ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
ДЕРЖАВНОГО ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО
УНІВЕРСИТЕТУ
КАФЕДРА ФІНАНСІВ, ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Юлія МАНАЧИНСЬКА

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Чернівці
Технодрук
2025

УДК 657.375.7
М17

Рекомендовано вченою радою ЧТЕІ ДТЕУ
Протокол № 8 від 26 червня 2025 р.

Автор: Юлія Маначинська, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування ЧТЕІ ДТЕУ.

Рецензенти: Олена Мошковська, доктор економічних наук, професор кафедри обліку та оподаткування ДТЕУ;
Ірина Мустеца, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування, начальник навчального відділу ЧТЕІ ДТЕУ;
Тетяна Булавка, начальник управління економічного аналізу Головного управління ДПС у Чернівецькій області.

Маначинська Ю. А.
М17 Консолідація фінансової звітності : навчальний посібник. Чернівці : ПВКФ «Технодрук», 2025. 352 с.
ISBN 978-617-8034-63-4

В навчальному посібнику викладений теоретико-методичний та практичний матеріал з консолідації фінансової звітності. Висвітлено сутність і види об’єднання підприємств та схеми взаємозв’язків між учасниками групи. Зокрема особлива увага відведена: концептуальним засадам консолідації фінансової звітності; методам консолідації фінансових звітів; обліку операцій материнського та його дочірніх підприємств; процедурі і методиці складання консолідованої фінансової звітності на дату створення групи; консолідації фінансової звітності компаній групи в наступні періоди діяльності; порядку консолідації фінансових звітів зарубіжної діяльності; методиці складання консолідованих звітів в умовах диверсифікації діяльності; консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств; особливостям розкриття інформації щодо пов’язаних сторін; консолідованій звітності із сталого розвитку.

Розраховано для студентів спеціальностей «Облік і оподаткування» та «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок» всіх форм навчання, аспірантів та викладачів.

УДК 657.375.7

© Маначинська Ю.А., 2025
© Чернівецький торговельно-економічний інститут ДТЕУ, 2025
© ПВКФ «Технодрук», 2025

ISBN 978-617-8034-63-4

ЗМІСТ

Передмова……..... 6

Розділ 1. Сутність і види об'єднання підприємств та схеми взаємозв'язків між учасниками групи ……... 8

1.1. Сутність та види об'єднання компаній в умовах євроінтеграційних тенденцій та *сталого розвитку* ……. 8

1.2. Облікові стандарти щодо об'єднання компаній…… 18

1.3. Схеми взаємозв'язків компаній групи…… 26

Тести…….. 27

Питання для самоконтролю…… 31

Розділ 2. Концептуальні засади консолідації фінансової звітності 32

2.1. Сутність та мета консолідації фінансової звітності …… 32

2.2. Регулювання консолідації фінансової звітності в міжнародному та вітчизняному законодавстві при інтеграції до ЄС та *сталого розвитку* ……. 40

2.3. Склад та подання консолідованої звітності …… 48

Приклади розв'язування задач……... 55

Практичні завдання……. 57

Тести…….. 59

Питання для самоконтролю…… 61

Розділ 3. Методи консолідації фінансових звітів …….. 63

3.1. Теорії консолідації фінансової звітності ……. 63

3.2. Методи консолідації фінансової звітності ……. 66

Приклади розв'язування задач……... 68

Практичні завдання……. 70

Тести…….. 73

Питання для самоконтролю…… 76

Розділ 4. Облік операцій материнського та його дочірніх підприємств ……..……..…….. 77

4.1. Облік інвестицій у дочірні підприємства ……. 77

4.2. Відображення в обліку об'єднання підприємств. Визначення гудвілу при придбанні та його облік ……..…… 82

4.3. Особливості обліку внутрішньогрупових операцій ……... 94

4.4. Визначення та облік неконтрольованої частки / частки меншості …...……..……..…….. 98

Приклади розв'язування задач……... 100

Практичні завдання……. 104

Тести…….. 106

Питання для самоконтролю…… 109

Розділ 5. Процедури і методика складання консолідованої фінансової звітності на дату створення групи …….. 110
5.1. Основні процедури консолідації фінансових звітів …… 110
5.2. Консолідація звітів у разі придбання менше ніж 100% капіталу ……..…….…… 115
5.3. Методика складання консолідованої фінансової звітності на дату придбання ……..……..…….. 116
5.4. Штучний інтелект в системі обліку та ШІ-консолідація фінансової звітності в умовах цифрової трансформації економіки України ……..…….. 146
Приклади розв'язування задач……... 159
Практичні завдання…… 163
Тести…….. 165
Питання для самоконтролю…… 170

Розділ 6. Консолідація фінансової звітності компаній групи в наступні періоди діяльності ……..…… 171
6.1. Порядок виключення вартості фінансових інвестицій материнського підприємства у дочірні підприємства при консолідації фінансової звітності…….. 171
6.2. Елімінування результатів внутрішньогрупових операцій і сальдо ……..……..……... 179
6.3. Елімінування дивідендів і привілейованих акцій ……. 185
6.4. Відображення у консолідованій звітності знецінення гудвілу 188
6.5. Виділення неконтрольованої частки у показниках консолідованої звітності ……..…….. 194
Приклади розв'язування задач……... 197
Практичні завдання…… 200
Тести…….. 201
Питання для самоконтролю…… 204

Розділ 7. Порядок консолідації фінансових звітів зарубіжної діяльності ……..……..…… 205
7.1. Первісне визнання операцій в іноземній валюті та визначення курсових різниць за монетарними та немонетарними статтями ……..……..…….. 205
7.2. Переведення фінансових звітів, складених у функціональній валюті, у валюту подання ……..…… 210
7.3. Консолідація фінансових звітів з використанням валютних курсів за часовим методом ……..…….. 215
Приклади розв'язування задач……... 226
Практичні завдання…… 228
Тести…….. 229
Питання для самоконтролю…… 231

Розділ 8. Методика складання консолідованих звітів в умовах диверсифікації діяльності ……..…….. 233
8.1. Поняття диверсифікації діяльності …… 233
8.2. Поняття та види спільної діяльності. Облік спільно контрольованих операцій, активів та інвестицій в спільні підприємства ……..……..……... 244
8.3. Особливості консолідації фінансової звітності підприємств групи ……..……..…… 250
Приклади розв'язування задач……... 258
Практичні завдання……. 261
Тести…….. 263
Питання для самоконтролю…… 265

Розділ 9. Консолідація фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств ……..……..……. 267
9.1. Основи консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств ……..……..……. 267
9.2. Методи переведення звітів закордонного дочірнього підприємства ……..……..…….. 277
9.3. Особливості перерахунку елементів фінансових звітів у валюту подання ……..……..…….. 280
Приклади розв'язування задач……... 281
Практичні завдання……. 284
Тести…….. 284
Питання для самоконтролю…… 289

Розділ 10. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін …….. 290
10.1. Визначення та види пов'язаних осіб …… 290
10.2. Операції з пов'язаними сторонами …….. 293
10.3. Розкриття інформації про стосунки та операції з пов'язаними сторонами ……..…… 299
Приклади розв'язування задач……... 303
Практичні завдання……. 306
Тести…….. 307
Питання для самоконтролю…… 311

Список використаних джерел ……..…… 313

Додаток А……... 325
Додаток Б……... 327
Додаток В……... 329
Додаток Д……... 331
Додаток З……... 333
Додаток К……... 336
Додаток Л…….... 338
Додаток М……..... 345

ПЕРЕДМОВА

Сталий розвиток економіки України виступає однією із основних вимог сьогодення у контексті її повоєнного відновлення та курсу на євроінтеграцію. Напрями регулювання та реалізації державної політики у сфері *звітування із сталого розвитку* для об'єднань підприємств та підприємств корпоративного типу, на основі методологічних засад, прийнятих у державах-членах Європейського Союзу (ЄС) в системі вітчизняного нормативного простору, визначені Стратегією запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку, що затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 жовтня 2024 року №1015-р [1]. Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, з іншої сторони, Україною взято зобов'язання в частині гармонізації національного законодавства з вимогами європейського законодавства, зокрема у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

В силу таких тенденцій з 01 січня 2026 року набудуть чинності зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» згідно із схваленим 25 червня 2025 року Кабінетом Міністрів України Проєктом [2]. Головна новація – запровадження обов'язкової *звітності із сталого розвитку* для окремих категорій підприємств, що є важливим кроком до євроінтеграції та підвищення прозорості бізнесу. Звітність із сталого розвитку та *консолідована звітність із сталого розвитку* включатимуться до звіту про управління та консолідованого звіту про управління як окремий розділ.

Побудова ефективної інформаційної системи підприємствами корпоративного типу в сучасних реаліях вимагає спеціальних знань та практичних навичок у різних секторах економіки, здобуття яких здійснюється при підготовці фахівців за спеціальностями «Облік і оподаткування» та «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок», зокрема дисципліни «Консолідація фінансової звітності».

Консолідація фінансової звітності відноситься до дисциплін – професійної підготовки здобувачів освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю «Облік і оподаткування» та вибіркового циклу – 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок». Вивчення дисципліни «Консолідація фінансової звітності» допоможе майбутнім фахівцям складати консолідовану фінансову звітність на підприємствах корпоративного типу шляхом розкриття підходів до визнання та розкриття статей фінансових звітів, вибору та встановлення облікових політик групи підприємств, а також сформувати вміння до аналізу і синтезу шляхом зіставлення вимог різних стандартів та інтерпретацій з метою формування відповідних статей фінансових звітів та подальшого узгодження між ними.

У цьому процесі важливу роль відіграють навчальні посібники як складова навчально-методичного комплексу дисципліни.

Навчальний посібник «Консолідація фінансової звітності» у логічній послідовності розкриває всі теми дисципліни «Консолідація фінансової звітності», що передбачені програмою. У ньому висвітлено сутність і види об'єднання підприємств та схеми взаємозв'язків між учасниками групи. Особлива увага відведена: концептуальним засадам консолідації фінансової звітності; методам консолідації фінансових звітів; обліку операцій материнського та його дочірніх підприємств; процедурі і методиці складання консолідованої фінансової звітності на дату створення групи; консолідації фінансової звітності компаній групи в наступні періоди діяльності; порядку консолідації фінансових звітів зарубіжної діяльності; методиці складання консолідованих звітів в умовах диверсифікації діяльності; консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств; особливостям розкриття інформації щодо пов'язаних сторін; консолідованій *звітності із сталого розвитку.*

Мета навчального посібника – ознайомити студентів із системою знань щодо теоретичних і методичних засад з регулюючих положень і змісту основних вітчизняних та міжнародних стандартів фінансової звітності щодо об'єднання бізнесу та консолідації фінансової звітності, а також оволодіння практичними навичками щодо застосування процедур, пов'язаних із складанням та поданням пакету консолідованої фінансової звітності групою підприємств.

Опанування матеріалу навчального посібника «Консолідація фінансової звітності» сприятиме поглибленню загального професійного та інтелектуального рівня студента, зокрема забезпечить формування умінь щодо: ідентифікації покупця в операціях об'єднання бізнесу; застосовування критеріїв контролю; розрахунку величини гудвілу на дату придбання і на дату звітності та величини частки меншості; здійснення процедури консолідації фінансової звітності на дату створення групи та в наступні періоди діяльності; переведення звітності дочірніх підприємств, що здійснюють діяльність за кордоном, у валюту звітності материнського підприємства; складання консолідованої звітності в умовах диверсифікації діяльності.

Навчальний посібник включає в себе: мету, завдання вивчення дисципліни «Консолідація фінансової звітності»; конспективний виклад тем дисципліни; контрольні питання; тестові завдання; типи задач та алгоритми їх рішень; список використаних джерел.

Запропонований навчальний посібник «Консолідація фінансової звітності» допоможе студентам в опануванні теорії та методики складання консолідованої фінансової звітності задля поглибленого використання опанованих знань у подальшій практичній діяльності на ринку праці.

Розділ 1

СУТНІСТЬ І ВИДИ ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА СХЕМИ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКІВ МІЖ УЧАСНИКАМИ ГРУПИ

1.1. Сутність та види об'єднання компаній в умовах євроінтеграційних тенденцій та *сталого розвитку*.
1.2. Облікові стандарти щодо об'єднання компаній.
1.3. Схеми взаємозв'язків компаній групи.

1.1. Сутність та види об'єднання компаній в умовах євроінтеграційних тенденцій та *сталого розвитку*

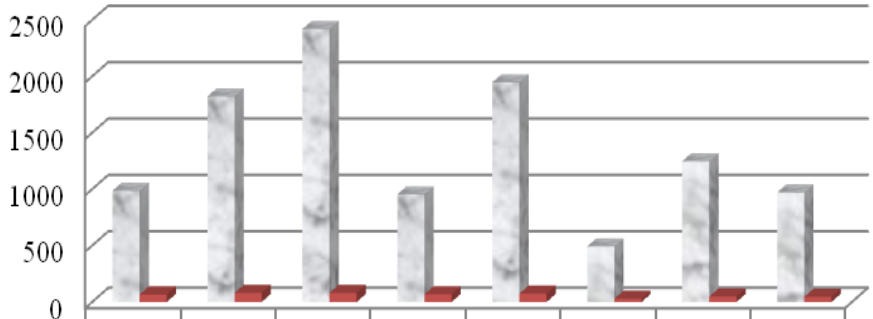
В умовах євроінтеграційних тенденцій створення спільних підприємств відіграє стратегічно важливе значення та потребує об'єктивного узагальнення облікової інформації про результати їх господарювання у системі консолідованої фінансової звітності для підвищення рівня інвестиційної привабливості країни на міжнародній арені. Відбудова повоєнної економіки України, відновлення ділової активності та об'єднання бізнесу допомагають тримати економічний фронт і вітчизняні суб'єкти господарювання корпоративного типу роблять для цього все можливе. Проте довоєнні показники роботи бізнесу поки що залишаються недосяжними. Адже основне завдання бізнесу – це вистояти, в силу чого вкрай важливо об'єднувати зусилля.

Сталий розвиток підприємств, за умов воєнного стану в Україні, стає першочерговим пріоритетом у контексті забезпечення безпеки країни, а також *інклюзивного* відновлення територій й нарощення експорту продукції з високим приростом доданої вартості суб'єктами мікро-, малого та середнього бізнесу, чому може сприяти створення *спільних* підприємств [3, с. 68]. Зокрема, кількість укладених за 2024 рік угод щодо об'єднання бізнесу на ринку M&A (*англ. Mergers and Acquisitions* – злиття та поглинання) в межах від 5 до 500 млн дол. США перевищила рівень 2023 року. Щодо українського ринку M&A, то за 2024 рік їх кількість склала 47, що на 4,08% менше за однойменний показник попереднього 2023 року, а загальна вартість угод сягнула 972 млн дол. США. Зокрема, в агросекторі у ТОП-10 угод M&A за 2024 рік потрапило придбання частки Саудівською аграрною інвестиційною компанією *Salic Ltd* в Агрохолдингу МХП за 54 млн дол. США [4]. *Salic* належить Фонду державних інвестицій Саудівської Аравії, а таке придбання сприяє реалізації Стратегії зарубіжної акціонерної компанії та розвитку ланцюга *доданої вартості* продукції.

Тому особливої актуальності набувають питання надання користувачам точної та достовірної інформації про результати господарської діяльності об'єднань підприємств крізь призму *консолідованої фінансової звітності*. Відповідно, необхідним є розгляд практичних аспектів формування консолідованої фінансової звідності групи підприємств задля визначення відповідності таких звітних даних всезростаючим вимогам системи керування об'єднаннями суб'єктів в умовах воєнного стану та у контексті забезпечення їх *сталого* зростання.

Оскільки Україна набула статусу кандидата на членство в ЄС, приведення законодавства України у відповідність з вимогами європейського законодавства стає надважливим. У ЄС питання звітування із сталого розвитку врегульовано шляхом прийняття Європейським Парламентом і Радою Директиви (ЄС) 2022/2464 про внесення змін до Регламенту (ЄС) № 537/2014, Директиви 2004/109/ЄС, Директиви 2006/43/ЄС і Директиви 2013/34/ЄС щодо корпоративної звітності із сталого розвитку (далі Директива (ЄС) 2022/2464) та Делегованого Регламенту Комісії (ЄС) 2023/2772, що доповнює Директиву 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради щодо стандартів звітності із сталого розвитку. Зокрема, зазначеним Регламентом затверджено *Європейські стандарти звітності із сталого розвитку* (*ESRS*), які підприємства повинні використовувати для звітування із *сталого розвитку* відповідно до статей 19а і 29а Директиви 2013/34/ЄС [1].

Динаміка угод з об'єднання бізнесу на ринку M&A України упродовж 2017 – 2024 років проілюстрована на рис. 1.1.



	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Загальна вартість угод M&A, млн. дол. США	987	1823	2420	955	1947	494	1249	972
Кількість угод M&A, млн. дол. США	67	81	81	69	75	29	49	47

Рис. 1.1. Тенденція зміни кількості та загальної вартості угод на ринку M&A України за 2017 – 2024 роки

Джерело: Forbes Ukraine [4].

Як помітно з рис. 1.1, кількість укладених угод M&A за 2017 – 2024 роки зазнала суттєвих коливань, зокрема, протягом 2017 – 2019 рр. проглядалася зростаюча тенденція, коли їх кількість досягла свого порогового максимуму за досліджуваний період, у 2020 році помітним стало їх суттєве скорочення на 12 угод або на 14,81% проти 2019 року. Але у 2021 році прослідковується зворотна тенденція, коли обсяг угод на українському ринку M&A зростає на 6 одиниць або на 8,70% проти 2020 року. Проте повномасштабне вторгнення у 2022 році та введення воєнного стану на території України обумовили падіння ринку, відповідно, кількість угод скоротилася до 29, із загальною вартістю угод на рівні 494 млн дол. США. Проте незважаючи на активні бойові дії бачимо приріст за 2023 рік на рівні 20 контрактів із суттєвим збільшенням вартості до 1249 млн дол. США, проте в звітному 2024 році помітним є незначне скорочення на 2 контракти зі зменшенням вартості в абсолютному вимірі на 277 млн дол. США або на 22,18 % від рівня 2023 року.

В контексті повоєнного *відновлення* економіки України та з поглибленням євроінтеграційних процесів значення об'єднання підприємств все більше зростає. Це у кінцевому вимірі розширює коло заінтересованих сторін, тобто внутрішніх і зовнішніх користувачів фінансової звітності. При цьому зростає значимість об'єктивності, достовірності та якості узагальнених в ній облікових даних спільними підприємствами крізь призму *консолідованої* фінансової звітності. Саме така звітна інформація відіграє вкрай важливу роль у підвищенні інвестиційної привабливості України в умовах воєнного стану.

Об'єднання підприємств поєднує разом чисті активи двох або більше підприємств в одну облікову одиницю. Історично популярність об'єднань бізнесу перебуває під впливом економічного й політичного клімату. Відповідно, ступінь діяльності щодо об'єднання і цілі бізнесу, які слугують об'єднанню, є об'єктом змін. Виникли два види інтеграції: горизонтальна та вертикальна.

Термін **«об'єднання підприємств»** часто трактується як: злиття двох і більше компаній для утворення нової компанії через взаємний обмін простими акціями (не оподатковується податками), придбання (поглинання) однією компанією акцій іншої або консолідацію компаній шляхом утворення нової, яка придбаває їх чисті активи; юридичним визначенням злиття є ситуація, коли одна з компаній зберігається як юридична особа після злиття.

Відповідно, МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» **[5]** (IFRS) (*англ. IFRS* (*International Financial Reporting Standards)* – Міжнародні стандарти фінансової звітності**)** трактує **об'єднання підприємств** як об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю.

Досить часто **об'єднання підприємств** визначається як з'єднання підприємства з одним або декількома акціонерними або неакціонерними

компаніями в єдину облікову одиницю, яка продовжує види діяльності, якими ці компанії займалися до об'єднання.

Стаття 118, Глави12, Господарського кодексу України (ГКУ) [6] визначає, що **об'єднанням підприємств** є господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних і соціальних завдань.

Об'єднання підприємств утворюються підприємствами на добровільних засадах або за рішенням органів, які відповідно до ГКУ [6] та інших законів мають право утворювати об'єднання підприємств. В об'єднання підприємств можуть входити підприємства, утворені за законодавством інших держав, а підприємства України можуть входити в об'єднання підприємств, утворені на території інших держав. Об'єднання підприємств утворюються на невизначений строк або як тимчасові об'єднання. Об'єднання підприємств є юридичною особою, рис. 1.2.

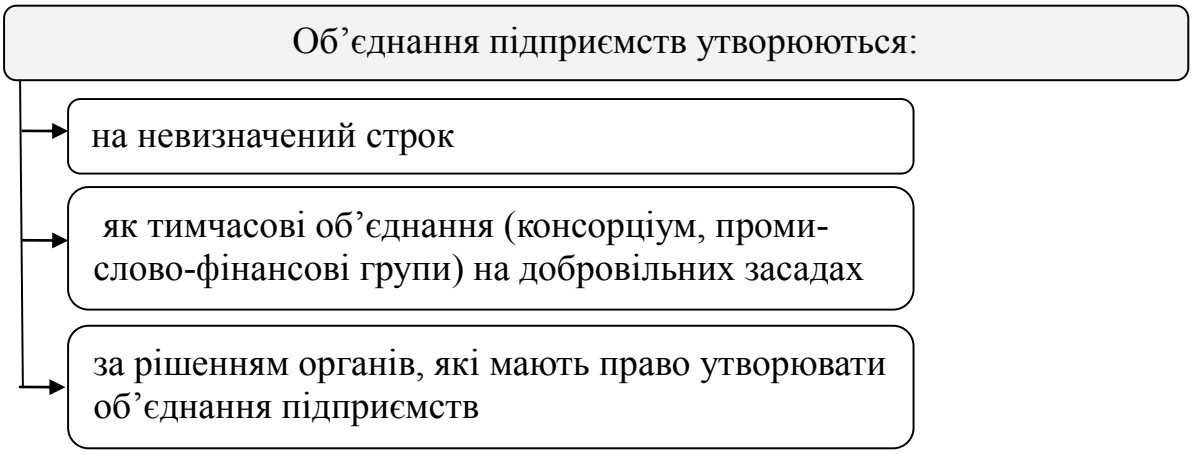


Рис. 1.2. Особливості утворення об'єднань підприємств

Залежно від порядку заснування об'єднання підприємств можуть утворюватися як господарські об'єднання або як державні чи комунальні господарські об'єднання, рис. 1.3.

Господарське об'єднання – об'єднання підприємств, утворене за ініціативою підприємств, незалежно від їх виду, які на добровільних засадах об'єднали свою господарську діяльність.

Господарські об'єднання діють на основі установчого договору та/або статуту, який затверджується їх засновниками.

Державне (комунальне) господарське об'єднання – об'єднання підприємств, утворене державними (комунальними) підприємствами за рішенням Кабінету Міністрів України або, у визначених законом випадках, рішенням міністерств (інших органів, до сфери управління яких входять підприємства, що утворюють об'єднання), або рішенням компетентних органів місцевого самоврядування.

Державне (комунальне) господарське об’єднання діє на основі рішення про його утворення та статуту, який затверджується органом, що прийняв рішення про утворення об’єднання.

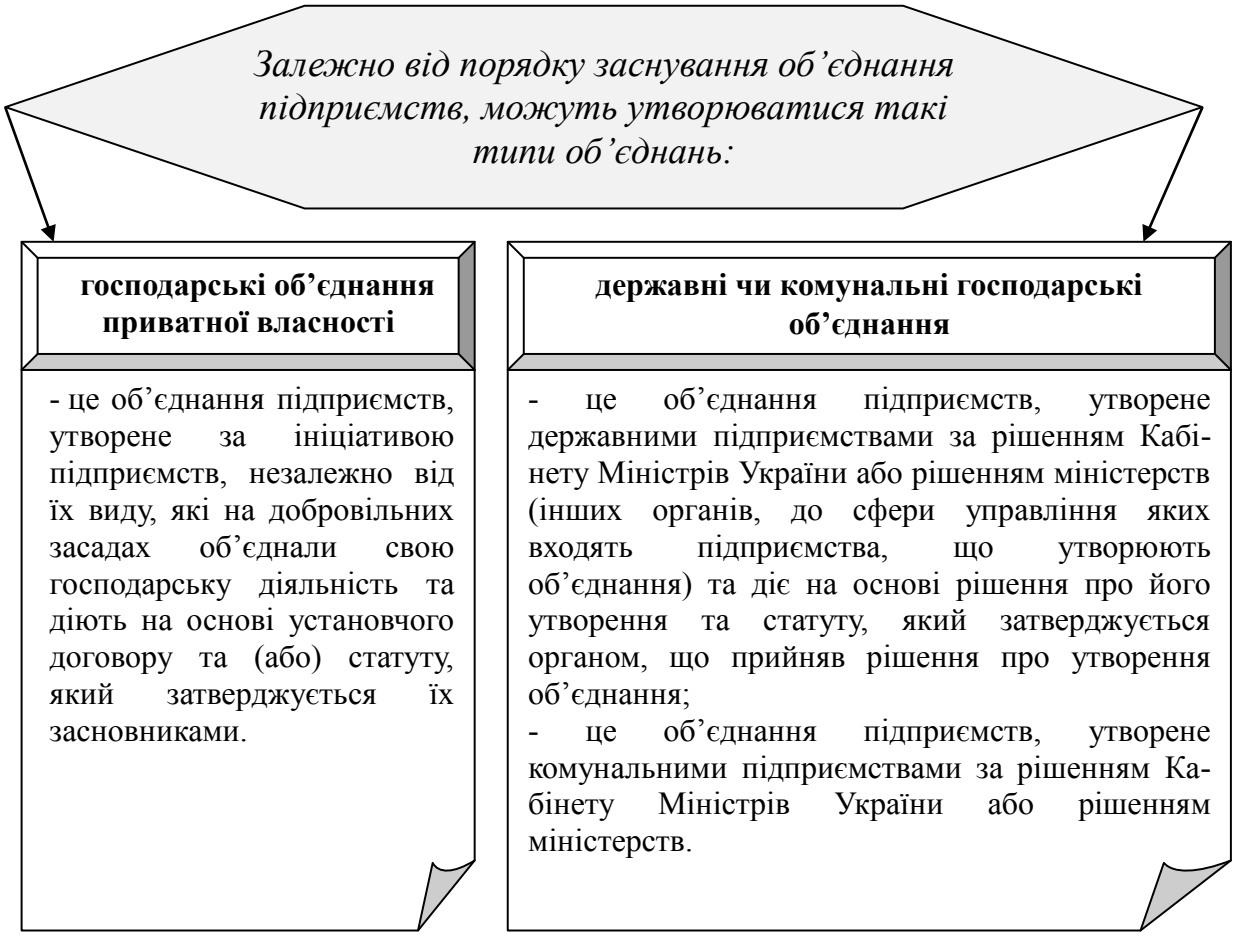


Рис. 1.3. Типи об’єднань підприємств

Бізнес (англ. *business*) – інтегрований набір діяльностей та активів, якими керують з метою забезпечення доходу для інвесторів або зниження витрат чи інших економічних вигід, прямо або пропорційно його учасникам або утримувачам страхового полісу.

Об’єднання підприємств підлягає державній реєстрації (крім промислово-фінансових груп (ПФГ) та є юридичною особою, власником переданого засновниками і придбаного самим об’єднанням майна, самостійно розпоряджається отриманим прибутком, здійснює від свого імені будь-яку діяльність, не заборонену законодавством, несе відповідальність за своїми зобов’язаннями.

Господарські об’єднання утворюються як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші об’єднання підприємств, передбачені законом, табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Організаційно-правові форми об'єднань підприємств [11]

Форма об'єднання	Характеристика	Особливості функціонування
Асоціація	Договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації, а не отримання прибутку (ст. 120 ГКУ [6]). Асоціація не має права втручатися в господарську діяльність підприємств – учасників асоціації. За рішенням учасників асоціація може бути уповноважена представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями.	*Установчі документи:* Установчий договір і статут. Асоціація може здійснювати координацію спільних розробок і досліджень, надавати учасникам послуги, зокрема: юридичні (консультації з питань правового регулювання підприємницької діяльності, включаючи експортно-імпортні операції, кредитування); інформаційні (забезпечення учасників інформацією, рекламою для стимулювання попиту на ринках, забезпечення інформацією по технічним розробкам, промисловим стандартам і промисловій статистиці); інші (пошук нових ринків збуту, сфер споживання, розробка і встановлення стандартів асоціації; з питань галузевих класифікаторів якості, надійності, умов праці, рівня кваліфікації працівників). Асоціація набула значного поширення як один з провідних видів господарських об'єднань, оскільки є універсальним способом ведення спільної діяльності.
Корпорація	Договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації (ст. 120 ГКУ [6])	*Установчі документи:* Установчий договір і статут. В корпорації можлива централізація функцій – їх перелік визначається у договорі. Корпорація виконує лише ті функції і здійснює ті повноваження, які на добровільних засадах передали їй учасники. Отже, учасники можуть передбачити вилучення окремих функцій або зменшення їх обсягів з передачею відповідних виключених повноважень корпорації в цілому. Корпорація має право втручатися в господарську діяльність підприємств-учасників лише в межах делегованих їй повноважень.

Форма об’єднання	Характеристика	Особливості функціонування
Консорціум	Тимчасове статутне об’єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізація цільових програм, науково-технічних, будівельних проєктів тощо). Консорціум використовує кошти, якими його наділяють учасники, централізовані ресурси, виділені на фінансування відповідної програми, а також кошти, що надходять з інших джерел, у порядку, визначеному його статутом. У разі досягнення мети його створення, консорціум припиняє свою діяльність (ст.120 ГКУ [6]).	*Установчі документи:* Статут. Визнання консорціуму самостійним видом господарських об’єднань дозволяє вважати його юридичною особою. Консорціум не передбачає високу ступінь централізації та концентрації управління
Концерн	Статутне об’єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об’єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності. Учасники концерну наділяють його частиною своїх повноважень, у тому числі правом представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями. Учасники концерну не можуть бути одночасно учасниками іншого концерну (ст. 120 ГКУ [6])	Суб’єкти господарювання, пов’язані відносинами фінансової залежності, укладають між собою установчий договір про створення концерну з метою централізації їх діяльності. Без такого договору асоційовані підприємства, пов’язані відносинами економічної залежності, не можуть визнаватися концерном. Документальним оформленням установчого договору є статут. Статут є єдиним установчим документом, у якому відображаються всі особливості правового статусу концерну як ті, що передбачені законодавством, так і ті, що встановлені в договірному порядку. Концерн надає можливість об’єднати ресурси і зусилля його учасників при збереженні їхньої повної правової самостійності та юридичної можливості вступу в інші стосунки з іншими суб’єктами підприємницької діяльності. Відмінність концерну від інших видів господарських об’єднань у високому ступені централізації та глибини зв’язку між учасниками.

Форма об’єднання	Характеристика	Особливості функціонування
		Концерн є єдиним виробничо-господарським комплексом, учасники якого пов’язані між собою технологічною та кооперацій ною єдністю підприємствами та організаціями. Учасники концерну не можуть бути одночасно учасниками іншого концерну (ст. 120 ГКУ [6]).

Статтею 126 ГКУ [6] **асоційовані підприємства** (господарські організації) – це група суб’єктів господарювання – юридичних осіб, пов’язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною.

Державні і комунальні господарські об’єднання утворюються переважно у формі корпорації або концерну, незалежно від найменування об’єднання (комбінат, трест тощо).

Проста залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі якщо одне з них має можливість блокувати прийняття рішень іншим (залежним) підприємством, які повинні прийматися відповідно до закону та/або установчих документів цього підприємства кваліфікованою більшістю голосів.

Вирішальна залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі, якщо між підприємствами встановлюються відносини контролю-підпорядкування за рахунок переважної участі контролюючого підприємства в статутному капіталі та/або загальних зборах чи інших органах управління іншого (дочірнього) підприємства, зокрема володіння контрольним пакетом акцій. Відносини вирішальної залежності можуть встановлюватися за умови отримання згоди відповідних органів Антимонопольного комітету України.

Про наявність простої та вирішальної залежності має бути зазначено у відомостях державної реєстрації залежного (дочірнього) підприємства та опубліковано відповідно до закону.

Частиною 5 ГКУ [6] **холдингова компанія** визначається як акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності).

Якщо корпоративне підприємство через дії або бездіяльність холдингової компанії виявиться неплатоспроможним та визнається банкрутом, то холдингова компанія несе субсидіарну відповідальність за зобов’язаннями корпоративного підприємства.

Загальні засади функціонування холдингових компаній в Україні, в тому числі Державної керуючої холдингової компанії, а також особливості їх утворення, діяльності та ліквідації регулюються Законом України «Про холдингові компанії в Україні» №3528-IV (зі змінами від 22.02.2024р.) [7] та іншими нормативно-правовими актами. Відповідно, стаття 1 Закону України №3528-IV [7] дає наступні визначення термінів «корпоративне підприємство» та «холдингова компанія»:

Корпоративне підприємство – це господарське товариство, холдинговим корпоративним пакетом акцій (часток, паїв) якого володіє, користується та розпоряджається холдингова компанія;

Холдингова компанія – це акціонерне товариство, яке володіє, користується та розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств.

Стаття 12 «Консолідована фінансова звітність», Розділу 1 «Загальних положень» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV (зі змінами від 25.06.2025 р.) [10] визначає, що: підприємства, які контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають **консолідовану фінансову звітність** групи відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів. Для цілей Закону України № 996-XIV [10] групи поділяються на малі, середні або великі.

Група – група юридичних осіб, що складається з підприємства, яке контролює інші підприємства (материнське підприємство), та всіх підприємств, які ним контролюються (дочірніх підприємств).

Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці.

Згідно із затвердженим 25 червня 2025 року Кабінетом Міністрів України Проєктом змін, що набувають чинності з 01 січня 2026 року, до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV [10] було додано статтю 12^2 такого змісту:

Звітність із *сталого розвитку* за стандартами звітності із *сталого розвитку* складають:

великі підприємства;

середні підприємства, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу;

малі підприємства, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу;

материнські підприємства великої групи.

Малими групами вважаються групи, показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів – до 5 млн євро включно;

чистий оборот – до 10 млн євро включно; середня кількість працівників – до 50 осіб включно.

Середніми групами вважаються групи, які не відповідають критеріям для малих груп та показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів – до 25 млн євро включно; чистий оборот – до 50 млн євро включно; середня кількість працівників – до 250 осіб включно.

Великими групами вважаються групи, показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів – понад 25 млн євро; чистий оборот – понад 50 млн євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі офіційних валютних курсів Національного банку України, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Якщо на дату складання річної консолідованої фінансової звітності група, показники річної консолідованої фінансової звітності якої протягом двох років поспіль (за звітний рік та рік, що передує звітному) не відповідають критеріям групи, до якої вона віднесена, така група відноситься до відповідної групи, критеріям якої відповідають показники річної консолідованої фінансової звітності за результатами звітного періоду.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління.

Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, складає консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів.

Згідно з Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, з іншої сторони, Україною взято зобов'язання в частині гармонізації національного законодавства з вимогами європейського законодавства, зокрема у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

1.2. Облікові стандарти щодо об'єднання компаній

Розкриття інформації про об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності в Україні регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського (далі НП(С)БО) 19 «Об'єднання підприємств» [10]. Це НП(С)БО визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності.

Норми НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10] застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності), відповідно терміни, що застосовуються мають наступне значення:

Гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Дата придбання – дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського підприємства.

Дата угоди – дата досягнення домовленості між учасниками про об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

Ідентифіковані активи та зобов'язання – придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Материнське підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Немонетарні активи – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Дата обміну – дата придбання, якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності досягається в одній операції обміну. Якщо таке об'єднання здійснюється більш ніж за однією операцією обміну (зокрема, коли об'єднання здійснюється поетапно шляхом послідовного придбання пакетів акцій), датою обміну вважається дата, на яку кожна окрема фінансова інвестиція відображена покупцем у бухгалтерському обліку.

Об’єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності – поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов’язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства. Якщо об’єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності контролюється тією самою стороною (сторонами) до і після поєднання і цей контроль не є тимчасовим, то це не є об’єднанням підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов’язання за звичайних умов на певну дату.

Частка меншості – частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Чисті активи – активи підприємства за вирахуванням його зобов’язань.

Особливості визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань згідно з Додатком до НП(С)БО 19 [10] узагальнено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань у відповідності до Додатку НП(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» [10]

Об’єкти визначення справедливої вартості	*Визначення справедливої вартості*
1. Цінні папери	*Поточна ринкова вартість* на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки – експертна оцінка.
2. Дебіторська заборгованість	*Теперішня (дисконтована)* сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менше 5% номінальної суми).
3. Запаси	
3.1 Готова продукція і товари	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів.

Об'єкти визначення справедливої вартості	*Визначення справедливої вартості*
3.2 Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції.
3.3 Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання).
4. Основні засоби	
4.1 Земля та будівлі	Ринкова вартість
4.2 Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за врахуванням суми зносу на дату оцінки.
4.3 Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.
5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за активи у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації.
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми.
7. Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств.
8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою є несуттєвою (менше 5% номінальної вартості).
9. Обтяжливі контракти та інші	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою.

Визначення об'єднання підприємств ґрунтується на організаційній формі об'єднання.

«Одна з можливих форм – це власне **злиття** двох компаній, коли перша автоматично приймає на свій баланс усі активи та зобов'язання іншої. Подібна операція повинна отримати підтримку щонайменше 50% акціонерів кожної компанії (Стандарти корпорації і закони штатів США

інколи встановлюють більш високий відсоток голосів, необхідних для ухвалення такої операції).

Друга форма – це просто **купівля** акції компанії – цілі з оплатою готівкою, акціями або іншими цінними паперами. В цьому випадку покупець нерідко домовляється з акціонерами компанії, що купується на індивідуальній основі. Менеджери компанії – цілі *(target company)* можуть взагалі залишитися ні до чого. Зазвичай, покупець розраховує на їхню підтримку та ухвалення, проте, наштовхнувшись на спротив, він буде намагатися придбати абсолютну більшість акцій, що перебувають в обігу. Якщо це вдається, покупець отримує контроль над компанією і може завершити злиття.

Третя можлива форма – це **придбання частини** або всіх активів компанії – **цілі**. Ця ситуація відрізняється від попередньої тим, що в цьому випадку права власності на активи обов'язково переходять від продавця до покупця, й оплата здійснюється безпосередньо компанії, що продається як юридичній особі, а не прямо її акціонерам» [11].

Шляхи об'єднання представлені на рис. 1.4.

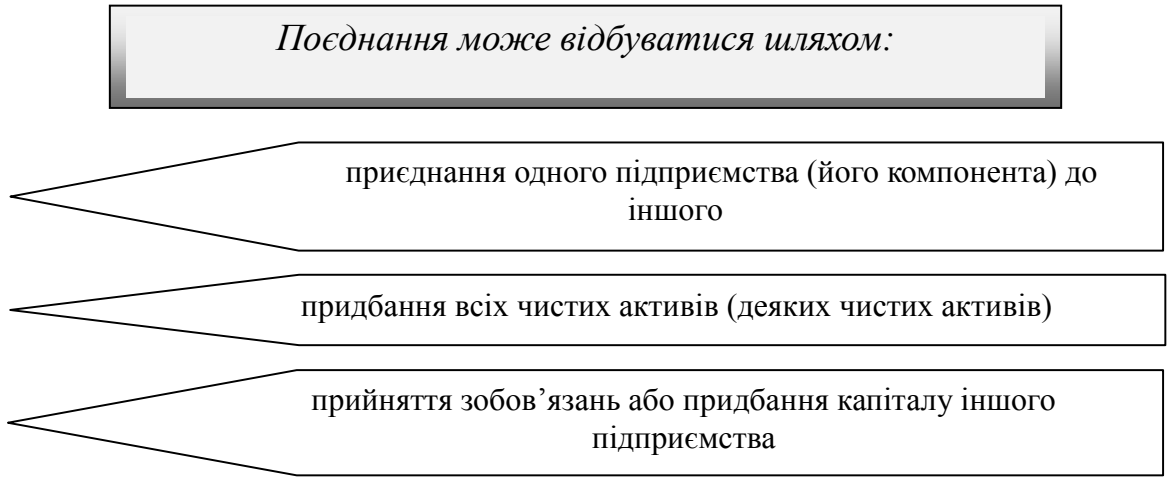


Рис. 1.4. Основні шляхи, в рамках яких може здійснюватися об'єднання підприємств

Таким чином, можна виділити такі організаційні форми, що найбільш розповсюджені в міжнародній практиці:

1) злиття (*merger*);
2) придбання акцій або чистих активів, поглинання (*acquisition, takeover*);
3) консолідація (*consolidation*), рис. 1.5.

