.pdf](http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogas_16fs_Consolidated_UKR.pdf). (дата звернення: 22.08.2017).

**Коротаев С.Л.**

доктор экономических наук, профессор  
Белорусский государственный экономический университет,  
директор ЗАО «АудитКонсульт»  
г. Минск, Беларусь

## **КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В БЕЛАРУСИ: ПРОБЛЕМЫ СОСТАВЛЕНИЯ И АУДИТА**

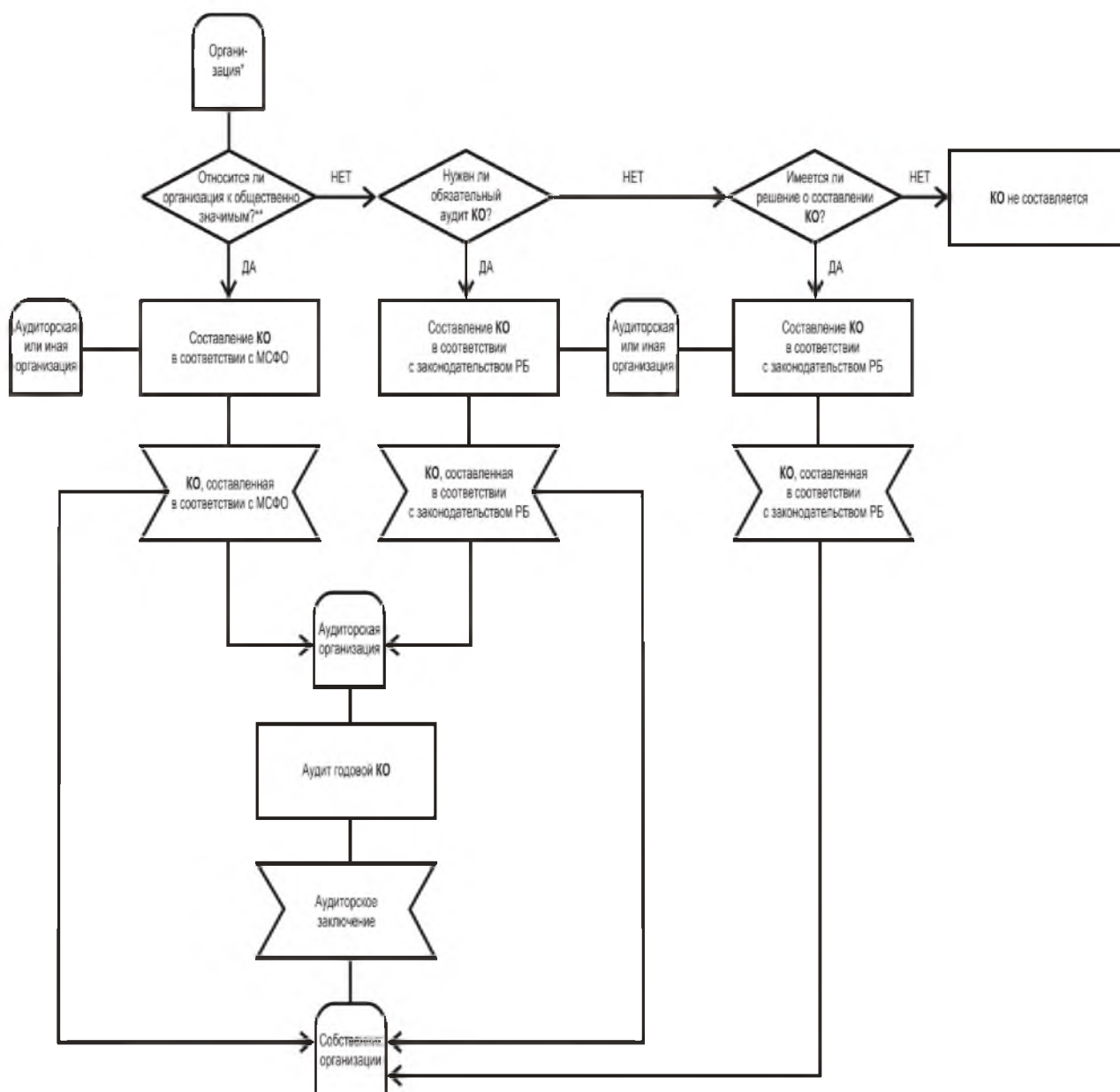
С 1 января 2015 года в отношении белорусских коммерческих организаций, объединенных в группы, в установленном законодательством порядке должна составляться консолидированная отчетность. Под группой организаций понимаются: холдинг; хозяйственное общество и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества; унитарное предприятие и его дочерние унитарные предприятия.

