

УДК 657.375.7

Г. А. Лоскоріх,
доктор філософії 071 "Облік і оподаткування", доцент, заступник завідувача кафедри обліку
і аудиту, Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5402-7220>
О. Ф. Перчі,
викладач кафедри обліку і аудиту,
Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4514-721X>
Н. С. Стойка,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Закарпатський угорський інститут імені Ференца Ракоці II
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7494-4333>

DOI: 10.32702/2306-6814.2025.15.179

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ПРИВАТНОМУ І ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРАХ ЕКОНОМІКИ: ОБЛІКОВІ ІМПЛІКАЦІЇ В КОНТЕКСТІ ЗМІН ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

G. Loskorikh,
PhD 071 "Accounting and Taxation", Associate Professor, Deputy Head of the Department of Accounting
and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education
O. Perchi,
Lecturer of the Department of Accounting and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian
Hungarian College of Higher Education
N. Stoika,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting
and Auditing, Ferenc Rakoczi II Transcarpathian Hungarian College of Higher Education

CONSOLIDATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN THE PRIVATE AND PUBLIC SECTORS
OF THE ECONOMY: ACCOUNTING IMPLICATIONS IN THE CONTEXT
OF CHANGES IN UKRAINE'S TAX SYSTEM

Стаття присвячена дослідженню особливостей консолідації фінансової звітності в умовах змін податкової системи України, а також впливу цих змін на облікові практики в приватному і державному секторах економіки. Консолідація фінансової звітності, яка передбачає об'єднання та синхронізацію даних звітів групи підприємств й організацій для підготовки єдиного зведеного звіту, є важливим інструментом для забезпечення фінансової прозорості та ефективного управління. Актуальність дослідження зумовлена необхідністю адаптації національних підприємств і державних установ до нових умов фінансового звітування у зв'язку з податковими реформами, а також переходом до міжнародних стандартів. В умовах глобалізації та інтеграції України в міжнародну економічну систему правильне та своєчасне складання консолідованої фінансової звітності набуває стратегічного значення для залучення інвестицій, зменшення ризиків подвійного оподаткування та підви-

щення ефективності управлінських рішень. Аналізується вплив податкових реформ на практику складання консолідованої звітності в приватному та державному секторах економіки, зокрема в контексті адаптації до міжнародних стандартів (МСБО/МСФЗ і МСБОДС). Деталізовано нормативно-правове регулювання консолідованої фінансової звітності у приватному і державному секторах економіки відповідно до національних і міжнародних стандартів. Зазначено основні форми консолідованої фінансової звітності у приватному і державному секторах економіки. Визначено, що процес консолідації можна умовно поділити на три основні етапи: початковий, основний та заключний. На початковому етапі визначається сукупність компаній чи установ, які підлягають процесу консолідації, включаючи ідентифікацію материнської компанії та дочірніх підприємств. На основному етапі здійснюється коригування операцій між підприємствами / установами групи та об'єднання фінансових показників для формування зведеного звіту. Заключний етап передбачає розкриття додаткової інформації та формування кінцевого варіанту звітності. Окремо розглянуто проблеми складання консолідованої звітності в умовах воєнного стану, зокрема тимчасові заходи для збереження фінансової стабільності, такі як використання фінансових показників попереднього звітного періоду, що дозволяє зберегти цілісність фінансової інформації навіть в умовах обмежень та нестабільності.

This article is dedicated to the study of the peculiarities of financial statement consolidation in the context of changes in Ukraine's tax system, as well as the impact of these changes on accounting practices in the private and public sectors of the economy. Financial statement consolidation, which involves the integration and synchronization of data from reports of a group of enterprises and organizations to prepare a single consolidated report, is an important tool for ensuring financial transparency and effective management. The relevance of the research is determined by the need for national enterprises and public institutions to adapt to new financial reporting conditions in connection with tax reforms, as well as the transition to international standards. In the context of globalization and Ukraine's integration into the international economic system, the proper and timely preparation of consolidated financial statements becomes of strategic importance for attracting investment, reducing risks of double taxation, and enhancing the effectiveness of managerial decisions. The impact of tax reforms on the practice of consolidated reporting in both the private and public sectors is analyzed, particularly in the context of adaptation to international standards (IAS/IFRS and IPSAS). The normative and legal regulation of consolidated financial reporting in the private and public sectors according to national and international standards is detailed. The main forms of consolidated financial reporting in both sectors are identified. It is concluded that the consolidation process can be conditionally divided into three main stages: the initial, main, and final stages. The initial stage involves determining the set of companies or institutions subject to consolidation, including the identification of the parent company and subsidiaries. The main stage includes adjustments for transactions between enterprises/institutions of the group and the integration of financial indicators to form the consolidated report. The final stage involves disclosing additional information and preparing the final version of the report. The issues of consolidated reporting in the context of martial law are also separately discussed, including temporary measures to maintain financial stability, such as using financial indicators from previous reporting periods, which helps preserve the integrity of financial information even under conditions of restrictions and instability.

Ключові слова: фінансова звітність, консолідація, консолідована фінансова звітність, приватний сектор, державний сектор, облік, податкова система, податкові реформи.