Якщо дві компанії формують і взаємно володіють третьою компанією для досягнення певної локальної мети, мова йде про таке об'єднання підприємств, як спільна діяльність *(joint venture*).

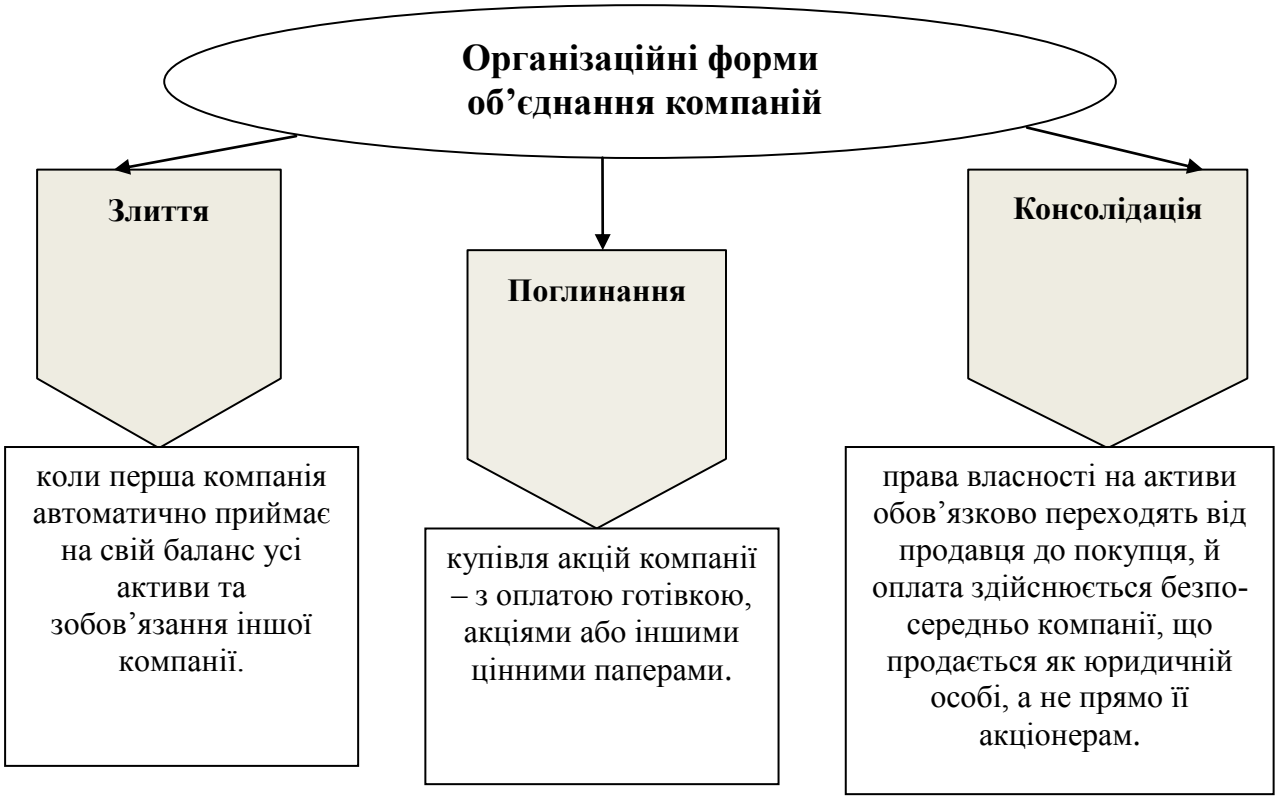


Рис. 1.5. Основні організаційні форми об'єднання підприємств

Виходячи з аналізу впливу організаційних форм на структуру об'єднань, можна виділити такі типи об'єднань:

- юридичне об'єднання, яке є наслідком злиття, консолідації, корпоративної ліквідації та статутного злиття (консолідації), придбання (поглинання);
- економічне об'єднання, яке є наслідком придбання (поглинання), при якому підприємства після об'єднання залишаються самостійними юридичними одиницями, рис. 1.6.

Рис. 1.6. Типи об'єднань підприємств

З облікової точки зору, існують два типи об'єднання бізнесу – **придбання** *(purchases*) та **об'єднання інтересів** *(pooling of interests).* Категорія об'єднання через придбання відмінна від категорії об'єднання шляхом об'єднання інтересів. Відмінні облікові методи застосовуються до придбання і об'єднання інтересів.

Об'єднання бізнесу визначається як придбання або об'єднання інтересів на основі визначення їх операцій та посилаючись на критерії, які визначені фінансовими обліковими стандартами.

Теоретична відмінність між придбанням і об'єднання інтересів полягає в тому, що акціонери компанії, яка купується, поступаються своєю часткою в чистих активах компанії, що купується при придбанні, а не при об'єднанні інтересів. Наприклад, якщо значна кількість колишніх акціонерів компанії, що купується, приймає грошові кошти за власні акції, ці акціонери передають свою частку в цій компанії і таке об'єднання розглядається як придбання. За об'єднанням інтересів лише поєднуються дві групи акціонерів і пов'язані з ними чисті активи.

Облік придбання згідно з НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10] передбачає, що якщо підприємство внаслідок придбання його чистих активів іншим підприємством (покупцем) ліквідується, то, починаючи з дати придбання, покупець відображає в балансі активи й зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання.

У разі придбання контрольного пакета акцій (капіталу) іншого підприємства покупець, починаючи з дати придбання, повинен відображати придбані акції (частку в капіталі) у складі фінансових інвестицій.

Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності відображається в обліку за вартістю, яка є сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності здійснюється шляхом передачі інших активів або прийняття на себе зобов'язання, то вартість дорівнює справедливій вартості (на дату обміну) активів або зобов'язань, наданих покупцем в обмін на контроль за чистими активами іншого підприємства, збільшеної на суму витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням.

Придбані покупцем ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання визнаються окремо на дату придбання та відображаються за їх справедливою вартістю, крім необоротних активів, утримуваних для продажу, які оцінюються за чистою вартістю реалізації. Справедлива вартість придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань визначається у порядку, наведеному в табл. 1.2.

Коригування справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань, якщо це передбачено угодою про об'єднання, здійснюється протягом 12 місяців з дати придбання за умови, що сума коригування може бути достовірно визначена.

Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності здійснюється поетапно (наприклад, шляхом послідовного придбання акцій), то кожна операція відображається окремо за справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, а вартість окремих інвестицій поетапно порівнюється з часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань, які придбані на кожному етапі.

Зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [12]

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

Вартість частки чистих активів дочірнього підприємства, що не належить материнському підприємству, відображається материнським підприємством за їх справедливою вартістю.

Вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку. Сума накопиченої амортизації гудвілу списується зі зменшенням його первісної вартості. По гудвілу амортизація не нараховується. Після об'єднання підприємств складається фінансова звітність кожним підприємством (індивідуальна) та материнським – за групу підприємств (**консолідована**).

Не завжди компанії набувають контрольний пакет голосуючих акцій інших компаній або мають право їх контролю, багато інвесторів, особливо на перших етапах роботи з об'єктом інвестування, вибирають більш «прості» форми вкладень, що надають право чинити істотний вплив на діяльність інвестованої компанії (частка інвестора має бути в межах 20-50% голосуючих акцій інвестованої компанії).

Асоційована компанія – об'єкт інвестицій, на діяльність якого інвестор здійснює значний вплив (прийняття рішень у рамках фінансової та операційної політики). Основні фактори, які визначають значний вплив для класифікації інвестицій в асоційовані компанії представлені на рис. 1.7.

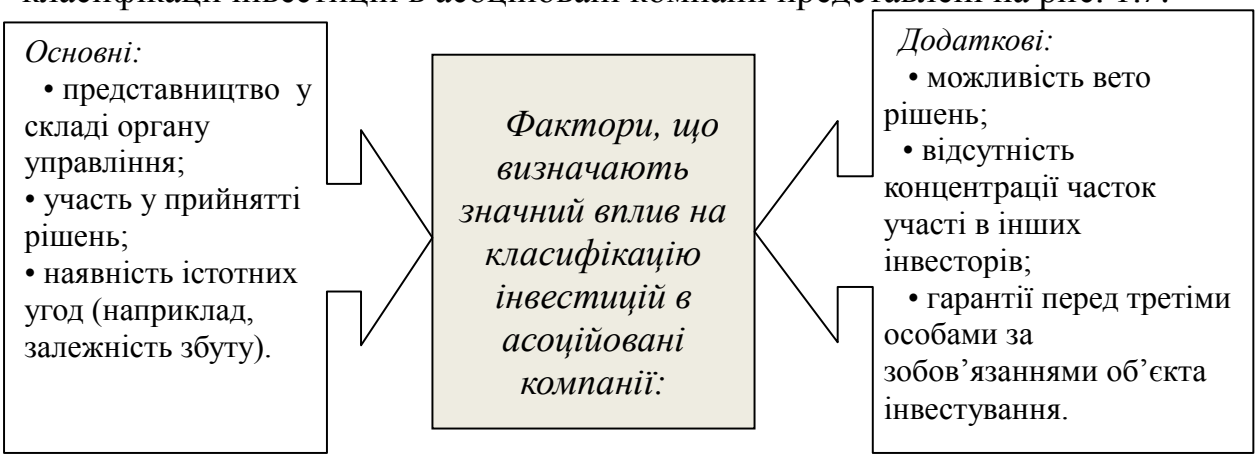


Рис. 1.7. Чинники впливу на класифікацію інвестицій в асоційовані компанії

Спільна діяльність – наявність відповідної угоди, що визначає спільний контроль (не обов'язково рівнозначне розподілення часток участі). Спільний контроль може встановлюватися між частиною інвесторів, які мають частку значного впливу 25-50%.

Характеристика методів і принципів обліку інвестицій в асоційовані та спільні компанії наводиться в МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [13] та МСФЗ 11 «Спільна діяльність» [14]. Основні фактори, що визначають значний вплив для класифікації інвестицій в асоційовані компанії:

- представництво у складі органу управління;
- участь у прийнятті рішень;
- наявність істотних угод (наприклад, залежність збуту).

Додаткові фактори, що визначають значний вплив:

- можливість вето рішень;
- відсутність концентрації часток участі в інших інвесторів;
- гарантії перед третіми особами за зобов'язаннями об'єкта інвестування.

Визначення спільного контролю припускає узгоджений розподіл контролю над економічною діяльністю інвестованої компанії, встановлюване договірною угодою між інвесторами, що визначає відсутність одноосібного контролю будь-якої зі сторін, а прийняття рішень вимагає згоди сторін, що беруть участь.

Спільно контрольоване підприємство – спільний контроль через окрему компанію (наприклад, корпорацію), яка визначається як окремо ідентифікована (зі створенням окремої юридичної особи або без).

Інвестори в рамках контрольованого підприємства мають право на частку в чистих активах спільного підприємства згідно з договором.

Інвестиції в асоційовані та спільні компанії враховуються по методу пайової участі.

Метод пайової участі – інвестиції первісно враховуються за собівартістю, яка змінюється на визнану частку інвестора в прибутку і збитку об'єкта інвестування після дати придбання.

Отриманий від об'єкта інвестицій розподіл (дивіденди) зменшує балансову вартість інвестиції. Винятком є випадки, коли така інвестиція знайдена і утримується виключно з метою продажу в найближчому майбутньому, в цьому випадку вона повинна враховуватися відповідно до методу обліку за справедливою вартістю (МСФЗ 9 [13]).

Інвестор повинен припинити використання методу участі якщо:

- він перестає робити істотний вплив на асоційовану компанію або здійснювати спільний контроль спільного підприємства, але зберігає частково або повністю свої інвестиції, або
- використання методу обліку по пайовій участі більше неприйнятний, тому що асоційована або спільна компанія діє в умовах довгострокових обмежень, які значно знижують її можливості з переказу коштів інвестору.

Балансова вартість інвестиції на дату припинення використання методу пайової участі (дату рекласифікації) повинна розглядатися як першопочаткова собівартість.

При консолідації звітності асоційованих та спільних компанії, як і при повній консолідації групи, використовується оцінка активів та зобов'язань за справедливою вартістю. Гудвіл, що виникає при покупці частки участі в таких інвестиціях, не відбивається окремим рядком у консолідованому балансі, а включається в балансову вартість самої інвестиції. Як і при повній консолідації, різниця між балансовою і справедливою вартістю активів і зобов'язань асоційованої компанії повинна амортизуватися, змінюючи чисту оцінку впливу на нерозподілений прибуток / збиток в консолідованому звіті про прибутки і збитки та балансі. Але дана різниця, як і гудвіл, включається до балансової вартості інвестиції.

На відміну від повної консолідації, при відображенні в обліку інформації про асоційовані та спільні компанії внутрішні прибутки / збитки виключаються при консолідації фінансової звітності, але тільки в рамках частки участі інвестора. Якщо товари вийшли за рамки групи, то жодних коригувань не проводиться. Залишки за взаємною дебіторською та кредиторською заборгованістю відображаються окремо (не коригуються).

1.3. Схеми взаємозв'язків компаній групи

Результатом економічного об'єднання підприємств є утворення групи. Категорія «група», за різними законодавчими вимогами має відмінну економічну сутність.

Група – це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства, згідно з МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [15].

Існує різноманіття структур, що включають материнську компанію та її дочірні підприємства в групу компаній. На практиці група компаній може формуватися в складну мережу холдингів. Простий приклад альтернативних форм або структур групи:

- дочірнє підприємство, що перебуває під прямим контролем;
- дочірнє підприємство, що перебуває під непрямим контролем;
- змішана група.

Дочірнє підприємство, що перебуває під **прямим контролем.** Існує багато шляхів для материнської (холдингової) компанії придбати відсоток у дочірньому підприємстві. Прямий контроль виникає тоді, коли материнська компанія контролює дочірнє підприємство через своїх власних акціонерів, а не через інші дочірні підприємства.

Дочірнє підприємство, що перебуває **під непрямим контролем**. У випадку, коли дочірнє підприємство материнської компанії має власне дочірнє підприємство, це дочірнє дочірнього підприємство («онучка»)

автоматично є дочірнім підприємством материнської компанії. Структура групи, яка включає материнську компанію, дочірнє та «онучку», називають **вертикальною групою.**

Змішана група. Інколи «онучка» контролюється через об'єднання прямого володіння акціями (частками) материнською компанією та непрямим володінням через акції, що належать дочірньому підприємству. Якщо об'єднаний відсоток контрольованих простих акцій більший, ніж 50%, інвестиція є інвестицією в дочірнє підприємство (навіть якщо відсоток участі групи в простих акціях дочірнього підприємства менший, ніж 50%).

Підприємства постійно приймають довгострокові стратегічні рішення щодо розширення й диверсифікації своєї діяльності шляхом злиття, приєднання з іншими підприємствами, створення спільних підприємств, укладення угод про спільну діяльність.

Причини, що спонукають підприємства йти таким шляхом, по-перше – це досягнення економічної ефективності своєї діяльності. Два підприємства об'єднують свої виробничі потужності, якщо спільно вони можуть функціонувати ефективніше (з меншими витратами), ніж окремо. Друга причина – це набуття або підтримання конкурентних переваг, зокрема для отримання можливості встановлювати ціну вищу від конкурентного рівня, котра, зазвичай, дорівнює граничним витратам.

Тести:

1. У Міжнародному стандарті фінансової звітності (МСФЗ) 3 «Об'єднання бізнесу», об'єднання бізнесу трактується як:

а) об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю;

б) злиття двох і більше компаній для утворення нової компанії через взаємний обмін простими акціями (не оподатковується податками), придбання (поглинання) однією компанією акцій іншої або консолідацію компаній шляхом утворення нової, яка придбаває їх чисті активи;

в) американське висловлювання для опису придбання та злиття за участю двох і більше компаній;

г) з'єднання підприємства з одним або декількома акціонерними або неакціонерними компаніями в єдину облікову одиницю, яка продовжує види діяльності, якими ці компанії займалися до об'єднання.

2. Асоційовані підприємства (господарські організації) – це…

а) об'єднання підприємств, утворене державними підприємствами за рішенням Кабінету Міністрів України або рішенням та діє на основі рішення про його утворення та статуту, який затверджується органом, що прийняв рішення про утворення об'єднання;

б) об’єднання підприємств, утворене за ініціативою підприємств, незалежно від їх виду, які на добровільних засадах об’єднали свою господарську діяльність та діють на основі установчого договору та (або) статуту, який затверджується їх засновниками;

в) група суб’єктів господарювання – юридичних осіб, пов’язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному фонді та/або управлінні;

г) суб’єкт господарювання, що володіє контрольним пакетом акцій дочірнього підприємства (підприємств).

3. Порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об’єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об’єднання підприємств та/або видів їх діяльності в Україні регулюється НП(С)БО:

а) 28;

б) 11;

в) 27;

г) 19.

4. До основних факторів, що визначають значний вплив для класифікації інвестицій в асоційовані компанії, НЕ належить:

а) представництво у складі органу управління;

б)участь у прийнятті рішень;

в) гарантії перед третіми особами за зобов’язаннями об’єкта інвестування;

г) наявність істотних угод (наприклад, залежність збуту).

5. Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, крім власних звітів складають:

а) зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств та господарських товариств;

б) консолідовану фінансову звітність;

в) зведену фінансову звітність стосовно всіх підприємств;

г) управлінську звітність.

6. Простий приклад альтернативних форм, або структур групи не включає:

а) дочірнє підприємство, що перебуває під прямим контролем;

б) дочірнє підприємство, що з перебуває під самостійним контролем;

в)дочірнє підприємство, що з перебуває під непрямим контролем;

г) змішана група.

7. Що називають вертикальною групою?

а) коли дочірнє підприємство материнської компанії має власне дочірнє підприємство;

б) коли структура групи включає материнську компанію, дочірнє підприємство та «онучку»;

в) коли материнська компанія контролює дочірнє підприємство через своїх власних акціонерів, а не через інші дочірні підприємства;

г) коли «онучка» контролюється через об'єднання прямого володіння акціями (частками) материнською компанією та непрямим володінням через акції, що належать дочірньому підприємству.

8. До стимулюючих факторів, що лежать в основі горизонтальної інтеграції, не належать:

а) прагнення використати ціноутворення для витиснення конкурента з бізнесу, щоб можна було його придбати за низькою ціною;

б) прагнення контролювати суди і таким чином працювати без правових обмежень;

в) прагнення звільнення від завищених цін;

г) прагнення контролювати фінансові ресурси.

9. Що є однією з основних причин, яка лежить в основі утворення об'єднань?

а) можливість активно експлуатувати виробничий механізм, який склався історично, та ефективні схеми продаж компанії – цілі;

б) звільнення від завищених цін;

в) кращий контроль якості, побудований на отриманні безпосередньо зворотного зв'язку від складальної лінії;

г) доступ до капіталу, необхідного для покриття затрат на автоматичні складальні лінії та виробниче устаткування.

10. Як термін «об'єднання підприємств» інтерпретується англійським економістом Кристофером Ноубс?

а) «з'єднання підприємства з одним або декількома акціонерними або неакціонерними компаніями в єдину облікову одиницю, яка продовжує види діяльності, якими ці компанії займалися до об'єднання»;

б) «американське висловлювання для опису придбання та злиття за участю двох і більше компаній»;

в) «злиття: злиття двох і більше компаній для утворення нової компанії через взаємний обмін простими акціями (не оподатковується податками), придбання (поглинання)»;

г) ніщо з вищезгаданого не є правильним.

11. Що не відноситься до нормативної бази?

а) Закон України №2210-III «Про захист економічної конкуренції» (зі змінами № 3613-IX від 20.03.2024р.);

б) Закон України №3528-IV «Про холдингові компанії в Україні» зі змінами від 22.02.2024р.;

в) Згідно зі ст. 129 ГКУ, залежно від порядку заснування об'єднання підприємств;

г) НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

12. Державне господарське об'єднання – це …

а) об'єднання підприємств, утворене державними підприємствами за рішенням власників підприємств;

б) об'єднання підприємств, утворене державними підприємствами за рішенням Кабінету Міністрів України або рішенням міністерств;

в) об'єднання підприємств, утворене комунальними підприємствами за рішенням Кабінету Міністрів України або рішенням міністерств;

г) об'єднання підприємств, утворене комунальними підприємствами за рішенням власників підприємств.

13. Що таке гудвіл?

а) підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства;

б) вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності;

в) підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств;

г) перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

14. Термін метод пайової участі, означає:

а) спільний контроль через окрему компанію (наприклад, корпорацію), яка визначається як окремо ідентифікована (зі створенням окремої юридичної особи або без);

б) наявність відповідної угоди, що визначає спільний контроль (не обов'язково рівнозначне розподілення часток участі). Спільний контроль може встановлюватися між частиною інвесторів, які мають частку значного впливу 25-50%;

в) інвестиції первісно враховуються за собівартістю, яка змінюється на визнану частку інвестора в прибутку і збитку об'єкта інвестування після дати придбання;

г) активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

Питання для самоконтролю

1. *Яким НП(С)БО регулюється облік фінансових інвестицій?*
2. *Як можуть обліковуватись інвестиції в дочірні підприємства?*
3. *Що означає термін справедлива вартість?*
4. *Які є способи отримання покупцем контролю після об'єднання бізнесу?*
5. *Між ким відбувається операція об'єднання?*
6. *Що може стати результатом об'єднання бізнесу?*
7. *Які показники зіставляють для визначення величини гудвіла?*
8. *Що таке частка меншості?*
9. *Які є підходи до оцінювання частки меншості в чистих активах придбаного підприємства?*

Розділ 2

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Сутність та мета консолідації фінансової звітності.
2.2. Регулювання консолідації фінансової звітності в міжнародному та вітчизняному законодавстві у контексті інтеграції до ЄС та *сталого розвитку*.
2.3. Склад та подання консолідованої звітності.

2.1. Сутність та мета консолідації фінансової звітності

Згідно з частиною 3, Розділу І «Загальних положень» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16]:

консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці.

Консолідація – це об'єднання окремих груп, осіб, організацій у боротьбі за власні цілі, злиття двох чи декількох фірм, підприємств.

Сам процес *консолідації* (від *лат. consolidatio* – об'єднання, зміцнення, інтеграція, згуртування) фінансової звітності полягає в об'єднанні та синхронізація фінансових звітів групи материнською компанією, та відображення результатів групи як єдиної господарської одиниці.

Консолідована фінансова звітність формує загальну картину функціонування об'єднання підприємств для його власників та реальних і потенційних інвесторів, з оцінкою рівня прибутковості інвестицій та фактичного фінансового становища групи. Готується консолідована фінансова звітність у відповідності до вимог МСФЗ [19].

У свою чергу МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [29] трактує «консолідовану фінансову звітність» як фінансову звітність групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові кошти материнського й дочірнього підприємства представляються у формі єдиного господарюючого суб'єкта, тобто окремої економічної одиниці.

Метою консолідації є надання інвесторам і зацікавленим сторонам єдиної та об'єктивної фінансової інформації про всю групу компаній загалом, щоб вони могли оцінити її фінансовий стан, результати діяльності та капіталовкладення.

Вимоги щодо суб'єктів, які зобов'язані подавати консолідовану фінансову звітність, а також про порядок її складання та загальні вимоги до

розкриття інформації визначено в НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17].

Згідно з НП(С)БО 2 [17] консолідовану фінансову звітність повинні подавати материнські підприємства щодо групи підприємств, включаючи безпосередньо саме материнське підприємство і всі його дочірні підприємства. Винятком є випадки, коли група підприємств або ж материнське підприємство групи складають фінансову звітність за МСФЗ. За таких обставин подається «звичайна» фінансова звітність, форми якої містить НП(С)БО 1 [16].

Тобто, по суті, від «звичайної» звітності консолідована фінансова звітність мало чим відрізняється. Головна її «родзинка» – те, що інформація в ній наводиться не тільки щодо діяльності самого підприємства, а й усіх його дочірніх підприємств. Звідси випливає коло осіб, які зобов'язані подавати таку фінансову звітність [18].

Консолідація інформації є процесом перетворення даних на інформацію, а інформації на знання, які слугують для прийняття управлінських рішень. Найголовнішою особливістю консолідації інформації є орієнтація на споживача. Консолідація властива і обліково-аналітичній інформації. Рівнями такої консолідації є:

- узагальнення поточних даних;
- консолідація у звітності (фінансовій, податковій, статистичній) підприємства;
- консолідація у звітності об'єднань підприємств; консолідація за регіонами або галузями економіки;
- консолідація на рівні держави;
- консолідація на рівні міжнародних об'єднань.

Консолідація фінансових звітів – це комплексна процедура, яка спрямована на об'єднання і синхронізацію в майбутньому звітності, що подається окремими підприємствами єдиної групи.

Така процедура проводиться у випадках, коли потрібно отримати комплексні дані про фінансовий стан консолідованих організацій. Пакет звітності подається в об'єднаному вигляді одним цілим.

Тобто **консолідація** – це об'єднання даних у єдиний формат для подальшої роботи з ними. Також консолідація необхідна в разі, якщо одна компанія планує викупити велику частку іншої і в майбутньому виступати на ринку як контрольний учасник. Тоді материнська (велика) компанія здійснює контроль за іншими підприємствами, отримує право впливати на фінансову політику і не тільки [19].

Для підприємства актуальність консолідації розрізнених даних зростає зі збільшенням самого підприємства, оскільки це зумовлює як появу нових джерел інформації, так і збільшення кількості споживачів інформації.

Групи компаній можуть створюватися для того, щоб провести процедуру злиття декількох організацій в єдиний холдинг. Консолідація –

це об’єднання даних у єдиний формат для подальшої роботи з ними. Також консолідація необхідна в разі, якщо одна компанія планує викупити велику частку іншої і в майбутньому виступати на ринку як контрольний учасник. Тоді материнська (велика) компанія здійснює контроль за іншими підприємствами, отримує право впливати на фінансову політику і не тільки [19]. Учасників (акціонерів) та кредиторів материнського підприємства цікавлять результати всіх операцій, що здійснюються під його контролем, зокрема дочірніми підприємствами. У зв’язку з цим поряд з фінансовими звітами окремих підприємств складається звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи. Така звітність називається **консолідованою фінансовою звітністю.**

Вагомий внесок у дослідження практичних аспектів консолідації фінансової звітності групи компаній зробили такі відомі вітчизняні вчені, як: Л.І. Бойко, К.В. Безверхий, С.Ф. Голов, Я.В. Голубка, О.М. Єрмян, Л.В. Івченко, В.М. Костюченко, В.Г. Мазур, В.П. Пантелеєв, У.В. Пелех, О.Л. Примаченко, І.В. Семчук, С.М. Семенова, З.І. Тенюк, О.Є. Федорченко, О.А. Хаблюк, Н.В. Хоча, Л.В. Чижевська, С.Р. Яцишин та інші. Дослідження вищезгаданих учених охоплюють різноманітні аспекти, такі як: сутність, форми консолідованої фінансової звітності групи, основні принципи здійснення процедури консолідації, аналіз методів та організаційних основ складання консолідованої звітності, а також відображення гудвілу при придбанні: методи розрахунку та узагальнення у звітних формах. Зокрема, Л.В. Івченко [20] досліджував теоретичні та практичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності, приділяючи суттєву увагу проблемам її формування із врахуванням вимог чинного нормативно-правого простору на ділянці дослідження. Вчений розглядає етимологію терміну «консолідована фінансова звітність» та розкриває рекомендації щодо заповнення консолідованої фінансової звітності згідно з НП(С)БО та МСФЗ.

В свою чергу, І.В. Семчук та В.Г. Мазур [21] приділили увагу у своїх дослідженнях напрямам удосконалення процесу складання консолідованої фінансової звітності саме на щаблині подальшої консолідації звітності інформації. Науковці пропонують для запровадження *алгоритмічну модель процесу консолідації* фінансової звітності групи, що окремо розмежовує кроки первинної та наступної консолідації, враховуючи процедуру елімінування внутрішньогосподарських операцій об’єднання підприємств. Такий підхід є доволі прийнятний і ефективний для створених спільних аграрних підприємств у контексті забезпечення контролю та їх стійкого *сталого* економічного відновлення у сільських місцевостях України.

До того ж, вищезгадані вчені особливу увагу відводять принципам оцінки статей консолідованої фінансової звітності як важливої критеріальної характеристики щодо об’єктивного узагальнення облікової інформації підприємств групи з точки зору інвесторів та інших постачальників капіталу.

О.Л. Примаченко [22] приділяє увагу саме звітності зі *сталого* розвитку у забезпеченні корпоративної соціальної відповідальності бізнес-структур, обґрунтовуючи, що така звітна інформація забезпечує зростання прозорості та підзвітності підприємств перед різним колом зацікавлених осіб. Зазначений підхід, на думку вченого, слід екстраполювати у корпоративні бізнес-стратегії та вітчизняне законодавство у контексті забезпечення *сталого відновлення* економіки України. Цілком підтримуємо такий підхід науковиців, та вважаємо, що саме суб'єкти мікро-, малого та середнього підприємництва об'єднані у міцніші підприємницькі структури зобов'язані дотримуватися Цілей сталого розвитку України до 2030 року [22].

Роботи У.В. Пелех, З.І. Тенюх та Н.В. Хочи [24] присвячені питанням аналізу методів (повної, пропорційної консолідації, пайової участі) та організаційних основ складання консолідованої фінансової звітності групи. Окрему увагу вчені відводять відсутності чіткого інструментарію щодо практики використання вимог IFRS при складанні консолідованої фінансової звітності, зокрема, серед ключових проблем, на їх думку: «мультивалютність» звітності та складність методики розрахунку нереалізованого прибутку й часток участі в капіталі. Варто зазначити, що в контексті збільшення експорту продукції з високим приростом доданої вартості означені науковцями проблеми є вкрай важливими для врегулювання. бізнес структур

Водночас С.М. Семенова [25] вагому увагу у своїх дослідженнях відводить оцінці гудвілу в консолідованій фінансовій звітності та пропонує *комплементарні методи* його оцінювання для підприємств корпоративного типу із врахуванням всезростаючих інтересів зацікавлених сторін (зокрема менеджерів (топ-менеджерів) вищих ланок управління бізнес-структурами та *інвесторів*).

Зазначені пропозиції, згідно з підходом науковиці, сприятимуть об'єктивному розкриттю *доданої* нерозкритої *вартості* підприємства при залученні інвестицій, що вкрай актуально для вітчизняних підприємств у контексті їх відновлення після війни та нарощування обсягів експорту *переробки* продукції.

Консолідація фінансової звітності – це процес об'єднання та синхронізації даних звітів групи підприємств. Підготовкою консолідованої звітності займається, як правило, материнська компанія. Отриманий зведений звіт дає можливість побачити об'єктивні та максимально точні дані інвесторам і керівникам. Вимога підготовки консолідованого звіту цілком виправдана, оскільки тільки за даними материнської компанії неможливо судити про реальний фінансовий стан групи підприємств і, відповідно, реально оцінити можливу прибутковість інвестицій. Консолідована фінансова звітність готується відповідно до вимог міжнародних стандартів.

До складу такої звітності входять пакети документів: балансовий звіт; дані про отримані прибутки й збитки; інформація про зміни, що відбулися у власному капіталі; дані про фактичний і реальний рух грошових коштів. Крім того, у консолідованому звіті присутні примітки – пояснення до цифр у різних звітах.

Консолідація бухгалтерської звітності – це процес об'єднання фінансової інформації від двох або більше компаній в один загальний фінансовий звіт.

Підготовкою консолідованої звітності займається, як правило, материнська компанія. Отриманий зведений звіт дає можливість побачити об'єктивні та максимально точні дані інвесторам і керівникам. Вимога підготовки консолідованого звіту цілком виправдана, оскільки тільки за даними материнської компанії неможливо судити про реальний фінансовий стан групи підприємств і, відповідно, реально оцінити можливу прибутковість інвестицій. Консолідована фінансова звітність готується відповідно до вимог міжнародних стандартів. До складу такої звітності входять пакети документів: балансовий звіт; дані про отримані прибутки та збитки; інформація про зміни, що відбулися у власному капіталі; дані про фактичний і реальний рух грошових коштів. Крім того, у консолідованому звіті присутні примітки – пояснення до цифр у різних звітах. Консолідація бухгалтерської звітності – це процес об'єднання фінансової інформації від двох або більше компаній в один загальний фінансовий звіт [19].

Складається консолідована фінансова звітність з:

- форми №1-к «Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан)» (Додаток А);
- форми №2-к «Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (Додаток Б);
- форми №3-к «Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форми №3-кн «Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)» (Додатки В, Д);
- форми №4-к «Консолідований звіт про власний капітал» (Додаток З);
- приміток до консолідованої фінансової звітності (Додаток Л).

Переваги консолідації фінансової звітності. Підготовка консолідованого фінансового звіту створює цілу низку вигідних умов: для залучення нових інвестицій; поліпшення процесів керованості організації шляхом збільшення солідності поточних результатів у сфері фінансів; підвищення ціни компанії на ринку (знімається непрозорість даних про фінансовий стан, що привертає увагу потенційних покупців і збільшує конкуренцію). Консолідація звітності за МСФЗ забезпечує інвесторів і зацікавлені сторони повною та об'єктивною фінансовою інформацією про всю групу компаній, даючи змогу оцінити її фінансове становище, результати діяльності та капіталовкладення [19].

До основних принципів консолідації фінансової звітності відносять: принцип повноти; достовірності і справедливості оцінки; власний капітал; постійність використання методів консолідації даних; істотність даних; використання однакових методів аудиту та оцінювання; збіги дат звітних періодів; єдина облікова політика.

Повнота. Звітність, що складається, повинна повною мірою відображати реальні дані щодо активів, можливих витрат у майбутньому, взятих на себе фінансових зобов'язань. У звіті необхідно відобразити інформацію про передбачувані доходи групи компаній, незалежно від того, якою частиною володіє материнська компанія.

Достовірність і справедливість оцінки. Надана звітність не повинна містити непрозорих даних. Інформація у звіті має бути доступною і зрозумілою, демонструвати об'єктивність і значущість даних про активи та реальний фінансовий стан кожної організації, що входить до групи. Власний капітал. Консолідація передбачає, що материнська компанія і структури, які до неї входять, – це єдине ціле. Тому власний капітал і результати господарської діяльності повинні консолідуватися. Так само як і резерви групи компаній.

МСФЗ визначено наступні методи консолідації: метод участі в капіталі (МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»), метод пропорційної консолідації (МСФЗ 31 «Частки у спільних підприємствах»), метод повної консолідації, метод обліку за собівартістю (МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність») та метод обліку за справедливою вартістю (МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти») [19].

Постійне використання **методів консолідації звітності**. Методи консолідації, які були визначені на початковому етапі, мають використовуватися постійно протягом тривалого часу.

Не можна вносити зміни в методику, щоб не допустити помилок у формуванні звітності [19]. Основні методи консолідації узагальнені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Основні методи консолідації фінансової звітності [19]

Ступінь підконтрольності	Суттєвий вплив	Загальний контроль	Контроль	Мінімальний вплив
1	*2*	*3*	*4*	*5*
Статус об'єкта контролю	Асоційоване підприємство	Спільне підприємство	Дочірнє підприємство	Інвестиції
Метод консолідації	Метод участі в капіталі	Метод пропорційної консолідації	Метод повної консолідації	Метод обліку за собівартістю і метод обліку за справедливою вартістю
Стандарт який регулює	МСФЗ 28	МСФЗ 31	МСФЗ 27, МСФЗ 3	МСФЗ 27, МСФЗ 39

Істотність даних. У консолідованій звітності мають відображатися тільки ті дані, які мають реальну цінність для тих, хто вимагає надання такої звітності. Важливо, щоб у потоці величезної кількості фінансової інформації було виокремлено, зібрано, консолідовано та відображено дані, що мають значення для тих, хто ухвалює управлінські рішення або планує інвестиції.

Використання однакових **методів аудиту та оцінювання.** Материнська компанія бере на себе зобов'язання в процесі об'єднання звітності використовувати єдині методи з тими, які застосовує при підготовці свого звіту.

Збіги дат звітних періодів. Материнська звітність і консолідована складаються на одну дату.

Єдина облікова політика. Як для материнської компанії, так і для дочірніх підприємств повинні застосовуватися однакові методи обліку [19].

Повна консолідація за МСФЗ, це метод, який застосовується для дочірніх організацій, які пройшли процедури придбання або злиття. У цьому випадку під консолідацію потрапляють усі активи підрозділів однієї структури. У пасиві відображаються права «дочок». Група компаній сприймається як один економічний об'єкт, що здійснює господарську діяльність. Пропорційна консолідація передбачає, що у звіті фігуруватимуть тільки ті фінансові активи, якими материнська компанія зазначеної групи володіє, має право управляти. Пайова участь передбачає відображення у звітах даних про інвестиції, які були здійснені в асоційовані підприємства. Інвестиції відображено у вигляді номінальної вартості з виникненням гудвілу. Це види консолідації згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Ключові етапи консолідації фінансової звітності. За кожним підприємством, що входить до складу групи, готується окремий фінансовий звіт. Виконується виявлення всіх операцій, які не стосуються групи, можуть призвести до отримання прибутку або збитків. Проводиться оцінка обсягу прибутку і збитків, які не були реалізовані. Проводиться консолідація гудвілу – ділової репутації. Виконується консолідація капіталу, який був накопичений кожною з організацій у складі групи. Виконуються процедури оцінки та відокремлення частки меншості в активах і прибутку (чистих). Ці частки розраховуються на дату фактичного злиття. Створюється консолідована фінансова звітність.

Первинну консолідовану звітність складають за методами придбання або об'єднання. Основні складнощі консолідації звітності МСФО полягають у тому, що необхідно відокремити всі статті звітів, попередити ризик повторного рахунка, який може призвести до штучного збільшення фінансових показників.

Консолідована звітність – це фінансовий звіт, який являє собою об'єднану фінансову інформацію про групу компаній, де одна компанія контролює або значно впливає на інші компанії. У цій звітності

об’єднуються фінансові результати, активи, зобов’язання та інші показники всіх компаній, що входять до групи, щоб представити єдину картину фінансового стану всієї групи як єдиного економічного суб’єкта.

Консолідована фінансова звітність дає змогу зацікавленим сторонам, таким як інвестори та кредитори, отримати повне уявлення про фінансовий стан групи компаній.

За МСФЗ консолідовану звітність зобов’язані подавати:

- об’єднання підприємств, за винятком власної звітності, – щодо підприємств, які входять до їх складу з урахуванням установчих документів;
- банки, що мають значний вплив на діяльність інших компаній;
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства, чиї цінні папери торгуються на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснили публічну пропозицію;
- страхові компанії;
- кредитні спілки;
- господарства, діяльність яких здійснюється у видобувних галузях, великі підприємства.