Порядок составления консолидированной отчетности регламентируется национальным стандартом «Консолидированная бухгалтерская отчетность» [1] (далее – Стандарт).

Организации, составляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность, подлежат ежегодному обязательному аудиту с учетом норм ст. 17 Закона «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 56-3) [2].

В соответствии со ст. 17 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» [3], начиная с отчетности за 2016 год, общественно значимые организации обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО. К общественно значимым организациям отнесены: открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации.

Структурно-логическая схема составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и национальным законодательством и ее ежегодного обязательного аудита представлена на рис. 1.



\* - холдинг; хозяйственное общество (ХО) и его дочерние унитарные предприятия (УП), дочерние и зависимые общества; УП и его дочерние УП.

\*\* - ОАО – учредитель УП и (или) основное ХО по отношению к дочерним ХО, банки, страховые организации.

**Рис. 1. Структурно-логическая схема составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и национальным законодательством и ее ежегодного обязательного аудита**

Следует отметить, что Стандарт, подготовленный с учетом норм МСФО, достаточно сложен для понимания и не дает ответы на целый ряд практических вопросов, возникающих при консолидации отчетности, а также при ее аудите. В частности, Стандартом не определен порядок консолидации ряда показателей индивидуальной отчетности материнского и его дочерних предприятий, в частности их уставных капиталов, а также иных составляющих собственного капитала. Стандарт не оговаривает механизм выделения и исключения из выручки (у продавца), а также из стоимости активов (у покупателя) нереализованной прибыли в отношении активов, оставшихся внутри группы на конец отчетного периода. В Стандарте отсутствуют какие-либо разъяснения по формированию в отношении нереализованной прибыли, рассматриваемой в качестве временной разницы, отложенных



налоговых активов и их отражению в консолидированной отчетности. В Стандарте не определен показатель бухгалтерского баланса, который должен уточняться при корректировке на сумму нереализованной прибыли доходов и расходов по инвестиционной деятельности и т.д.

Особо отметим, что в соответствии со ст. 17 Закона № 56-З консолидированная отчетность, составленная в соответствии с МСФО общественно значимыми организациями, не подлежит аудиту на предмет ее соответствия национальному законодательству по бухгалтерскому учету и отчетности. Очевидно, что неподтвержденная национальная отчетность, трансформированная в формат МСФО, содержит в себе все риски, обусловленные не проведением аудита отчетности на предмет ее соответствия нормам национального законодательства. Соответственно, существенные риски содержит и отчетность, составленная в соответствии с МСФО на основе непроаудированной национальной отчетности.

Учитывая отмеченные недостатки, в целях упорядочения работ, связанных с консолидацией отчетности и ее аудитом, считаем необходимой реализацию мероприятий:

- доработать Стандарт с тем, чтобы он позволял субъектам хозяйствования самостоятельно осуществлять консолидацию отчетности организаций, входящих в группу.

При этом представляется целесообразным разработать Инструкцию по составлению консолидированной отчетности холдингов, материнского предприятия и его дочерних организаций (далее – Инструкция), которая бы детальным образом раскрывала порядок расчета показателей консолидированной отчетности, их корректировки.