Key words: financial statements, consolidation, consolidated financial statements, private sector, public sector, accounting, tax system, tax reforms.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Консолідація фінансової звітності є важливим інструментом для відображення реального фінансово-

го стану та результатів діяльності групи підприємств або організацій, що працюють у рамках одного економічного середовища. Вона стає особливо важливою в умовах трансформацій економічної системи та змін у податковому законодавстві, що потребує адаптації облікових практик до нових вимог. В Україні, в рамках подат-

кових реформ, проводяться зміни, які безпосередньо впливають на процеси консолідації фінансової звітності як у приватному, так і в державному секторах. Податкові реформи є важливою складовою економічних перетворень в Україні, і вони передбачають не тільки удосконалення податкового адміністрування, а й інтеграцію міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності. У цьому контексті, консолідація фінансової звітності вимагає значних змін у підходах до обліку, враховуючи нові податкові вимоги та методики, що вводяться на рівні держави та бізнесу. Особливу увагу необхідно приділити обліковим імплікаціям, які виникають у зв'язку з переходом на міжнародні стандарти (МСБО/МСФЗ, НП(С)БОДС), а також змінами у податковій політиці. Як у державному, так і в приватному секторах, ці процеси вимагають чіткої координації між фінансовими, податковими та обліковими стандартами. Підвищення ефективності консолідації фінансової звітності в умовах змін податкової системи має важливе значення для збереження фінансової стабільності та зростання економічної прозорості.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Аналіз наукових джерел дозволив виокремити основні результати досліджень, що мають значний вплив на тему консолідації фінансової звітності в умовах змін податкової системи України. Яцко М. В. та Яцко Г. В. у своїх роботах обґрунтували важливість складання консолідованої фінансової звітності для групи підприємств в умовах посиленої конкурентної боротьби. Вони наголосили на значному зростанні ролі консолідованої звітності для управлінських цілей і необхідності її використання для забезпечення інформаційних потреб різних користувачів [28]. Кучер С.В. провівши всебічне дослідження, систематизував різноманітні аспекти складання консолідованої фінансової звітності, виділивши серед них проблеми організаційного та методичного характеру, які потребують подальшого вирішення для підвищення ефективності процесу [4]. Рубейкін В.А. досліджував залежність методик обліку та оцінки фінансових інвестицій від ступеня контролю в групах підприємств, що здійснюють консолідацію фінансової звітності, і надав рекомендації щодо вдосконалення цих методик [21]. Сторожук Т.М. та Коротаєва І.Р. здійснили порівняльний аналіз досвіду складання консолідованої фінансової звітності в розвинених країнах, що дозволило виявити ключові проблеми та пропозиції для адаптації цього досвіду до вітчизняних умов [25]. Пантелєєв В.П. та Безверхий К.В. досліджували теоретичні й правові аспекти процесу консолідації фінансової звітності, детально розглянувши порядок підготовки кожної з форм звітності в контексті національних і міжнародних стандартів [15]. Івченко Л.В. та Федорченко О.Є. здійснили систематизацію основних аспектів складання консолідованої фінансової звітності, зокрема, описали принципи її підготовки та процедури, що забезпечують коректність та відповідність стандартам звітності [2]. Пелех У.В., Тенюх З.І., Хоча Н.В. визначили організаційні основи складання консолідованої фінансової звітності, зокрема дослідили різноманітні

методи консолідації звітів і їхню відповідність міжнародним вимогам [16].

Онищенко В.Є. та Скирда І.М. окреслили проблеми, що виникають при складанні консолідованої фінансової звітності, та запропонували шляхи вдосконалення цього процесу для зменшення можливих помилок і спрощення процедури [14]. Теоретичні та методичні засади складання консолідованих фінансових звітів розглядаються Лучком М.Р. та Яцишином С.Р. у їхньому навчальному посібнику, де надано комплексну картину вимог до складання звітності та можливих підходів до її оптимізації [6]. Семчук І.В. та Мазур В.Г. запропонували удосконалену модель формування консолідованих фінансових звітів, яка передбачає використання новітніх методів для підвищення ефективності процесу та забезпечення точності звітності на етапі наступної консолідації [23]. Маначинська Ю.А. у своїй праці досліджує практичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності в аграрному секторі, зокрема у контексті сталого розвитку аграрних підприємств. Вона підкреслює важливість адаптації методик консолідації до специфіки аграрного бізнесу [7]. Сахно О.О. і Букало Н. А. розглядають методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності та її важливість для забезпечення надійності та достовірності фінансових даних в умовах сучасних економічних викликів [22]. Сіренко С.В. і Яровий К.А. розглядають актуальні облікові аспекти складання консолідованої фінансової звітності, звертаючи увагу на проблеми, що виникають при інтеграції фінансової інформації різних суб'єктів [24]. Проте, незважаючи на значну кількість наукових, ряд важливих проблем у дослідженні методичної складової процесу консолідації фінансової звітності в приватному та державному секторах залишаються невирішеними. Ці проблеми потребують подальшого аналізу та удосконалення існуючих підходів для забезпечення більш ефективного застосування методик консолідації в умовах змінної податкової системи і економічної ситуації.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є дослідження особливостей консолідації фінансової звітності в приватному та державному секторах України в умовах змін податкової системи.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Історія економіки свідчить, що перша консолідована фінансова звітність була складена в кінці XIX ст. у США. Каталізатором для її складання послужила промислова революція, підсумком якої став розвиток корпоративних структур і, як наслідок, удосконалення обліку та звітності. З появою першого холдингу в Америці, у 1832 р., стали розширюватися потреби у відповідній обліковій інформації, а в 1866 р. компанією Cotton Oil Trust була сформована консолідована звітність [15].