Консолідація звітності – це процес об’єднання фінансової інформації від декількох компаній або підрозділів в один загальний фінансовий звіт. Зазвичай цей процес застосовується до групи компаній, де одна компанія (материнська або та, що контролює) має значний вплив на інші (дочірні) компанії.

Метою консолідації є надання інвесторам і зацікавленим сторонам єдиної та об’єктивної фінансової інформації про всю групу компаній загалом, щоб вони могли оцінити її фінансовий стан, результати діяльності та капіталовкладення. Існують такі методи консолідації:

Повна консолідація – метод, який використовують при придбанні дочірніх компаній материнським підприємством.

Пайова участь – метод, який застосовують, коли існують незалежні підприємства, що фінансуються компанією-інвестором.

Пропорційний підхід – метод, який використовують, якщо материнська компанія групи володіє фінансовими активами і має право управляти ними.

Метод обліку за собівартістю – метод, який передбачає, що собівартість складається із сум сплачених грошових коштів або їх еквівалентів, або справедливої вартості.

Метод обліку за справедливою вартістю – метод, за якого активи та зобов’язання відображаються у фінансових звітах за їхньою ринковою вартістю або очікуваною ціною продажу на звітну дату. Цей метод дає змогу компаніям оцінювати свої активи та зобов’язання відповідно до поточних ринкових умов, що може підвищити прозорість і достовірність фінансової звітності [19].

2.2. Регулювання консолідації фінансової звітності в міжнародному та вітчизняному законодавстві у контексті інтеграції до ЄС та *сталого розвитку*

Необхідність упровадження Директиви (ЄС) 2022/2464 [125] в Україні було зазначено у Звіті Європейської Комісії щодо України за 2023 рік до Повідомлення про політику розширення Європейського Союзу 2023 року.

Директива (ЄС) 2022/2464 [125] та Директива 2013/34/ЄС [44] вимагають від великих, малих і середніх підприємств, а також материнських підприємств великих груп включити в окремий розділ свого звіту про управління інформацію, необхідну для розуміння впливу підприємств на фактори *сталого розвитку*, а також інформацію, необхідну для розуміння того, як питання сталого розвитку впливають на розвиток, ефективність і становище підприємств. Зазначену інформацію згідно з Директивою (ЄС) 2022/2464 [125] необхідно розкривати відповідно до Європейських стандартів звітності із сталого розвитку (ESRS), прийнятих Делегованим Регламентом Європейської Комісії (ЄС) 2023/2772 від 31 липня 2023 р., які визначають зміст і структуру цієї інформації.

На даний час в Україні не імплементовано відповідні акти ЄС щодо звітування із сталого розвитку, що перешкоджає виконанню зобов'язань України для набуття повноправного членства в ЄС.

Правовідносини у сфері бухгалтерського обліку в ЄС, зокрема консолідації фінансової звітності, регламентуються такими директивами:

Директивою Ради 86/635/ЄЕС щодо річних звітів та консолідованих звітів банків та інших фінансових установ [42];

Директивою Ради 91/674/ЄЕС про річну звітність і консолідовану звітність страхових підприємств [43].

Доступ до нефінансової інформації підприємства є одним з ключових факторів забезпечення *сталого розвитку* підприємства, підвищення його інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності, а думка аудитора, викладена у звіті, надає впевненість у достовірності інформації, наведеної у такій звітності.

Відсутність звітності із *сталого розвитку* разом з наявною фінансовою звітністю не дає змоги заінтересованим особам отримувати дані про соціальні та екологічні аспекти діяльності підприємства разом з інформацією про економічні результати його діяльності.

Стратегія запровадження підприємствами звітності із *сталого розвитку*, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 жовтня 2024 р. № 1015-р [1] ґрунтується на таких документах: Підсумковий документ Саміту ООН із сталого розвитку, проведеного в рамках 70-ї сесії Генеральної Асамблеї ООН у Нью-Йорку, «Перетворення нашого світу: порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року».

В ЄС прийняті та застосовуються Директиви, що визначають правовідносини у сфері бухгалтерського обліку, зокрема консолідації фінансових звітів. Вимоги до змісту консолідованих звітів наочно представлені на рис. 2.1.

Рис. 2.1. Вимоги до змісту консолідованих звітів

Директиви ЄС не встановлюють уніфікованих правил складання консолідованої звітності, а визначають лише мінімальні вимоги щодо порядку складання консолідованих звітів, обсягу, оцінки та подання інформації в консолідованому балансі, консолідованому звіті про прибуток і збиток, а також у примітках до консолідованих фінансових звітів.

Держави-члени ЄС можуть визначати додаткові, більш деталізовані правила подання та розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності. Зберігаються суттєві розбіжності в підходах держав-членів до умов та порядку складання консолідованих фінансових звітів.

Директива 2013/34 від 26.06.2013р. «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній» [44] вже імплементована в національне законодавство шляхом внесення змін до Закону України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами; далі – Закон № 996) [45]; а Директива 2006/43 від 17.05.2006 «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» [46] – шляхом внесення змін до Закону України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (із змінами) відповідно [46]. Директива 2022/2464 [125] вносить зміни до вказаних директив.

Розкриття інформації у Звіті зі *сталого розвитку* стосується загалом діяльності суб'єктів господарювання, зокрема такої інформації:

- опірність бізнес-моделі та стратегії підприємства до ризиків, пов'язаних із питаннями сталого розвитку;
- опис ролі, яку адміністративні органи, органи управління та нагляду відіграють щодо питань сталого розвитку, їхніх експертних знань і навичок, що необхідні для виконання цієї ролі, або наявність у таких органів доступу до зазначених експертних знань і навичок;
- інформація про існування схем заохочення, пов'язаних із питаннями сталого розвитку, яке пропонується членам адміністративних органів, органів управління та нагляду;
- опис основних ризиків для підприємства, зумовлених питаннями сталого розвитку тощо.

Також змінено вимоги до аудиту, зокрема в частині надання впевненості щодо звітності, та окремі вимоги до кваліфікації аудиторів.

Звіт зі сталого розвитку може бути частиною Звіту про корпоративне управління.

У межах євроінтеграційних процесів Україна все більшою мірою бере на себе зобов'язання запровадити нові форми звітності, зокрема в межах парадигми сталого розвитку/ESG (акронім *англ.* від: *E* – довкілля (*environment*), *S* – соціальна відповідальність (*social responsibility*) та *G* – управління (*governance*).

Положення Директиви ЄС 2024/1760 від 13.06.2024 «Про комплексну перевірку корпоративної стійкості Директиви» *(CSDDD)* тісно пов'язана з Директивою ЄС 2022/2464 від 14.12.2022 «Щодо корпоративної звітності про сталий розвиток» *(CSRD*) [125; 49].

Ці дві директиви ЄС *(CSDDD та CSRD)* разом зобов'язують компанії проводити комплексну перевірку сталого розвитку, впливу на права людини та навколишнє середовище, а також розкривати інформацію щодо процесу та результатів таких перевірок.

В ЄС питання звітування зі *сталого розвитку* врегульовано не тільки Директивою 2022/2464 [125], але й Делегованим Регламентом Комісії (ЄС) 2023/2772 від 31.07.2023 р., що доповнює Директиву ЄС 2013/34 [44] щодо стандартів звітності зі сталого розвитку та затверджує Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку *(European sustainability reporting standards, скорочено – ESRS)*, які підприємства повинні використовувати для звітування зі сталого розвитку відповідно до статей 19a і 29a Директиви 2013/34.

Прийняттю європейських стандартів звітності передувало опублікування у червні 2023 року Радою зі сталого розвитку міжнародних стандартів фінансової звітності зі *сталого розвитку*:

МСФЗ S1 «Загальні вимоги до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком» *(IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information)*;

МСФЗ S2 «Розкриття інформації, пов'язаної з кліматом» *(IFRS S2 Climate-related Disclosures).*

МСФЗ S1 та S2 набули чинності для річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2024 року. Ці стандарти встановлюють вимоги до розкриття інформації про ризики та можливості, пов'язані зі сталим розвитком і зміною клімату, які можуть вплинути на грошові потоки суб'єктів господарювання, доступ до фінансування або вартість капіталу в коротко-, середньо- або довгостроковій перспективі [49].

Саме Директива 2022/2464 *(CSRD)* [125] фактично є основою Стратегії [1]. Відповідно до неї обов'язковим є запровадження подання корпоративної звітності:

з 01.01.2024р. – для підприємств, на які поширюється дія Директиви 2014/95 про нефінансову звітність;

з 01.01.2025р. – для великих підприємств;

з 01.01.2026р. – для зареєстрованих малих та середніх підприємств;

з 01.01.2028р. – для підприємств за межами ЄС, які мають філії / дочірні підприємства.

Влітку 2025 року має стати доступним офіційний переклад стандартів ESRS. У січні 2023 року в ЄС набула чинності Директива 2022/2464, яка із січня 2025 року замінила попередню Директиву 2014/95/EU, а її вимоги поширюються на ширше коло резидентів та нерезидентів ЄС, ніж раніше.

Директива 2022/2464 [125] потребує імплементації в законодавство України її наступних основних вимог: впровадження Звіту зі сталого розвитку (стаття 19a); розроблення Комісією стандартів звітності зі сталого розвитку (стаття 29b); впровадження єдиного електронного формату звітності (стаття 29d); впровадження окремих вимог до аудиту звіту зі сталого розвитку [49].

У зв'язку з цим 25.06.2025 року Кабінет Міністрів України схвалив Проєкт змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], які набудуть чинності з 01 січня 2026 року. щодо запровадження обов'язкової *звітності із сталого розвитку*. Звітність із сталого розвитку та **консолідована звітність із сталого розвитку** включатимуться до звіту про управління та **консолідованого звіту про управління** як окремий розділ.

Звітність із сталого розвитку – звітність підприємства, яка містить інформацію про питання сталого розвитку відповідно до вимог стандартів звітності із сталого розвитку.

Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

Консолідована звітність із сталого розвитку – звітність із сталого розвитку підприємства, яке здійснює контроль, та підприємства, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці.

Фінансова звітність та консолідована звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності з міжнародними стандартами фінансової звітності складаються на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності, яка оприлюднена державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику в сфері бухгалтерського обліку, аудиту та організації звітування із сталого розвитку.

Звіт про управління та/або консолідований звіт про управління (додаток М) подається одночасно з фінансовою звітністю та/або консолідованою фінансовою звітністю в порядку і строки, встановлені законом.

Питання сталого розвитку – екологічні та соціальні питання, а також питання, що стосуються трудових відносин, дотримання прав людини, боротьби з корупцією.

Підприємства, які згідно із законодавством складають звітність із сталого розвитку та *консолідовану звітність із сталого розвитку* за **стандартами звітності із сталого розвитку** подають таку звітність за таксономією звітності із сталого розвитку, яка оприлюднена державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, аудиту та організації звітування із сталого розвитку, в єдиному електронному форматі, визначеному цим центральним органом виконавчої влади.

Стандарти звітності із сталого розвитку – документи, прийняті Європейською Комісією, якими визначено обов'язкові вимоги та порядок розкриття підприємствами інформації у звітності із сталого розвитку.

Таксономія звітності із сталого розвитку – склад статей і показників звітності із сталого розвитку та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономію звітності із сталого розвитку за стандартами звітності із сталого розвитку схвалює Європейська Комісія.

Таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономію фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності видає Рада міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Підприємства, які згідно із законодавством зобов'язані складати звітність із сталого розвитку та консолідовану звітність із сталого розвитку, подають та оприлюднюють таку звітність із сталого розвитку, подають та оприлюднюють таку звітність разом із звітом з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку у строки, передбачені для подання та оприлюднення фінансової звітності.

Материнські підприємства великої групи зобов'язані не пізніше ніж 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати консолідовану звітність із сталого розвитку, складену за стандартами

звітності із сталого розвитку, разом із звітом з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі) звітність із сталого розвитку свого материнського підприємства разом із звітом з надання впевненості щодо звітності із сталого розвитку.

Першим звітним періодом, за який підприємства подають звітність із сталого розвитку за стандартами звітності із сталого розвитку, є:

для великих підприємств, середня кількість працівників яких за рік, що передує звітному, становить понад 500 осіб – 2027 рік;

для материнських підприємств великої групи, середня кількість працівників яких за рік, що передує звітному, на консолідованій основі становить понад 500 осіб – 2027 рік;

для великих підприємств та материнських підприємств великої групи, крім тих, що зазначені відповідно в абзацах другому та третьому цього пункту, – 2028 рік.

Отже, з 01 січня 2026 року в Україні вперше на законодавчому рівні передбачається складання, подання та оприлюднення *звітності зі сталого розвитку* для окремих категорій підприємств. Така звітність міститиме інформацію про вплив компанії на екологію, соціальні питання, трудові відносини, права людини, антикорупційну діяльність, а також про те, як ці питання впливають на діяльність підприємства.

Інформація про сталий розвиток подаватиметься за Європейськими стандартами (ESRS) у вигляді окремого розділу звіту з управління. Подання відбуватиметься в єдиному електронному форматі за таксономією, що спростить аналіз і доступ до інформації.

Передбачається, що *звітність зі сталого розвитку* подається разом із фінансовою звітністю і є її невід'ємною частиною.

Нова звітність стосується: великих підприємств та материнських компаній великих груп; середніх та малих підприємств, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу.

Запровадження *звітності зі сталого розвитку* створить рівні умови для українських і європейських компаній на міжнародних ринках, сприятиме залученню інвестицій та підвищить конкурентоспроможність, а також сприятиме виконанню зобов'язань відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС, з метою імплементації положень Директиви № 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств (з урахуванням Директиви (ЄС) 2022/2464 щодо корпоративної *звітності зі сталого розвитку* та Делегованої Директиви Комісії (ЄС) 2023/2775 щодо коригування критеріїв розміру мікро-, малих, середніх і великих підприємств та груп).

Директива 2024/1760 (CSDDD) націлена на великі компанії та вимагає від них проводити перевірку своєї діяльності, діяльності дочірніх компаній та ділових партнерів у сферах: прав людини (заборона примусової праці, право на свободу об'єднань та зібрань, заборона

втручатися в особисте та сімейне життя, таємниця кореспонденції тощо); навколишнього середовища (заборона виробництва, використання у виробничих процесах, імпорту та експорту продукції з додаванням ртуті, заборона незаконного поводження з відходами, скидання в море нафти, стічних вод тощо). Суб'єкти господарювання у разі виявлення порушень мають самостійно вжити заходів для їх усунення. Інакше їх очікують штрафні санкції.

У фокусі CSDDD будуть, зокрема, не тільки європейські компанії, але й компанії з країн, які не є членами ЄС, зокрема українські суб'єкти господарювання, які мають понад 450 млн. євро чистого обороту в ЄС за попередній фінансовий рік; або не досягли таких порогових значень, але є кінцевою материнською компанією групи, яка (сукупно) досягла цих значень у попередньому році за консолідованою фінансовою звітністю; або компанія (група компаній, де вона є кінцевою материнською компанією) отримала роялті за франчайзинговими або ліцензійними угодами в ЄС понад 22,5 млн євро, і чистий оборот у ЄС становив понад 80 млн євро за попередній фінансовий (звітний) рік [49].

Передбачені CSDDD [78] заходи мають застосовуватися:

з 26.07.2027р. – до європейських компаній, чистий оборот яких перевищує 1,5 млрд євро, і кількість працівників становить понад 5 000 осіб; до інших (зокрема українських) компаній, чистий оборот яких у ЄС перевищує 1,5 млрд євро;

з 26.07.2028р. – до європейських компаній, чистий оборот яких перевищує 900 млн євро, і кількість працівників становить понад 3 000 осіб; до інших (зокрема українських) компаній, чистий оборот яких у ЄС перевищує 900 млн євро;

з 26.07.2029р. – до всіх інших компаній, на які поширюється дія CSDDD.

Директива 2024/1760 (CSDDD) [126] буде мати опосередкований вплив і на невеликі компанії, що є партнерами-постачальниками великих компаній, на які поширюється дія цієї директиви ЄС, оскільки вона вимагає, щоб операції великих компаній із постачальниками, пов'язані з наданням послуг, виробництвом, видобутком, пошуком, дистрибуцією, транспортуванням та зберіганням продукції компанії, були проаналізовані та оцінені на предмет наявності/відсутності потенційного або фактичного негативного впливу на права людини чи навколишнє середовище.

Великі компанії можуть запитувати у своїх бізнес-партнерів по ланцюгу відомості про їхню діяльність та вимагати вживати заходів для пом'якшення негативного впливу на навколишнє середовище чи права людини. CSDDD [78] також дозволяє великим компаніям призупинити або розірвати відносини з партнером у разі невиконання ним вимог великої компанії відповідно до цілей директиви.

До Закону № 996 ще будуть вноситись істотні зміни з метою забезпечення належної імплементації положень CSDDD. Також буде

розроблено підзаконні нормативно-правові акти (НПА), які стосуватимуться імплементації до вітчизняного законодавства положень CSRD та/або CSDDD [78].

Орієнтовний перелік заходів з підготовки до запровадження положень CSRD та CSDDD:

- поглиблене вивчення положень відповідних директив ЄС, їх імплементації до українського національного законодавства та вітчизняних підзаконних нормативно-правових актів;
- призначення відповідальної особи з питань CSRD та/або CSDDD;
- дослідження (аудит) діяльності та процесів компанії, аналіз їхнього впливу на сталий розвиток, захист прав людини та навколишнє середовище, встановлення та оцінка потенційних ризиків;
- визначення потенційних операцій / діяльності, які можуть вважатися ризикованими для цілей директив;
- дослідження ділових партнерів і визначення потенційних операцій / діяльності, які можуть вважатися ризикованими; звернення до них щодо проведення подібного дослідження з їхнього боку;
- розробка пріоритетів та плану заходів щодо запобігання та пом'якшення негативного впливу;
- розробка системи моніторингу, звітування та комунікації щодо виконання плану заході [49].

Стандартами звітності із сталого розвитку є документи, прийняті Європейською Комісією, якими визначено обов'язкові вимоги та порядок розкриття підприємствами інформації у звітності із сталого розвитку.

Таксономією звітності із сталого розвитку є склад статей і показників звітності із сталого розвитку та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія звітності із сталого розвитку за стандартами звітності із сталого розвитку схвалюється Європейською Комісією.

Звітність із сталого розвитку за стандартами звітності із сталого розвитку складають:

- великі підприємства;
- середні підприємства, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу;
- малі підприємства, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу;
- материнські підприємства великої групи.

Звітність із сталого розвитку та консолідована звітність із сталого розвитку включається до звіту про управління та **консолідованого звіту про управління** (Додаток М) як окремий розділ.

Стратегія [1] визначає напрями формування та реалізації державної політики у сфері звітування із сталого розвитку підприємств на основі єдиних методологічних засад, прийнятих у державах-членах ЄС.

Для цілей складання **консолідованої звітності із сталого розвитку** підприємства з метою визначення власної групи (мала, середня або велика)

застосовують критерії, визначені частиною першою статті 12 цього Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [45].

Першим звітним періодом, за який підприємства подають звітність із сталого розвитку за стандартами звітності із сталого розвитку є:

- для великих підприємств середня кількість працівників яких за рік, що передує звітному, становить понад 500 осіб – 2026 рік;
- для материнських підприємств великої групи, середня кількість працівників яких за рік, що передує звітному, на консолідованій основі становить понад 500 осіб – 2026 рік;
- для великих підприємств та материнських підприємств великої групи крім тих, що зазначені відповідно в абзацах другому та третьому цього пункту – 2027 рік;
- для малих та середніх підприємств, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу, – 2028 рік [50].

Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, Україною взято зобов'язання в частині гармонізації національного законодавства з вимогами європейського законодавства, зокрема у сферах бухгалтерського обліку та аудиту.

2.3. Склад та подання консолідованої звітності

В контексті повоєнного *відновлення* економіки України та з поглибленням євроінтеграційних процесів значення об'єднання підприємств все більше зростає. Це у кінцевому вимірі розширює коло заінтересованих сторін, тобто внутрішніх та зовнішніх користувачів фінансової звітності. При цьому зростає значимість об'єктивності, достовірності та якості узагальнених в ній облікових даних спільними аграрними підприємствами крізь призму *консолідованої* фінансової звітності. Саме така звітна інформація відіграє вкрай важливу роль у підвищенні інвестиційної привабливості України в умовах воєнного стану.

У відповідності до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16] та НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17] до складу консолідованої фінансової звітності входять:

Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма №1-к (див. дод. А); Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма №2-к (див. дод. Б); Консолідований звіт про рух грошових коштів, форма №3-к (див. дод. В; З); Консолідований звіт про власний капітал, форма №4-к (див. дод. З) та примітки до консолідованої фінансової звітності (див. дод. Л).

Окрім того аспекти фіксації в системі обліку та звітності об’єднання бізнесу (в т.ч. гудвілу) в Україні регулює НП(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» [10] та НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [51].

Зокрема стаття 3, Розділу 1 «Загальні положення», НП(С)БО 1 трактує *консолідовану фінансову звітність*, фінансову звітність суб’єкта господарювання, який проводить контроль, та суб’єктів, що ним контролюються, як єдиної економічної одиниці [11].

У відповідності до Розділу ІІ «Порядок складання консолідованої фінансової звітності» НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17]:

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо у складі групи є підприємство, яке застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованій фінансовій звітності для подібних операцій та подій за схожих обставин, то при складанні консолідованої фінансової звітності у його фінансовій звітності робиться відповідне коригування.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб’єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб’єктів комунального сектору економіки, складають окрему консолідовану фінансову звітність шляхом упорядкованого додавання аналогічних показників фінансової звітності таких підприємств.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;

2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств. Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного

капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).

Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, що класифікуються як інструменти власного капіталу, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства незалежно від оголошення дивідендів.

Вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, та вартість неконтрольованої частки при об'єднанні (придбанні) підприємств визначаються згідно з НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10].

Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України визначаються згідно з НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52].

До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств.

Якщо материнське підприємство має намір скористатися винятком із вимог про складання консолідованої фінансової звітності, йому необхідно заздалегідь отримати письмову згоду від всіх власників неконтрольованої частки. Тобто власники неконтрольованої частки повинні бути проінформовані письмово про те, що материнське підприємство не буде складати консолідовану фінансову звітність, та, в свою чергу, надати письмову згоду щодо застосування винятку материнським підприємством.

На рис. 2.2 подано умови, при яких материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність, у відповідності до НП(С)БО 2 [17].

Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності всіх таких умов:

1) материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;

2) результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводитимуть до змін у складі і вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;

3) материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень [17].

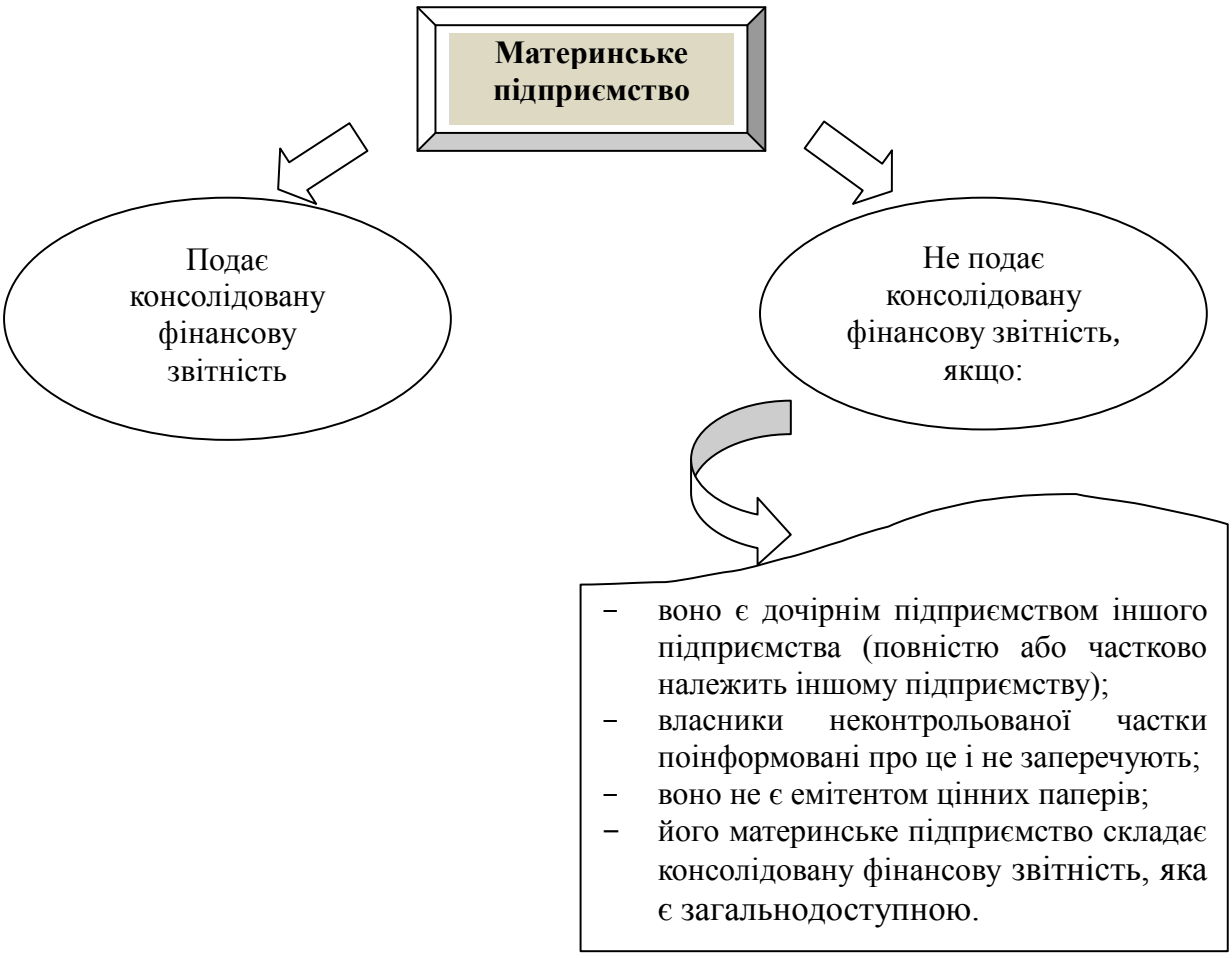


Рис. 2.2. Умови не подання материнським підприємством консолідованої фінансової звітності

Наявність прав захисту інтересів інвестора не є ознакою контролю.

Випадки, коли дочірнє підприємство є контрольованим, та коли перестає бути контрольованим представлені на рис. 2.3.

У відповідності до Розділу ІІ «Порядок складання консолідованої фінансової звітності», НП(С)БО 1 [16]: фінансова звітність групи, що використовується для підготовки консолідованої фінансової звітності, повинна бути складена за однаковий звітний період та на ту саму дату складання балансу. Окрім того, консолідована звітність формується на основі фінансових звітів усіх підприємств групи з дотриманням єдиної облікової політики щодо однорідних операцій і подій в аналогічних умовах. У разі, якщо окреме підприємство у складі групи дотримується іншої облікової політики, яка відрізняється від загальноприйнятої в консолідованій звітності, у його звіті мають бути внесені відповідні коригування для забезпечення узгодженості [16].

Рис. 2.3. Умови, коли дочірнє підприємство є контрольованим та перестає бути контрольованим

Згідно зі статтею 4, Розділу II, НП(С)БО 1 [16]: при формуванні консолідованої фінансової звітності обов'язковому виключенню підлягають: балансова вартість інвестицій материнської компанії у кожне дочірнє підприємство, а також відповідна частка в їхньому статутному капіталі; усі *внутрішньогрупові операції* та залишки, що виникли між компаніями в межах однієї групи; нереалізовані прибутки й збитки, що виникли внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Материнське підприємство не повинно подавати консолідовані фінансові звіти, якщо:

- материнське підприємство саме є дочірнім підприємством, що перебуває в повній власності чи практично в повній власності іншого підприємства, і його власники, включаючи аутсайдерів, сповіщені і не

заперечують, що материнське підприємство не готує консолідовані фінансові звіти;

- боргові інструменти чи інструменти капіталу материнського підприємства не продавалися на відкритих ринках (національних чи іноземних фондових біржах чи позабіржових ринках, включаючи місцеві та регіональні ринки);
- материнське підприємство не подавало, не брало участі в процесі подання своїх фінансових звітів комісії з цінних паперів чи іншому регулятивному органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;
- первинне чи будь-яке проміжне материнське підприємство складає консолідовані фінансові звіти для публічного використання, відповідно до МСФЗ.

Облікова політика передбачає конкретні принципи, основи, домовленості, правила і процедури, прийняті підприємством для складання і подання фінансових звітів.

Процедури консолідації фінансових звітів передбачають:

- складання звітів усіма підприємствами – учасниками групи;
- здійснення відповідних коригувань у процесі консолідації (рис. 2.4);
- підготовку і подання консолідованих звітів.

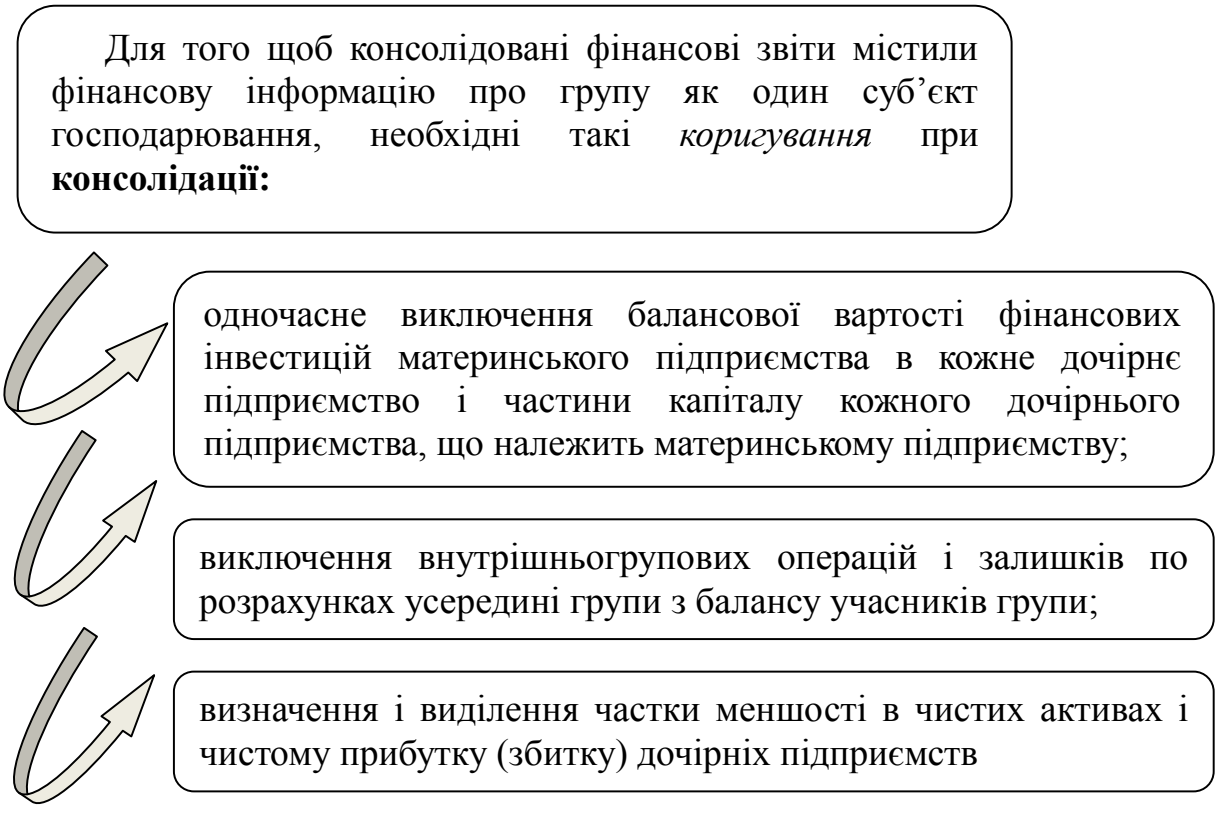


Рис. 2.4. Коригування у процесі консолідації

Материнське підприємство чи його дочірнє підприємство можуть виступати інвестором асоційованої компанії чи контролюючим учасником у

спільно контрольованому суб'єкті господарювання. У таких випадках консолідовані фінансові звіти слід готувати відповідно до вимог МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані компанії» [53] і МСБО 31 «Частка в спільній діяльності» [29]. Суб'єкт господарювання додатково до консолідованих фінансових звітів складає окремі фінансові звіти.

Окремі фінансові звіти – це звіти, подані материнським підприємством, інвестором в асоційовану компанію чи контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, у яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі.

Консолідовані фінансові звіти повинні достовірно відображати: фінансовий стан; фінансові результати діяльності; потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Згідно з міжнародними стандартами, консолідована фінансова звітність повинна базуватися на певних принципах і методах, тобто відповідати певним вимогам. Основні аспекти **принципів** підготовки консолідованої звітності були детально та всебічно розглянуті у питанні 2.1 даного розділу навчального посібника.

Узагальнено характеристика основних принципів підготовки консолідованої фінансової звітності подана у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Основні принципи підготовки консолідованої фінансової звітності [54]

№ з/п	*Назва принципу*	*Характеристика*
1.	**Принцип повноти**	передбачає, що всі активи, зобов'язання, витрати майбутніх періодів, доходи майбутніх періодів консолідованої групи подаються у повному обсязі незалежно від частки материнської компанії. Частка меншості, тобто доля чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнській компанії, відображається в балансі окремою статтею.
2.	**Принцип справедливої і достовірної оцінки**	сутність якого полягає в тому, що консолідована звітність повинна бути зрозумілою, доступною для сприймання, надавати суттєву, об'єктивну та неупереджену інформацію про активи, зобов'язання, фінансовий стан, результати діяльності підприємств, що входять до складу групи.
3.	**Принцип власного капіталу**	який передбачає визначення власного капіталу групи, виходячи з балансової вартості акцій підприємств, що консолідуються, а також фінансових результатів їхньої діяльності та резервів. Це обумовлюється тим, що материнська компанія і дочірні підприємства розглядаються як одна економічна одиниця.
4.	**Принцип постійності застосування методів консолідації та**	які передбачають використання обраних методів консолідації тривалий час за умови, що група є функціонуючою і не має наміру припиняти свою діяльність. Зміни в методах консолідації можливі тільки у виняткових випадках за умови розкриття їх у примітках до консолідованої звітності з

№ з/п	*Назва принципу*	*Характеристика*
	принцип діючого підприємства	відповідним обґрунтуванням. Ці принципи поширюються як на форми, так і методи складання консолідованої фінансової звітності.
5.	**Принцип суттєвості**	який передбачає розкриття в консолідованих звітах інформації лише за умови, що вона важлива для користувачів. Це означає, що в консолідованій фінансовій звітності повинні знайти відображення тільки ті статті, які можуть вплинути на прийняття або зміну фінансових та управлінських рішень стосовно діяльності економічної групи.
6.	**Принцип єдиних методів оцінки**	сутність якого полягає в тому, що в процесі консолідації звітності материнська компанія повинна використовувати ті ж самі методи оцінки, що й у своїй фінансовій звітності. За цієї умови активи і пасиви материнської компанії та дочірніх підприємств будуть оцінені за єдиною методологією, прийнятою материнською компанією. Отже, при складанні консолідованої фінансової звітності повинні застосовуватися методи оцінки за законодавством, якого дотримується материнська компанія.
7.	**Принцип єдиної дати складання консолідованої фінансової звітності**	який передбачає складання її на дату фінансової звітності материнської компанії. При цьому показники звітності дочірніх підприємств повинні коригуватися щодо суттєвих подій та операцій, які мали місце між датами складання звітів дочірніх підприємств і датою фінансової звітності материнської компанії, тобто на дату консолідованої звітності.
8.	**Принцип єдиної облікової політики**	який передбачає складання консолідованої фінансової звітності з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин. За неможливості використання в процесі консолідації звітів єдиної облікової політики цей факт слід розкривати разом з часткою статей, що наведені у консолідованій звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

Приклади розв’язування задач

Задача 2.1.

Актив визнано дочірнім підприємством за обліковою сумою 2000 гр. од., і що податкова база становить 1600 гр. од. В обліку дочірнього підприємства буде враховано тимчасову різницю 400 гр. од. та збільшення податкового зобов’язання на 100 гр. од. (при ставці податку на прибуток 18%).

Необхідно: здійснити регулюючі записи та обчислити суму відстрочених податкових зобов’язань, яка буде відображена у консолідованих фінансових звітах.

Розв'язок:

Якщо при консолідації коригування здійснюються для зменшення облікової суми активу, наприклад 1900 гр. од., то регулюючі записи при консолідації повинні включати коригування податкового впливу зміни облікової суми активу, зменшуючи відстрочене податкове зобов'язання на 18 гр. од. (0,18 х 100 гр. од.).

У консолідованих фінансових звітах буде показане відстрочене податкове зобов'язання в сумі 82 гр. од. (100-18).

Об'єднання записів податкового впливу в дочірнього підприємства і коригувань податкового впливу при консолідації буде враховувати тимчасові різниці і примушуватиме групу показувати актив за 1900 гр. од. і податкову базу 1600 гр. од., відстрочені податкові зобов'язання:

82 гр. од. [0,18 х (1900 - 1600)].

Задача 2.2.

Дочірнє підприємство «Д» продає запаси материнському підприємству «М» за 1000 гр. од. і що собівартість запасів для підприємства «Д» становить 900 гр. од. Прибуток за цією операцією нереалізований.

Якщо материнське підприємство реалізує запаси зовнішньому по відношенню до групи підприємству за 1000 гр. од., то внутрішньогруповий прибуток стає реалізованим.

Група продала запаси зовнішньому підприємству за 1000 гр. од., собівартість яких становила 900 гр. од. Група заробила прибуток 100 гр. од.

Необхідно: здійснити коригування прибутків при внутрішньогруповому продажі запасів та відобразити зазначені операції на рахунках бухгалтерського обліку у контексті МСФЗ.

Розв'язок:

Отже, коригування прибутків при внутрішньогруповому продажі запасів залежить від того, чи підприємство групи реалізувало запаси підприємству, зовнішньому по відношенню до групи. Іншими словами, коригування залежить від того, чи підприємство групи ще утримує деякі або всі передані в межах групи запаси як кінцеві запаси на кінець звітного періоду.

Коли запаси передані в межах групи в поточному періоді й деякі або всі запаси ще не реалізовані на кінець звітного періоду, основні регулюючі записи будуть такими:

Дебет «Дохід від реалізації»

Кредит «Собівартість реалізації»

Кредит «Виробничі запаси»

Коригування до запасів ґрунтується на прибутку, що залишається в запасах на кінець періоду:

Дебет «Відстрочені податкові активи»

Кредит «Податок на прибуток».

Практичні завдання

Завдання 2.1

Мета заняття:

1. З'ясувати принципи консолідації фінансової звітності.
2. Визначити нормативно-правову базу, яка регулює склад та аспекти складання консолідованої фінансової звітності.

Матеріальне забезпечення:

1. Таблиці, які відображають організаційні питання об'єднання підприємств.
2. Приклади організаційно-правових форм об'єднання підприємств та їх взаємовідносин.