В Инструкции предлагается, в частности, определить, что:

а) в консолидированной отчетности показывается уставный капитал только материнского предприятия, поскольку часть уставного капитала дочернего предприятия, сформированного материнским предприятием, нивелируется при исключении из отчетности финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия, а оставшаяся часть рассматривается как часть собственного капитала дочернего предприятия, не принадлежащая материнскому предприятию;

б) при консолидации из консолидированной отчетности исключаются финансовые вложения материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия и эквивалентная ей по величине часть собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию (а не стоимость доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию, как это определено в Стандарте);

в) корректировка доходов и расходов по инвестиционной деятельности на сумму нереализованной прибыли, осуществляемая при продаже инвестиционного актива в рамках группы организаций, по которой составляется консолидированная отчетность, в консолидированном бухгалтерском балансе должна производиться по показателям чистой и нераспределенной прибыли;

- разработать и утвердить в качестве приложения к Инструкции таблицу консолидационных корректировок соответствующих показателей бухгалтерской отчетности, что будет способствовать унификации процессов консолидации, повышению достоверности консолидированной отчетности.

В таблице консолидационных корректировок предусмотреть особенности формирования показателей консолидированной отчетности при ее первом составлении, а также в последующие отчетные периоды;

- установить, что до разработки и утверждения Инструкции субъекты хозяйствования могут руководствоваться локальными правовыми актами, определяющими порядок расчета соответствующих показателей для осуществления консолидационных корректировок как продавцами, так и покупателями внутригрупповых активов;



- в случае, если консолидированная отчетность составляется в интересах собственника, разрешить формирование такой отчетности по упрощенной процедуре (если только не проведение консолидационных корректировок не влияет на оценку финансового состояния организаций группы);

- отменить норму ст. 17 Закона № 56-З, согласно которой организации, прошедшие аудит бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с МСФО, не должны проводить аудит годовой индивидуальной и консолидированной отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

#### Список использованных источников

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.06.2016 г., № 46.
2. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 56-З.
3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 57-З.

**Кошолар Я.П.**

студентка

Київський національний університет імені Тараса Шевченка  
м. Київ, Україна

### **ПРОБЛЕМИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС ДО ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ**

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є досить динамічними процесами, адже постійно змінюються їх правила, вимоги та особливості побудови. Тому виникають проблеми, які необхідно вирішити для вдосконалення системи звітності на підприємствах. Складання та подання фінансової звітності забезпечується належною організацією бухгалтерського обліку на підприємстві. Сучасна економіка України потребує удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однією з проблем фінансової звітності є те, що вона досить складна та викликає чимало запитань. Саме тому у бухгалтерів часто виникають труднощі. Для того, щоб організувати процес складання та подання фінансової звітності в усіх країнах на високому рівні, необхідно запровадити міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ).

Вагомий внесок у дослідження проблем імплементції міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме директиви 2013/34/ЄС зробили такі вчені та дослідники: Голов С.Ф., Гура Н.О., Засадний Б.А., Мельник Т.Г., Пантелеев В.П., Швець В.Г. та інші. Вони досліджували теоретичні засади процесу стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку і звітності, імплементції Директиви 2013/34/ЄС (далі – Директива) до практики в Україні, методологічні та організаційні проблеми застосування МСФЗ у практиці підприємств. Проте не всі питання та проблеми є вирішеними, особливо актуальним є вирішення проблем переходу на МСФЗ та втілення Директиви на практиці.

Для того, щоб Україна могла стати членом ЄС, вона потребує гармонізації законодавства із законодавством Європейського Союзу та здійснення процесу стандартизації багатьох аспектів. Гармонізація та стандартизація відкриють нові можливості для українських підприємств, а саме – вихід на міжнародні ринки. Для компаній, які не планують виходити на нові ринки здійснення змін сприятиме підвищенню ефективності управління, забезпеченню менеджерів необхідною інформацією. Саме тому, необхідно гармонізувати