У 1901 році американська компанія Дж. П. Моргана "United States Steel Company" підготувала та подала консолідований бухгалтерський звіт. З розвитком соціально-економічних відносин обумовлених появою холдингових та акціонерних компаній з великою кількістю дочірніх компаній подання консолідованої

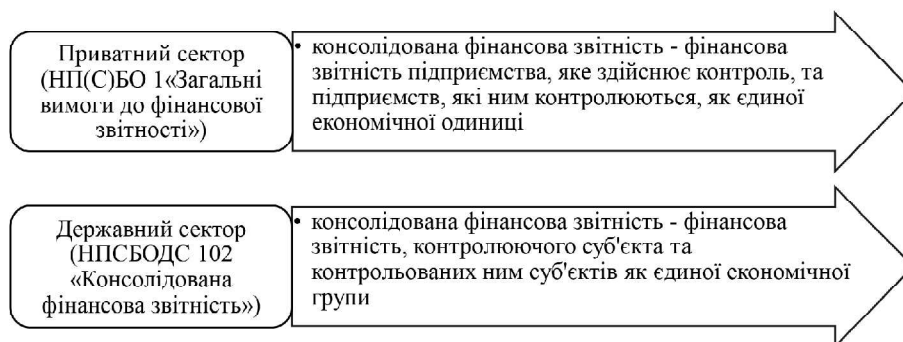


Рис. 1. Поняття "консолідована фінансова звітність" у приватному і державному секторах

Джерело: узагальнено на основі [13; 18].

звітності в Україні було закріплено на законодавчому рівні. Враховуючи норми матеріального права, можна дійти висновку, що за сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні, підприємства можуть складати консолідовану фінансову звітність відповідно до Національних та Міжнародних стандартів [26].

Термін "консолідація" означає об'єднання, згуртованість, спільність окремих осіб, груп, організацій та спільнот з метою посилення боротьби для досягнення загальної мети [5].

Консолідація — це процес об'єднання бухгалтерських даних із різних джерел, що належать до групи підприємств або організацій, з метою підготовки зведеного фінансового звіту, який відображає фінансові результати та фінансовий стан на рівні всієї групи. Цей процес передбачає узгодження і коригування операцій між підприємствами/організаціями групи, а також об'єднання фінансових показників для формування єдиного звіту, що відповідає вимогам національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Консолідація є важливим етапом у формуванні прозорості та достовірної фінансової інформації, яка використовується для аналізу фінансового стану, прийняття управлінських рішень та оцінки ефективності діяльності групи підприємств/організацій у цілому.

Причина розвитку консолідованої фінансової звітності — це розширення кола і потреб користувачів звітності, до яких відносяться власники, інвестори і кредитори (у т.ч. фізичні особи, банки, державні органи). Головною вимогою користувачів консолідованої фінансової звітності є отримання у звітності показників, що характеризують діяльність групи взаємопов'язаних підприємств, як єдиної економічної одиниці. Користувачів цікавить, як в дійсності функціонує майно, чи відбулися певні зміни капіталу та реальний фінансовий стан підприємства. Таку інформацію не надає ні первинна фінансова звітність, ні звичайна зведена фінансова звітність. При складанні зведеної фінансової звітності відбувається просте додавання статей первинної звітності, що, в свою чергу, призводить до необ'єктивного відображення показників діяльності групи в цілому із-за наявності в такій звітності результатів внутрішньогрупових операцій [3].

Консолідована фінансова звітність є зовнішньою бухгалтерською звітністю. Система консолідованих звітних показників формується на підставі даних бух-

галтерського обліку відображених у вже складених індивідуальних фінансових звітах. Відповідно, консолідована фінансова звітність є одним із елементів методу бухгалтерського обліку, що підтверджує її належність до системи бухгалтерського обліку [6].

Консолідовану фінансову звітність визначають як систему показників, яка утворюється внаслідок об'єднання при проведенні спеціальних коригувань даних первинної фінансової звітності учасників консолідованої холдингової групи та відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів консолідованої холдингової групи як єдиної економічної одиниці [27].

Відповідно до ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" консолідована фінансова звітність — фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці [17].

Метою складання консолідованої фінансової звітності є:

1. У приватному секторі — надання чіткої, об'єктивної інформації, що дозволяє оцінити фінансову стабільність, ефективність управлінських рішень і визначити перспективи розвитку підприємств в межах групи.

2. У державному секторі — надання комплексної інформації про майновий стан та результати діяльності бюджетних установ та органів державного управління, що дозволяє здійснювати оцінку ефективності витрат, підвищувати прозорість бюджетних процесів, а також визначити фінансову стабільність державних інститутів для здійснення соціально-економічної політики.