Методичні вказівки:

1. Компанія «Агросвіт» володіє 20000 акцій (20%) компанії «Промінь», які вона придбала за 500 тис. дол. США п'ять років тому. Станом на 01.07.2024 р. компанія «Агросвіт» продала 14000 акцій на загальну суму 400 тис. дол. США.
2. На 01.01.2025 р. балансова вартість інвестицій в компанію «Агросвіт» становила 800 тис. дол. США, в свою чергу сукупна сума чистого прибутку за перше півріччя 2024 р. складає 140 тис. дол. США.
3. Вказати бухгалтерські записи для зазначених вище операцій.
4. Кумулятивний приріст інфляції становить 93,7%. Індекси інфляційних коливань наведені в табл.1.3. Компанія «Агросвіт» розпочала свою діяльність із січня 20XX року.
5. Обчислити коефіцієнт коригування, здійснити корегування Звіту про фінансовий стан та визначити скореговану вартість його статей, пояснивши при цьому одержані результати.
6. Компанія «Агросвіт» при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, при продажі та іншому вибутті оцінку їх здійснює за собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Таблиця 2.2

Динаміка індексів інфляційних коливань, (%)

№ з/п	Період	Значення, %
1.	Початок року	100,0
2.	Кінець року	119,2
3.	Середній за рік	101,5
4.	На дату формування статутного капіталу	100,0
5.	На дату придбання основних засобів	108,4
6.	На дату придбання товарів, які не реалізовано на дату балансу	107,5
7.	На дату придбання фінансових інвестицій	108,6
8.	На дату реалізації фінансових інвестицій	114,5
9.	На дату отримання відсотків	111,3

Таблиця 2.3

Коригування Звіту про фінансовий стан Компанії «Агросвіт» на 31.12.2024 (тис. грн)

Стаття	Код рядка	Балансова сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
Актив				
Основні засоби:				
залишкова вартість	1010	320,0		
первісна вартість	1011	400,0		
знос	1012	80,0		
Запаси	1100	50,0		
Дебіторська заборгованість за товари, послуги – чиста реалізаційна вартість	1125	200,0		
Грошові кошти та їхні еквіваленти в національній валюті	1165	30,0		
БАЛАНС	**1300**	**600,0**		
Пасив				
Зареєстрований капітал	1400	260,0		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	300,0		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1615	40,0		
БАЛАНС	**1900**	**600,0**		

Примітка: На підставі практичного матеріалу обговорити та виділити принципи і головні аспекти підготовки звітності до консолідації.

Тести:

1. Звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи називають:

а) індивідуальною бухгалтерською звітністю;

б) річною звітністю;

в) фінансовою звітністю;

г) консолідованою фінансовою звітністю.

2. Метою консолідованої звітності є:

а) показати результати фінансово-господарської діяльності групи взаємопов'язаних підприємств;

б) надати інформацію про фінансовий стан підприємства;

в) показати рух грошових коштів і грошових еквівалентів груп взаємопов'язаних підприємств;

г) надати результати управління ресурсами підприємств, юридично самостійних, але фактично є єдиним господарським організмом.

3. Різниця між зведеною бухгалтерської та консолідованою фінансовою звітністю полягає в тому, що:

а) зведена звітність складається шляхом індивідуального підсумовування показників звітності учасника організацій, а консолідована звітність складається шляхом консолідації показників звітності учасників групи;

б) зведена звітність складається шляхом віднімання показників звітності учасників групи організацій від материнських показників, а консолідована звітність складається шляхом сумування індивідуальних показників звітності учасників групи;

в) зведена звітність складається шляхом об'єднання, підсумовування однакових показників звітності учасників групи організацій, а консолідована звітність складається шляхом консолідації показників звітності учасників групи;

г) зведена звітність складається шляхом консолідації показників звітності учасників групи організацій, а консолідована звітність складається шляхом підсумовування однакових показників звітності учасників групи.

4. Для чого необхідна Директива ЄС 2022/2464?

а) для встановлення уніфікованих правил складання консолідованої звітності;

б) для визначення мінімальних вимог щодо порядку складання консолідованих звітів, обсягу, оцінювання та подання інформації в консолідованому балансі;

в) для прозорості рівня фінансової інформації;

г) для врегулювання питання звітування зі сталого розвитку.

5. Консолідовані звіти не показують:
а) активи або пасиви;
б) фінансовий стан;
в) прибуток чи збиток;
г) доходи та витрати між підприємствами, які входять до консолідації.

6. Порядок складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств визначено у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку:
а) НП(с)БО 19, НП(с)БО 12;
б) НП(с)БО 18, НП(с)БО 19;
в) НП(с)БО 11, НП(с)БО 27;
г) НП(с)БО 19, НП(с)БО 12.

7. Консолідовану фінансову звітність подає:
а) Кабінет Міністрів України;
б) дочірні підприємства;
в) материнське підприємство;
г) інвестори підприємства.

8. Рівнями консолідації є: (виберіть зайве)
а) узагальнення поточних даних;
б) консолідація на рівні держави;
в) процес перетворення даних на інформацію;
г) консолідація на рівні міжнародних об’єднань.

9. Яку мету має консолідована бухгалтерська звітність?
а) результати фінансово-господарської діяльності;
б) результати діяльності за звітній період;
в) складання фінансової звітності;
г) підготовка та зміст інформації.

10. Що таке зведена звітність?
а) звітність, що складається шляхом об’єднання;
б) процедури зведення і консолідації звітності;
в) система показників, що відображають фінансовий стан на звітну дату і фінансові результати за звітний період групи взаємозалежних організацій;
г) процес перетворення даних на інформацію.

11. Що входить до складу консолідованої фінансової звітності?
а) тільки материнське підприємство;
б) материнське та його дочірні підприємства;

в) тільки дочірні підприємства;

г) дочірнє і корпоративне підприємство.

12. Що таке неконтрольована частка?

а) материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства;

б) сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій;

в) операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи;

г) частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

13. Що означає термін «владні повноваження»? (виберіть зайве)

а) сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій;

б) повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності;

в) це офіційне законне право менеджера приймати рішення, віддавати накази і розподіляти ресурси для досягнення бажаних організаційних результатів;

г) всі твердження правильні.

14. Окремі фінансові звіти – це…

а) всі активи, зобов'язання, витрати майбутніх періодів, доходи майбутніх періодів консолідованої групи подаються у повному обсязі;

б) визначення власного капіталу групи, виходячи з балансової вартості акцій підприємств;

в) подані материнським підприємством, інвестором в асоційовану компанію чи контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання;

г) використання обраних методів консолідації тривалий час за умови, що група є функціонуючою і не має наміру припиняти свою діяльність.

Питання для самоконтролю:

1. *Що таке консолідація?*
2. *Консолідована фінансова звітність – це …*
3. *Які особливості зведеної звітності ви знаєте?*
4. *Який склад зведеної річної звітності?*
5. *Яка різниця між зведеною та консолідованою звітністю?*
6. *Що повинні включати та чого не враховувати консолідовані звіти?*
7. *Коли материнське підприємство не подає консолідованої звітності?*

8. *Консолідовано підприємство може бути яким?*

9. *Що передбачають процедури консолідації фінансової звітності?*

10. *Які Ви знаєте основні принципами підготовки консолідованої звітності?*

Розділ 3

МЕТОДИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

2.1. Теорії консолідації фінансової звітності.
2.2. Методи консолідації фінансової звітності.

2.1. Теорії консолідованої фінансової звітності

Концепція консолідації материнської компанії розглядає консолідовані фінансові звіти, як розширення фінансових звітів материнської компанії, призначене для надання більшого обсягу інформації про загальний підсумок вкладень, що надають право власності материнській компанії.

Консолідація фінансових звітів поєднує разом окремі фінансові звіти двох компаній, коли одна компанія контролює іншу. Фундаментальним концептуальним питанням є: чи форми консолідованих звітів виділятимуть право власності контролюючої компанії – економічної одиниці, чи активи і зобов'язання економічної одиниці відображатимуться як єдине ціле.

В продовження концепції пояснення категорії «група» відомі дві теорії консолідації фінансової звітності (рис. 3.1):

1. теорія права власності;
2. теорія господарської одиниці.

Рис. 3.1. Теорії консолідації фінансової звітності

Теорія права власності *(англ. proprietary theory)* відокремлює або виключає частки в капіталі меншості акціонерів і показує в консолідованих фінансових звітах основну частку акціонерів материнської компанії.

Теорія господарської одиниці *(англ. entity theory)* відображає в консолідованих фінансових звітах усі сторони, які мають частки в економічній одиниці.

Теорія консолідації фінансових звітів права власності та суб'єкта господарювання є основою для окремих альтернативних концепцій консолідованих фінансових звітів. Концепцією, яка найбільш наближена до поточної облікової практики, є «**гібрид**» концепцій права власності та господарської одиниці, яку називають концепцією консолідації материнської компанії *(англ. Parent company concept of consolidation).*

Відповідно до концепції материнської компанії, консолідована сума *основних засобів* визначається складанням сум основних засобів материнської компанії та її дочірнього підприємства без будь-яких коригувань частки власності, що належить меншості (неконтрольована) в частці дочірнього підприємства.

Відповідно до концепції консолідації материнської компанії, консолідована звітність групи складається з:

- активів і зобов'язань материнської компанії та всіх активів і зобов'язань дочірніх підприємств;
- частки меншості, що класифікується як зобов'язання, рис. 3.2.

Концептуальні основи складання консолідованих фінансових звітів групи ґрунтуються на взаємовідносинах материнського та його дочірніх підприємств, насамперед контролю. Існують різні концепції консолідації фінансових звітів групи, в основі яких лежать теорії права власності та господарської одиниці. Законодавчі вимоги різних країн прийняті на підставі розглянутих концепцій. Що стосується підготовки консолідованих фінансових звітів групи, то в основі її підготовки використана концепція господарської одиниці. Саме цієї концепції дотримувалася Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при розробці МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» [55].

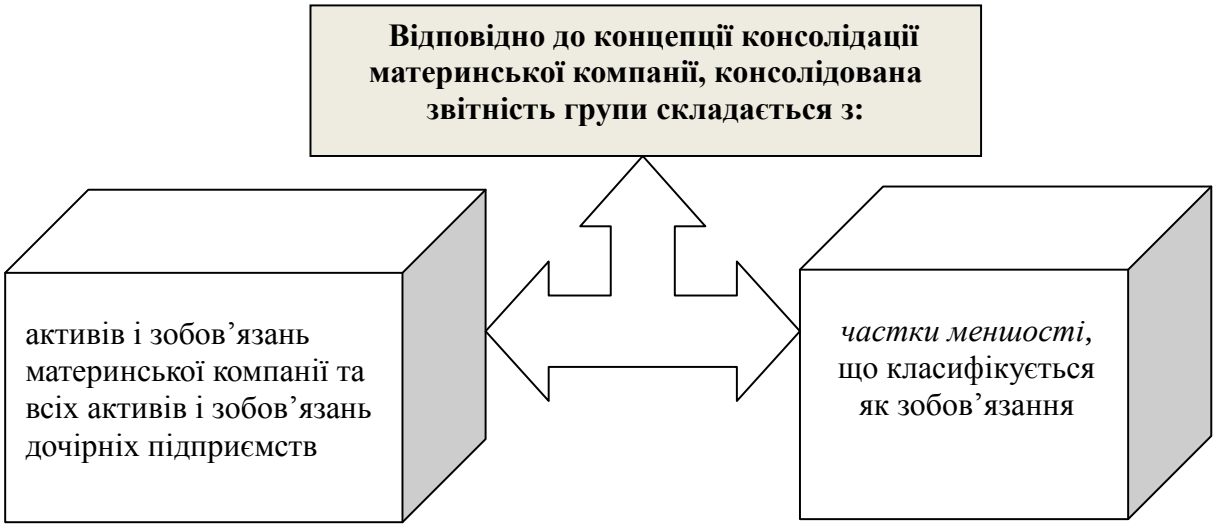


Рис. 3.2. Склад консолідованої звітності групи у відповідності до концепції консолідації материнської компанії

За характером впливу організаційних форм на структуру об'єднань можна виділити такі типи об'єднань:

1) юридичне об'єднання, за якого активи та зобов'язання одного підприємства передаються іншому підприємству, і перше підприємство ліквідується або активи та зобов'язання обох підприємств передаються новому підприємству, а обидва попередні підприємства ліквідуються;

2) економічне об'єднання, за якого підприємства після об'єднання залишаються самостійними юридичними одиницями. Придбане підприємство набуває статусу дочірнього підприємства, а підприємство-покупець стає материнським. У результаті економічного об'єднання утворюється **група** підприємств.

Підставою для складання консолідованих фінансових звітів є наявність контролю. Консолідація фінансових звітів передбачає об'єднання окремих фінансових звітів двох і більше підприємств, з яких одне підприємство контролює інші.

Фундаментальним концептуальним питанням є таке: чи у формі консолідованих звітів окреслюється право власності контролюючого підприємства економічної одиниці, чи активи і зобов'язання економічної одиниці відображаються як єдине ціле.

Основу консолідації фінансової звітності складають дві теорії капіталу: *теорія права власності* та *теорія господарської одиниці*, рис. 3.3.

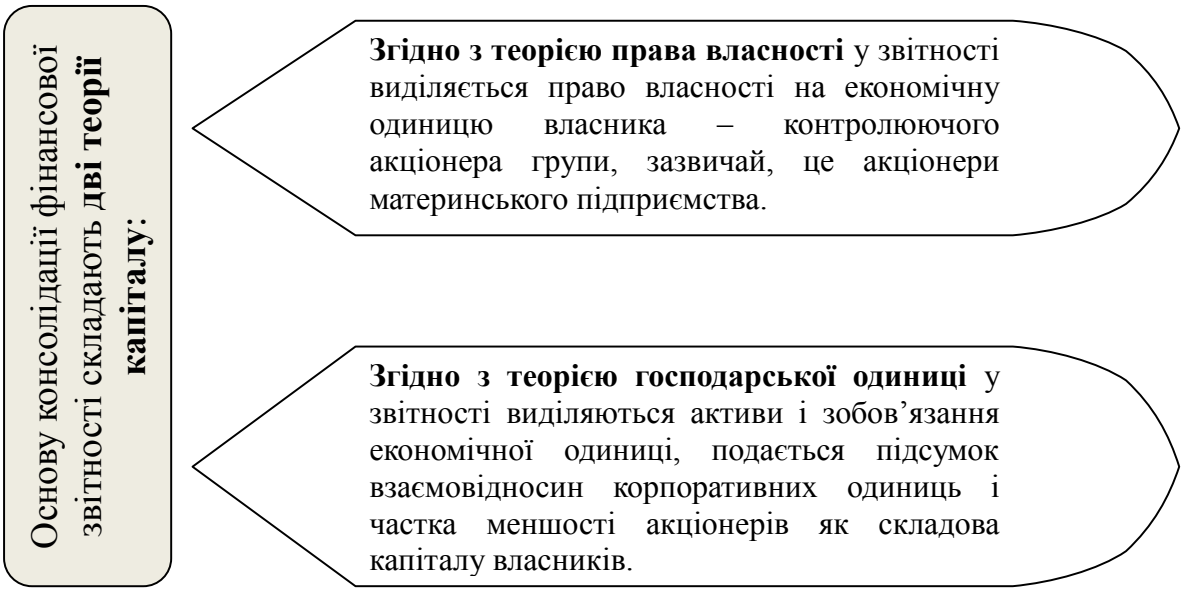


Рис. 3.3. Теорії капіталу, які формують основу консолідації фінансової звітності

Теорії капіталу, права власності та господарської одиниці є основою для окремих альтернативних концепцій консолідованих фінансових звітів. Найбільш наближеним до поточної облікової практики є «гібрид» концепцій пропорційної консолідації та господарської одиниці, який

називають концепцією консолідації материнського підприємства. Відповідно до концепції консолідації материнського підприємства, консолідована звітність групи складається з активів і зобов'язань материнського підприємства та всіх активів і зобов'язань дочірніх підприємств, а також частки меншості, що класифікується як зобов'язання.

3.2. Методи консолідації фінансової звітності

В Європі для обліку «групи» набули розвитку такі методи: метод собівартості *(Cost method);* метод участі в капіталі *(Equity accounting);* метод обліку придбання *(Acquisition accounting);* метод пропорційного обліку *(Proportional accounting);* метод зведеного (сукупного) обліку *(Aggregate accounting);* метод обліку об'єднання інтересів *(Merger accounting).*

Метод собівартості для інвестиції, здійсненої групою, передбачає відображення собівартості інвестиції як активу в балансі групи і лише коригування собівартості, якщо директори вважають, що має місце постійне зменшення вартості. Коли об'єкт інвестування оголошує дивіденди, дивіденди отримані, і ті, що підлягають отриманню, обліковуються в Звіті про фінансові результати групи. Цей метод використовується для «простої інвестиції», за якою інвестор не здійснює ні контролю, ні суттєвого впливу, або інвестиції в дочірнє, асоційоване підприємство, яке виключається із звітів групи.

Метод участі в капіталі, метод врахування результатів підприємства групи після придбання до звітів групи базується на включенні частки групи в результатах підприємства після придбання до Звіту про фінансові результати і включення такої ж суми напряму до балансу групи, без відображення частки в кожній статті активів і зобов'язань у балансі.

Частка групи в нерозподіленому прибутку після придбання підприємства додається до резервів групи і на таку саму суму збільшується актив «Інвестиція в асоційоване підприємство». Коли підприємство заробляє прибуток після дати придбання, група включає свою частку в прибутку асоційованого підприємства до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) і збільшує вартість інвестиції в балансі.

Якщо підприємство розподіляє цей прибуток, група скорочує вартість інвестиції на той самий час і на таку суму, як воно включило свою частку в дивідендах до поточного рахунка материнського підприємства. Цей метод розглядається як найбільш відповідний метод для обліку підприємств, які не контролюються групою, але над якими здійснюється суттєвий вплив, по-іншому визначені як асоційовані підприємства.

Сутність методу **обліку придбання** полягає в тому, що домінуюче підприємство (материнське) купує контрольну частку в іншому підприємстві (дочірньому). Подібно до того, що ми купуємо, покупець

визначає вартість того, що купує (справедливу вартість), а продавець визначає вартість компенсації при укладанні угоди. Куплений актив не розглядається як частка в дочірньому підприємстві, а як активи підприємства, які представляють цю частку.

Оскільки материнське підприємство відтепер контролюватиме всі ризики і вигоди підприємства, що купується, облік придбання – це заміна активу «Інвестиція в дочірнє підприємство» на чисті активи дочірнього підприємства. Навіть якщо материнське підприємство не купує всіх акцій дочірнього підприємства (наприклад, якщо купує 80%), воно забезпечує контроль дочірнього підприємства; це розглядається як контролювання всіх чистих активів дочірнього підприємства. Проте заміна всіх чистих активів дочірнього підприємства на 80% акцій дочірнього підприємства буде причиною того, що решта 20% справедливої вартості чистих активів у дочірньому підприємстві повинна бути включена в звіті групи як «Частка меншості», оскільки вона належить особам (особі) іншим ніж контролюючої частки.

На дату придбання контролю над дочірнім підприємством фінансові звіти групи будуть об'єднувати частку групи в прибутках і збитках дочірнього підприємства в резерви групи, незалежно від того, розподілені вони чи ні. Поточні стандарти обліку країн-учасниць ЄС вимагають застосовувати цей метод – облік придбання – для консолідації у фінансових звітах групи дочірніх підприємств, придбаних групою.

За методом **пропорційного обліку** пропорційна частка активів і зобов'язань дочірнього підприємства включається в звіти групи. Якщо материнське підприємство придбало 80% чистих активів дочірнього підприємства, тоді 80% активів і зобов'язань дочірнього підприємства включатимуться до звітів групи. Цей метод широко використовується для дочірніх підприємств у Франції, у Великій Британії та Ірландії для спільних підприємств, коли внаслідок контрактних прав і зобов'язань контролюючих учасників кожний контролюючий учасник має окрему частку у вигодах, ризиках і зобов'язаннях підприємства.

Метод **зведеного (сукупного) обліку** підготовки звітів групи був можливий до 1998 р., але його дію продовжено *не було*. Цей метод включав надання акціонерам материнського підприємства копій фінансових звітів материнського і всіх підприємств групи. Приймаючи їх до уваги, здійснювалося зведення або об'єднання статей, відповідно до власних інформаційних потреб користувачів.

Теоретично облік **об'єднання інтересів (злиття)** має місце там, де відсутнє придбання одного підприємства іншим домінуючим підприємством, проте здійснено об'єднання двох однакових підприємств з метою об'єднання їхніх інтересів. Оскільки теорія допускає, що відсутня купівельна діяльність, немає необхідності застосовувати справедливу вартість до придбаних активів або сплаченої компенсації. На практиці, зокрема в країнах-учасницях ЄС, застосування методу об'єднання інтересів

трапляється *дуже рідко* (наприклад, при реструктуризації групи, здійсненої з метою оподаткування), хоча метод об'єднання інтересів, як правило, може використовуватись як спосіб поліпшення прибутку на акцію.

Приклади розв'язування задач

Задача 3.1.

Є наступна інформація по підприємству «Д» за п'ятирічний період:

Нерозподілений прибуток на 1 січня 2022 р.	15 000
Нерозподілений прибуток на 31 грудня 2023 р.	75 000
Прибуток за 2023 р.	22 500
Нерозподілений прибуток на 31 грудня 2024 р.	97 500

Припустимо, що підприємство «М» придбало 80% капіталу підприємства «Д» 1 січня 2022 р. Консолідована фінансова звітність була підготовлена на 31 грудня 2023 року.

Частка меншості 20% у капіталі підприємства «Д» надає право на частину нерозподіленого прибутку 97 500 гр. од. і еквівалентна сумі 19 500 гр. од. на підставі розрахунку в три кроки, гр. од.:

1. Частка в залишку нерозподіленого прибутку на 1 січня 2023 р. – 3000 гр. од.

*20%/100*15000*

2. Частка в зміні нерозподіленого прибутку від дати придбання до початку звітного періоду – 12 000 гр. од.

20%/100(75000 - 15000)*

3. Частка в збільшенні нерозподіленого прибутку за звітний період – 4500 гр. од.

*20%/100*22500*

Разом частка меншості в нерозподіленому прибутку – 19 500 гр. од.

Збільшення нерозподіленого прибутку розбито на три кроки, оскільки облік ґрунтується на часових періодах. Частці меншості належить право на частину прибутків минулого періоду і, крім того, частина прибутку звітного періоду.

При розрахунку частки меншості в нерозподіленому прибутку на 31 грудня 2023 р. (один рік після приведеного розрахунку), підсумок кроків 1

та 2 для 2023 р. становитиме 19 500 гр. од. Лише додатковий розрахунок слід здійснити для визначення частки в змінах капіталу за 2024 рік.

Розрахунок та відображення в обліку частки меншості за МСФЗ відрізняється від НП(с)БО. Так, частка меншості в чистих активах, на підставі альтернативного підходу, на дату придбання за МСФЗ відображається такими записами:

Дебет «Зареєстрований капітал»
Кредит «Частка меншості»
Дебет «Резерв оцінки об'єднання»
Кредит «Частка меншості»
Дебет «Нерозподілені прибутки»
Кредит «Частка меншості»

Частка меншості в чистих активах на дату придбання за НП(с)БО, на основі базового підходу, відображатиметься:

Дебет «Зареєстрований капітал»
Кредит «Частка меншості»
Дебет «Нерозподілені прибутки»
Кредит «Частка меншості»

Резерв оцінки об'єднання за НП(с)БО не нараховується, оскільки розрахунок частки меншості ґрунтується на балансовій вартості чистих активів.

Відображення частки меншості при складанні робочої таблиці при визначенні кроків 2 та 3 за НП(с)БО та МСФЗ ідентичні, оскільки враховуються зміни в капіталі дочірнього підприємства.

Облікові записи:

1. Частка меншості в змінах капіталу між датою придбання і початком звітного періоду:
   Дебет «Нерозподілені прибутки» (залишок на початок)
   Кредит «Частка меншості»

2. Частка меншості в змінах капіталу за поточний період:

а) Дебет «Частка меншості в прибутку(збитку)»
Кредит «Частка меншості»
б) Дебет «Частка меншості»
Кредит «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

Задача 3.2.

Дочірнє підприємство «Д» продає запаси материнському підприємству «М» за 1000 гр. од. Собівартість запасів для підприємства «Д» становить 900 гр. од. Прибуток за цією операцією нереалізований. Якщо материнське підприємство реалізує запаси зовнішньому по відношенню до групи підприємству за 1000 гр. од., то внутрішньогруповий прибуток стає реалізованим.

Група продала запаси зовнішньому підприємству за 1000 гр. од., собівартість яких становила 900 гр. од. Група заробила прибуток 100 гр. од. Отже, коригування прибутків при внутрішньогруповому продажі запасів залежить від того, чи підприємство групи реалізувало запаси підприємству, зовнішньому по відношенню до групи. Іншими словами, коригування залежить від того, чи підприємство групи ще утримує деякі або всі передані в межах групи запаси як кінцеві запаси на кінець звітного періоду.

Коли запаси передані в межах групи в поточному періоді й деякі або всі запаси ще не реалізовані на кінець звітного періоду, основні регулюючі записи будуть такими:

Дебет «Дохід від реалізації»
Кредит «Собівартість реалізації»
Кредит «Виробничі запаси»

Коригування до запасів ґрунтується на прибутку, що залишається в запасах на кінець періоду:

Дебет «Відстрочені податкові активи»
Кредит «Податок на прибуток»

Практичні завдання

Завдання 3.1.

Мета завдання:

1. Визначити нормативно-правову базу щодо методів об’єднань компаній.
2. Опанувати порівняльну характеристику зарубіжних та вітчизняних методів консолідації.
3. З’ясувати та визначити методи консолідації фінансових звітів.

Матеріальне забезпечення:

1. Форми фінансової звітності підприємств групи.

Методичні вказівки:

1. Станом на 31.12.2024 р. корпорація «Авеко» придбала весь пакет акцій компанії «Світ» за 1 150 000 грн. На дату придбання материнська корпорація придбала в кредит обладнання у дочірньої компанії вартістю 20 000 грн. Необхідно скласти Баланс (Звіт про фінансовий стан) корпорації «Авеко».

2. На основі даних табл. 3.1 та 3.2 припустимо, що корпорація «Авеко» придбала тільки 80% акцій компанії «Світ», інші умови залишаються. Окрім того, балансова вартість чистих активів дочірньої компанії дорівнює їх справедливій вартості.

3. Навести загальну схему складання консолідованої фінансової звітності.

4. Використовуючи дані табл. 3.1 та 3.2 скласти консолідований фінансовий звіт корпорації «Авеко», використовуючи робочі таблиці.

5. Корпорація «Промінь» придбала весь пакет акцій корпорації «Мрії». Необхідно скласти консолідований Звіт про фінансовий стан корпорації «Промінь», зробивши необхідні розрахунки, виходячи з умов, наведених в табл. 3.3 та 3.4.

Таблиця 3.1

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
компанії «Авеко» станом на 01.01.2024 р.

Стаття	Сума, тис. грн
АКТИВ	
І. Необоротні активи	
Інші необоротні активи	900,0
Усього за розділом І	900,0
ІІ Оборотні активи	
Гроші та їх еквіваленти	300,0
Усього за розділом ІІ	300,0
БАЛАНС	1200,0
ПАСИВ	
І. Власний капітал	
Зареєстрований капітал	1000,0
Нерозподілений прибуток	150,0
Усього за розділом І	1150,0
ІІІ. Поточні зобов’язання	
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	50,0
Усього за розділом ІІІ	50,0
БАЛАНС	1200,0

Таблиця 3.2

Баланс (Звіт про фінансовий стан) компанії «Світ» станом на 01.01.2024 р.

Стаття	Сума, тис. грн
АКТИВ	
І. Необоротні активи	
Довгострокові фінансові інвестиції («Авеко» в «Світ»)	1150,0
Інші необоротні активи	1000,0
Усього за розділом І	2150,0
ІІ Оборотні активи	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги	40,0
Гроші та їх еквіваленти	810,0
Усього за розділом ІІ	850,0
БАЛАНС	3000,0
ПАСИВ	
І. Власний капітал	
Зареєстрований капітал	2000,0
Нерозподілений прибуток	700,0
Усього за розділом І	2700,0
ІІІ. Поточні зобов’язання	
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	300,0
Усього за розділом ІІІ	300,0
БАЛАНС	3000,0

Таблиця 3.3

Баланс (Звіт про фінансовий стан) компанії «Мрія» станом на 31.12.2024 р.

Стаття	Балансова вартість	Справедлива вартість
АКТИВ		
Основні засоби		
- залишкова вартість	108,0	118,0
Інші необоротні активи	20,0	20,0
Усього за розділом І	128,0	
ІІ Оборотні активи		
Гроші та їх еквіваленти	44,0	44,0
Усього за розділом ІІ	44,0	
БАЛАНС	172,0	
ПАСИВ		
І. Власний капітал		
Зареєстрований капітал	112,0	
Капітал у дооцінках	-	
Нерозподілений прибуток	40,0	
Усього за розділом І	152,0	
ІІІ. Поточні зобов’язання і забезпечення		
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	20,0	20,0
Усього за розділом ІІІ	20,0	
БАЛАНС	172,0	

Таблиця 3.4

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
компанії «Промінь» станом на 31.12.2024 р.

Стаття	Балансова вартість
АКТИВ	
Основні засоби	
- залишкова вартість	1000,0
Довгострокові фінансові інвестиції («Промінь» в «Мрія»)	172,0
Інші необоротні активи	380,0
Усього за розділом I	1552,0
II Оборотні активи	
Гроші та їх еквіваленти	44,0
Усього за розділом II	44,0
БАЛАНС	1596,0
ПАСИВ	
I. Власний капітал	
Зареєстрований капітал	1200,0
Нерозподілений прибуток	200,0
Усього за розділом I	1400,0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	196,0
Усього за розділом III	196,0
БАЛАНС	1596,0

Тести:

1. Концепція консолідації материнської компанії розглядає:

а) індивідуальні фінансові звіти, як розширення фінансових звітів материнської компанії, призначене для надання більшого обсягу інформації про загальний підсумок вкладень, що надають право власності материнській компанії;

б) консолідовані фінансові звіти призначені для надання більшого обсягу інформації про загальний підсумок вкладень, що надають право власності материнській компанії;

в) право власності на економічну одиницю власника – контролюючого акціонера групи, звичайно, акціонерів материнської компанії;

г) активи і зобов'язання суб'єкта господарювання, представляє підсумок взаємовідносин корпоративних одиниць і частку в капіталі меншості акціонерів, як складову капіталу власників.

2. Згідно з теорією господарської одиниці у звітності виділяються:

а) право власності на економічну одиницю власника – контролюючого акціонера групи, зазвичай, це акціонери материнського підприємства;

б) консолідовані фінансові звіти окремих фінансових звітів двох і більше підприємств, з яких одне підприємство контролює інші;

в) активи і зобов'язання економічної одиниці, подається підсумок взаємовідносин корпоративних одиниць і частка меншості акціонерів як складова капіталу власників;

г) частки меншості, що класифікується як зобов'язання.

3. Які є відомі теорії консолідації фінансової звітності?

а) теорія права власності та теорія капіталу;

б) теорія господарської одиниці та теорія консолідації;

в) теорія материнської компанії та теорія капіталу;

г) теорія права власності та теорія господарської одиниці.

4. Відповідно до концепції материнської компанії консолідована сума основних засобів визначається:

а) складанням сум основних засобів материнської компанії та її дочірнього підприємства;

б) відніманням від сум основних засобів материнської компанії сум її дочірнього підприємства;

в) діленням суми основних засобів материнської компанії на суму її дочірнього підприємства;

г) множення суми основних засобів материнської компанії та її дочірнього підприємства.

5. Який метод полягає в тому, що домінуюче підприємство (материнське) купує контрольну частку в іншому підприємстві (дочірньому):

а) участі в капіталі;

б) обліку придбання;

в) собівартості для інвестиції;

г) пропорційного обліку.

6. Пропорційна частка активів і зобов'язань дочірнього підприємства включається в звіти групи, це метод:

а) собівартості;

б) зведеного сукупного обліку;

в) пропорційного обліку;

г) обліку придбання.

7. Облік об'єднання інтересів (злиття) має місце:

а) де відсутнє придбання одного підприємства іншим домінуючим підприємством, проте здійснено об'єднання двох однакових підприємств з метою об'єднання їхніх інтересів;

б) де надають акціонерам материнського підприємства копій фінансових звітів материнського і всіх підприємств групи;

в) де пропорційна частка активів і зобов'язань дочірнього підприємства включається в звіти групи;

г) де домінуюче підприємство (материнське) купує контрольну частку в іншому підприємстві (дочірньому).

8. Виділяє право власності на економічну одиницю власника – контролюючого акціонера групи, звичайно, акціонерів материнської компанії це:

а) теорія права власності;

б) теорія господарської одиниці;

в) концепція консолідації материнської компанії;

г) теорія капіталу.

9. Відповідно до концепції консолідації материнської компанії консолідована звітність групи Не включає:

а) активів материнської компанії та всіх активів і зобов'язань дочірніх підприємств;

б) зобов'язання материнської компанії та всіх активів і зобов'язань дочірніх підприємств;

в) частки меншості, що класифікується як зобов'язання;

г) пропорційну консолідацію та господарської одиниці.

10. Які є теорії капіталу?

а) тільки теорія права власності;

б) тільки теорія господарської одиниці;

в) теорія права власності та теорія господарської одиниці;

г) правильної відповіді немає.

11. Якого методу консолідації фінансової звітності не існує?

а) метод собівартості;

б) метод обліку придбання;

в) метод організаційних форм;

г) метод пропорційного обліку.

12. Яка характеристика є правильною для «методу участі у капіталі»?

а) метод врахування результатів підприємства групи після придбання до звітів групи базується на включенні частки групи в результатах підприємства після придбання до Звіту про фінансові результати;

б) передбачає відображення собівартості інвестиції як активу в балансі групи і лише коригування собівартості, якщо директори вважають, що має місце постійне зменшення вартості;

в) домінуюче підприємство (материнське) купує контрольну частку в іншому підприємстві (дочірньому);

г) пропорційна частка активів і зобов'язань дочірнього підприємства включається в звіти групи.

13. Сутність методу обліку придбання?

а) метод врахування результатів підприємства групи після придбання до звітів групи базується на включенні частки групи в результатах підприємства після придбання до Звіту про сукупний дохід;

б) відображення собівартості інвестиції як активу в балансі групи і лише коригування собівартості, якщо директори вважають, що має місце постійне зменшення вартості;

в) домінуюче підприємство (материнське) купує контрольну частку в іншому підприємстві (дочірньому);

г) пропорційна частка активів і зобов'язань дочірнього підприємства включається в звіти групи.

14. Методи собівартості для інвестиції, здійснені групою, передбачають:

а) метод врахування результатів підприємства групи після придбання до звітів групи базується на включенні частки групи в результатах підприємства після придбання до Звіту про сукупний дохід;

б) відображення собівартості інвестиції як активу в балансі групи і лише коригування собівартості, якщо директори вважають, що має місце постійне зменшення вартості;

в) домінуюче підприємство (материнське) купує контрольну частку в іншому підприємстві (дочірньому);

г) пропорційна частка активів і зобов'язань дочірнього підприємства включається в звіти групи.

Питання для самоконтролю:

1. Які теорії консолідації фінансової звітності ви знаєте?

2. Чому дорівнює консолідована сума основних засобів?

3. В чому полягає метод собівартості для інвестиції?

4. Коли має місце метод обліку об'єднання інтересів (злиття)?

5. Що ви знаєте про метод участі у капіталі?

6. Розкрийте сутність методу обліку придбання.

7. Які теорії капіталу Ви знаєте?

8. Який метод полягає в тому, що домінуюче підприємство (материнське) купує контрольну частку в іншому підприємстві (дочірньому)?

Розділ 4

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ МАТЕРИНСЬКОГО ТА ЙОГО ДОЧІРНІХ ПІДПРИЄМСТВ

4.1. Облік інвестицій у дочірні підприємства.
4.2. Відображення в обліку об'єднання підприємств. Визначення гудвілу при придбанні та його облік.
4.3. Особливості обліку внутрішньогрупових операцій.
4.4. Визначення та облік неконтрольованої частки / частки меншості.

4.1. Облік інвестицій у дочірні підприємства

Облік фінансових інвестицій регулюються НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [51], що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності. Аспекти класифікації інвестицій в інше підприємство наочно зображені на рис. 4.1.

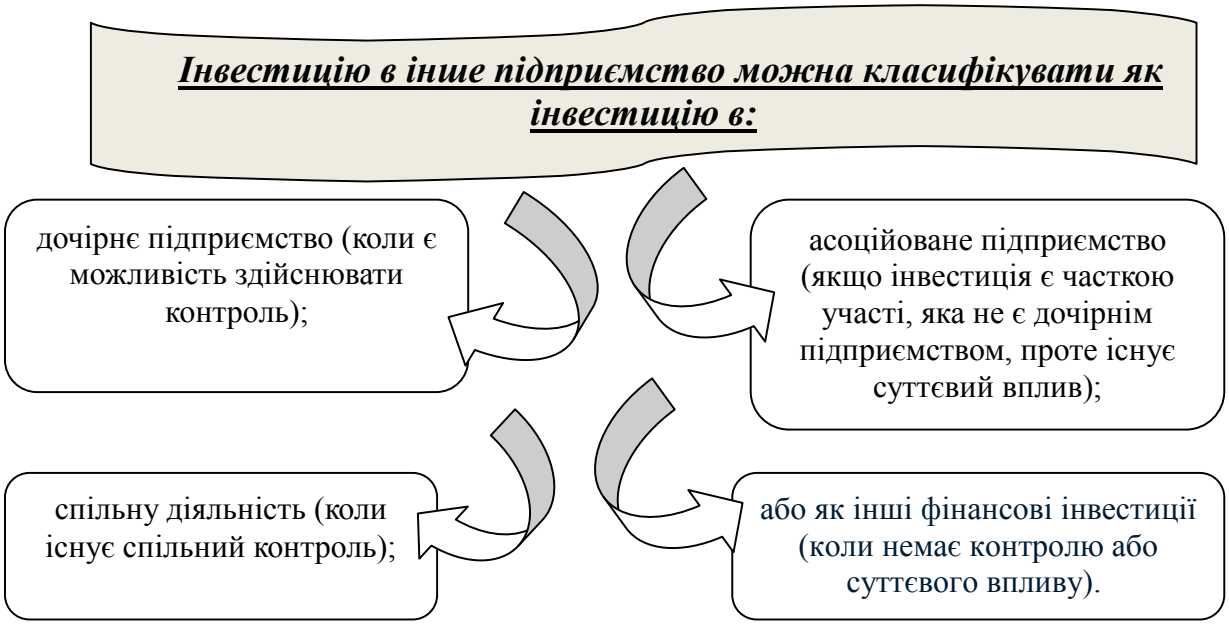


Рис. 4.1. Особливості класифікації інвестицій в інше підприємство

У відповідності до НП(С)БО 12 [51] фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку **за собівартістю**.

Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та

інших витрат, безпосередньо пов’язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за **справедливою вартістю** цих активів.

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим НП(С)БО 15 «Дохід» [56].

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пунктах 17 і 22 НП(С)БО 12 [51].

Фінансові інвестиції, що обліковуються за **методом участі в капіталі**, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об’єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об’єктом інвестування.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об’єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об’єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об’єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об’єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об’єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об’єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об’єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого

збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Балансова вартість інвестицій в *асоційоване підприємство* зменшується на суму зменшення корисності інвестиції.

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Якщо інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному, асоційованому підприємству, відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

Якщо інвестор (контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, відображаються повністю в період здійснення операції.

Пп. 16 – 18 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [51] визначено, що фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства обліковуються **за**

методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у п. 17 НП(С)БО 12 [51].

Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства в бухгалтерському обліку відображаються в порядку, наведеному у пп. 8 і 9 НП(С)БО 12 [51], якщо:

а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;

б) асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

Фінансові інвестиції обліковуються **за методом участі в капіталі** на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

Порядок обліку інвестицій у дочірні підприємства, визначений у Міжнародних стандартах фінансової звітності, перелік яких наочно ілюструє рис. 4.2.