Незважаючи на загальну схожість у принципах формування консолідованої звітності в обох секторах, існують суттєві відмінності. У приватному секторі основною метою є підвищення інвестиційної привабливості, залучення капіталу та підвищення ефективності бізнесу, тоді як у державному секторі головною метою є забезпечення прозорості витрат державного бюджету та ефективне управління соціальною політикою. Ці різниці визначають різні підходи до нормативно-правового регулювання та стандартизації звітності в кожному з секторів. Державний сектор орієнтований на підзвітність громадськості та ефективне управління бюджетними коштами, з акцентом на гарантування прозорості та ефек-

Таблиця 1. Нормативно-правове регулювання консолідованої фінансової звітності у приватному і державному секторах економіки

Приватний сектор		Державний сектор	
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Загальні вимоги до фінансової звітності в Україні, включаючи принципи, стандарти і методи обліку.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Загальні вимоги до фінансової звітності в Україні, включаючи принципи, стандарти і методи обліку.
НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає вимоги щодо складання фінансової звітності для підприємств, в тому числі, що стосуються консолідації.	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»	Визначає вимоги щодо складання фінансової звітності в державних установах, зокрема при виконанні бюджетних функцій і взаємодії з державними органами.
НПСБО 2 «Консолідована фінансова звітність»	Встановлює правила і принципи для складання консолідованої звітності підприємств, що здійснюють діяльність в Україні, з урахуванням їхніх дочірніх компаній, спільних підприємств і асоційованих компаній.	НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»	Визначає вимоги до складання консолідованої фінансової звітності для державних підприємств та установ, що підлягають об'єднанню в рамках державного сектору. Виокремлює консолідовану фінансову звітність та загальну консолідовану фінансову звітність суб'єктів (формується ДКСУ)
МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	Визначає вимоги до консолідації фінансової звітності підприємств групи, виключаючи внутрішньогрупові операції.	МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання»	Застосовується в рамках державного сектору, що включає державні органи та установи, а також їх об'єднання.
МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»	Регулює склад та подання окремої та консолідованої фінансової звітності для груп підприємств.	МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»	Визначає підходи до складання загальної консолідованої звітності урядом

Джерело: узагальнено на основі [1; 8; 9; 12].

тивності витрат для забезпечення стабільності фінансування державних функцій. Приватний сектор має на меті максимізацію фінансової стабільності і ефективності управління через надання прозорої інформації для залучення інвестицій, кредитів та підтримки репутації на ринку.

Ураховуючи вищезгадані аспекти, важливо відзначити, що консолідована фінансова звітність має суттєві відмінності в контексті її застосування в приватному та державному секторах (рисунок 1).

Консолідація фінансової звітності є важливим етапом у процесі забезпечення прозорості та підзвітності як у приватному, так і в державному секторах економіки України. Урахування різних вимог до фінансової звітності в обох секторах визначає особливості їхнього нормативно-правового регулювання, що безпосередньо впливає на практику обліку та формування звітності. У таблиці 1 представлено порівняння основних нормативно-правових актів та стандартів, які регулюють процес консолідації фінансової звітності для приватного та державного секторів.

Різниця між нормативно-правовими актами, що регулюють консолідацію в приватному та державному секторах, полягає в специфіці звітності та підзвітності перед державними органами та громадськістю. Врахову-

ючи зміни в податковій системі та бюджетному управлінні, важливою є адаптація стандартів до нових умов, щоб забезпечити належний рівень прозорості та ефективного управління фінансовими ресурсами в обох секторах.

Еволюція організації обліку в державному секторі України відзначалася суттєвим відставанням порівняно з приватним сектором, що обумовлювалося значними проблемами адаптації до міжнародних стандартів та розвитку відповідної регуляторної бази. Від моменту прийняття першої системи регулювання обліку, заснованої на нормативних документах Казначейства, і до впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), система державного обліку залишалася недостатньо адаптованою до сучасних вимог і стандартів. Затримка в реформуванні облікової системи державного сектору стала однією з основних причин, чому державний облік не зміг оперативно реагувати на зміни в економічному середовищі, а також не відповідав вимогам сучасних міжнародних стандартів. Особливо це було помітно в порівнянні з приватним сектором, де перші П(С)БО були введені в дію ще в 1999 році, тоді як НП(С)БОДС у державному секторі були впроваджені лише з 1 січня 2015 року. Це відставання, зокрема, зу-

Таблиця 2. Форми консолідованої фінансової звітності у приватному і державному секторах економіки

Приватний сектор	Державний сектор
Форма № 1-к «Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан)»	Форма № 1-кдс «Консолідований баланс»
Форма № 2-к «Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»	Форма № 2-кдс «Консолідований звіт про фінансові результати»
Форма № 3-к «Консолідований звіт про рух грошових коштів» (за прямим методом) Форма № 3-кн «Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»	Форма № 3-кдс «Консолідований звіт про рух грошових коштів»
Форма № 4-к «Консолідований звіт про власний капітал»	Форма № 4-кдс «Консолідований звіт про власний капітал»

Джерело: узагальнено на основі [10; 11].

мовлене тим, що обліковці не були готові до впровадження нових концепцій і підходів до обліку, а також тим, що регуляторні органи виявилися неспроможними швидко і ефективно розробити необхідну кількість нормативних актів, що мали на меті реформування облікової системи державного сектору.

Облікові стандарти для державного сектору, як і для приватного, базуються на міжнародних аналогах, зокрема на МСБОДС 2004 року, однак їх імплементація в Україні відбулася значно пізніше. Хоча НП(С)БОДС були розроблені на основі міжнародного досвіду, їх запровадження в Україні затримувалося до 2015 року. Ці стандарти, які повинні були стати основою для прозорості та ефективності фінансового управління в державному секторі, не переглядалися до цього часу, що призводило до відсутності відповідної адаптації до міжнародних вимог.

Якщо порівняти міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) [12] та МСБОДС [1], стає очевидним, що організації державного сектору на світовому рівні сприймаються як звичайні суб'єкти господарювання, які здійснюють різноманітну діяльність, мають облікові об'єкти різних типів, і повинні дотримуватися ефективних управлінських практик, що включають управління інвестиціями та залучення додаткового капіталу, окрім бюджетних асигнувань. Це підкреслює необхідність диверсифікації діяльності, а також ефективного управління фінансами з метою забезпечення стабільності та конкурентоспроможності державних організацій.

Міжнародні облікові стандарти надають універсальні інструменти для ефективного ведення фінансової звітності, що є необхідними для прийняття обґрунтованих управлінських рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами фінансової інформації. Вони дозволяють забезпечити прозорість фінансової діяльності та підвищити рівень довіри до державного сектору, що в свою чергу сприяє економічному розвитку країни і залученню інвестицій. Тому, адаптація та модернізація облікових стандартів є необхідною умовою для підвищення ефективності управління державними фінансами та інтеграції України до міжнародних економічних процесів.

Враховуючи вищезгадані відмінності в організації консолідованої фінансової звітності між приватним та державним секторами, важливо звернути увагу на конкретні форми звітності, що застосовуються в кожному

з цих секторів. Порівняння основних форм консолідованої фінансової звітності допомагає зрозуміти специфіку їх використання та вимоги до подання інформації в обох секторах (таблиця 2).

Процес консолідації фінансової звітності у приватному та державному секторах можна умовно поділити на три основні етапи:

I етап (початковий) — на цьому етапі здійснюється визначення сукупності компаній або установ, які входять до групи і підлягають процесу консолідації. Це включає ідентифікацію материнської компанії або організації, а також дочірніх підприємств або установ, які належать до її структури в рамках приватного чи державного сектору, і визначення критеріїв, за якими ці суб'єкти повинні бути включені до складу групи для цілей консолідації.

II етап (основний) — на цьому етапі відбувається безпосереднє здійснення процедур консолідації, що включає узгодження бухгалтерських даних, коригування операцій між підприємствами або установами групи, а також об'єднання фінансових показників для формування зведеного звіту. Цей етап також передбачає підготовку всіх форм консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів, з урахуванням специфіки бухгалтерського обліку в приватному та державному секторах.

III етап (заключний) — на цьому етапі материнська компанія або організація розкриває додаткову інформацію щодо методів консолідації та включає необхідні пояснення до зведеного звіту. Після цього формується кінцевий варіант консолідованої фінансової звітності, який відображає фінансовий стан та результати діяльності всіх підприємств або установ групи, враховуючи особливості державного та приватного сектору.

Онищенко В. Є. та Скирда І. М. [14] виділили дві основні функції, які виконує консолідована фінансова звітність для користувачів: функцію об'єднання та функцію доповнення даних первинної звітності. Погоджуючись з висновками авторів, ми пропонуємо додати, що консолідована фінансова звітність виконує ще кілька важливих функцій:

1. Функція оцінки фінансової стабільності — консолідована фінансова звітність дозволяє ефективно оцінювати фінансову стабільність та стійкість групи підприємств, оскільки вона відображає взаємозв'язки та фінансові потоки між учасниками групи. У приватному секторі ця функція важлива для аналізу платоспро-

можності та здатності підприємств обслуговувати свої зобов'язання, а в державному — для аналізу стабільності та ефективності управління державними ресурсами, зокрема для визначення ефективності фінансування державних установ.

2. Функція надання інвестиційної інформації — одна з важливих функцій консолідованої фінансової звітності полягає в тому, що вона забезпечує потенційних інвесторів, акціонерів та інших зацікавлених осіб необхідною інформацією для прийняття рішень щодо інвестування в групу підприємств. У приватному секторі це дозволяє оцінити прибутковість та фінансову привабливість бізнесу, а в державному секторі — надає громадськості та міжнародним організаціям можливість оцінити ефективність використання державних коштів та інвестицій у соціальні та інфраструктурні проекти.

3. Функція звітності для органів державного нагляду — консолідована фінансова звітність є важливим інструментом для органів державного нагляду та регулювання. Вона забезпечує необхідну інформацію для контролю за діяльністю групи підприємств у межах податкового законодавства, вимог антимонопольного законодавства та стандартів корпоративного управління. В державному секторі це дозволяє здійснювати контроль за дотриманням бюджетних і фінансових стандартів, а в приватному — за дотриманням антикорупційних норм і вимог для забезпечення прозорості бізнес-процесів.

Згідно з вимогами НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність" [13], консолідовану фінансову звітність складають та подають головні розпорядники бюджетних коштів і розпорядники коштів нижчого рівня, які мають підвідомчих розпорядників коштів. Це забезпечує єдину структуру фінансової звітності, яка включає всі рівні управління, та установи, що фінансуються за державний рахунок.

Консолідація фінансової звітності є важливою складовою частиною забезпечення фінансової прозорості та підзвітності в державному секторі. Вона передбачає об'єднання фінансових результатів діяльності головного розпорядника та підвідомчих йому установ і організацій в одну узагальнену звітність. Такий підхід дозволяє здійснити комплексну оцінку фінансового стану та результатів діяльності в межах організації чи урядової структури, забезпечуючи прозорість і точність фінансової інформації, що є важливою для зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Головні розпорядники бюджетних коштів — це органи державної влади, які здійснюють управління бюджетними асигнуваннями, зокрема Міністерство фінансів України, центральні органи виконавчої влади, місцеві органи управління тощо. Вони мають право формувати загальну картину використання державних коштів, що здійснюється не лише через самі органи, а й через підвідомчі їм установи та організації.