Рис. 4.2. Міжнародні стандарти фінансової звітності, які регламентують порядок обліку інвестицій у дочірні підприємства

Пп. 24 – 27 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [51] визначено, аспекти розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація: Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств», за такими видами:

- Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства. Фінансові інвестиції в дочірні підприємства.
- Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства).
- Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу «інші довгострокові фінансові інвестиції» та «Поточні фінансові інвестиції» за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю.
- Підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій.
- Доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період.
- Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

Контрольний учасник спільного підприємства у примітках до фінансової звітності також наводить (розкриває) таку інформацію:

- Загальна сума зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах.
- Сума зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками. Сума своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств.

Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи в примітках до фінансової звітності розкривають таку інформацію про спільну діяльність:

- Строк дії договору спільної діяльності без створення юридичної особи. Загальна вартість вкладу до спільної діяльності без створення юридичної особи.
- Сума всіх зобов'язань спільної діяльності без створення юридичної особи (із зазначенням суми, яка припадає на частку учасника).
- Загальна сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та сума доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, які були включені до інших операційних доходів та інших операційних витрат.

Оператор спільної діяльності без створення юридичної особи розкриває інформацію про загальну вартість спільно контрольованих активів, управління якими він здійснює, а також у розрізі їх класифікації.

Інвестор спільного, дочірнього та асоційованого підприємства розкриває інформацію про суму, строки та умови своїх зобов'язань по внесках до статутних капіталів суб'єктів господарювання.

4.2. Відображення в обліку об'єднання підприємств. Визначення гудвілу при придбанні та його облік

Згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5] суб'єкт господарювання визначає, чи є операція або інша подія об'єднанням бізнесу, застосовуючи визначення, наведені в цьому МСФЗ, яке вимагає, щоби придбані активи та прийняті зобов'язання утворювали бізнес. Якщо придбані активи не є бізнесом, суб'єкт господарювання, що звітує, обліковує операцію або іншу подію як придбання активу.

Об'єднання бізнесу *(англ. business combination)* – операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Операції, що їх іноді називають «істинними злиттями» або «злиттями рівних», також є об'єднанням бізнесу в тому значенні, в якому цей термін вжито в цьому МСФЗ.

Об'єкт придбання *(англ. acquire)* – бізнес або бізнеси, над якими покупець отримує контроль в об'єднанні бізнесу.

Покупець (*англ. acquirer*) – суб'єкт господарювання, який отримує контроль за об'єктом придбання.

Результати об'єднання бізнесу зображено на рис. 4.3.

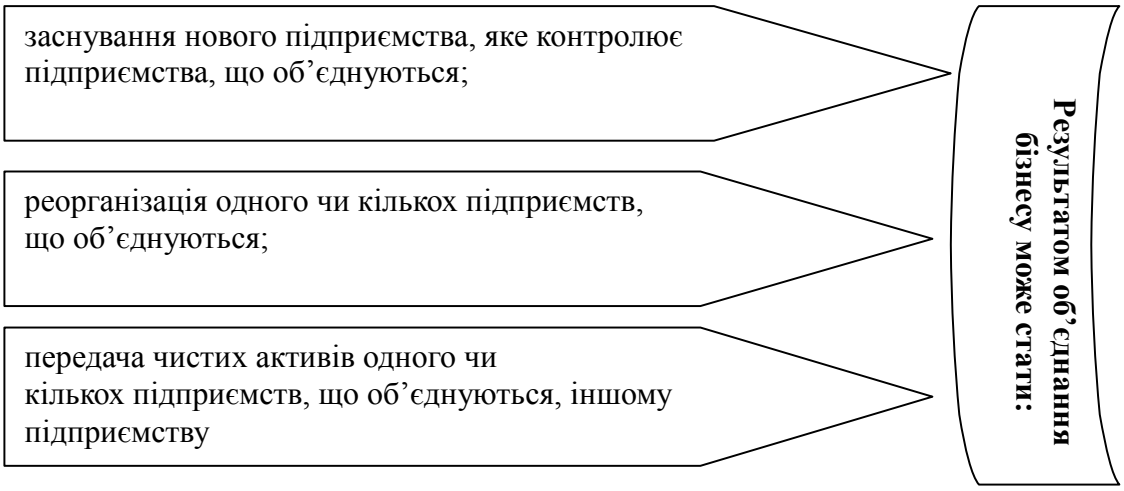


Рис. 4.3. Результати об'єднання бізнесу

Частка участі в капіталі (*англ. equity interests*) – для цілей цього МСФЗ термін «частки участі в капіталі» вживається в широкому розумінні для позначення часток власності суб'єктів господарювання, якими володіють інвестори, та частки власників, членів чи учасників взаємних суб'єктів господарювання.

Способи отримання покупцем контролю після об'єднання бізнесу наочно представлені на рис. 4.4.

Рис. 4.4. Способи отримання покупцем контролю після об'єднання бізнесу

Суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням **методу придбання**. Застосування методу придбання вимагає:

а) визначення покупця;

б) визначення *дати придбання*;

в) визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання;

г) визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки.

При кожному об'єднанні бізнесу один з об'єднуваних суб'єктів господарювання визначається як покупець.

Керівництво в МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55] застосовується для визначення покупця – суб'єкта господарювання, який отримує контроль над об'єктом придбання.

Покупець визначає **дату придбання**, яка є датою, на яку він отримує контроль за об'єктом придбання.

Дата придбання (*англ. acquisition date*) – дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання.

Дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання, є, як правило, датою, на яку покупець юридично передає компенсацію, купує активи та приймає зобов'язання об'єкта придбання – **дата закриття**. Проте покупець може отримати контроль на дату, що передує даті закриття, або ж після дати закриття.

Наприклад: дата придбання передує даті закриття, якщо письмова угода передбачає, що покупець отримує контроль над об'єктом придбання

на дату, що передує даті закриття. Покупець розглядає всі належні факти та обставини під час ідентифікації дати придбання.

Станом на дату придбання покупець визнає, окремо від **гудвілу, ідентифіковані придбані активи**, прийняті зобов'язання та будь-яку неконтрольовану частку в об'єкті придбання.

Гудвіл (*англ. goodwill*) – актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

Ідентифікований актив (*англ. identifiable assets*) – актив є ідентифікованим, якщо він:

а) є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо чи разом з відповідним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або

б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та обов'язків.

Контроль (*англ. control*) – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

Неконтрольована частка (*англ. non-controlling interest*) – власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.

Використання методу обліку придбання передбачає низку етапів, рис. 4.5.

Щоби відповідати критеріям визнання як складової застосування методу придбання, ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання повинні відповідати визначенню активів і зобов'язань, наведених у «Концептуальній основі складання та подання фінансової звітності» [59], на дату придбання. Наприклад, витрати, що їх покупець очікує, але не зобов'язаний понести в майбутньому для здійснення свого плану завершити діяльність об'єкта придбання або звільнити чи перемістити працівників об'єкта придбання, не є зобов'язаннями на дату придбання. Отже, покупець не визнає ці витрати як частину застосування методу придбання. Натомість, покупець визнає ці витрати в своїй фінансовій звітності після об'єднання відповідно до інших МСФЗ.

Крім того, щоби відповідати критеріям визнання як складової застосування методу придбання, ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання мають бути частиною предмету обміну покупця та об'єкта придбання (або його колишніх власників) в операції об'єднання бізнесу, а не результатом окремих операцій. Покупець застосовує керівництво, наведене в пп. 51 – 53 МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5],

щоби визначити, які придбані активи чи прийняті зобов’язання є частиною обміну на об’єкт придбання, а які, якщо такі існують, є результатом окремих операцій, що їх слід обліковувати відповідно до їхнього характеру та застосовних МСФЗ.

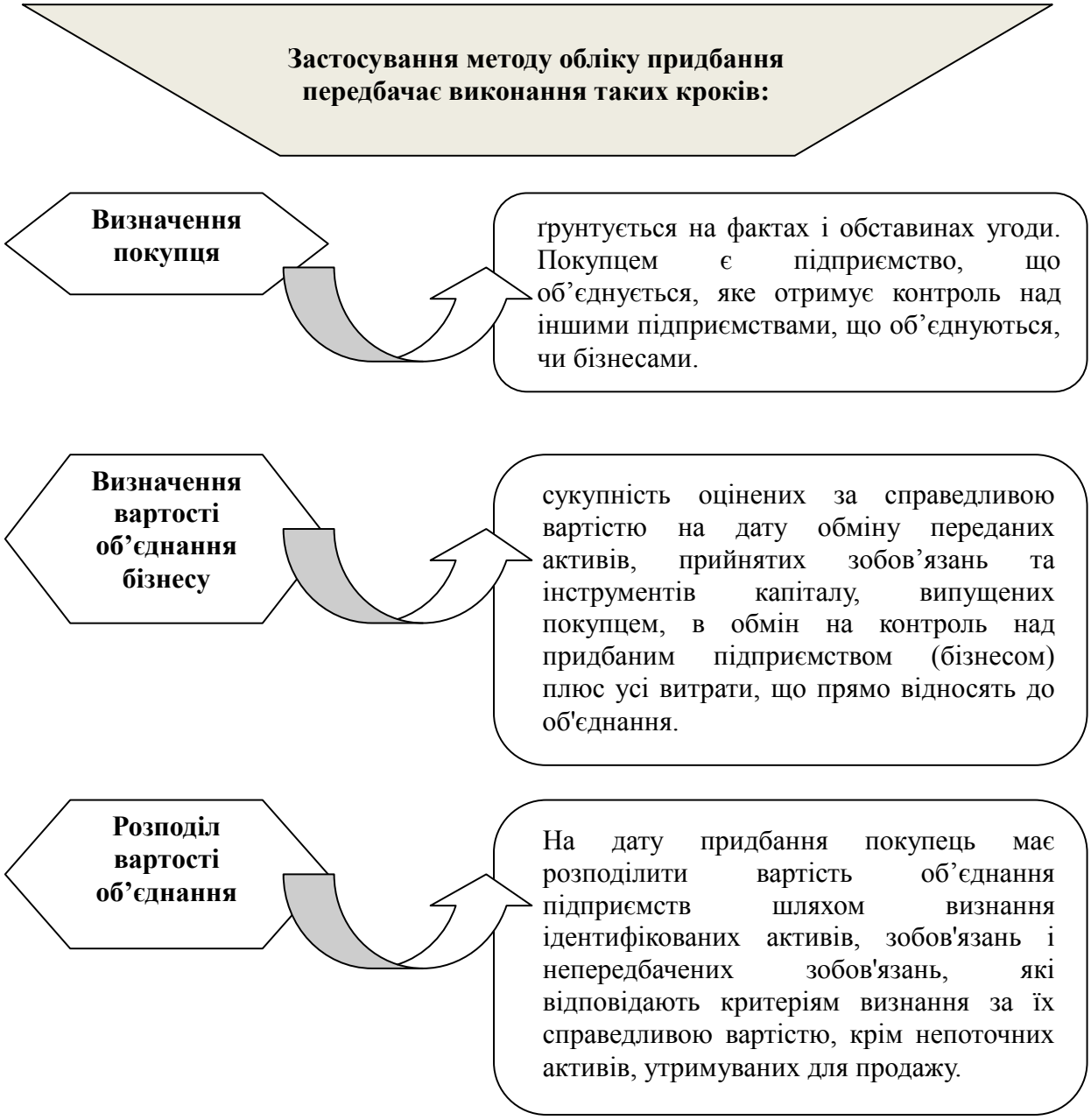


Рис. 4.5. Основні етапи при застосуванні методу придбання

На дату придбання покупець класифікує або призначає ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов’язання як необхідні для застосування у подальшому інших МСФЗ. Покупець здійснює такі класифікації чи призначення на основі умов контракту, економічних умов, своїх операційних або облікових політик та інших доречних умов, що існують на дату придбання.

У деяких ситуаціях МСФЗ передбачають різний облік, залежно від того, як суб'єкт господарювання класифікує чи призначає певний актив або зобов'язання.

Прикладами класифікацій чи призначень, що їх зробить покупець на основі доречних умов, які існують на дату придбання, зокрема, є такі:

а) класифікація окремих фінансових активів і зобов'язань як фінансових активів і зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю або за амортизованою собівартістю, відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [13];

б) призначення похідного інструмента інструментом хеджування відповідно до МСБО 39 [57];

в) оцінку того, чи слід відокремлювати вбудований похідний інструмент від основного контракту відповідно до МСФЗ 9 [13] (що є питанням «класифікації» в тому значенні, в якому цей термін застосовується в цьому МСФЗ).

Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою **справедливою вартістю** на дату придбання.

Справедлива вартість (*англ. fair value*) – сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Для кожного об'єднання бізнесу покупець оцінює на дату придбання компоненти неконтрольованих часток в об'єкті придбання, які є теперішніми частками власності та надають їх власникам право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання у разі ліквідації, або:

а) за справедливою вартістю; або

б) за пропорційною часткою теперішніх інструментів власності у визнаних сумах ідентифікованих чистих активах об'єкта придбання.

Всі інші компоненти **неконтрольованих часток** оцінюють за справедливою вартістю на дату придбання, якщо МСФЗ не вимагають іншої основи оцінювання [5].

Неконтрольована частка (*англ. non-controlling interest*) – власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.

Показники, які зіставляють для визначення гудвілу зображені на рис. 4.6.

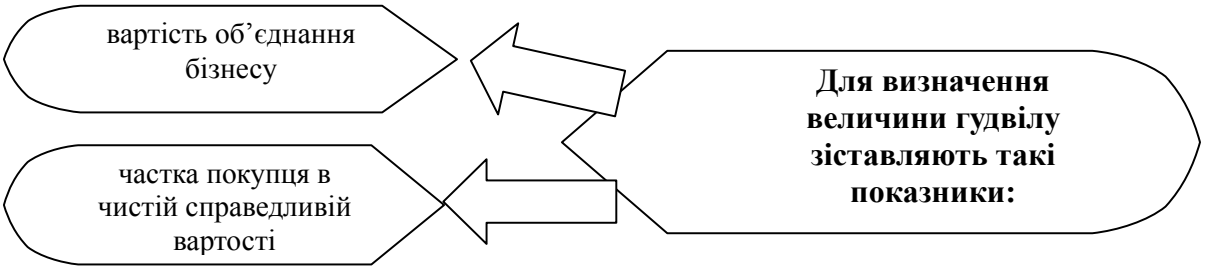


Рис. 4.6. Показники, які необхідні для визначення величини гудвілу

Покупець визнає **гудвіл** станом на дату придбання, оцінений як перевищення над сукупною сумою:

- переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5];

- неконтрольованої частки в об'єкті придбання, оціненої відповідно до цього МСФЗ;

- **справедливої вартості** на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання, при поетапному об'єднанні бізнесу.

А також оцінений як перевищення сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених відповідно до цього МСФЗ.

При об'єднанні бізнесу, в якому покупець і об'єкт придбання (або його колишні власники) обмінюються лише частками участі в капіталі, справедливу вартість на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання можна оцінити достовірніше, ніж справедливу вартість на дату придбання часток участі в капіталі покупця. В цьому випадку покупець визначає суму гудвілу із застосуванням справедливої вартості на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання, а не справедливої вартості на дату придбання переданих часток участі в капіталі.

Щоб визначити суму гудвілу при об'єднанні бізнесу, в якому компенсація не передається, покупець застосовує справедливу вартість на дату придбання частки участі покупця в об'єкті придбання, визначену із застосуванням методу оцінки замість справедливої вартості на дату придбання переданої компенсації.

Після первинного визнання, покупець оцінює гудвіл, придбаний в результаті об'єднання, за собівартістю, зменшеною на всю суму накопичених збитків від зменшення корисності, рис. 4.7.

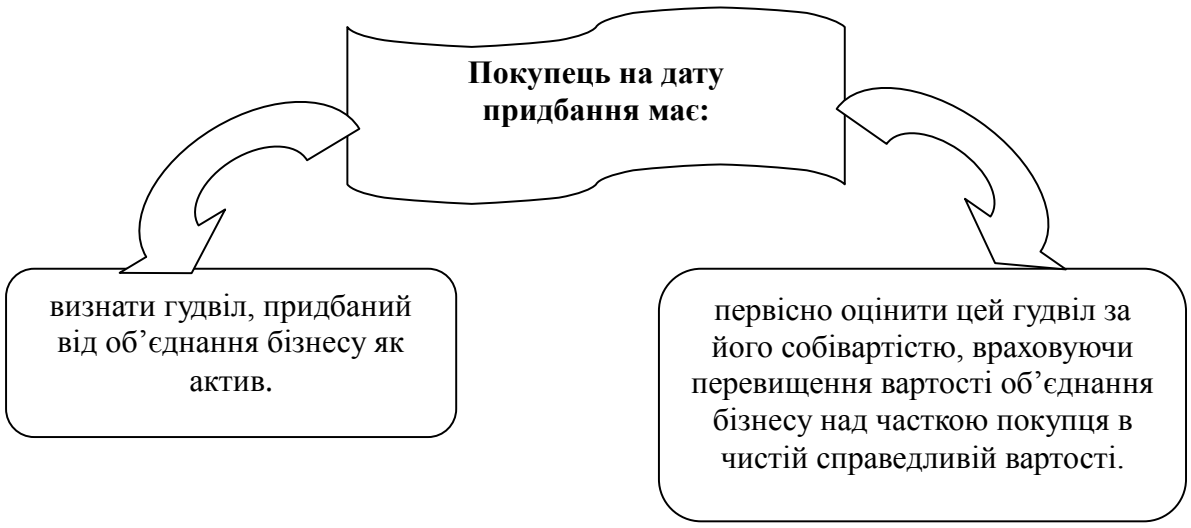


Рис. 4.7. Визнання та первісна оцінка гудвілу покупцем

Покупець повинен визначати **вартість об'єднання** як сукупність оцінених за справедливою вартістю на дату обміну переданих активів, прийнятих зобов'язань та інструментів капіталу, випущених покупцем, в обмін на контроль над придбаним підприємством (бізнесом) плюс усі витрати, що прямо відносять до об'єднання.

На дату придбання покупець має розподілити вартість об'єднання підприємств шляхом визнання ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань, які відповідають критеріям визнання за їх **справедливою вартістю**, крім непоточних активів, утримуваних для продажу.

Непоточні активи (або ліквідаційна група), що класифіковані як утримувані для продажу згідно з МСФЗ 5 [58], слід визнати за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

Підходи до визначення справедливої вартості окремих ідентифікованих активів і зобов'язань було узагальнено в табл. 1.2 у першому розділі даного навчального посібника.

МСФЗ 3 [5] також потребує визнання непередбачених зобов'язань.

Непередбачені зобов'язання придбаного підприємства будуть більш очевидними, якщо їх буде визнано в **консолідованому балансі** за *справедливою вартістю*.

Згідно з НП(С)БО 19 [10] **гудвіл** визначається, як перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Аспекти розподілу ідентифікованих активів та зобов'язань придбаного підприємства зображені на рис. 4.8.

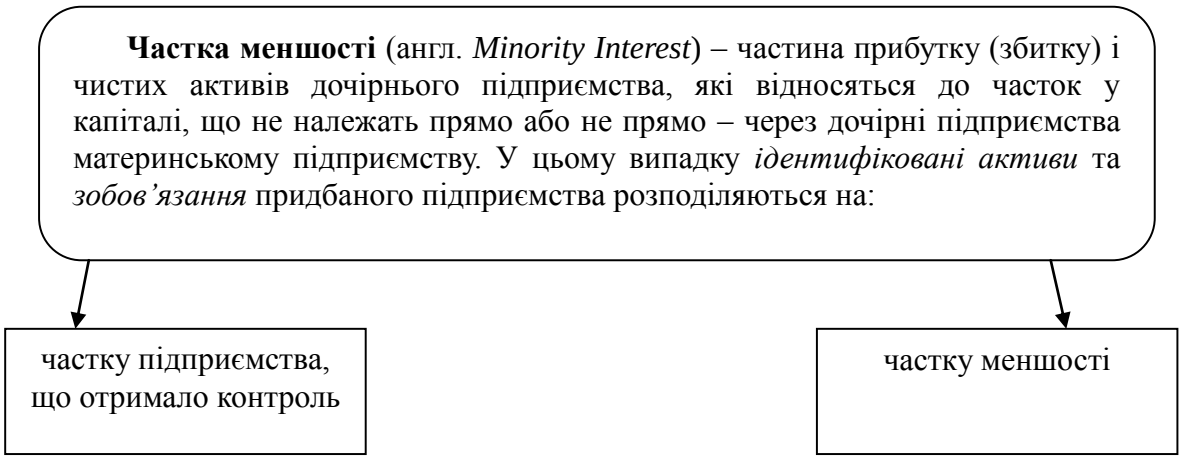


Рис. 4.8. Розподіл ідентифікованих активів та зобов'язань придбаного підприємства

Чисті активи – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

Вартість *негативного гудвілу* списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку. Сума накопиченої амортизації гудвілу списується зі зменшенням його первісної вартості.

По гудвілу амортизація *не нараховується*.

Після об'єднання підприємств складається фінансова звітність кожним підприємством (індивідуальна) та материнським – за групу підприємств (консолідована).

Податковий пп. 14.1.40 ст. 14 Податкового кодексу України (ПКУ) [60]) також містить визначення гудвілу:

Гудвіл (вартість ділової репутації) – нематеріальний актив, вартість якого можна визначити як різницю між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання найкращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу *не підлягає амортизації* та її не враховують під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл.

Зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого *зменшення його корисності* в порядку, передбаченому НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [61].

З одного боку, гудвіл є нематеріальним активом, але головною умовою визнання нематеріального активу є його ідентифікація. При цьому гудвіл є частиною репутації компанії, а тому його не може бути відокремлено від неї. Спільною ознакою «гудвілу» та «ділової репутації» є забезпечення прибутку в майбутньому, який перевищує ринкову вартість прибутку компаній з аналогічним предметом господарської діяльності.

Зі свого боку, гудвіл виникає лише в разі купівлі-продажу, реорганізації підприємств і має чітку вартісну ознаку, яка діє протягом усього терміну функціонування компанії та не може бути достовірно визначена.

У бухгалтерському обліку гудвіл є грошовою сумою, яку покупець компанії готовий заплатити понад балансову вартість її активів. Водночас гудвіл залежить від позитивної чи негативної репутації суб'єкта господарювання, а тому постійно змінюється. Отже, можна дійти висновку, що між вартістю підприємства та чистою вартістю його майна завжди є різниця, яка і є гудвілом. Вона може бути додатною або від'ємною.

Чинне законодавство не містить визначення поняття ділової репутації юридичної особи, оскільки воно є морально-етичною категорією й одночасно особистим немайновим благом.

Під **діловою репутацією** юридичної особи потрібно розуміти оцінку його підприємницької, громадської, професійної чи іншої діяльності, яку здійснює така особа як учасник суспільних відносин.

Ділова репутація має свою вартість (**гудвіл**) та є одним зі складників ринкової вартості юридичної особи. Практика Європейського суду з прав людини визнає право на гудвіл незалежно від його формального закріплення на рівні національного законодавства [62].

Суб'єктами такого права можуть бути як фізичні особи, які провадять певний вид професійної та (або) підприємницької діяльності, що дає прибуток, так і юридичні особи.

Право на гудвіл виникає як з огляду на об'єктивні, так і суб'єктивні чинники. До *об'єктивних* можна зарахувати набуття певного правового статусу; тривалість провадження відповідної господарської діяльності; отримання суб'єктом господарювання необхідних дозвільних документів тощо. До *суб'єктивних* – власне ділову репутацію компанії.

Отже, до основних ознак гудвілу можна віднести наступні:

– гудвіл є невіддільним від суб'єкта господарювання та його не можна продати окремо;

– гудвіл можливий лише за наявності надлишкових доходів;

– гудвіл є активом, що не амортизується.

Тобто, гудвіл зводиться не лише до поняття ділової репутації, а й до інших, схожих за юридичною природою понять – зокрема, це *престиж* компанії, торгової марки, бренда; ціна; зв'язки; репутація суб'єкта господарювання тощо.

Суттєвою відмінністю гудвілу від зазначених вище категорій є можливість визначення точної грошової оцінки та, на відміну від інших категорій, його відображають у бухгалтерському і податковому обліку суб'єкта господарювання [62].

Відповідно частка меншості визначається як відсоток чистої справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Застосування методу придбання розпочинається з дати придбання.

Дата придбання є датою, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Якщо придбане підприємство стає дочірнім підприємством покупця, в обліку останнього відображається придбання фінансових інвестицій у дочірнє підприємство. Якщо ж придбане підприємство ліквідується, то покупець повинен з дати придбання визнати в балансі ідентифіковані активи й зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл (або негативний гудвіл у звіті про прибуток та збиток), що виник унаслідок об'єднання підприємств.

Поетапне придбання. Об'єднання бізнесу може здійснюватися за допомогою однієї обмінної операції чи кількох обмінних операцій, коли, наприклад, має місце подальше придбання акції на фондовій біржі. У такому разі йдеться про поетапне об'єднання бізнесу.

При поетапному придбанні кожна суттєва обмінна операція має бути відображена покупцем окремо, на основі інформації про собівартість чи справедливу вартість інвестиції на дату кожної обмінної операції для визначення суми гудвілу, пов'язаного з цією операцією.

Гудвіл у разі поетапного придбання є результатом покрокового порівняння собівартості окремих інвестицій з часткою покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на кожному кроці.

У разі послідовного придбання акцій справедлива вартість ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань підприємства, що придбається, може бути різною на дату кожної операції обміну. Це пояснюється тим, що:

- *ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання об'єкта придбання* – підприємства, що купують, є знову заявленими за їх справедливою вартістю на дату кожної обмінної операції з метою визначення гудвілу, пов'язаного з кожною операцією;
- *ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання* повинні надалі бути визнані покупцем за їх справедливою вартістю, визначеною на дату придбання.

Будь-які коригування цієї справедливої вартості, що стосуються попередньої частки володіння покупця, вважають переоцінкою. Однак оскільки ця переоцінка здійснюється покупцем у разі первинного визнання придбаних активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань, не матиме значення, яку облікову політику вибрав покупець для відображення цих статей після первинного визнання (*наприклад*, відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» [63]).

Облік придбання при поетапному об'єднанні бізнесу передбачає послідовне виконання таких етапів:

- Відображення первинних інвестицій в об'єкт інвестування.
- Визначення вартості об'єднання.
- Визначення гудвілу (*негативного гудвілу*).
- Визнання частки меншості.
- Складання консолідованих фінансових звітів.

Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності – поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства. Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності контролюється тією самою стороною (сторонами) до і після поєднання і цей контроль не є тимчасовим, то це не є об'єднанням підприємств та/або видів їх господарської діяльності [10].

Основні відмінності між НП(С)БО 19 [10] та МСФЗ 3 [5] представлені на рис. 4.9.

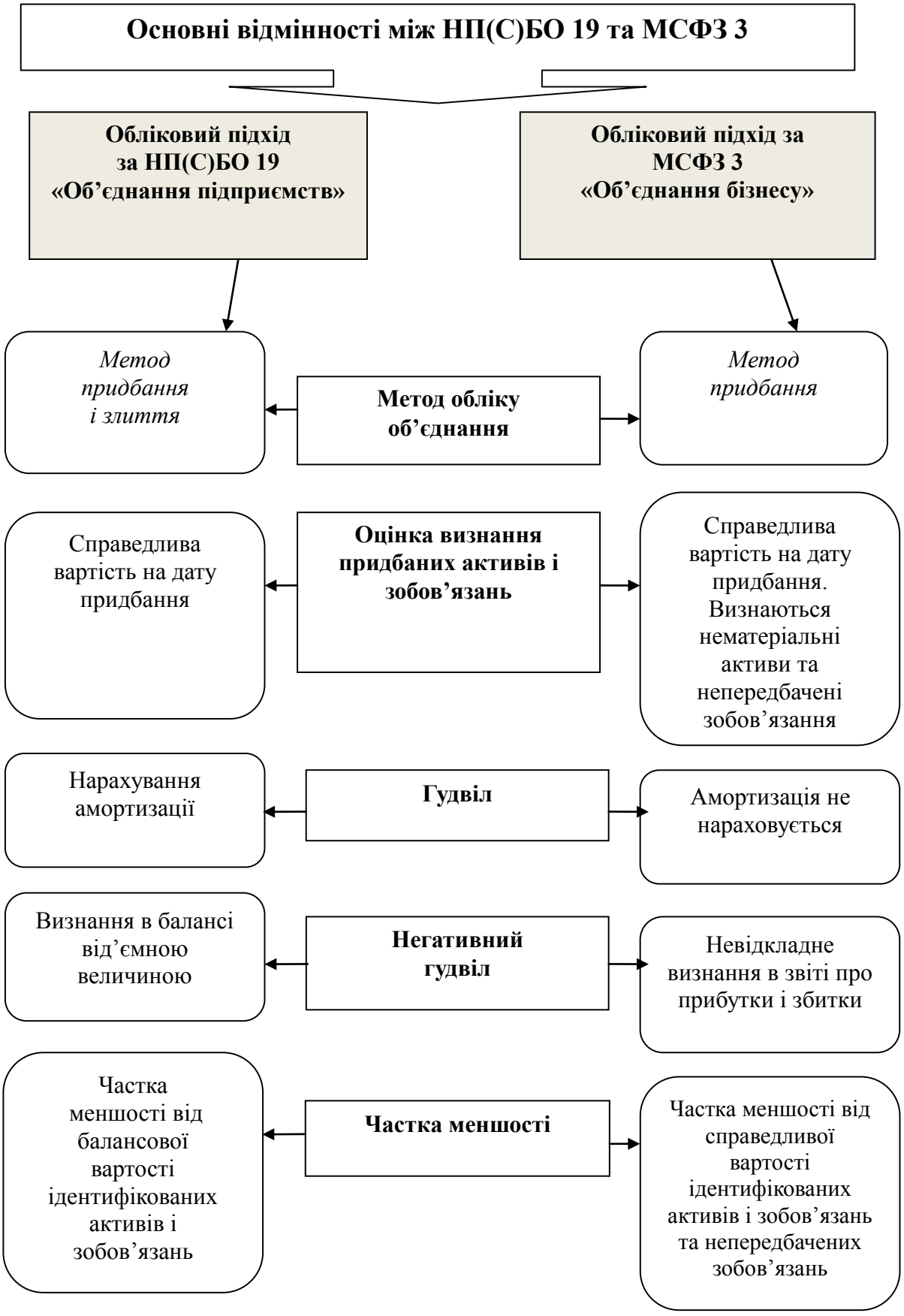


Рис. 4.9. Відмінності НП(С)БО 19 та МСФЗ

Основні облікові підходи придбання викладені в п. 5-17 НП(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» [10].

Якщо підприємство внаслідок придбання його чистих активів іншим підприємством (покупцем) ліквідується, то, починаючи з дати придбання, покупець відображає в балансі активи й зобов’язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання.

У разі придбання контрольного пакета акцій (капіталу) іншого підприємства покупець, починаючи з дати придбання, повинен відображати придбані акції (частку в капіталі) у складі фінансових інвестицій.

Об’єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності відображається в обліку за вартістю, яка є сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо об’єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності здійснюється шляхом передачі інших активів або прийняття на себе зобов’язання, то вартість дорівнює справедливій вартості (на дату обміну) активів або зобов’язань, наданих покупцем в обмін на контроль за чистими активами іншого підприємства, збільшеної на суму витрат, які безпосередньо пов’язані з придбанням.

Придбані покупцем ідентифіковані активи, зобов’язання і непередбачені зобов’язання визнаються окремо на дату придбання та відображаються за їх справедливою вартістю, крім необоротних активів, утримуваних для продажу, які оцінюються за чистою вартістю реалізації.

Коригування справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов’язань і непередбачених зобов’язань, якщо це передбачено угодою про об’єднання, здійснюється протягом 12 місяців з дати придбання за умови, що сума коригування може бути достовірно визначена.

Якщо об’єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності здійснюється поетапно (наприклад, шляхом послідовного придбання акцій), покупець оцінює фінансові інвестиції в об’єкті придбання (раніше утримувану частку у власному капіталі) за їх справедливою вартістю на дату придбання та відображає суму зміни вартості відповідно у складі доходів або витрат [10].

Покупець визнає лише ті придбані ідентифіковані активи, зобов’язання і непередбачені зобов’язання, які були на дату придбання та якщо їх справедливу вартість можна достовірно оцінити.

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

Якщо на дату придбання або на дату обміну вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов’язань і непередбачених зобов’язань об’єкта придбання перевищує сукупність витрат на об’єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, то сума перевищення визнається доходом.

4.3. Особливості обліку внутрішньогрупових операцій

При підготовці консолідованих фінансових звітів показники індивідуальних фінансових звітів юридичних одиниць складаються разом. Отже, консолідовані фінансові звіти включають не лише результати групи при операціях із зовнішніми сторонами (тобто, за межами групи), але й також результати операцій у межах групи. Ці протиріччя виникають у зв'язку з метою складання консолідованих фінансових звітів, що полягає в забезпеченні інформацією про фінансові результати й фінансовий стан групи як результат їхніх ділових стосунків із зовнішніми партнерами. Отже, вплив операцій у межах групи повинен бути скоригованим для підготовки консолідованих фінансових звітів.

Вимога для повного коригування на вплив внутрішньогрупових операцій зазначена в п. 24 МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» [55], в якому зазначається: «Внутрішньогрупові залишки, операції, прибуток і витрати слід виключати повністю».

Відповідно до п. 4, Розділу II «Порядок складання консолідованої фінансової звітності», НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17] визначено, що при складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
- сума **внутрішньогрупових операцій** та внутрішньогрупового сальдо;
- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані), рис. 4.10.

П.4 Розділу I «Загальні положення», НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17] визначено, що:

Внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи;

Внутрішньогрупове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій;

Вимога коригування на повний вплив операцій є такою, що узгоджується з концепцією консолідації економічної одиниці, так як материнське і дочірнє підприємство є групою.

Поряд з коригуванням на вплив операцій, які здійснені за поточний період, також необхідне коригування консолідованих фінансових звітів на вплив операцій за попередні періоди.

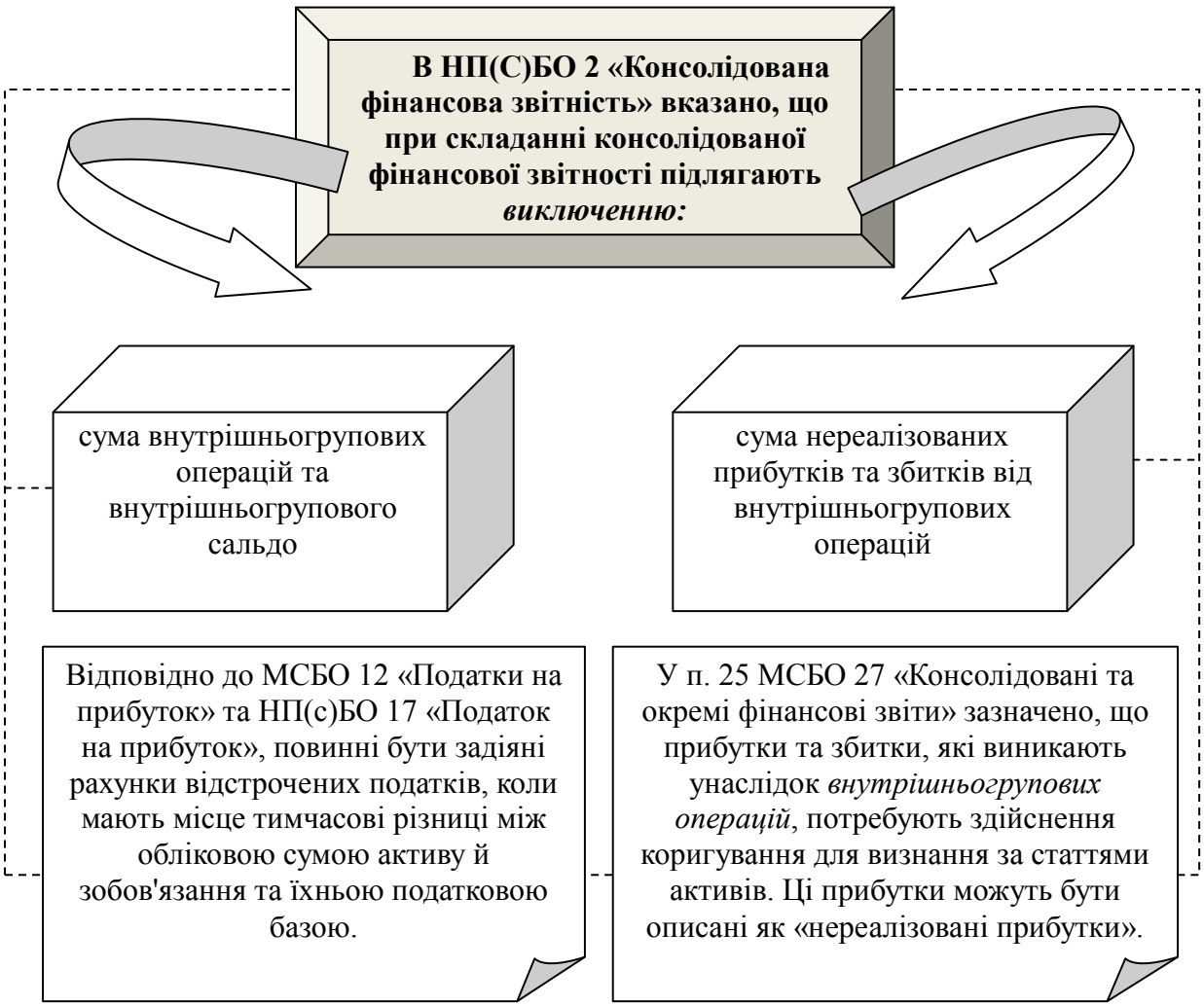


Рис. 4.10. Нормативна регламентація внутрішньогрупових операцій згідно з НП(С)БО та МСФЗ

Оскільки регулюючі запаси застосовуються лише в робочій таблиці, а не на рахунках ні материнського, ні дочірнього підприємства, повинен бути розглянутий будь-який продовжений вплив операцій попередніх періодів. Це вплив таких операцій, як позика між материнським і дочірнім підприємствами, коли залишок, належний на кінець чисельних періодів, скорочується впродовж періоду внаслідок часткового відшкодування. Подібно до цього, коли активи, такі як запаси, переносяться на кінець одного періоду і потім залишаються на початок наступного періоду, коригування при консолідації слід здійснити за два періоди.

Деякі внутрішньогрупові операції не впливають на поточні суми активів і зобов’язань (наприклад, коли винагорода менеджменту сплачена одним підприємством іншому в межах групи). У цьому випадку під впливом знаходяться статті доходів та витрати.

Будь-яка різниця між обліковою сумою активу й зобов'язання та їхньою податковою базою в юридичної особи в межах групи обліковується юридичною особою.

Проте при консолідації, по відношенню до внутрішньогрупових операцій, коригування повинні бути здійснені до облікової вартості активу або зобов'язання. Звідси, при коригуванні внутрішньогрупових операцій, де мають місце зміни облікової вартості активів і зобов'язань, будь-який пов'язаний вплив податку повинен бути розглянутий.

Критерієм реалізації є залучення зовнішньої сторони до активу, задіяного у внутрішньогруповій операції. Якщо актив (запаси) передано від дочірнього підприємства до материнського (або навпаки), то зовнішнє підприємство не залучено до цієї операції. Прибуток, зароблений дочірнім підприємством, нереалізований для групи. Якщо материнське підприємство потім реалізує ці запаси підприємству, зовнішньому по відношенню до групи, внутрішньогруповий прибуток стає реалізованим по відношенню до групи.

Коли запаси передані в межах групи в поточному періоді й деякі або всі запаси ще не реалізовані на кінець звітного періоду, основні регулюючі записи будуть такими:

Дебет «Дохід від реалізації»
Кредит «Собівартість реалізації»
Кредит «Виробничі запаси»

Коригування до запасів ґрунтується на прибутку, що залишається в запасах на кінець періоду:

Дебет «Відстрочені податкові активи»
Кредит «Податок на прибуток»

При складанні консолідованих фінансових звітів для усунення подвійного впливу на статті активів, зобов'язань, доходу та витрат слід врахувати та здійснити коригування таких внутрішньогрупових операцій:

- продаж запасів;
- продаж необоротних активів;
- реалізація прибутків (збитків) при продажу активу, який підлягає амортизації;
- переведення активу зі складу запасів до складу необоротних активів;
- переведення активу зі складу необоротних активів до складу запасів;
- внутрішньогрупові послуги;
- внутрішньогрупові запозичення;
- внутрішньогрупові дивіденди, оголошені й сплачені після придбання.

З розглянутого обліку внутрішньогрупових операцій з метою складання консолідованих фінансових звітів можна сформулювати низку висновків.

По-перше, внутрішньогруповий продаж запасів, необоротних активів, надання послуг, оголошення та сплати дивідендів, виникнення боргових зобов'язань потребують коригування в процесі консолідації, а об'єкти обліку, пов'язані з цими операціями, потребують розгляду застосування обліку податкового впливу в процесі консолідації [11].

По-друге, розглянуті внутрішньогрупові операції між учасниками групи з точки зору впливу цих операцій на показники консолідованих звітів можна поділити на групи, які наочно зображені на рис. 4.11.

Рис. 4.11. Розмежування внутрішньогрупових операцій у відповідності до їх впливу на показники консолідованих звітів

Прикладами внутрішньогрупових операцій, що пов'язані з внутрішніми розрахунками, можуть бути: надання позик; емісія облігацій; передача основних засобів у фінансову оренду; продаж активів; надання послуг тощо. При відображенні таких операцій в обліку кожного учасника групи складається запис про дебіторську та кредиторську заборгованість. Відповідно, в процесі консолідації такі записи виключаються, оскільки з точки зору групи як єдиної економічної одиниці, ні позик, ні зобов'язань не існує. Виключення здійснюється в робочій таблиці на підставі складання зворотних записів до записів, що мали місце при здійсненні операції.

Внутрішньогрупові операції першого типу призводять до виникнення:

- внутрішньогрупового сальдо (сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу), яке підлягає виключенню з консолідованого Балансу;
- внутрішньогрупових доходів та витрат (доходів та витрат за позикою, емісією облігацій, фінансовою орендою тощо), які підлягають виключенню зі Звіту про фінансові результати.

Доходи та витрати, які виникають унаслідок здійснення внутрішньогрупових операцій за розрахунками, на фінансовий результат групи не впливають.

Одна з найбільш складних проблем, яка виникає при консолідації фінансових звітів групи, пов'язана з внутрішньогруповими операціями з продажу активів [11].

Особливістю внутрішньогрупових результатів від продажу активів є те, що вони підлягають виключенню не лише з балансової вартості залишку нереалізованих запасів, а й з прибутку (збитку) дочірнього підприємства при визначенні доходу від участі в капіталі в інвестора (у випадку застосування методу участі в капіталі для обліку інвестицій у дочірні підприємства), податку на прибуток материнського та дочірнього підприємств, при визначенні консолідованої суми податку на прибуток групи. Внаслідок виключення внутрішньогрупових результатів від продажу активів при розрахунку консолідованої суми податку на прибуток виникають тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню або вирахуванню і призводять до відображення в консолідованому Балансі відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань. Крім того, операції такого типу призводять до донарахування (зменшення) амортизації за реалізованими в межах групи необоротними активами [11].

Для визначення регулюючих записів щодо внутрішньогрупових переведень, можна застосувати підхід, послідовність виконання якого полягає в наступному:

- аналіз операцій і подій у межах облікових записів юридичних одиниць, пов'язаних із внутрішньогруповими переведеннями. Визначення, до якого періоду відноситься операція – попереднього чи поточного;
- аналіз операції з точки зору групи;
- складання регулюючих записів від позиції юридичного підприємства до цієї групи;
- розгляд регулюючих записів податкового впливу.

За необхідності окремі журнальні реєстри можуть бути передбачені материнським підприємством для збереження коригувань, здійснених у процесі підготовки консолідованих фінансових звітів. Процес консолідації може бути виконаний з використанням спеціальної **робочої таблиці**.

4.4. Визначення та облік неконтрольованої частки / частки меншості

НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10] **частка меншості** визначена як частина чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

П.4 Розділу I «Загальні положення», НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17] визначено, що:

Неконтрольована частка – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не

належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства);

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [10], будь-яку частку меншості в підприємстві, що придбається, розраховують на підставі відсотка меншості й справедливої вартості чистих ідентифікованих активів.

Виключно для обліку неконтрольованої частки при складанні робочої таблиці необхідно відкрити тимчасовий рахунок «Частка меншості», який може мати такі субрахунки:

«Неконтрольована частка в прибутках (збитках)»;

«Неконтрольована частка в чистих активах».

Частка меншості в чистих активах на дату придбання за НП(С)БО, на основі базового підходу, відображається так:

Дебет «Зареєстрований (пайовий) капітал»

Кредит «Неконтрольована частка»

Дебет «Нерозподілені прибутки»

Кредит «Неконтрольована частка»

Резерв оцінки об'єднання за НП(С)БО не нараховується, оскільки розрахунок неконтрольованої частки ґрунтується на балансовій вартості чистих активів. Облікові записи:

1. Неконтрольована частка в змінах капіталу між датою придбання і початком звітного періоду:

Дебет «Нерозподілені прибутки» (залишок на початок)

Кредит «Неконтрольована частка»

2. Частка меншості в змінах капіталу за поточний період:

а) Дебет «Неконтрольована частка в прибутку(збитку)»

Кредит «Неконтрольована частка»

б) Дебет «Неконтрольована частка»

Кредит «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

Під час визначення неконтрольованої частки окремі внутрішньогрупові операції потребують коригування неконтрольованої частки. Поясненням для розгляду коригувань на внутрішньогрупові операції при розрахунку неконтрольованої частки в капіталі є те, що, відповідно до концепції консолідації економічної одиниці, аутсайдери, які складають частку меншості, класифікуються як співучасники капіталу групи. Отже, розрахунок частки меншості ґрунтується на частці консолідованого капіталу, а не капіталу, врахованого дочірнім підприємством [11].

Консолідований капітал визначається як сума капіталу материнського підприємства і дочірніх підприємств після здійснення

коригування на вплив внутрішньогрупових операцій. Частка меншості в консолідованому капіталі повинна, таким чином, базуватися на капіталі дочірнього підприємства після коригування на вплив внутрішньогрупових операцій, які змінюють капітал дочірнього підприємства.

При виокремленні операцій, для яких необхідні коригувальні записи частки меншості, важливо визначити, які операції включають нереалізований прибуток.

Таким чином, консолідовані прибутки є реалізованими прибутками, оскільки вони виникають від стосунків з партнерами, зовнішніми по відношенню до групи. Прибутки, зароблені в операціях у межах групи, є нереалізованими, оскільки не пов'язані із зовнішніми партнерами. Коли прибутки (збитки) за внутрішньогруповими операціями стають реалізованими, частка меншості в капіталі більше не потребує коригувань на вплив внутрішньогрупових операцій, оскільки прибутки (збитки), відображені дочірнім підприємством є повністю реалізованими прибутками.

Внутрішньогрупові операції з такими активами, як запаси, необоротні активи, які підлягають амортизації, призводять до коригування частки меншості. А внутрішньогрупове надання послуг та сплата відсотка на коригування частки меншості не впливають.

Перелік міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, включаючи МСБО) представлений в табл. 4.1 (додаток К).

Приклади розв'язування задач

Задача 4.1.

Підприємство «Акорд» 03 січня 2024 року придбало частку (40%) у власному капіталі підприємства «Едельвейс» за 668 тис. грн. Підприємство «Акорд» веде облік інвестиції в асоційоване підприємство «Едельвейс» за *методом участі в капіталі*, табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Вихідна інформація про статті власного капіталу асоційованого підприємства «Едельвейс»

№ з/п	Статті власного капіталу асоційованого підприємства «Акорд»	На 01.01.2024 р.	На 31.12.2024 р.	Зміни у власному капіталі
1.	Зареєстрований (пайовий) капітал	1000	1000	-
2.	Резервний	250	250	-
3.	Капітал у дооцінках	300	360	60
4.	Нерозподілений прибуток	120	180	60
РАЗОМ		1670	1790	120

Зростання власного капіталу обумовлено дооцінкою необоротних активів.

У складі нерозподіленого прибутку на 31.12.2024 р. прибуток від реалізації товарів підприємству «Акорд» становить 10 тис. грн.

Придбані підприємством «Акорд» товари у 2024 році не реалізовані. Чистий прибуток за 2024 рік асоційованого підприємства становить 110 тис. грн., сума нарахованих дивідендів – 50 тис. грн.

Необхідно: розрахувати за методом участі в капіталі вартість фінансових інвестицій підприємства «Акорд» та відобразити в системі обліку.

Розв'язок:

Вартість фінансової інвестиції підприємства «Акорд» в асоційоване підприємство «Едельвейс», яка відображається в обліку за методом участі в капіталі, становитиме 712 тис. грн (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Відображення і системі обліку вартості фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

№ з/п	Показник	Сума, тис. грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Балансова вартість інвестиції на 01.01.2024 року	668	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участь в капіталі»	Х
2.	Частка інвестора в чистому прибутку за 2024 рік (110 – 10)*40%	40	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участь в капіталі»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»
3.	Частка інвестора в дивіденди (50*40%)	20	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участь в капіталі»
4.	Частка інвестора в сумі збільшення власного капіталу (60*40%)	24	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участь в капіталі»	41 «Капітал у дооцінках»
5.	Балансова вартість інвестиції на 31.12.2024р.	712	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участь в капіталі»	Х

Задача 4.2.

Необхідно: Скласти консолідовану фінансову звітність.

Матеріал для виконання завдання. Є інформація з фінансових звітів та аналітичних регістрів за звітний період материнської компанії та дочірнього підприємства, тис. грн (табл. 4.3):

Таблиця 4.3

Вихідні дані для складання консолідованої фінансової звітності

Стаття	Материнська компанія	Дочірнє підприємство
Основні засоби (залишкова вартість)	-	400
Дебіторська заборгованість (чиста реалізаційна вартість)	400	195
Грошові кошти та грошові еквіваленти	200	80
Заборгованість перед постачальниками	250	110
Нерозподілений прибуток на початок періоду	790	1080
Дохід від реалізації продукції, товарів, послуг (нетто)	4980	3520
Дохід від оренди	0	215
Дохід від дивідендів	280	0
Витрати звітного періоду	4260	2770

Додаткова інформація:

1) материнська компанія має борг перед дочірнім підприємством у сумі 80 тис. грн;
2) материнській компанії належить 100% капіталу дочірнього підприємства. Протягом звітного періоду дочірнє підприємство сплатило материнській компанії дивіденди на суму 280 тис. грн;
3) дочірньому підприємству належить будівля, яку орендує материнська компанія за 215 тис. грн;
4) протягом звітного періоду материнська компанія реалізувала дочірньому підприємству товари за 2200 тис. грн, собівартістю 1400 тис. грн. Дочірнє підприємство реалізувало товари непов'язаним сторонам за 3000 тис. грн.

Розв'язок:

Щоб визначити вплив внутрішньогрупових операцій на фінансові результати групи, здійснимо розрахунки.

1. Розрахуємо фінансовий результат материнської компанії та дочірнього підприємства, як окремих юридичних одиниць, тис. грн, табл. 4.4:

Таблиця 4.4

Визначення фінансового результату діяльності материнської компанії та дочірнього підприємства

Показник	Материнська компанія	Дочірнє підприємство
Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, послуг	4980	3520
Дохід від оренди	-	215
Дохід від дивідендів	280	-
Витрати	(4260)	(2770)
Чистий прибуток	1000	965

2. Розрахуємо консолідовані суми окремих статей консолідованих фінансових звітів. Для цього здійснимо такі бухгалтерські записи:

1) виключимо дебіторську заборгованість у сумі 80 тис. грн материнської компанії перед дочірнім підприємством:

Дебет «Заборгованість перед постачальниками» 80 тис. грн.
Кредит «Дебіторська заборгованість» 80 тис. грн.

2) виключимо дивіденди в сумі 280 тис. грн, які одержала материнська компанія від дочірнього підприємства:

Дебет «Дивіденди одержані» 280 тис. грн.
Кредит «Нерозподілені прибутки» 280 тис. грн.

3) виключимо дохід від оренди в сумі 215 тис. грн, який отримує дочірнє підприємство від оренди будівлі материнською компанією.

Дебет «Дохід від оренди» 215 тис. грн.
Кредит «Витрати на оренду» 215 тис. грн.

4) виключимо внутрішньогруповий продаж товарів на суму 2200 тис. грн:

Дебет «Дохід від реалізації продукції, товарів, послуг» 2200 тис. грн
Кредит «Собівартість реалізованої продукції» 2200 тис. грн

3. Складемо робочу таблицю для визначення консолідованих сум, табл. 4.5:

Таблиця 4.5

Робоча таблиця для визначення консолідованих сум

Стаття	Материнська компанія	Дочірнє підприємство	Регулюючі записи				Консолідовані суми
			№	Дебет	Кредит	№	
Основні засоби	-	400					400
Дебіторська заборгованість	400	195			80	1	515
Грошові кошти	200	80					280
Заборгованість перед постачальниками	250	110	1	80			280
Нерозподілений прибуток на початок періоду	790	680			280	2	1750
Дохід від реалізації продукції	4980	3520	4	2200			6300
Дохід від оренди	-	215	3	215			-
Дохід від дивідендів	280	-	2	280			-
Витрати	4260	2770			215 2200	3 4	4615

Практичні завдання

Задача 4.3.

Необхідно:

1. Визначити особливості обліку материнського та його дочірніх підприємств.
2. Опанувати визначення гудвілу та частки меншості.
3. З’ясувати та визначити відображення гудвілу та частки меншості в фінансовій звітності групи.

Матеріальне забезпечення:

1. Таблиці аналітичних даних по рахунках підприємств у процесі їх об’єднання.
2. Таблиці аналітичної інформації для визначення гудвілу та частки меншості.
3. Форми фінансової звітності об’єднаних підприємств.

Методичні вказівки:

1. Компанія «Промінь» включає чотири господарських сегменти. В табл. 4.6 наведено інформацію про основні показники їх діяльності. Необхідно визначити, які із сегментів є звітними.
2. Окрім того, компанія «Промінь» володіє всіма акціями підприємства «Мрія» і процес консолідації завершується 31.12.2023 р. Станом на 01.02.2024 р. компанія «Промінь» придбала за 30 000,0 грн. запаси у підприємства «Мрія». Собівартість запасів у підприємства «Мрія» становить 24 000 грн, на основі наведеної інформації необхідно виконати бухгалтерські записи та дати їм пояснення.
3. У березні 2024 р. компанія «Промінь» придбала 70% простих акцій підприємства «Витязь» за 3500,0 тис. грн. На дату придбання власний капітал підприємства «Витязь» становив 3500,0 тис. грн, сума нерозподіленого прибутку – 500,0 тис. грн. Станом на 31.12.2024 р. Баланси (Звіти про фінансовий стан) підприємств мали вигляд, що наведений в табл. 4.7.
4. Припустимо, що протягом 2024 року. підприємство «Витязь» реалізувало материнському підприємству продукцію на суму 25 тис. грн з прибутком 5 тис. грн (на кінець 30% продукції залишилось нереалізованою на складі підприємства «Промінь»).
5. Скласти Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства «Промінь» станом на 31.12.2024 р. та надати відповідні пояснення.

Таблиця 4.6

Основні показники господарської діяльності компанії «Промінь»

№ з/п	Показники	Сегмент 1		Сегмент 2		Сегмент 3		Сегмент 4	
		млн. грн	%	млн. грн	%	млн. грн	%	млн. грн	%
1.	Чистий дохід від реалізації, у т.ч. зовнішнім покупцям	150 120	26 23	65 60	11 12	245 240	42 46	120 100	21 19
2.	Чистий фінансовий результат	35	21	8	5	93	55	32	19
3.	Балансова вартість активів	270	20	315	24	420	32	320	24

Таблиця 4.7

Баланси (Звіти про фінансовий стан) підприємств «Промінь» та «Мрія» станом на 31.12.2024 р.

Статті	Підприємство «Промінь»	Підприємство «Мрія»
Основні засоби	2 000,0	3 500,0
Довгострокові фінансові інвестиції	3 500,0	-
Оборотні активи	8 000,0	5 500,0
БАЛАНС	13 500,0	9 000,0
Зареєстрований капітал	6 000,0	3 000,0
Нерозподілений прибуток	1 500,0	4 500,0
Власний капітал	7 500,0	7 500,0
Поточні зобов'язання	6 000,0	1 500,0
БАЛАНС	13 500,0	9 000,0

Тести:

1. Інвестиції в дочірні підприємства не обліковуються за:

а) собівартістю;
б) справедливою вартістю;
в) методом участі в капіталі;
г) теперішньою вартістю.

2. Фінансові інвестиції в дочірні підприємства на дату балансу відображаються за:

а) собівартістю;
б) справедливою вартістю;
в) участю в капіталі;
г) фінансовою оцінкою.

3. Які методи можливі для обліку об'єднаних підприємств:

а) придбання, поглинання;
б) участі в капіталі, обліку придбання;
в) придбання (поглинання), об'єднання інтересів (злиття);
г) справедлива вартість, злиття інтересів.

4. Застосування методу обліку придбання передбачає виконання:

а) передача чистих активів одного чи кількох підприємств, що об'єдналися;
б) розподіл (на дату придбання) вартості об'єднання на придбані активи і зобов'язання, а також прийняті непередбачені зобов'язання;

в) визначення вартості об’єднання бізнесу;
г) визначення покупця.

5. Майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які не піддаються окремій ідентифікації і визнаються окремо це:

а) дохід;
б) гудвіл;
в) непередбачені активи;
г) непередбачені зобов’язання.

6. Після первинного визнання, покупець оцінює гудвіл, придбаний в результаті об’єднання, за собівартістю…

а) збільшеною на суму накопичених збитків від збільшення корисності;
б) зменшеною на всю суму накопичених збитків від збільшення корисності;
в) зменшеною на всю суму накопичених збитків від зменшення корисності;
г) збільшеною на всю суму накопичених збитків від зменшення корисності.

7. Доходи та витрати, які виникають унаслідок здійснення внутрішньогрупових операцій за розрахунками, на фінансовий результат групи:

а) не впливають;
б) впливають;
в) збільшують;
г) зменшують.

8. Що не нараховується по гудвілу?

а) вартість частки чистих активів;
б) амортизація;
в) реальна вартість;
г) вартість частки покупця.

9. Інвестицію в інше підприємство можна класифікувати як інвестицію в…? (виберіть зайве)

а) спільну діяльність (коли існує спільний контроль);
б) асоційоване підприємство;
в) просту інвестицію;
г) корпоративне підприємство.

10. Інвестиції в дочірні підприємства обліковуються за:

а) собівартістю, справедливою вартістю, методом участі в капіталі;

б) метод обліку придбання, собівартістю, справедливою вартістю;
в) собівартістю, метод пропорційного обліку, справедливою вартістю;
г) нічого не є правильним.

11. Метод участі в капіталі це:

а) метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора;
б) деякі фінансові інвестиції в дочірні підприємства на дату балансу відображаються за вартістю;
в) при оцінюванні на дату балансу за умови, що справедливу вартість фінансових інвестицій достовірно визначити неможливо;
г) втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

12. З позиції діючих стандартів облік інвестицій можливий за …

а) собівартістю або методом пропорційного обліку;
б) методом пропорційного обліку або об'єднання інтересів;
в) шляхом придбання або об'єднання інтересів;
г) собівартістю або шляхом придбання.

13. Який із наведених способів виступає об'єднанням бізнесу та приводить до отримання покупцем контролю?

а) купівля корпоративного підприємства;
б) придбання підприємством капіталу іншого підприємства;
в) присвоєння зобов'язань іншого підприємства;
г) купівля деяких чистих активів іншого підприємства, що разом створюють один або кілька бізнесів.

14. Яке трактування терміну «вартість об'єднання» є правильним?

а) покупець має розподілити вартість об'єднання підприємств шляхом визнання ідентифікованих активів;
б) підприємства будуть більш очевидними, якщо їх буде визнано в консолідованому балансі за справедливою вартістю;
в) підприємство може мати контроль, якщо в результаті об'єднання воно одержує певні повноваження;
г) покупець повинен визначати вартість об'єднання як сукупність оцінених за справедливою вартістю на дату обміну переданих активів.

Питання для самоконтролю:

1. *Яким НП(С)БО регулюється облік фінансових інвестицій?*
2. *Як можуть обліковуватись інвестиції в дочірні підприємства?*
3. *Що означає термін «справедлива вартість»?*
4. *Які є способи отримання покупцем контролю, після об'єднання бізнесу?*
5. *Між ким відбувається операція об'єднання?*
6. *Що може стати результатом об'єднання бізнесу?*
7. *Які показники зіставляють для визначення величини гудвіла?*
8. *Що таке частка меншості?*
9. *Які є підходи до оцінювання частки меншості в чистих активах придбаного підприємства?*

Розділ 5

ПРОЦЕДУРИ І МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ДАТУ СТВОРЕННЯ ГРУПИ

5.1. Основні процедури консолідації фінансових звітів.
5.2. Консолідація звітів у разі придбання менше ніж 100% капіталу.
5.3. Методика складання консолідованої фінансової звітності на дату придбання.
5.4. Штучний інтелект в системі обліку та ШІ-консолідація фінансової звітності в умовах цифрової трансформації економіки.

5.1. Основні процедури консолідації фінансових звітів

Метод обліку придбання застосовується для консолідації фінансових звітів материнського підприємства і його дочірніх підприємств, у яких група як єдина економічна одиниця показує ресурси, контрольовані групою, зобов'язання групи і результати, досягнуті з цими ресурсами.

Фінансові звіти групи, таким чином, включають підготовлені Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма №1-к (див. дод. А); Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма №2-к (див. дод. Б); Консолідований звіт про рух грошових коштів, форма №3-к (див. дод. В; З); Консолідований звіт про власний капітал, форма №4-к (див. дод. З) та примітки до консолідованої фінансової звітності. Фінансові результати, активи і зобов'язання, грошові потоки, зміни в складі власного капіталу материнського підприємства і всіх його дочірніх підприємств є сукупними елементами єдиного комплекту консолідованих фінансових звітів.

Основний принцип консолідації полягає в тому, що показники звітів про фінансові результати, балансів, звітів про рух грошових коштів і звітів про власний капітал власне материнського і всіх дочірніх підприємств задаються в робочій таблиці і додаються для отримання показників консолідованих фінансових звітів групи.

На практиці мають місце деякі облікові коригування для розрахунку результатів за період до придбання і у випадку, коли материнське підприємство може не повністю контролювати належні дочірні підприємства. Проте такі розрахунки можна здійснити в робочій таблиці і, оскільки базові принципи подвійного обліку для всіх коригувань виконуються, сукупність показників звітів про фінансові результати і балансів будуть узагальнені в показниках Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) і Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан).

Група не є юридичною одиницею, відокремленою від її учасників. Таким чином, група не матиме встановленого законодавством окремого самостійного обліку. Підготовка фінансових звітів групи повинна виходити із комплекту звітів, які скомплектовані для узагальнення фінансових звітів групи підприємств. Звичайно, це означає підготовку **робочої таблиці.**

Формат робочої таблиці для складання консолідованих фінансових звітів може бути використаний такий, як представлений у табл. 5.1.

До початку підготовки робочої таблиці для консолідації фінансових звітів необхідно розглянути численні питання, які виникають до консолідації, рис. 5.1.

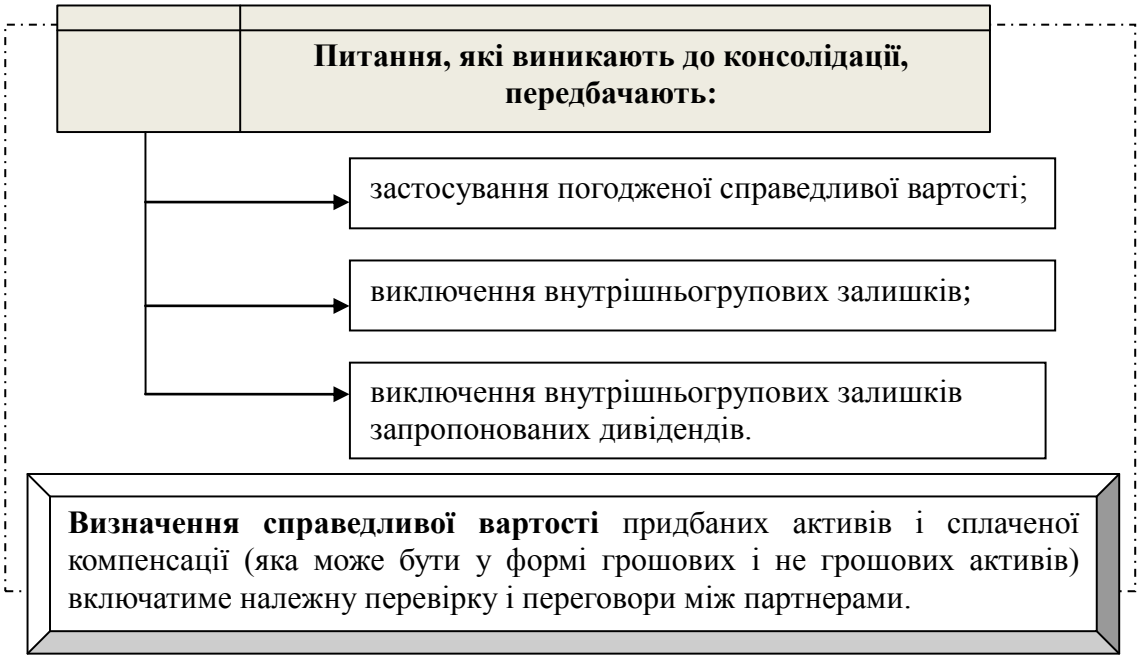


Рис. 5.1. Спектр питань, що передують процедурі консолідації фінансової звітності групи підприємств

Застосування погодженої справедливої вартості. Як тільки дочірнє підприємство придбавається, на дату придбання повинна бути розрахована справедлива вартість придбаних активів і сплаченої компенсації. На практиці визначення справедливої вартості придбаних активів і сплаченої компенсації (яка може бути у формі грошових і не грошових активів) включатиме належну перевірку і переговори між партнерами. Це може привести, ймовірно, до деяких коригувань вартості деяких активів і зобов'язань групи підприємств.

Перш ніж скласти робочу таблицю для визначення результатів і вартості материнського і дочірніх підприємств, слід здійснити відповідні коригування індивідуальних фінансових звітів підприємств або коригування при складанні робочої таблиці.

Наприклад, якщо справедлива вартість запасів придбаного дочірнього підприємства складає 5 млн гр. од. і менша за облікову вартість,

та вартість запасів повинна бути скоригована на дату придбання і результат (збитки) повинні бути віднесені на статті звіту про фінансові результати дочірнього підприємства на дату придбання.

Для підприємств, які оцінюють активи за моделлю собівартості, активи дочірнього підприємства повинні бути переоцінені в робочій таблиці для консолідації.

Таблиця 5.1

Робоча таблиця для складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств

Стаття	Фінансові звіти підприємств групи		Регулюючі записи		Частка меншості ($ч_м$)	Консолідована сума (к)
	Материнське (м)	Дочірнє (д)	Дебет ($р_п$)	Кредит ($р_к$)		
Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)						
Звіту про власний капітал (Нерозподілений прибуток)						
БАЛАНС						

Виключення внутрішньогрупових залишків. Внутрішньогрупові залишки виникають унаслідок здійснення внутрішньогрупових операцій. Як вже відмічалося у Розділі 4 даного навчального посібника:

Внутрішньогрупові операції – це операції між материнським підприємством і дочірніми підприємствами однієї групи.

Прикладами внутрішньогрупових операцій є реалізація товарів, передача основних засобів, надання кредитів, виплата дивідендів тощо.

Внутрішньогрупові операції відображуються в обліку підприємства відповідно як доходи і витрати, в тому числі:

- дохід від продажу продукції, виробничих запасів, необоротних активів та ін.;
- собівартість реалізованої продукції, виробничих запасів, необоротних активів та ін.;
- інші доходи (прибуток) і витрати (збитки).

Такі доходи (прибуток) і витрати (збитки) виключаються при консолідації, оскільки вони є тільки переміщенням ресурсів з одного підприємства цієї групи на інше підприємство і не змінюють консолідованої суми чистих активів групи.

Наслідком внутрішньогрупових операцій можуть бути внутрішньогрупові залишки за розрахунками, а також нереалізований

прибуток і збиток. Внутрішньогрупові залишки за розрахунками – це залишки дебіторської заборгованості й зобов'язань на дату балансу, що утворилися внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Нереалізований прибуток і збитки від внутрішньогрупових операцій – це прибутки та збитки, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Відповідно до МСФЗ та НП(С)БО, прибутки та збитки, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій, відображаються в складі фінансового результату підприємства тільки після перепродажу оборотних активів іншим особам або в міру амортизації необоротних активів. Залишки за розрахунками усередині групи, операції усередині групи, а також прибутки та збитки від таких операцій, що визнаються за статтями активів, таких як запаси чи основні засоби, повинні повністю виключатися. Збитки від операцій усередині групи можуть означати зменшення корисності, що потребує визнання в консолідованих фінансових звітах.

Тимчасові різниці, що виникають у результаті виключення нереалізованого прибутку і збитків від операцій усередині групи, відображаються: відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток» [65], якщо звітність складається за МСФЗ або відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [66], якщо звіти підготовлено за національними положеннями.

До початку складання фінансових звітів материнського підприємства й усіх його дочірніх підприємств необхідно виключити внутрішньогрупові залишки, що з'являються як однакові і протилежні суми у відповідних підприємств групи.

Якщо дочірнє підприємство пропонує до сплати дивіденди, ця операція зменшуватиме його нерозподілений прибуток і виникатиме поточне зобов'язання за розрахунками з учасниками в його балансі. Підприємство групи, яке здійснює інвестицію, буде включати «нараховані доходи з дивідендів до отримання» як поточні активи в Балансі (Звіті про фінансовий стан) і зменшення вартості інвестицій – або дохід від дивідендів у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Це коректно для індивідуальних фінансових звітів дочірнього підприємства й материнського підприємства групи, проте ця сума вимагає коригування з метою підготовки консолідованих фінансових звітів групи.

З методологічного погляду, консолідовану звітність можна визначити як систему показників, характеризуючи майновий і фінансовий стан групи підприємств на звітну дату і фінансові результати її діяльності у звітному періоді.

При цьому під системою показників розуміють не тільки числові дані бухгалтерського балансу та інших звітів, а й іншу інформацію, яка розкриває окремі сторони діяльності групи.

При консолідації показники звітів материнського і дочірніх підприємств об’єднують у такий спосіб, щоб їх діяльність була подана як діяльність однієї господарської одиниці. З цією метою баланси і звіти про фінансові результати спочатку об’єднують постатейно шляхом складання показників, після чого здійснюють процедури консолідації.

Процедури консолідації звітності проводять за низкою основних напрямів, які наочно ілюструє рис. 5.2.

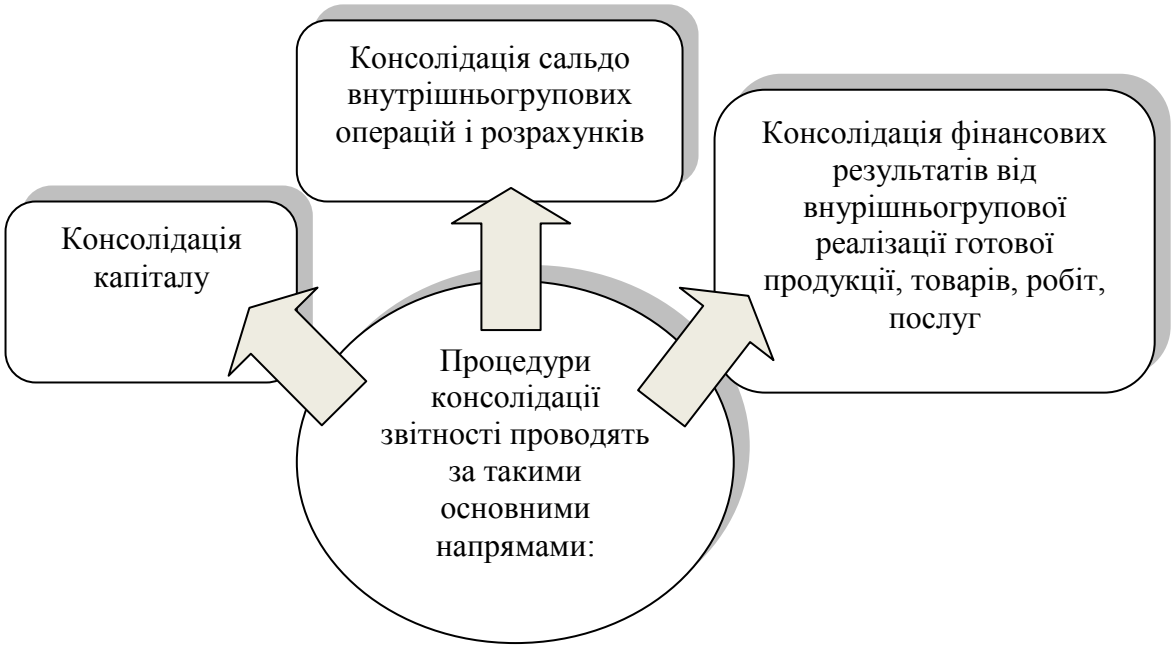


Рис. 5.2. Основні напрями процедур консолідації фінансової звітності групи підприємств

Якщо материнське підприємство придбало дочірнє за ціною, яка перевищує справедливу вартість його чистих активів, то в Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) показують гудвіл, який виникає під час придбання. Якщо сума інвестицій материнського підприємства менша від справедливої вартості придбаних чистих активів, то має місце **негативний гудвіл**. Вартість позитивного чи негативного гудвілу, яка виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, визначають згідно з НП(С)БО 19 [10]. Вартість гудвілу відображають у дужках і віднімають при визначенні підсумку розділу Балансу (Звіту про фінансовий стан) «Необоротні активи».

Придбані покупцем активи та зобов’язання визнають окремо на дату придбання і відображають за їх справедливою вартістю, яку визначають у порядку, наведеному в додатках до НП(С)БО 19 [10].

5.2. Консолідація звітів у разі придбання менше ніж 100% капіталу

Консолідація звітів у разі придбання менше 100% капіталу має певну специфіку. Щоб фактично контролювати діяльність дочірнього, материнському підприємству достатньо мати більше 50 % його простих акцій (голосів). У цьому випадку варто взяти до уваги інтереси інших акціонерів дочірнього підприємства, у власності яких перебуває менше 50 % простих акцій (голосів) цього підприємства. Інтереси таких акціонерів (частка меншості) відображаються в консолідованій звітності. Частка меншості в консолідованому балансі є джерелом грошових коштів (фінансування) групи і повинна відображатись у пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан) спеціальною статтею з аналогічною назвою в розділі «Власний капітал».

Неконтрольована частка, як правило, включає частину чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Материнське підприємство для складання консолідованої звітності визначає частку меншості в капіталі і фінансових результатах дочірніх підприємств. Неконтрольовану частку розраховують як добуток відсотка голосів, які не належать материнському підприємству, і відповідно власного капіталу і чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

У Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) неконтрольовану частку відображають окремо від зобов’язань і власного капіталу материнського підприємства у вписаному рядку «Неконтрольована частка» (код рядка 1490). А в Консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) частку чистого прибутку (збитку), що належить неконтрольованій частці показують у вписаному рядку «Неконтрольована частка» (код рядка 2475).

Якщо неконтрольована частка у збитках дочірнього підприємства перевищує частку меншості у капіталі дочірнього підприємства, то на суму такого перевищення й величину майбутніх збитків, яка належить до неконтрольованої частки, зменшують частку материнського підприємства у власному капіталі групи підприємств, за винятком тієї частини, щодо якої меншість має зобов’язання і спроможна покрити збитки. Якщо з часом у фінансовій звітності дочірнього підприємства відображений прибуток, то всю суму такого прибутку розподіляють на частку материнського підприємства до покриття збитків і на неконтрольовану частку, сума яких покрита раніше за рахунок материнського підприємства.

5.3. Методика складання консолідованої фінансової звітності на дату придбання

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5] та НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10] вимагають, щоб група включала дочірнє підприємство до фінансових звітів групи, починаючи з дати, коли материнське підприємство набуло над ним контроль. Подібно до цього група перестане обліковувати дочірнє підприємство за правилами методу обліку придбання від дати, на яку контроль втрачено. З цього виходить, що нерозподілений прибуток та інші складові власного капіталу дочірнього підприємства, які були накопичені до переходу контролю до материнського підприємства не слід включати до консолідованих фінансових звітів, нібито вони були зароблені до контролю, отриманого материнським підприємством. Ці складові власного капіталу є такими, що були придбані материнським підприємством, а не зароблені ним. Таким чином, з метою складання консолідованих фінансових звітів групи вони будуть виключені з окремих статей власного капіталу звітів дочірнього підприємства (наприклад, нерозподілений прибуток, додатково вкладений капітал, інший додатковий капітал тощо) і взаємозараховані за рахунок справедливої вартості сплаченої компенсації за дочірнє підприємство материнським [11].

У процесі виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство визначають вартісну різницю, що потребує перекласифікації.

Вартісна різниця – це різниця між вартістю придбання чистих ідентифікованих активів (капіталу) дочірнього підприємства і балансовою вартістю цих активів на дату придбання, рис. 5.3.

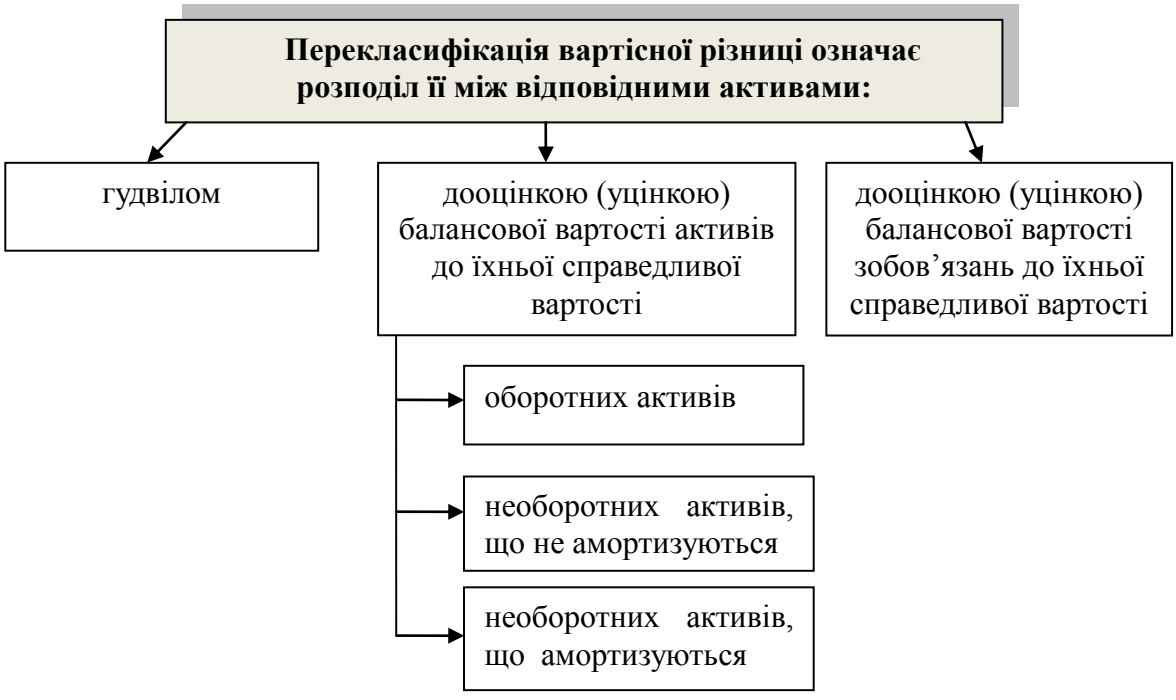


Рис. 5.3. Перекласифікація вартісної різниці між активами

Якщо в результаті перекласифікації вартісної різниці частина фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні підприємства визнається в Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) як гудвіл та необоротні активи, що амортизуються, необхідно нарахувати амортизацію цих активів за період після придбання і врахувати суму амортизації при розрахунку балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства за методом участі в капіталі.