Підвідомчі розпорядники коштів — це державні установи та організації, які не є самостійними у плануванні та витрачанні бюджетних асигнувань і підпорядковані вищим органам управління. Вони можуть бути різними за масштабами, від малих державних підприємств до великих державних інститутів.

Особливо важливими є вимоги до складання та подання консолідованої фінансової звітності в умовах воєнного стану. Коли частина території країни тимчасово окупована або ведуться бойові дії, виникає проблема подання річної фінансової звітності. В таких умовах уряд і відповідальні органи вживають тимчасових заходів для забезпечення безперервності фінансової звітності. Ці правила регулюються кількома нормативними актами, зокрема Порядком виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану [19], НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність" [13], а також Порядком № 307 [20]. Ключові моменти цих актів включають:

1. Неможливість подання звітності через бойові дії або тимчасову окупацію територій. Для вирішення цієї ситуації відповідно до пункту 24 Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі, встановлено, що розпорядники вищого рівня мають включати до консолідованої фінансової звітності показники фінансової звітності таких розпорядників, які були подані за попередній звітний період. Це дозволяє зберігати єдину фінансову картину на рівні держави, незважаючи на тимчасові труднощі, пов'язані з поданням актуальної звітності.

2. Специфічні вимоги для складання звітності в умовах воєнного стану. Пункт 5 розділу III НП(С)БОДС 102 визначає можливість подання звітності на основі показників попереднього звітного періоду. Це є тимчасовою мірою для забезпечення фінансової стабільності та безперервності процесів обліку і звітності, що важливо для прийняття управлінських рішень в умовах нестабільності.

3. Включення даних попереднього звітного періоду. Пункт 10 розділу I Порядку № 307 уточнює, що у разі неможливості подання звітності розпорядниками бюджетних коштів, розташованими на територіях, де ведуться бойові дії або тимчасово окупованих, ці показники мають бути включені до консолідованої звітності на основі фінансових даних за попередній звітний період. Це дозволяє уряду та іншим зацікавленим сторонам отримати необхідну фінансову інформацію для подальшого аналізу та прийняття управлінських рішень, що є важливим для забезпечення економічної стабільності в країні.

Механізми консолідації фінансової звітності в умовах воєнного стану не лише дозволяють зберігати цілісність фінансової інформації, але й забезпечують стабільне та надійне управління державними ресурсами, навіть в умовах значних обмежень і викликів. Цей підхід дає можливість урядам та державним органам приймати своєчасні управлінські рішення, підтримувати фінансову стабільність країни та гарантувати прозорість витрат.

Зміни в податковій системі є однією з основних причин, що визначають нові підходи до складання консолідованої фінансової звітності. З переходом до міжнародних стандартів обліку, обов'язковою умовою для адаптації податкових методик є розширене використання трансферного ціноутворення, що впливає на правильність розподілу доходів та витрат між різними суб'єктами групи підприємств.

Наразі, з огляду на зміни в податковому законодавстві, зокрема щодо підвищення прозорості фінансових операцій, виникає необхідність перегляду принципів складання консолідованої звітності. У приватному секторі, зокрема, це означає більш точне визначення доходів та витрат на рівні всієї групи, а також уточнення податкових зобов'язань дочірніх компаній. Важливо, щоб підприємства забезпечували належне відображення операцій з підконтрольними компаніями в контексті нових вимог до міжнародного звітування та податкового обліку, що дозволить зменшити ризики подвійного оподаткування та підвищить ефективність управлінських рішень.

У державному секторі податкові реформи вимагають удосконалення системи обліку, особливо в частині відображення взаємодії між головними розпорядниками бюджетних коштів і їх підвідомчими установами. В умовах змін у податковому законодавстві важливо забезпечити максимально точне відображення операцій з державними ресурсами в рамках консолідованої звітності. Тому, інтеграція нових податкових вимог у процеси складання консолідованої звітності повинна враховувати всі особливості бюджетного фінансування і підзвітності перед громадськістю.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Процес консолідації фінансової звітності є важливим етапом забезпечення прозорості та ефективності управління фінансами як у приватному, так і в державному секторах економіки. З історичної точки зору, консолідація фінансової звітності почала розвиватися в кінці XIX століття, коли промислова революція вимагала удосконалення облікової практики та розширення корпоративних структур. З того часу, під впливом змін у соціально-економічних відносинах, консолідована звітність стала необхідною для оцінки фінансових результатів і стану на рівні групи підприємств чи організацій.

Сучасна система консолідації в Україні передбачає складання фінансової звітності згідно з національними та міжнародними стандартами, що дає можливість отримати об'єктивну та прозору інформацію для аналізу ефективності управлінських рішень і фінансової стабільності підприємств. Однак важливою є відмінність підходів до консолідації в приватному і державному секторах: у приватному секторі звітність спрямована на залучення інвестицій та забезпечення ефективності бізнесу, в той час як у державному секторі основною метою є забезпечення прозорості витрат державного бюджету та ефективне управління соціальною політикою.

Необхідність адаптації облікових стандартів до міжнародних вимог, зокрема у контексті податкової системи, є важливою складовою частиною розвитку фінансової звітності в Україні. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності дозволяє підвищити ефективність управлінських процесів, сприяє інтеграції України в глобальну економічну систему та підвищує довіру до фінансової діяльності держави.

Особливо важливим є регулювання консолідованої фінансової звітності в умовах кризових ситуацій, таких як воєнний стан, коли неможливість подання річної звітності є серйозною проблемою. Тимчасові заходи, які включають використання даних попереднього звітного періоду, дозволяють зберегти фінансову стабільність і підтримувати ефективне управління ресурсами держави, навіть в умовах бойових дій чи тимчасової окупації територій.

Консолідація фінансової звітності є ключовим елементом для забезпечення прозорості, підзвітності та ефективного управління як у приватному, так і в державному секторах. Адаптація облікових стандартів, а також вдосконалення нормативно-правової бази в умовах змін податкової системи є необхідними умовами для забезпечення фінансової стабільності в Україні, що і є перспективами подальших досліджень у даному напрямі.

Література:

1. International Public Sector Accounting Standards Board. Standards & Pronouncements. URL: <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements> (дата звернення: 10.06.2025).
2. Івченко Л.В., Федоренко О.Є. Консолідована фінансова звітність: основні аспекти. Економіка і суспільство. 2017. № 8. С. 756—761.
3. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність при поетапному об'єднанні бізнесу. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 6. С. 12—16.
4. Кучер С. В. Основні проблеми складання консолідованої фінансової звітності. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія "Економічні науки". 2016. Вип. 19. Ч. 2. С. 148—151. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_19/2/38.pdf (дата звернення: 10.06.2025).
5. Лукашенко О. Консолідація бізнесу в декілька етапів: практичні питання обліку за МСФЗ. Аудитор України. 2015. № 10 (239).
6. Лучко М. Р. Консолідація фінансової звітності: навчальний посібник Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 282 с.
7. Маначинська Ю.А. Консолідація фінансової звітності групи: практичні аспекти у контексті сталого розвитку аграрних підприємств. Економічний аналіз. 2025. Т. 35 (1). С. 384—398. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.01.383>
8. Міністерство фінансів України. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення: 15.06.2025).
9. Міністерство фінансів України. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (дата звернення: 15.06.2025).
10. Міністерство фінансів України. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі. Форми загальної консолідованої фінансової звітності. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення: 15.06.2025).
11. Міністерство фінансів України. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в підприємницькій сфері. Форми фінансової звітності. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja2> (дата звернення: 15.06.2025).

/mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1 (дата звернення: 15.06.2025).

12. Міністерство фінансів України. Переклад міжнародних стандартів фінансової звітності 2024 року. URL: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_of_2024-736 (дата звернення: 15.06.2025).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 "Консолідована фінансова звітність": Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text> (дата звернення: 15.06.2025).

14. Онищенко В.Є., Скирда І.М. Складання консолідованої фінансової звітності: проблеми та шляхи вдосконалення. Молодий вчений. 2018. № 12 (64). С. 302—306. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2018-12-64-72>

15. Пантелеєв В. П., Безверхий К. В. Консолідація фінансової звітності: навч. посіб. Київ: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2016. 442 с.

16. 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.

17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.06.2025).

18. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.06.2025).

19. Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.06.2021 № 590. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.06.2025).

20. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text> (дата звернення: 15.06.2025).

21. Рубейкін В. А. Консолідація фінансової звітності: методика виконання процедур. Ефективна економіка. 2016. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5204> (дата звернення: 15.06.2025).

22. Сахно О., Букало Н. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності. Економіка. Управління. Інновації. 2014. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_96 (дата звернення: 15.06.2025).

23. Семчук І.В., Мазур В.Г. Удосконалення процесу формування консолідованої фінансової звітності на етапі наступної консолідації звітності. Економіка і суспільство. 2016. № 2. С. 732—737.

24. Сіренко С. В., Яровий К. А. Актуальність та основні облікові аспекти консолідованої фінансової звітності. Економічний аналіз. 2013. Том 14. № 2. С. 235—239.

25. Сторожук Т. М., Коротаєва І. Р. Консолідація фінансової звітності: зарубіжний досвід та вітчизняні проблеми. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 38. Ч. 2. С. 137—141.

26. Шпирко О. Консолідація фінансової звітності українських підприємств в сучасних умовах. Економічні перспективи підприємництва в Україні: тези доповідей Всеукраїнської інтернет-конференції 27—28 жовтня 2016 р. Ірпінь: УДФСУ, 2016. С.496—499.

27. Яцишин С. Нормативно-правові аспекти консолідації фінансової звітності. Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків: збірн. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 321—325.

28. Яцко М. В., Яцко Г. В. Консолідована фінансова звітність в умовах зростання конкурентної боротьби. Науковий вісник Ужгородського університету. 2014. Вип. 2. С. 190—193.

References:

1. International Public Sector Accounting Standards Board (2025), "Standards & Pronouncements", available at: <https://www.ipsasb.org/standards-pronouncements> (Accessed 10 June 2025).

2. Ivchenko, L.V., and Fedorenko, O.Ie. (2017), "Consolidated financial statements: main aspects", *Ekonomika i suspilstvo*, vol. 8, pp. 756—761.