Нарахування і відображення цих активів здійснюється відповідно до стандартів: НП(С)БО 7 «Основні засоби» [67] та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [70], якщо звітність складається за національними положеннями (стандартами);

МСБО 16 «Основні засоби» [63] МСБО 38 «Нематеріальні активи» [69], якщо консолідована звітність буде підготовлена за міжнародними стандартами.

Разом з тим, відповідно до: МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5] для об'єднань бізнесу гудвіл не амортизується, а не рідше ніж один раз на рік перевіряється на предмет зменшення корисності згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [68] та МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» [55] метод участі в капіталі для відображення інвестицій в дочірні підприємства в окремих фінансових звітах материнського підприємства не застосовується.

Різниця між справедливою і балансовою вартістю активів не визнається дочірнім підприємством, проте визнається як частина об'єднання підприємств – на резерв оцінки об'єднання підприємств, рис. 5.4.

Рис. 5.4. Процес аналізу на дату придбання

Цей резерв не визнається в облікових записах дочірнього підприємства, а визнається в процесі консолідації як частина об'єднання підприємств. Виключення балансової вартості інвестиції материнського підприємства і капіталу дочірнього підприємства відображатиметься:

Дебет «Нерозподілені прибутки»
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»
Дебет «Зареєстрований капітал»
Кредит «Довгострокові інвестиції»

Дебет «Резерв оцінки об'єднання підприємств»
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»
Дебет «Гудвіл при придбанні»
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції»

Записи оцінки об'єднання бізнесу, які є наслідком визнання активів і зобов'язань економічної одиниці на дату придбання, не відображаються у обліку дочірніх підприємств. Отже, зміни в цих активах і зобов'язаннях мають місце, коли активи амортизуються або реалізуються і зобов'язання сплачуються. Зміни в капіталі до придбання також мають місце, коли дивіденди сплачені або оголошені, і здійснене перенесення в межах капіталу.

Принципи консолідації фінансових звітів материнського і дочірнього підприємств однаково застосовуються до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), як і до Балансу (Звіту про фінансовий стан). Формат робочої таблиці може бути використаний для комплекту звітів з колонками для материнського підприємства, кожного дочірнього підприємства і консолідації в цілому.

Як відмічають К.В. Безверхий та Пантелеєв В.П. [26], перша форма консолідованої фінансової звітності – Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) має низку відмінностей від індивідуального або окремого балансу. По-перше, сферою консолідації виступає сукупність юридично незалежних, проте економічно пов'язаних компаній. По-друге, у процесі складання консолідованого балансу особливу увагу приділяють оцінці рівня контролю та впливу на інвестиційні об'єкти. По-третє, у процедурі консолідації застосовуються спеціалізовані методи, зокрема *елімінування* (від лат. *eliminare* – виключення), що передбачає виключення внутрішньогрупових операцій. Крім того, у консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) додаються окремі статті, наприклад, неконтрольована частка участі [16, с. 68].

Розглянемо приклад консолідації балансу групи аграрних підприємств: ФГ «Украгро», ТОВ «АПК Буковина», ДП «Агрофірма Гвіздівці», ФГ «Еліта», ТОВ «АГРОПОСТУП ПЛЮС» та ТОВ «АГРОПОСТУП». Зокрема фрагмент Балансів (Звітів про фінансовий стан) групи вітчизняних аграрних підприємств, а також консолідовані дані станом на 31.12.2023 року нами узагальнено в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Баланси (Звітів про фінансовий стан) аграрних підприємств та консолідовані дані на 31.12.2023 р.

Статті балансу в розрізі підприємств групи:	Код рядка	ФГ «Украгро»	ТОВ «АПК Буковина»	ДП «Агрофірма Гвіздівці»	ФГ «Еліта»	ТОВ «АГРО ПОСТУП ПЛЮС»	ТОВ «АГРО-ПОСТУП»	Всього (не консолідовані дані)	Консолідований баланс
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	-	-	-	-	-	-	-	-
первісна вартість	1001	-	-	-	-	-	-	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-	-	-	-	-	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	9 106,00	-	-	-	-	9 106,00	9 106,00
Основні засоби	1010	78 593,00	45 105,00	1 364,10	37 484,00	1 330,60	5 733,50	169 610,20	169 610,20
первісна вартість	1011	105 793,00	52 861,00	1 964,00	46 128,00	1 330,60	6 015,70	214 092,30	214 092,30
знос	1012	27 200,00	7 756,00	599,90	8 644,00	-	282,20	44 482,10	44 482,10
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-	-	-	-	-	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	-	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-	-	-	-	-	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-	-	-	-	-	-	-
Гудвіл при консолідації	1055	-	-	-	-	-	-	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-	-	-	-	-	-	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-	-	-	-	-	-	-
Усього за розділом I	**1095**	**78 593,00**	**54 211,00**	**1 364,10**	**37 484,00**	**1 330,60**	**5 733,50**	**178 716,20**	**178 716,20**

Продовження табл.5.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
II. Оборотні активи Запаси	1100	62 809,00	31 647,90	48 033,20	39 058,00	3 623,20	24 764,50	209 935,80	209 935,80
Поточні біологічні активи	1110	13 117,00	1 642,60	4 500,00	2 461,00	436,50	-	22 157,10	22 157,10
Депозити перестрахування	1115	-	-	-	-	-	-	-	-
Векселі одержані	1120	-	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	73 939,00	35 645,20	7 009,60	45 621,00	4,10	9 533,10	171 752,00	137 914,60
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	-	-	-	-	-	-	-	-
з бюджетом	1135	1,00	2 122,40	253,40	184,00	11,70	69,10	2 641,60	2 641,60
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-	-	-	-	-	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	21 003,00	-	103 952,90	42 073,00	13 455,60	9 382,10	189 866,60	189 866,60
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	-	-	-	-	-	-
Гроші та їх еквіваленти, зокрема	1165	14,00	1 195,90	2,00	451,00	55,80	718,90	2 437,60	2 437,60
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-	-	-	-	-	-	-
Частка перестраховика в страхових резервах	1180	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-	-	-	-	-	-	-
Усього за розділом II	**1195**	**170 883,00**	**72 254,00**	**163 751,10**	**129 848,00**	**17 586,90**	**44 467,70**	**598 790,70**	**564 953,30**
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	**1200**	-	-	-	-	-	-	-	-
БАЛАНС	**1300**	**249 476,00**	**126 465,00**	**165 115,20**	**167 332,00**	**18 917,50**	**50 201,20**	**777 506,90**	**743 669,50**

Продовження табл.5.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
I. Власний капітал Зареєстрований капітал	1400	10	19	62	-	10	1	102,00	102,00
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-	-	-	-	-	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-	-	-	-	-	-	-
Додатковий капітал, зокрема	1410	-	866	-	-	-	-	866,00	866,00
Емісійний дохід	1411	-	-	-	-	-	-	-	-
Накопичені курсові різниці	1412	-	-	-	-	-	-	-	-
Резервний капітал	1415	-	-	-	-	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток - вказується з мінусом)	1420	235160	66025,6	144388,3	140432	9925,3	40622,5	636 553,70	636 553,70
Неоплачений капітал	1425	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Вилучений капітал	1430	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Інші резерви	1435	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Неконтрольована частка	1490	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Різниця при консолідації		-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Усього за розділом I	**1495**	**235 170,00**	**66 910,60**	**144 450,30**	**140 432,00**	**9 935,30**	**40 623,50**	**637 521,70**	**637 521,70**
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Довгострокові кредити банків	1510	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Довгострокові забезпечення, зокрема	1520	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00

Продовження табл.5.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Цільове фінансування	1525	-	-	-	-	-	-	-	-
Благодійна допомога	1526	-	-	-	-	-	-	-	-
Страхові резерви	1530	-	-	-	-	-	-	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-	-	-	-		-	-
Призовий фонд	1540	-	-	-	-	-		-	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	-	-	-	-	-		-	-
Усього за розділом II	**1595**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**-**	**-**
III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткострокові кредити банків	1600	-	-	-	-	-	-	-	-
Векселі видані	1605	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-	-	7000	-	-	7 000,00	**7 000,00**
товари, роботи, послуги	1615	14 283,00	21 767,50	18157,6	16478	3463,8	4867,7	79 017,60	**45 180,20**
розрахунками з бюджетом	1620	-	417,30	2483,7	3410	18	89,5	6 418,50	**6 418,50**
розрахунками зі страхування	1625	23,00	-	-	12	-	-	35,00	**35,00**
розрахунками з оплати праці	1630	-	87,20	23,6	-	-	-	110,80	**110,80**
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл.5.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Поточні забезпечення	1660	-	-	-	-	-	-	-	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-	-	-	-	-	-	-
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690		37282,4			5500,4	4620,5	47 403,30	**47 403,30**
Усього за розділом III	**1695**	**14 306,00**	**59 554,40**	**20 664,90**	**26 900,00**	**8 982,20**	**9 577,70**	**139 985,20**	**106 147,80**
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	**1700**	-	-	-	-	-	-	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	**1800**	-	-	-	-	-		-	-
БАЛАНС	**1900**	**249 476,00**	**126 465,00**	**165 115,20**	**167 332,00**	**18 917,50**	**50 201,20**	**777 506,90**	**743 669,50**

У відповідності до Розділу ІІ «Порядок складання консолідованої фінансової звітності», НП(С)БО 1 [16]: фінансова звітність групи, що використовується для підготовки консолідованої фінансової звітності, повинна бути складена за однаковий звітний період та на ту саму дату складання балансу. Окрім того, консолідована звітність формується на основі фінансових звітів усіх підприємств групи з дотриманням єдиної облікової політики щодо однорідних операцій і подій в аналогічних умовах. У разі, якщо окреме підприємство у складі групи дотримується іншої облікової політики, яка відрізняється від загальноприйнятої в консолідованій звітності, у його звіті мають бути внесені відповідні коригування для забезпечення узгодженості [11].

Згідно зі статтею 4, Розділу ІІ, НП(С)БО 1 [16]: при формуванні консолідованої фінансової звітності обов'язковому виключенню підлягають: балансова вартість інвестицій материнської компанії у кожне дочірнє підприємство, а також відповідна частка в їхньому статутному капіталі; усі *внутрішньогрупові операції* та залишки, що виникли між компаніями в межах однієї групи; нереалізовані прибутки й збитки, що виникли внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Для групи аграрних підприємств актуальність процедури консолідації звітності інформації зростає зі зростанням кількості учасників.

У такому контексті саме консолідована фінансова звітність аграрних підприємств виступає невід'ємним елементом відновлення повоєнної економіки України, сприяючи узгодженню інтересів усіх зацікавлених сторін та підвищення рівня інвестиційної привабливості агробізнесу у контексті його сталого розвитку.

До того ж в умовах воєнного стану здійснення процедури реструктуризації аграрних підприємств чинить значний вплив на формування та ефективність функціонування інтегрованих корпоративних структур. Тобто характерною ознакою національної економіки в умовах війни є об'єднання окремих аграрних суб'єктів у консолідовані групи [5].

Консолідовані баланси (Звіти про фінансовий стан) групи вітчизняних аграрних підприємств представлено в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Консолідовані баланси (Звіти про фінансовий стан) групи аграрних підприємств за 2021 – 2023 роки

Актив, тис. грн.	**31.12.2022 р.**	**31.12.2023 р.**	**31.12.2021р.**	**У % до валюти балансу**	31.12.2021 до 31.12.2022 рр.	
					тис. грн	%
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**
Основні засоби, нерухомість та обладнання	174 428,20	178 716,20	177 171,20	29,42%	+2 743	+2%
Нематеріальні активи	1 330,60	-	-	-	-	-

Продовження табл. 5.3

1	2	3	4	5	6	7
Торгова та інша дебіторська заборгованість	-	-	-	-	-	-
Відкладені податкові активи	-	-	-	-	-	-
Інші необоротні активи	-	-	-	-	-	-
Необоротні активи	175 758,80	178 716,20	177 171,20	**29,42%**	**+1 412**	**+1%**
Запаси	203 155,60	232 092,90	150 588,80	25,00%	-52 567	-26%
Поточна дебіторська заборгованість	332 386,40	327 781,20	269 020,80	44,66%	-63 366	-19%
Поточні податкові активи	6 054,40	2 641,60	4 186,90	0,70%	-	-
Грошові кошти	4 779,20	2 437,60	1 343,20	0,22%	-3 436	-72%
Інші оборотні активи	-	-	-	-	-	-
Оборотні активи	546 375,60	564 953,30	425 139,70	**70,58%**	**-121 236**	**-22%**
Актив балансу	722 134,40	743 669,50	602 310,90	**100,00%**	**-119 824**	**-17%**
Пасив, тис. грн	**31.12.2022**	**31.12.2023**	**31.12.2021**	**У % до валюти балансу**	31.12.2021 до 31.12.2022	
					тис. грн.	%
Зареєстрований капітал	968,00	968,00	906,00	0,15%	-62	-6%
Фонд переоцінки	-	-	-	-	-	-
Резерв накопичених курсових різниць	-	-	-	-	-	-
Нерозподіле-ний прибуток (збиток)	586 520,20	636 553,70	389 643,40	64,69%	-196877	-34%
Власний капітал	587 488,20	637 521,70	514 920,60	**85,49%**	**-72 568**	**-12%**
Неконтрольна частка	-	-	-	-	-	-
Капітал	587 488,20	637 521,70	390 549,40	64,84%	-	-
Кредити та запозичення	-	-	-	-	-	-
Відкладені податкові зобов'язання	-	-	-	-	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	-	-	-	-	-	-
Довгострокові зобов'язання	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 5.3

1	2	3	4	5	6	7
Поточні кредити та запозичення	10 000,00	-	7 813,00	1,30%	-	-
Торгова та інша кредиторська заборгованість	82 328,40	52 326,00	55 282,50	9,18%	-	-
Податкові зобов'язання	6 363,30	6 418,50	3 895,80	0,65%	-	-
Інші поточні зобов'язання	45 954,50	47 403,30	28 212,00	4,68%	-17 743	-39%
Поточні зобов'язання	134 646,20	106 147,80	87 390,30	14,51%	-47 256	-35%
Пасив балансу	722 134,40	743 669,50	602 310,90	**100,00%**	**-119 824**	**-17%**

Представлена група аграрних підприємств включає, як Товариства з обмеженою відповідальністю, так і фермерські господарства, а також одне державне підприємство. Формування консолідованої фінансової звітності здійснюється шляхом систематичного додавання відповідних показників звітності компаній групи [5]. Зокрема у табл. 5.4 подано консолідовані дані по групі щодо вартості «Основних засобів та незавершених капітальних інвестицій», а також «Поточної дебіторської заборгованості», які знаходять узагальнення в активі Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан).

Таблиця 5.4

Консолідовані дані групи аграрних підприємств Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан)

31.12.2022 р.	**Основні засоби та незавершені капітальні інвестиції**	**Поточна дебіторська заборгованість**
Підприємство	**тис. грн**	**тис. грн**
ФГ «Укрaгро»	76 677,00	77 886,00
ТОВ «АПК Буковина»	54 211,00	34 521,80
ДП «Агрофірма Гвіздівці»	1 481,60	82 170,00
ФГ «Еліта»	36 201,00	53 935,00
ТОВ «АГРО ПОСТУП ПЛЮС»	1 330,60	5 256,10
ТОВ «АГРОПОСТУП»	5 857,60	19 608,90
Всього	**175 758,80**	**273 377,80**
31.12.2022 р.	**Зобов'язання**	**Кредиторська заборгованість**
Підприємство	**тис. грн.**	**тис. грн.**
ФГ Укрaгро	22 476,00	12 476,00
ТОВ АПК Буковина	48 786,50	48 786,50
ДП Агрофірма Гвіздівці	10 261,80	10 261,80
ФГ Еліта	32 394,00	32 394,00
ТОВ «АГРО ПОСТУП ПЛЮС»	4 094,10	4 094,10
ТОВ «АГРОПОСТУП»	16 633,80	16 633,80
Всього	**134 646,20**	**124 646,20**

Метою складання форми №1-к виступає: розрахунок показників, що характеризують фінансовий та майновий стан групи аграрних підприємств; оцінка економічних ресурсів аграрного суб'єкта; перспективне обґрунтування майбутніх потреб у залученні фінансових ресурсів; аналіз змін у майновому потенціалі, за яким група здійснюватиме контроль у майбутньому періоді [26, с. 67].

Внутрішньогрупові операції (англ. *Intra-group Transactions*) – це операції між материнською та дочірньою компанією або між дочірніми компаніями однієї групи.

Внутрішньогрупові операції – це операції між материнським підприємством та дочірніми підприємствами однієї групи. Прикладами внутрішньогрупових операцій є: реалізація товарів, передача основних засобів, надання кредитів, виплата дивідендів тощо. Наслідком внутрішньогрупових операцій можуть бути внутрішньогрупові залишки за розрахунками та нереалізовані прибутки й збитки.

Внутрішньогрупове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, що утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій. При складанні консолідованої звітності внутрішньогрупові залишки (заборгованість) мають бути повністю еліміновані (виключені). І тому зазвичай проводять зіставлення сум взаємозаборгованостей. *Наприклад*, дебіторську заборгованість компанії ФГ «Украгро» перед компанією ТОВ «АПК Буковина» з кредиторською заборгованістю компанії ФГ «Еліта» перед компанією ТОВ «АГРО ПОСТУП», табл. 5.5.

Елімінуванню підлягають усі боргові відносини між елементами групи, оскільки, з погляду єдиного підприємства, борг одного підрозділу перед іншим ніяк не повинен відбиватися на вимогах та зобов'язаннях підприємства в цілому. Сказане відноситься не тільки до заборгованостей, що виникли в результаті торгових угод, але і до кредитних операцій (включаючи як основну суму, так і відсотки), а також нарахованих дивідендів.

Консолідована звітність групи підприємств складається так, начебто вся група є єдиним підприємством (**повна консолідація**). З цього випливає, що в консолідовану звітність не слід включати показники, що характеризують внутрішньогрупові операції, тобто відносини елементів групи один з одним.

Напрошується аналогія зі звичайною фінансовою звітністю: вона характеризує відносини компанії із зовнішнім середовищем, але ніяк не стосунки між підрозділами, що перебувають усередині компанії.

Таблиця 5.5

Внутрішньогрупова заборгованість

Активи	Код рядка	ФГ Укрaгро	ТОВ АПК Буковина	ДП Агрофірма Гвіздівці	ФГ Еліта	ТОВ АГРО ПОСТУП ПЛЮС	ТОВ АГРОПОСТУП	**33 837,40**
Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції інші	1035	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-	-	-	-	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-	-	-	-	-	-
Векселі одержані	1120	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	33837,4	-	-	-	-	-	**33 837,40**
Дебіторська заборгованість за виданими авансами	1130	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1145	-	-	-	-	-	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	-	-	-	-	-	-	-
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	-	-	-	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 5.5

Пасиви	Код рядка	ФГ «Украгро»	ТОВ АПК «Буковина»	ДП «Агрофірма Гвіздівці»	ФГ «Еліта»	ТОВ «АГРО ПОСТУП ПЛЮС»	ТОВ «АГРОПОСТУП»	**33 837,40**
Інші довгострокові зобов'язання	1515	-	-	-	-	-	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-	-	-	-	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-	-	-	-	-	-
Векселі видані	1605	-	-	-	-	-	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-	-	-	-	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1615	-	21767	361,8	8914	2088,3	706,3	**33 837,40**
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-	-	-	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-	-	-	-	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	-	-	-	-	-	-	-

Процедури консолідації описані у МСФЗ (IFRS 10) [15]:

1) провадиться об'єднання статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і потоків грошових коштів материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств;

2) провадиться взаємозалік (виключення) балансової вартості інвестицій материнського підприємства у кожне з дочірніх підприємств та частки материнського підприємства у капіталі кожного з дочірніх підприємств;

3) повністю виключаються внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів, пов'язані з операціями між підприємствами групи (прибуток або збитки, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій та визнані у складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються повністю).

Під **нереалізованими доходами та збитками від внутрішньогрупових операцій** розуміють прибутки та збитки, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу продукції, виконання робіт, надання послуг).

Найбільш типовими прикладами *внутрішньогрупових операцій*, які мають бути виключені при складанні Консолідованого звіту про фінансові результати (Форма №2-к), є:

1) прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) дочірнім підприємствам;

2) собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), реалізованої дочірнім підприємствам;

3) сплачені або отримані відсотки за позиками, відповідно отриманими від дочірніх підприємств або наданими ними;

4) орендну плату чи інші доходи, отримані від надання послуг дочірнім підприємствам;

5) орендна плата чи інші витрати на послуги, надані дочірніми підприємствами;

6) дивіденди (виплачені, одержані).

Розглянемо приклад консолідації фінансової звітності групи аграрних підприємств: ФГ «Украгро», ТОВ «АПК Буковина», ДП «Агрофірма Гвіздівці», ФГ «Еліта», ТОВ «АГРОПОСТУП ПЛЮС» та ТОВ «АГРОПОСТУП». Зокрема Звітів про фінансові результати (Звітів про сукупний дохід) групи вітчизняних аграрних підприємств за 2023 рік нами узагальнено в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

Звіти про фінансові результати (Звіти про сукупний дохід) аграрних підприємств групи за 2023 рік

Статті Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) станом на (звітні дати) :	**Код рядка**	**ФГ «Укрaгро»**	**ТОВ АПК «Буковина»**	**ДП «Агрофірма Гвіздівці»**	**ФГ «Еліта»**	**ТОВ «АГРО ПОСТУП ПЛЮС»**	**ТОВ «АГРОПОСТУП»**	**Всього (не консолідовані дані)**	**Консолідований баланс**
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	90 330,00	37 995,40	46 607,00	25 588,00	7 608,40	22 135,10	230 263,90	226 377,80
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-	-	-	-	-	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	61 874,00	35 669,70	37 636,30	19 288,00	3 209,80	10 934,50	168 612,30	164 726,20
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-	-	-	-	-	-	-
Валовий: **прибуток**	**2090**	**28 456,00**	**2 325,70**	**8 970,70**	**6 300,00**	**4 398,60**	**11 200,60**	**61 651,60**	**61 651,60**
збиток	**2095**	-	-	-	-	-	-	-	-
Дохід (втрати) від зміни у резервах довгострокових зобов’язань	2105	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 5.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Дохід (втрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші операційні доходи	2120	3 811,00	-	-	-	-	3 419,40	7 230,40	7 230,40
Адміністративні витрати	2130	-	-	-	-	-	-	-	-
Витрати на збут	2150	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші операційні витрати	2180	3 886,00	132,50	455,10	16,00	480,00	4 112,30	9 081,90	9 081,90
Фінансовий результат від операційної діяльності: **прибуток**	**2190**	**28 381,00**	**2 193,20**	**8 515,60**	**6 284,00**	**3 918,60**	**10 507,70**	**59 800,10**	**59 800,10**
збиток	**2195**	-	-	-	-	-	-	-	-
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	2240	-	-	217,30	-	-	-	217,30	217,30
Фінансові витрати	2250	-	-	-	-	-	-	-	-
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші витрати	2270	5 314,00	68,20	333,4	3 807,00	-	-	9 522,60	9 522,60
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-	-	-	-	-	-	-
Фінансовий результат до оподаткування: **прибуток**	**2290**	**23 067,00**	**2 125,00**	**8 399,50**	**2 477,00**	**3 918,60**	**10 507,70**	**50 494,80**	**50 494,80**
збиток	**2295**	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 5.6

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	579,30	-	-	-	-	647,40	647,40
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-	-	-	-	-	-	-
Чистий фінансовий результат: **прибуток**	**2350**	**23 067,00**	**1 545,70**	**8 399,50**	**2 477,00**	**3 918,60**	**10 507,70**	**49 847,40**	**49 847,40**
збиток	**2355**	-	-	-	-	-	-	-	-
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-	-	-	-	-	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-	-	-	-	-	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-	-	-	-	-	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-	-	-	-	-	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-	-	-	-	-	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	**2450**	-	-	-	-	-	-	-	-
Податок на прибуток, пов’язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-	-	-	-	-	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	**2460**	-	-	-	-	-	-	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	**2465**	**23 067,00**	**1 545,70**	**8 399,50**	**2 477,00**	**3 918,60**	**10 507,70**	**49 847,40**	**49 847,40**

Продовження табл. 5.6

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*
Чистий прибуток (збиток), що належить:									
власникам материнської компанії	2470	-	-	-	-	-	-	-	-
неконтрольованій частці	2475	-	-	-	-	-	-	-	-
Сукупний дохід, що належить:									
власникам материнської компанії	2480	-	-	-	-	-	-	-	-
неконтрольованій частці	2485	-	-	-	-	-	-	-	-

Друга форма консолідованої фінансової звітності – Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма №2-к відіграє не менш важливе значення, для спільного підприємництва, (додаток Б).

Пп. 3.36 Розділу ІІІ Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [71] визначено, що у Консолідованому звіті про фінансові результати узагальнюється інформація із системи обліку про сукупну суму чистого фінансового результату та доходу, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки.

Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається на прямолінійній основі на підставі показників діяльності підприємств групи. Тобто, якщо будь-яке дочірнє підприємство належить материнському підприємству не повністю, неконтрольована частка участі розраховується після визначення податку на прибуток і зменшує прибуток (збиток) групи за період відповідно до НП(С)БО [26, с. 142], рис. 5.5.

Рис. 5.5. Аспекти впливу на процес підготовки Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Принципи консолідації фінансових звітів материнського і дочірнього підприємств однаково застосовуються до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), як і до Балансу (Звіту про фінансовий стан). Формат робочої таблиці може бути використаний для комплекту звітів з колонками для материнського підприємства, кожного дочірнього підприємства і консолідації в цілому.

Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма №2-к (табл. 5.7) складається на прямолінійній основі на

підставі показників підприємств групи. Якщо будь-яке дочірнє підприємство належить материнському підприємству не повністю, то частина меншості розраховується після визначення податку на прибуток і зменшує прибуток або збиток групи за період відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

За МСФЗ частина меншості розраховується після визначення прибутку або збитку групи за період. При складанні консолідованого звіту про фінансові результати слід врахувати декілька важливих моментів, які впливатимуть на процес підготовки звіту:

- придбання дочірнього підприємства впродовж року;
- внутрішньогруповий продаж запасів, їх залишки і нереалізований прибуток;
- внутрішньогруповий продаж активів інших, ніж запаси;
- частка меншості.

Як відзначалося раніше, у відношенні до робочої таблиці для консолідації фінансових звітів будь-які внутрішньогрупові залишки, які виникли до консолідації, мають бути виключені.

У випадку, коли материнська компанія закуповує сировину у своєї дочірньої структури, вона відображає цю сировину в обліку як запаси за вартістю придбання. Водночас дочірнє підприємство відображає відповідну суму у звіті як дохід від реалізації. Хоча такі операції є доцільними з точки зору окремої фінансової звітності кожного підприємства, вони не можуть бути враховані без коригування у складі консолідованої звітності, адже в межах групи неможливо здійснити реальний продаж самим собі. Отже, включення внутрішньогрупового доходу від реалізації до консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є недоречним, адже прибуток, отриманий однією зі сторін, є лише формальним при розгляді всієї групи як єдиного економічного утворення. У зв’язку з цим, при формуванні консолідованої фінансової звітності внутрішньогрупові продажі та пов’язана з ними собівартість підлягають повному виключенню. Такі виключення здійснюються в однакових сумах, не впливаючи на сукупний прибуток групи. При цьому скориговані статті доходу від реалізації та собівартості продажів точно відображають лише операції із зовнішніми контрагентами – тобто вартість запасів, придбаних у третіх осіб, та дохід, отриманий від реалізації продукції за межі групи компаній.

На основі Консолідованого звіту про фінансові результати зручно здійснювати перспективне планування, проводити аналіз витрат виробництва й робити інженерно-економічні розрахунки [72].

У табл. 5.7 нами подано Консолідовані звіти про фінансові результати (Звіти про сукупний дохід), групи досліджуваних вітчизняних аграрних компаній за 2021 – 2023 рр.

Таблиця 5.7

Консолідовані Звіти про фінансові результати (Звіти про сукупний дохід) групи аграрних підприємств за 2021 – 2023 рр.

Наростаючим підсумком **Консолідований Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи), тис. грн**	**31.12.2022 р.**	**31.12.2023 р.**	**31.12.2021 р.**	**У % до чистого доходу**	31.12.2023 до 31.12.2022 рр.	
					тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід від реалізації продукції	318 104,60	226 377,80	350 702,90	100,00	-91 727	-29
Собівартість реалізованої продукції	227 582,00	164 726,20	135 085,30	72,77	-62 856	-28
Валовий прибуток / збиток	90 522,60	61 651,60	215 617,60	27,23	-	-
Адміністративні витрати	-	-	-	-	-	-
Витрати на збут	-	-	-	-	-	-
Інші операційні доходи	4 058,00	7 230,40	1 689,30	3,19	-	-
Інші операційні витрати	5 118,00	9 081,90	2 584,20	4,01	-	-
Операційний прибуток / збиток	89 462,60	59 800,10	214 722,70	**26,42**	**-29 662**	**-33**
Фінансові доходи	-	-	-	-	-	-
Фінансові витрати	1 460,30	0,00	1 560,00	-		
Результат від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	-	217,30	-	0,10	-	-
Інші витрати	11 271,20	9 522,60	7 908,00	4,21	-	-
Чистий прибуток / збиток від курсових різниць	-	-	-	-	-	-
Прибуток / збиток до оподаткування	76 731,10	50 494,80	205 254,70	**22,31**	**-26 236**	**-34**
Податки	1 077,60	647,40	680,00	0,29	-430	-40
Чистий прибуток / збиток	75 653,50	49 847,40	204 574,70	**22,02**	**-25 806**	**-34**

Продовження табл. 5.7

Статті елементів операційних витрат за станом на (звітні дати) :	31.12.2022 р.	31.12.2023 р.	31.12.2021 р.	У % до чистого доходу	31.12.2023 до 31.12.2022 р.	
					тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні затрати	-	-	-	-	-	-
Витрати на оплату праці	-	-	-	-	-	-
Відрахування на соціальні заходи	-	-	-	-	-	-
Амортизація	7 388,20	9 071,70	3 423,30	4,01	+1 684	+23
Інші операційні витрати	-	-	-	-	-	-
Разом	7 388,20	9 071,70	3 423,30	**4,01**	**+1 684**	**+23**

Структура групи досліджуваних аграрних підприємств за показником «Чистий фінансовий результат» узагальнена нами в табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Структура групи за показником «Чистий фінансовий результат підприємств групи»

Підприємство	Чистий фінансовий результат підприємств групи, тис. грн			У % до загального підсумку
	01.01.2022 р.	01.01.2023 р.	01.07.2021 р.	
Компанія 1	25 898,70	23 067,00	70 352,00	46,28
Компанія 2	4 909,10	1 545,70	3 097,80	3,10
Компанія 3	11 679,60	8 399,50	60 215,60	16,85
Компанія 4	21 312,00	2 477,00	46 438,00	4,97
Компанія 5	58,90	3 918,60	6 091,20	7,86
ТОВ «АГРОПОСТУП»	11 795,20	10 507,70	18 380,10	21,08
Всього	**75 653,50**	**49 847,40**	**204 574,70**	**100,00**

Помітно, що у структурі групи найбільшу частку за показником чистого фінансового результату займає компанія 1 з питомою вагою майже 50%, а найменшу – компанія 4 з відсотковою участю майже 5% (див. табл. 5.7).

Звичайно Консолідований звіт про фінансові результати містить розбивку на прямі, загальні, адміністративні й збутові витрати. Останнє спрощує поділ витрат на змінні й умовно-постійні, що завжди потрібно для визначення «точки беззбитковості». На його базі плануються витрати організації, прибутки й податки (хоч відповідні їм фінансові потоки відображаються й у звіті про рух грошових коштів) [72].

Варто зазначити, що підготовка консолідованої фінансової звітності підприємствами групи, в умовах євроінтеграційних тенденцій, створює спектр *переваг*, а саме: сприяє підвищенню інвестиційної привабливості бізнесу; покращує процеси управління ним, оскільки більш об'єктивно подає фінансові результати діяльності; збільшує ринкову вартість групи

підприємств – зменшуючи інформаційну непрозорість стосовно дійсного фінансового становища на агроринку, що знову ж таки сприяє збільшенню зацікавленості від інвесторів (у т. ч. закордонних), та відповідно є поштовхом до зростання конкуренції між аграрними підприємствами забезпечуючи їх сталий розвиток у контексті інтеграції до ЄС [19].

Через Консолідований звіт про фінансові результати фінансові потоки погоджуються з техніко-економічними аспектами виробництва. Розділ І Консолідованого звіту про фінансові результати надає інформацію про результати діяльності консолідованої холдингової групи.

Сукупний дохід із його складовим показує розділ ІІ Консолідованого звіту про фінансові результати. А саме:

- дооцінку (уцінку) необоротних активів, а також фінансових інструментів; - накопичені курсові різниці;
- частку іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств;
- сукупний дохід до та після оподаткування;
- податок на прибуток, пов'язаний з сукупним доходом;
- чистий прибуток (збиток), та сукупний дохід що належить: власникам материнської компанії та неконтрольованій частці.

Розділ ІІІ Консолідованого звіту про сукупний дохід дає можливість провести аналіз структури витрат на виробництво, управління, збут та витрат за економічними елементами операційних витрат (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

Розділ VI Консолідованого звіту про фінансові результати містить розрахунок показників прибутковості акцій, а також дані щодо чистого та скоригованого чистого прибутку на акцію, в разі якщо акції членів консолідованої холдингової групи підприємств відкрито продаються та купуються на фондових ринках.

Отже, у Консолідованому звіті про фінансові результати показано, як змінився капітал консолідованої холдингової групи товариств під впливом доходів і витрат, здійснених у звітному періоді [72].

Консолідований звіт про рух грошових коштів, форма №3-к та форма №3-кн (додатки В, Д), складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Інформація у Консолідованому звіті про рух грошових коштів згрупована за наступними розділами:

Розділ І форми консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма №3-к «Рух коштів у результаті операційної діяльності групи підприємств». Під операційною діяльністю групи підприємств розуміють

основну діяльність групи підприємств, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Розділ ІІ форми консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма №3-к «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» групи підприємств після зазначення надходжень грошових коштів від реалізації необоротних активів та фінансових інвестицій, надходжень від отриманих відсотків та дивідендів, від деривативів, а також витрат грошових коштів на придбання необоротних активів та фінансових інвестицій, виплат за деривативами та іншими платежами містить у підсумку чистий рух коштів від інвестиційної діяльності групи підприємств. Інвестиційною діяльністю для складання форми №3-к вважається придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Розділ ІІІ форми консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма №3-к «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» групи підприємств відображає надходження грошових коштів від власного капіталу, отримання позик тощо, а також витрачання грошових коштів на викуп власних акцій, погашення позик, сплату дивідендів та ін. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність групи підприємств, яка призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталів підприємств групи.

Підсумком чистого руху коштів групи підприємств за видами діяльності, сума рядків 3195, 3295 та 3395 буде рядок 3400 форми. Зміна величини грошових коштів за звітний період відображається у рядках 3405 та 3415 форми. Тобто, у консолідованому звіті про рух грошових коштів, форма №3-к та форма №3-кн, відображається підсумок чистого руху грошових коштів групи підприємств у результаті здійснення операційної, інвестиційної та фінансової діяльності групи підприємств за звітний період [26, с. 180 – 182].

Консолідований звіт про рух грошових коштів відтворює інтегральну картину доходів і витрат холдингової групи, подану у вигляді розподілених за видами діяльності статей – операційної, інвестиційної та фінансової. У сальдо Консолідованого звіту про рух грошових коштів відображені кошти, що перебувають на поточних рахунках, у касах, у депозитах до запитання учасників консолідованої холдингової групи підприємств а також короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у визначені суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості [72].

Саме сальдо демонструє платіжну позицію холдингової групи на кожний визначений момент часу. Консолідований звіт про рух грошових коштів тісно пов’язаний із двома основними формами фінансової звітності – Балансом (Звітом про фінансовий стан), Звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід).

Консолідований звіт про рух грошових коштів – це найбільш інформативна форма подання фінансів холдингової групи, за допомогою якого можна оцінити реальний стан грошових потоків такої групи.

Метою Консолідованого звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансових звітів підстав для оцінки спроможності холдингової групи генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти, а також потреби холдингової групи в них. Від підтримки консолідованою групою позитивного рівня грошових коштів (як і від її спроможності одержувати грошовий прибуток) залежить перспектива її розвитку.

Консолідований звіт про рух грошових коштів відбиває джерела отриманих холдинговою групою готівкових та безготівкових коштів і напрями їх використання у звітному періоді, а також рух грошових коштів за звітний період залежно від виду діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової). Таким чином, результат змін у русі грошових коштів у процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності холдингової групи має відповідати змінам у грошових коштах та їх еквівалентах у звітному періоді.

Для визначення обсягу руху грошових коштів згідно з МСФЗ застосовують прямий та непрямий методи. Національне положення стандарт бухгалтерського обліку передбачає формування звіту про рух грошових коштів за прямим та непрямим методами.

Прямий метод вимагає постійного нагромадження даних про обороти (надходження і вибуття) грошових коштів за напрямами (статтями), узагальнення потрібних показників в аналітичному обліку.

Складання звіту про рух грошових коштів за **непрямим методом** ґрунтується на максимальному використанні вже підготовлених показників Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), додаток А, Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), додаток Б та мінімальній потребі використання даних безпосередньо з первинних документів, реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку. Джерелами інформації для складання Консолідованого звіту про рух грошових коштів є Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) і Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Процедури складання цього звіту подібні до процедур формування індивідуальних звітів про рух грошових коштів підприємств – учасників холдингової групи. Основна відмінність між переліком статей індивідуального і консолідованого звітів про рух грошових коштів полягає у включенні в консолідований звіт до складу статей, на які коригується прибуток доходу, який належить меншості і втрат від зменшення корисності гудвіла [72].

Модель консолідованого звіту про рух грошових коштів слід будувати з урахуванням вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансових звітів» [16] щодо форматів цього звіту та діючої ділової практики.

Аналіз фінансових потоків на базі Консолідованого звіту про рух грошових коштів дає виразну картину функціонування холдингу. Він дозволяє визначити суму грошового прибутку (збитку) холдингової групи завдяки рекласифікації облікових даних щодо фінансових результатів, одержаних на основі принципу нарахування доходів і витрат, їх інтерпретацію на основі касового методу. Консолідований звіт про рух грошових коштів дає відповіді на питання щодо джерел надходження і напрямів використання грошових коштів та їх еквівалентів протягом звітного періоду. О.В. Будько [72] виділяє наступні правила складання окремих статей Консолідованого звіту про рух грошових коштів *за непрямим методом*:

1. Якщо протягом звітного періоду збільшилися залишки за рахунками обліку будь-якої дебіторської заборгованості, це означає, що доходи, визнані за методом нарахування, перевищують визнані за касовим методом доходи. Тобто операційна діяльність привела до зростання доходів, але не всі ці доходи привели до зростання грошових коштів, їх частина призвела до зростання дебіторської заборгованості. З метою коригування чистого прибутку в чисті грошові кошти від операційної діяльності суму зростання дебіторської заборгованості слід відняти від суми чистого прибутку. Зменшення залишків за рахунками обліку дебіторської заборгованості додається до суми чистого прибутку.