3. Kostyuchenko, V.M. (2006), "Consolidated financial statements in a phased business combination", *Bukhhalterskyi oblik i audit*, vol. 6, pp. 12—16.

4. Kucher, S. V. (2016), "The main problems of compiling consolidated financial statements", *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 19 (2), pp. 148—151, available at: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_19/2/38.pdf (Accessed 10 June 2025).

5. Lukashenko, O. (2015), "Business consolidation in several stages: practical issues of accounting under IFRS", *Audytor Ukrainy*, vol. 10 (239).

6. Luchko, M. R. (2017), *Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti: navchalnyi posibnyk* [Consolidation of financial statements: a textbook], TNEU, Ternopil, Ukraine.

7. Manachynska, Yu. A. (2025), "Consolidation of financial statements of a group: practical aspects in the context of sustainable development of agricultural enterprises", *Ekonomichniy analiz*, vol. 35 (1), pp. 384—398. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.01.383>

8. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "National Accounting Regulations (Standards) in the Public Sector", available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (Accessed 16 June 2025).

9. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "National accounting regulations (standards)", available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (Accessed 15 June 2025).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "Legal Support of Accounting in the Public Sector. Forms of

general consolidated financial statements", available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (Accessed 15 June 2025).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "Legal Support of Accounting in Private Sector. Financial reporting forms", available at: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1> (Accessed 15 June 2025).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2024), "Translation of international financial reporting standards of 2024", available at: https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_of_2024-736 (Accessed 15 June 2025).

13. Ministry of Finance of Ukraine (2010), The Order "National Regulation (Standard) of Accounting in the Public Sector 102 "Consolidated financial statements", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text> (Accessed 15 June 2025).

14. Onyshchenko, V.I. and Skyrda, I.M. (2018), "Preparation of consolidated financial statements: problems and ways of improvement", *Molodyi vchenyi*, vol. 12 (64), pp.302—306. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2018-12-64-72>

15. Panteleiev, V. P. and Bezverkhyy, K. V. (2016), *Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti: navch. posib* [Consolidation of financial statements: a textbook], DP "Inform.-analit. ahentstvo", Kyiv, Ukraine.

16. Pelekh, U.V. Teniukh, Z.I. and Khocha, N.V. (2021), "Analysis of methods and organizational foundations of preparation of consolidated financial statements", *Biznes Inform*, vol. 4, pp. 168—175.

17. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Accessed 15 June 2025).

18. Ministry of Finance of Ukraine (2013), The Order "National Regulation (Standard) of Accounting 1 "General requirements for financial reporting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (Accessed 15 June 2025).

19. Cabinet of Ministers of Ukraine (2021), The Resolution "On approval of the Procedure for the exercise of powers by the State Treasury Service in a special regime under martial law", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text> (Accessed 15 June 2025).

20. Ministry of Finance of Ukraine (2017), The Order "On approval of the Procedure for filling out financial reporting forms in the public sector and Amendments to the National Regulation (Standard) of Accounting in the Public Sector 101 "Presentation of Financial Reporting", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text> (Accessed 15 June 2025).

21. Rubeikin, V. A. (2016), "Consolidation of financial statements: methodology for performing procedures", *Efektivna ekonomika*, vol. 10, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5204> (Accessed 15 June 2025).

22. Sakhno, O. and Bukalo, N. (2014), "Methodological aspects of compiling consolidated financial statements", *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii*, vol. 1, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_96 (Accessed 15 June 2025).

23. Semchuk, I.V. and Mazur, V.H. (2016), "Improving the process of forming consolidated financial statements at the stage of the next consolidation of reporting", *Ekonomika i suspilstvo*, vol. 2, pp. 732—737.

24. Sirenko, S. V. and Yarovyi, K. A. (2013), "Relevance and main accounting aspects of consolidated financial statements", *Ekonomichniy analiz*, vol. 2 (14), pp. 235—239.

25. Storozhuk, T. M. and Korotaieva, I. R. (2019), "Consolidation of financial statements: foreign experience and domestic problems", *Prychornomorski ekonomichni studii*, vol. 38 (2), pp.137—141.

26. Shpyrko, O. (2016), "Consolidation of financial statements of Ukrainian enterprises in modern conditions", *Ekonomichni perspektvy pidpriemnytstva v Ukraini: tezy dopovidei Vseukrainskoi internet-konferentsii* [Economic prospects of entrepreneurship in Ukraine: Conference Proceedings of the All-Ukrainian Internet Conference], UDFSU, Irpin, Ukraine, pp. 496—499.

27. Iatsyshyn, S. (2025), "Regulatory and legal aspects of financial statement consolidation", *Finansy ta oblik v umovakh hlobalnoi nevyznachenosti ta bezpekovykh ryzykiv: zbirn. materialiv Vseukr. nauk.-prakt. konf. stud. i molod. vchenykh konferentsii* [Finance and accounting in the face of global uncertainty and security risks: Conference Proceedings of the All-Ukrainian Scientific-Practical Conference of Students and Young Scientists], ZUNU, Ternopil, Ukraine, pp. 321—325.

28. Yatsko, M. V. and Yatsko, H. V. (2014), "Consolidated financial statements in conditions of increasing competition", *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu*, vol. 2, pp.190—193.

Стаття надійшла до редакції 11.07.2025 р.

<https://nayka.com.ua>

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

**Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)
Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292**

e-mail: economy_2008@ukr.net

 viber: +38 050 3820663