2. Якщо протягом звітного періоду збільшилися залишки за рахунками обліку будь-якої кредиторської заборгованості, це означає, що витрати, визнані за методом нарахування, перевищують витрати, визнані за касовим методом. Тобто у процесі операційної діяльності за звітний період були понесені витрати, які не оплачені грошовими коштами. З метою коригування чистого прибутку в чисті грошові кошти від операційної діяльності суму зростання кредиторської заборгованості слід додати до суми чистого прибутку. Зменшення залишків за рахунками обліку кредиторської заборгованості віднімається від суми чистого прибутку.

3. Придбання необоротних активів, вартість яких підлягає амортизації, відображається як використання грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності. Зростання нагромадженої амортизації основних засобів і нематеріальних активів є негрошовою статтею і з метою коригування додається до суми чистого прибутку, щоб визначити чисті грошові кошти від операційної діяльності.

4. Зростання протягом звітного року залишків за рахунками обліку запасів означає, що сума придбаних запасів перевищує суму використаних запасів, тобто собівартість реалізованої продукції за принципом нарахування нижча, ніж собівартість реалізації, обчислена за касовим методом.

Тому ця сума віднімається від суми чистого прибутку з метою одержання чистого грошового потоку від операційної діяльності. Сума, на

яку зменшились залишки за рахунками обліку запасів, має додаватись до суми чистого прибутку.

Консолідований звіт про власний капітал, форма №4-к (додаток З), призначений для пояснення користувачам звітної інформації змін, які стались у власному капіталі холдингової групи протягом звітного періоду.

Майно кожного учасника консолідованої групи підприємств складається з різних матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів – носіїв прав власності окремих суб'єктів. Права кожного власника на майно та на участь у його прибутках визначаються часткою і формою інвестованих коштів. Акціонерні товариства – надійна, визнана в усьому світі форма організації бізнесу, в якій захищені права як учасників, так і кредиторів. Гарантією цього є власний капітал, особливо зареєстрована його частина – статутний капітал. Визнання й оцінка власного капіталу холдингової групи безпосередньо залежить від визнання й оцінки активів і зобов'язань.

Сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, яка не є його поточною чи реалізаційною вартістю, а тому не відбиває поточної вартості прав акціонерів. На суму власного капіталу суттєво впливають усі умовності бухгалтерського обліку, що були застосовані для оцінки активів і зобов'язань, і вона може лише випадково збігатись із сукупною ринковою вартістю акцій чи із сумою, яку можна одержати від продажу чистих активів. Тому при консолідації, тобто при об'єднанні інформації щодо власного капіталу всіх учасників консолідованої холдингової групи підприємств, дуже важливо, щоб в індивідуальних облікових системах застосовувались ідентичні правила, методи, процедури оцінки і визнання активів і зобов'язань, тобто треба ще раз наголосити на потребі впровадження в облікову практику консолідованої холдингової групи єдиної облікової політики.

Для забезпечення можливості порівняльного аналізу доцільно додавати до річного консолідованого звіту Консолідований звіт про власний капітал за попередній рік. Індивідуальні звіти про власний капітал учасників консолідованої холдингової групи доповнюють інформацію про фінансовий стан підприємств та зміни між датами балансу, яка надана в інших фінансових звітах: Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Звіті про рух грошових коштів. Крім вказаних фінансових звітів інформацію для складання Звіту про власний капітал отримують з установчих документів та свідоцтв про реєстрацію випуску акцій [72].

Робоча таблиця для визначення частки капіталу підприємства, яка належить групі (%) та балансової вартості інвестицій в групу представлена в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

Робоча таблиця для визначення частки капіталу підприємства, яка належить Групі (%) та балансової вартості інвестицій в Групу

Частка вкладення, % статутного фонду	x	**ФГ «Укрaгро»**	**ТОВ «АПК Буковина»**	**ДП «Агрофірма Гвіздівці»**	**ФГ «Еліта»**	**ТОВ «АГРО ПОСТУП ПЛЮС»**	**ТОВ «АГРОПОСТУП»**	**Всього (не консолідовані дані)**
ФГ «Укрaгро»	x							
ТОВ «АПК Буковина»	x							
ДП «Агрофірма Гвіздівці»	x							
ФГ «Еліта»	x							
ТОВ «АГРО ПОСТУП ПЛЮС»	x							
ТОВ «АГРОПОСТУП»	x							
Частка капіталу підприємства, яка належить Групі, %	**x**							
Балансова вартість інвестицій статутного фонду	x	**ФГ Укрaгро**	**ТОВ АПК Буковина**	**ДП Агрофірма Гвіздівці**	**ФГ Еліта**	**ТОВ АГРО ПОСТУП ПЛЮС**	**ТОВ АГРОПОСТУП**	
ФГ «Укрaгро»	x							
ТОВ «АПК Буковина»	x							
ДП «Агрофірма Гвіздівці»	x							
ФГ «Еліта»	x							
ТОВ «АГРО ПОСТУП ПЛЮС»	x							
ТОВ «АГРОПОСТУП»	x							
Балансова вартість інвестицій в Групу	**x**							

На відміну від індивідуальних звітів про власний капітал учасників консолідованої холдингової групи підприємств, показники Консолідованого звіту про власний капітал заповнюються на основі інформації, викладеної у попередньо складеному Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) та індивідуальних звітах про власний капітал учасників холдингової групи. Це стосується статей рядків 4000 та 4300, відповідно. А саме:

- залишок на початок (кінець) року зареєстрованого (пайового) капіталу;
- залишок на початок (кінець) року капіталу у дооцінках;
- залишок на початок (кінець) року додаткового капіталу;
- залишок на початок (кінець) року резервного капіталу;
- залишок на початок (кінець) року нерозподіленого прибутку / непокритого збитку;
- залишок на початок (кінець) року неоплаченого капіталу;
- залишок на початок (кінець) року вилученого капіталу.

Відображення змін у власному капіталі здійснюється за такими статтями консолідованого звіту: зміни облікової політики; виправлення помилок; інші зміни; переоцінки основних засобів; переоцінка незавершеного будівництва; переоцінки нематеріальних активів; чистий прибуток за звітний період; розподіл прибутку на виплату дивідендів; спрямування прибутку до статутного капіталу; відрахування прибутку до резервного капіталу; внески учасників до капіталу; погашення заборгованості із капіталу; викуплення власних акцій; перепродаж викуплених власних акцій; анулювання раніше викуплених акцій; вилучення частки в капіталі.

Причинами виникнення змін у власному капіталі консолідованої групи підприємств є: зменшення номінальної вартості акцій; списання невідшкодованих збитків; безкоштовно одержані активи. У разі змін облікової політики та виправлення помилок попереднього звітного періоду обов’язково здійснюється коригування залишку за статтями консолідованого звіту про власний капітал на початок періоду.

Розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності – найбільш складна і трудомістка робота завершального етапу облікового процесу. Завершальним етапом процесу консолідації є підтвердження достовірності і повноти консолідованої фінансової звітності за допомогою незалежного аудиту [72].

5.4. Штучний інтелект в системі обліку та ШІ-консолідація фінансової звітності в умовах цифрової трансформації економіки

Використання штучного інтелекту (ШІ) набуває все більшого значення через швидкий і постійний розвиток інформаційних технологій і значне збільшення обсягів даних, необхідних для фінансово-економічної діяльності. Важливість ШІ зростає завдяки вмінню приймати бізнес-рішення на основі особливо актуальної інформації та забезпечувати ефективне управління діяльністю підприємства.

Цифровізація економіки значною мірою залежить від штучного інтелекту. Наприклад, підприємства, що надають фінансові послуги, можуть використовувати штучний інтелект, щоб зменшити витрати та запропонувати віддалений доступ споживачам, що приведе до кращого доступу до фінансів. Окрім того, відбудова національної економіки стала актуальним стратегічним завданням для України та міжнародної спільноти загалом.

Людський капітал є найважливішим елементом соціально-економічного розвитку країни, оскільки він підвищує конкурентоспроможність національної економіки. Безумовно, необхідною умовою розвитку країни є формування потужного економічного потенціалу та його реалізація з метою підтримки реального зростання, яке, крім іншого, мінімізує безробіття та наближає суспільство до повної зайнятості, проте економічне відновлення України ускладнює значна втрата людського капіталу.

Війна створила надзвичайні виклики для ринку праці, включаючи втрати через міграцію та мобілізацію, а також зміни в структурі зайнятості. Ця ситуація вимагає ефективного державного втручання. Згідно з дослідженням Національного банку України (НБУ), у 2023 році 44% українських компаній зазнали кадрових труднощів через масштабні звільнення у зв’язку з мобілізацією, 24% – через міграцію [17]. Водночас за даними опитування Державної служби України з питань праці, у 2023 році з нестачею кадрів стикалися 26,7% компаній, за даними НБУ – 36%. Динаміку значної міграції населення України з лютого 2022 року по лютий 2024 року наочно представлено на рис. 5.6.

На кінець лютого 2024 року 69%, тобто більша частина опитуваних респондентів живе там, де й до початку повномасштабного вторгнення росії, тобто до 22 лютого 2022 року. 23% опитаних переїхали, але вже повернулися на постійне місце проживання, 8% покинули свої домівки та не повернулися.

Частка тих, хто залишився на постійному місці проживання, була найменшою в травні 2022 року – 59%, водночас 29% респондентів покинули постійне місце проживання.

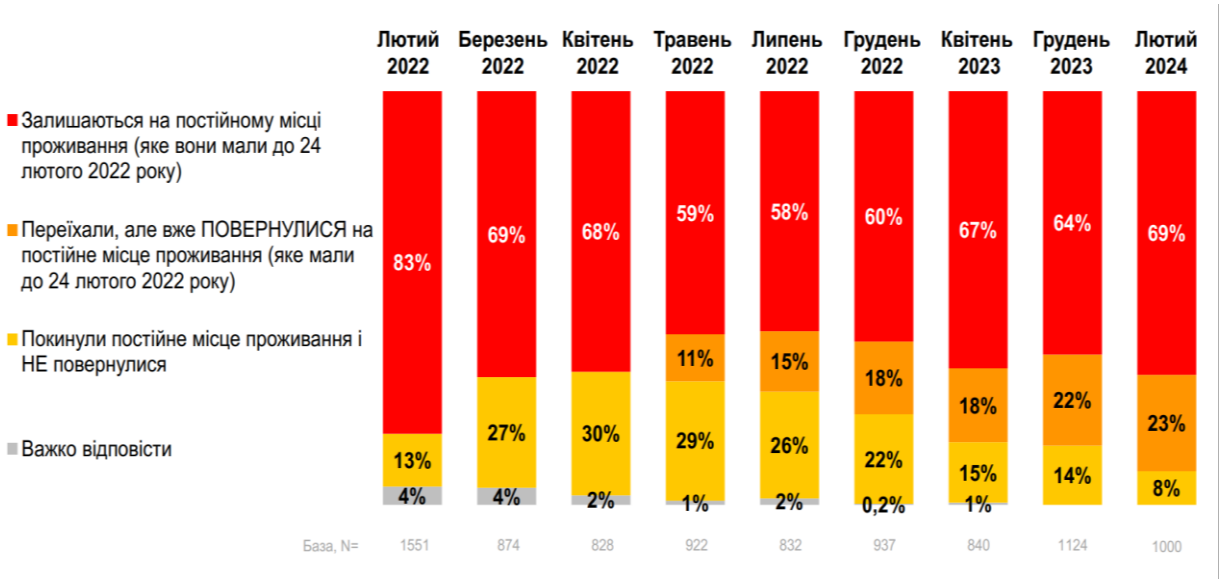


Рис. 5.6. Динаміка міграції українців через війну з 01.02.2022 р. по 01.02.2024 р. [86]

Еміграція скоротила чисельність працездатного населення України у 2023 році на 39,2% порівняно з 2021 роком – з 17,4 млн осіб до 12,5 млн осіб, а у 2024 – 2032 роках вона може знизитися до 11,7 млн осіб.

Після початку повномасштабного вторгнення відбувся значний розподіл населення України, що станом на 01.01.2024 р. наочно ілюструє рис. 5.7.

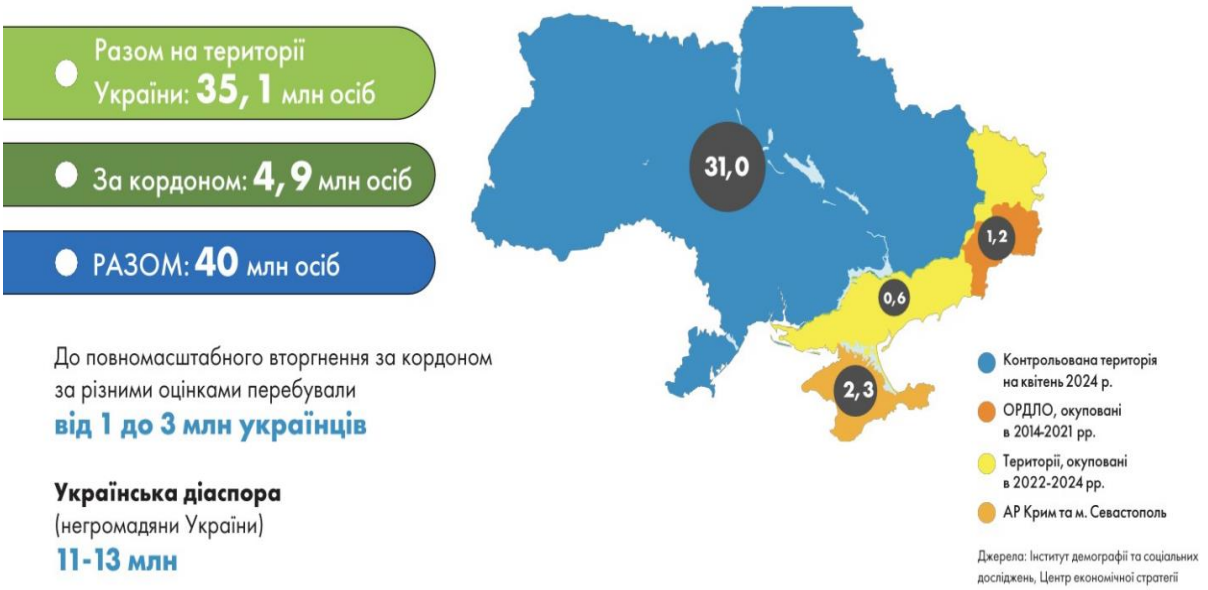


Рис. 5.7. Розподіл населення України станом на 01.01.2024 року [87]

Узагальнені дані щодо статистичної оцінки ринку праці України за січень – жовтень 2024 року (у відсотковому виразі), представлені на рис. 5.8.

Рис. 5.8. Дослідження ринку праці України за січень – жовтень 2024 року [85]

У 2024 році для підприємств заплановані наступні зміни: збільшення заробітної плати (72% респондентів); збільшення бюджету на навчання та розвиток (39%); збільшення числа співробітників (35%); вихід на інші ринки та пошук нових партнерів (32% респондентів).

Під час дослідження було з'ясовано, що 67% учасників планують відкрити у 2024 році нові вакансії. При цьому 48% респондентів повідомили, що кількість співробітників на підприємствах у 2024 році не зміниться, а 5% респондентів заявили, що підприємства планують скоротити кількість співробітників.

Активна участь соціально вразливих людей в економічному житті України допоможе розв'язувати проблему дефіциту робочої сили. Реалізація ефективної соціальної політики (зокрема, розвиток соціальних послуг в Україні до 2032 року) надасть змогу працевлаштуватися приблизно 1,5 млн осіб з інвалідністю. Наразі з 2,7 млн осіб з інвалідністю в Україні працевлаштовано понад 480 000 осіб, та становить менш як 18%. При цьому близько 1,5 млн осіб з них належать до третьої групи інвалідності та не потребують спеціальних пристосувань на робочому місці. З іншого боку, якби 50% людей з інвалідністю були інтегровані в ринок праці, очікуваний дефіцит робочої сили скоротився б до 3 млн осіб.

Для розв'язання проблеми із кадровою недостатністю все частіше бізнес звертається до активного впровадження провідних технологій на основі штучного інтелекту, які в змозі допомогти частково замінити «нестачу» працівників в умовах кадрової кризи.

Наразі використання штучного інтелекту у фінансовому секторі розширюється від послуг, орієнтованих на клієнтів (наприклад, чат-ботів, персоналізований маркетинг), до внутрішніх процесів управління ризиками

(наприклад, автоматизації процесів, аналізу контрактів, автоматизованого управління ризиками), що допоможе в боротьбі з кадровим дефіцитом.

До 2024 року понад 90% фінансових директорів мають намір запровадження штучного інтелекту, як стверджують аналітики *Gartner*. Забезпечуючи швидку адаптацію до мінливих умов ведення бізнесу, очікується, що технології матимуть значний вплив на фінансовий сектор протягом кількох найближчих років, особливо впровадження штучного інтелекту. Проблема полягає в тому, що фахівцям у сфері обліку та фінансів не вистачає досвіду роботи зі штучним інтелектом та іншими цифровими технологіями, в результаті чого лише 30% інноваційних проєктів виявляються успішними, незважаючи на збільшення інвестицій в IT. Цифрові можливості не використовуються ефективно фінансовими командами без належних навичок. Підприємства повинні робити сміливий вибір, оскільки технології продовжують розвиватися прискореними темпами [83].

Для забезпечення безпеки, етики та інноваційності у використанні технологій ШІ було розроблено Концепцію розвитку штучного інтелекту в Україні. Зокрема, основні напрямки Концепції включають:

1. Правову базу: розробку законодавства для регулювання діяльності у сфері ШІ, захисту прав громадян та забезпечення прозорості.

2. Етику та відповідальність: встановлення етичних норм для розробників і користувачів ШІ, врахування соціальних впливів технологій.

3. Інновації та дослідження: підтримку наукових досліджень і розвиток стартапів у сфері ШІ, стимулювання інвестицій.

4. Освіту та підготовку кадрів: формування нових освітніх програм для підготовки фахівців у галузі ШІ.

5. Міжнародну співпрацю: співпрацю з іншими країнами для обміну досвідом та впровадження кращих практик.

Ця концепція забезпечить створення сприятливого середовища для розвитку ШІ в Україні, гарантуючи баланс між інноваціями та безпекою.

Також цьогоріч у червні Міністерство цифрової трансформації України презентувало *Білу книгу*, яка окреслила майбутню стратегію регулювання штучного інтелекту в країні.

Біла книга стала першим офіційним документом в Україні, який детально окреслює Стратегію регулювання штучного інтелекту. У ній визначаються основні напрямки політики, правові аспекти та етичні норми, що мають забезпечити безпечний та відповідальний розвиток технологій ШІ. Документ також підкреслює важливість інновацій, співпраці між державою та приватним сектором, а також необхідність підготовки кадрів у цій сфері.

Згідно з дослідженням Gartner, традиційні технології, якими користуються фінансові спеціалісти, зазвичай обмежуються програмами, розробленими для впровадження ERP або аналізом даних за допомогою електронних таблиць Excel. Але вони поступово нарощують свої навички

використання нових інструментів, таких як: штучний інтелект (ШІ); машинне навчання (ML); технології блокчейн; аналіз бізнесу; аналіз великих даних тощо. Експерти можуть використовувати хмарні інструменти для співпраці з програмним забезпеченням фінансового та управлінського обліку, виконання фінансового планування, аналізу даних або написання звітів.

Перевага хмарних сервісів полягає в тому, що користувачі звітів отримують оригінальний документ і можуть у будь-який час переглянути дані, які в ньому містяться. Автоматизація та оптимізація бізнес-процесів досягається шляхом поєднання різних технологій, таких як штучний інтелект, *RPA (Robotic Process Automation*) і *iBPMS* (програми для управління бізнес-процесами). За словами експертів, таке поєднання знижує операційні витрати на 30% і дозволяє автоматизувати цілі процеси, а не лише окремі завдання.

Зокрема, RPA спеціально використовується для автоматизації рутинних завдань, таких як створення фінансових звітів і порівняння прогнозів з фактичними даними. Програмування знижує ризик людської помилки та дозволяє виконувати завдання вдвічі швидше.

Однак RPA має свої обмеження. Такі роботи не можуть виконувати складні динамічні процеси, які вимагають аналізу та оцінки. Тому замінити людину вони поки не можуть.

Варто виділити кілька програмних забезпечень, які допоможуть суб'єктам господарювання налагодити процеси оперативності та чіткості у веденні обліку та складанні електронних звітів. Зокрема, *Zoho Books* є однією з програм, що входять до *Zoho Business Suite* та організовує ведення обліку й звітності на підприємстві. Незважаючи на те, що Zoho Books має численні функції та інструменти для виконання бухгалтерських завдань, виставлення рахунків, відстеження витрат, управління запасами, продукт призначений насамперед для малого та середнього бізнесу, пропонуючи широкий спектр даних про продажі та покупки, а також звіти, які можна налаштувати, і автоматичний розрахунок податків із оплати праці [16].

Користувачі програми *Zoho Books* описують свій інтерфейс як «чистий» зі спеціальними функціями, які дозволяють адаптувати роботу програми відповідно до ваших фінансових цілей і оптимізувати робочий процес бухгалтерського обліку. Використовуючи потужні та інтелектуальні методи, Zoho Books є універсальним бухгалтерським рішенням, яке можна використовувати як на настільних комп'ютерах, так і на мобільних пристроях.

Xero забезпечує надання віддаленого доступу для багатьох користувачів, а його візуалізація даних є ідеальним програмним рішенням бухгалтерського обліку для команд, розташованих у різних містах. Інформаційна панель Xero об'єднує ваші важливі податкові дані та відображає поточні відомості про баланс рахунку клієнта, а також статус рахунку та рахунка-фактури. Окрім того програмне забезпечення *Xero*

підсумовує загальні доходи та витрати разом зі звітами. Ця централізація оптимізує фінансові процеси та забезпечує прозорий огляд фінансового стану бізнесу. Його функціональність підтримує різноманітну фінансову діяльність, що робить його цінним інструментом для багатьох потреб у бухгалтерському обліку.

DEXT забезпечує високу точність, ефективність і продуктивність даних завдяки використанню штучного інтелекту в автоматизованому бухгалтерському рішенні. Зокрема до програмного комплексу входять три різні програми: *DEXT Prepare, DeXt Precision і DExT Commerce*, що відповідають за отримання, аналіз звітів та керування даними для бухгалтерів, аналітиків і фінансистів. Для початку варто лише завантажити фотографію квитанції, рахунка-фактури або банківської виписки, яку необхідно оцифрувати, і система надасть змогу створити автоматичну копію своїх даних для свого спеціального бухгалтерського програмного забезпечення. Завдяки аналізу завантажених бухгалтерами фінансових даних *DEXT Precision* отримує попередню інформацію про продажі компанії, середній час оплати послуг, повторювані транзакції та відсутні дані. Центральна точка обробки цифрових даних про продажі в *DEXT Commerce* – це стандартний формат, який збирає інформацію від багатьох роздрібних продавців, торгових майданчиків і онлайн-сайтів роздрібної торгівлі.

Бухгалтерське програмне забезпечення зі штучним інтелектом (ШІ) – це сучасний інструмент, що автоматизує процеси обліку, фінансового аналізу та звітності. Вибір облікового програмного забезпечення з використанням технологій ШІ потребує ретельного розгляду низки важливих факторів. При відборі програмного забезпечення із використанням інструментів ШІ слід брати до уваги розмір і складність бізнесу, та його відповідність потребам (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Ключові ознаки при обранні облікового програмного забезпечення на основі технологій ШІ [73]

№ з/п	Ознака	Характеристика
1.	Розмір і складність бізнесу	Слід обирати інструмент, який відповідає розміру та складності бізнес-операцій Адже великим підприємствам можуть знадобитися надійніші рішення з розширеними функціональними можливостями, тоді як меншим підприємствам необхідні простіші та оптимізовані інструменти.
2.	Специфічні потреби в бухгалтерському обліку	Необхідно визначити конкретні завдання, які потрібно автоматизувати або покращити, наприклад виставлення рахунків, нарахування заробітної плати або фінансову звітність. Слід обирати інструменти, які пропонують спеціалізовані функції, адаптовані до цих потреб.

№ з/п	Ознака	Характеристика
3.	Можливості інтеграції	Варто переконатися, що інструмент може легко інтегруватися з теперішнім бухгалтерським програмним забезпеченням та іншими бізнес-системами. Це сприяє більш плавному робочому процесу та узгодженості даних на різних платформах.
4.	Економічна ефективність	Слід враховувати структуру ціноутворення інструменту ШІ, включаючи будь-яку початкову плату за налаштування, щомісячні підписки та додаткові витрати на оновлення або підтримку. Також варто оцінити потенційну віддачу від інвестицій, зваживши приріст ефективності з витратами.
5.	Користувацький досвід і крива навчання	Необхідно обирати інструменти з інтуїтивно зрозумілим інтерфейсом і мінімальною кривою навчання, щоб забезпечити швидке впровадження командою. Також варто перевіряти наявність навчальних матеріалів та клієнтської підтримки.
6.	Масштабованість	Слід обирати інструменти, які можуть масштабуватися разом із бізнесом, пропонуючи гнучкість для зростання з погляду обсягу транзакцій, користувачів і функціональності.
7.	Відповідність нормативним вимогам і безпека даних	Доцільно переконатися, що інструмент відповідає галузевим стандартам і нормам. Крім того, варто ознайомитися із заходами безпеки для захисту конфіденційних фінансових даних.
8.	Підтримка клієнтів та спільнота	Необхідно звертати увагу на якість наданої підтримки клієнтів, включаючи час відповіді та технічну експертизу. Активна спільнота користувачів може запропонувати цінну інформацію та поради щодо усунення несправностей.
9.	Можливості та постійне вдосконалення	Варто оцінити функції ШІ на предмет їхньої здатності точно автоматизувати завдання, надавати аналітичні дані та адаптуватися до нових даних. Перевагу варто віддавати постачальникам, які демонструють прихильність до постійного вдосконалення та оновлень.
10.	Відгуки й рецензії	Потребують вивчення відгуки користувачів, задля оцінки ефективності і надійність інструментів ШІ. Тому варто зв’язатися з поточними користувачами, щоб отримати зворотний зв’язок з перших вуст.

Після обрання ПЗ слід переконатися в тому, що бухгалтерська програма на основі технологій ШІ здатна інтегруватися з наявними на підприємстві бухгалтерськими та фінансовими системами. Тому при обранні програмного забезпечення, слід надавати перевагу тим продуктам, які прості у використанні та мають зручний інтерфейс для співробітників [84].

Детальна характеристика сучасного бухгалтерського програмного забезпечення на основі штучного інтелекту, як безкоштовного, так і платного, узагальнена нами в табл. 5.11.

Таблиця 5.11

Характеристика сучасного бухгалтерського програмного забезпечення з використанням технологій штучного інтелекту (безкоштовного та платного) [89]

№ з/п	Бухгалтерське програмне забезпечення				
	Назва	Значення та функції	Переваги	Недоліки	Вартість ПЗ
Платне:					
1.	Intuit Assist AI	Програмне забезпечення призначене для оптимізації процесу управління фінансами для підприємств, пропонуючи високорівневий огляд фінансів підприємства та рекомендації на основі даних, адаптовані до індивідуальних потреб. Intuit Assist AI підвищує ефективність, автоматизуючи такі завдання, як створення й виконання звітів, надсилання нагадувань про рахунки-фактури та надання корисної інформації на основі даних подібних компаній. Функції: генеративна технологія ШІ; автоматизоване керування завданнями; рекомендації на основі даних; інтеграція з Human Experts; кросплатформна функціональність; персоналізована статистика.	Генеративна технологія ШІ; автоматизоване керування завданнями; рекомендації на основі даних; інтеграція з людськими експертами; міжплатформна функціональність; персоналізовані ідеї.	Обмежено платформою Intuit; може знадобитися крива навчання; безкоштовний план недоступний.	Ціна на місяць: простий стартовий план: 30 доларів США; основний план: План Essentials за ціною 60 доларів США; План Plus за ціною 90 доларів США; розширений план за ціною 200 доларів США.
2.	Booke.AI	Спеціалізується на автоматизації процесу бухгалтерського обліку, пропонуючи набір інструментів, які полегшують категоризацію транзакцій, виявлення помилок і допомогу у звірці. Це спрощує процедуру закриття в кінці місяця та покращує спілкування з клієнтами через зручний інтерфейс. Функції: роботизований ШІ-бухгалтер; автоматизація бухгалтерського обліку; розумний AI-помічник; комунікація; двосторонні інтеграції; рахунок-фактура та квитанція OCR AI.	Автоматизація, що економить час; узгодження за допомогою AI; безпроблемна інтеграція програмного забезпечення; вилучення даних у реальному часі; покращена комунікація з клієнтами; технологія виявлення помилок.	Може знадобитися адаптація для користувачів, які не розбираються в техніці; немає безкоштовного плану; потенційна крива навчання для нових функцій.	Ціна на місяць: бухгалтерська платформа, керована ШІ: цей план коштує 20 доларів США; роботизований ШІ-бухгалтер: за ціною 50 доларів США.
3.	Flow	Це комплексне рішення, яке автоматизує складні ручні робочі процеси, що робить його безцінним інструментом для компаній, які прагнуть оптимізувати свою діяльність. Він може витягувати цінну інформацію з документів, електронних листів, квитків або баз даних, перетворюючи ці неструктуровані дані на корисну інформацію. Функції: інтеграція третіх сторін; розпізнавання мови; омні-канал; екранні чати; багаторазові компоненти; багатомовна.	Дружній до користувача інтерфейс; безшовна інтеграція; ефективне управління документообігом; обмін в реальному часі; настроювані компоненти; підтримка декількох мов.	Немає безкоштовного плану; для налаштування потрібні технічні знання; ціни можуть бути високими для малого бізнесу.	Пропонує три тарифні плани: стартовий 49 доларів США, професійний 69 доларів США та плюсовий 99 доларів США.

№ з/п	Бухгалтерське програмне забезпечення				
	Назва	Значення та функції	Переваги	Недоліки	Вартість ПЗ
4.	Docyt AI	Сучасне бухгалтерське програмне забезпечення зі штучним інтелектом, яке перетворює фінансові дані в цифровий формат, надаючи компаніям інформацію про їхній фінансовий стан у реальному часі. Призначений для зменшення як витрат, так і технічних складнощів, пов'язаних із веденням бухгалтерського обліку, значно спрощуючи процедури бухгалтерського обліку для підприємств. Функції: автоматизована бухгалтерія; облік у реальному часі; висока точність; розширене співробітництво; генеративна модель ШІ; оптимізування робочих процесів.	Автоматизована бухгалтерія; облік в режимі реального часу; висока точність; посилена співпраця; генеративні моделі ШІ; оптимізовані робочі процеси.	Потрібне початкове налаштування; крива навчання для користувачів, які не розбираються в техніці; залежність від підключення до Інтернету.	Пропонує три тарифні плани: план впливу 299 доларів США, розширений план 499 доларів США та підприємство план 999 доларів США.
5.	Zeni AI	Універсальна платформа фінансових операцій, яка використовує штучний інтелект для автоматизації та оптимізації фінансових завдань. Він пропонує щоденні оновлення бухгалтерії, фінансову інформацію в реальному часі та персоналізовану підтримку від фінансових експертів. Zeni AI розроблено, щоб допомогти стартапам ефективніше керувати своїми фінансами, дозволяючи їм зосередитися на основних бізнес-операціях. Функції: бухгалтерія в реальному часі; статистика на основі ШІ; персоналізована підтримка; оплата рахунків і відшкодувань; часткові послуги фінансового директора; процедура щорічного оподаткування початкового підприємства.	Бухгалтерія в реальному часі; статті на основі AI; персоналізована підтримка; оплата рахунків і відшкодування; дробові послуги фінансового директора; процедури щорічного оподаткування стартапів.	Ціни можуть бути високими для деяких малих підприємств; обмежується фінансовими операціями; немає мобільного додатка.	Пропонує три тарифні плани: стартовий план 549 доларів США, план зростання 799 доларів США та підприємство план розраховується на основі конкретних потреб бізнесу.
Безкоштовне					
6.	Dokka	Програмне забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку зі штучним інтелектом, призначене для оптимізації та підвищення ефективності бухгалтерських процесів. Це комплексне рішення, яке обслуговує підприємства будь-якого розміру, допомагаючи їм автоматизувати кредиторську заборгованість, обробку рахунків-фактур і керування документами. Функції: автоматизована обробка рахунків; робочі процеси затвердження; управління документами; інтеграція та адаптація.	Ефективна обробка рахунків; оптимізовані робочі процеси затвердження; точне 3-стороннє узгодження; централізований документообіг; легка інтеграція та адаптація; технологія AI для точності та ефективності.	Крива навчання для нових користувачів; ціни на сайті відсутні; навігація на інформаційній панелі може бути складною з великою кількістю рахунків-фактур.	Дані програми пропонують різноманітні тарифні плани, щоб задовольнити різні потреби бізнесу. Користувачам потрібно зв'язатися безпосередньо з ПЗ, щоб отримати демонстрацію

№ з/п	Бухгалтерське програмне забезпечення				
	Назва	Значення та функції	Переваги	Недоліки	Вартість ПЗ
7.	Trullion	Основною метою програми є спрощення процесу визнання доходу, обліку оренди та аудиту. Це перша у світі платформа обліку оренди на основі штучного інтелекту, яка дозволяє користувачам перетягувати будь-який файл PDF або Excel, і штучний інтелект автоматично виявляє важливі дані для автоматизації бухгалтерського обліку. Функції: ефективне вилучення даних за допомогою ШІ; автоматизовані бухгалтерські процеси; перевірка відповідності; повна інтеграція з іншими системами; своєчасні автоматичні сповіщення.	Дружній до користувача інтерфейс; ефективне вилучення даних за допомогою ШІ; автоматизовані бухгалтерські процеси; перевірка відповідності; повна інтеграція з іншими системами; своєчасні автоматичні сповіщення.	На веб-сайті немає цінових планів; крива навчання для нетехнічних користувачів.	та індивідуальну цінову пропозицію.
8.	Stampli	Інтелектуальне програмне забезпечення призначене для керування рахунками-фактурами, яке спрощує та прискорює процес затвердження рахунків-фактур. Він використовує технологію штучного інтелекту, зокрема бота, на ім'я Біллі, щоб вивчати ваші процеси AP і допомагати протягом усього життєвого циклу рахунків-фактур, включаючи збір рахунків-фактур, кодування, затвердження, виявлення шахрайства тощо. Функції: інтелектуальне керування рахунками; вбудований комунікаційний вузол; підтримка понад 70 ERP; швидке розгортання; 24 / 7 носій; інтегровані продукти для платежів.	Інтелектуальне керування рахунками; вбудований комунікаційний вузол; підтримка понад 70 erp; швидке розгортання; 24 / 7 носій; інтегровані продукти для платежів.	Обмежені можливості налаштування; ціни на веб-сайті відсутні; немає мобільного додатка.	
9.	Datarails	Платформа фінансового планування та аналізу (FP&A) на основі штучного інтелекту, призначена для автоматизації фінансової звітності та планування, одночасно дозволяючи фінансовим командам продовжувати користуватися перевагами знайомих електронних таблиць і фінансових моделей, до яких вони звикли. Функції: автоматизована консолідація даних; сумісність з Excel; доступ до даних у режимі реального часу; вбудований засіб візуалізації; платформа FP&A на основі ШІ; інтеграційні можливості.	Повна інтеграція з Excel; доступ до даних у реальному часі; комплексна консолідація даних; вбудований засіб візуалізації; автоматизація на основі ШІ.	Крива навчання для нових користувачів; обмежені можливості налаштування; потрібні сучасні версії Excel.	

№ з/п	Бухгалтерське програмне забезпечення				
	Назва	Значення та функції	Переваги	Недоліки	Вартість ПЗ
10.	Planful	Програма розроблена, щоб допомогти компаніям оптимізувати свої фінансові процеси, підвищити точність і приймати рішення на основі даних. Платформа використовується Офісом фінансового директора в усьому світі для оптимізації бюджетування, консолідації та звітності для всього бізнесу. Функції: стратегічне планування; фінансова звітність; бухгалтерський облік; прогнозування продажів; складання бюджету; інтеграційні можливості	Розширені можливості планування; надійні функції фінансової звітності; повна інтеграція з кількома системами ERP; ефективний процес бюджетування; можливості прогнозування продажів.	Ціни на веб-сайті відсутні; крива навчання для початківців.	
11.	Silverfin	Хмарна програмна платформа, яка революціонізує спосіб роботи бухгалтерів і фінансових спеціалістів. Він стандартизує та автоматизує робочі процеси бухгалтерського обліку, дозволяючи бухгалтерам виконувати завдання швидше та з більшою точністю. Платформа надає фінансову звітність у режимі реального часу та забезпечує дотримання нормативних вимог, що полегшує пошук ключових відомостей у морі даних. Він також пропонує потужні засоби аналізу даних, сповіщень і звітів, що робить його цінним ресурсом для бухгалтерських фірм, які прагнуть покращити точність, потужність і можливості.	Автоматизовані робочі процеси; безперебійна інтеграція даних; комплексна фінансова звітність; ефективні розрахунки податків; детальні управлінські звіти; інтеграція з провідним фінансовим програмним забезпеченням.	Потрібна крива навчання; обмежені можливості налаштування; ціни на сайті відсутні.	

Цифрова революція, і ШІ відіграють стратегічну роль у контексті активної інтеграції в діяльність підприємства, адже допомагає бізнесу конкурувати на міжнародних ринках. Наразі трудових ресурсів недостатньо, але є заходи, які допоможуть бізнесу в боротьбі з «кадровим дефіцитом» в умовах воєнного стану:

1. Підвищення заробітної плати. Очікувано, що посилення конкуренції між роботодавцями на ринку неодмінно приведе до зростання заробітних плат.

2. Впровадження технологій ШІ. Хоча штучний інтелект не може повністю замінити людину, поява нових технологій може привести до підвищення продуктивності та ефективності повсякденних завдань.

3. Наймання менш досвідчених співробітників і інвестування в ресурси й навчання, розвиток і розширення сфер знань.

4. Встановлення стратегії підтримки фізичного та психічного благополуччя співробітників.

5. Інтеграція демобілізованих колег у колективи, реалізація програм адаптації та працевлаштування ветеранів.

6. Відкритість до кандидатів різного віку та людей з обмеженими можливостями для підвищення доступності та адаптації на робочому місці.

7. Співпраця із закладами освіти через програми студентської практики, які прагнуть підвищувати рівень та розвиток молодих спеціалістів.

8. Розширення пошуку на мешканців прифронтових територій та внутрішньо переміщених осіб, реалізація програми переселення потенційних кандидатів.

Сталий розвиток бізнесу забезпечується внаслідок використання як внутрішніх, так і зовнішніх ресурсів, таких як цифровізація, технології автоматизації реалізації бізнес-процесів, аналізу та прогнозування даних, діджиталізація ресурсів зацікавлених сторін, отримання та обробка даних у режимі реального часу тощо. Досягнення мети сталого розвитку підприємств потребує набору регуляторних інструментів, які можуть розв’язувати такі питання, як соціальна відповідальність, корпоративна культура та стратегії скорочення витрат, механізм збільшення продажів і надання рішень з боку керівництва.

Міністерство цифрової трансформації України презентувало *Білу книгу*, яка окреслила майбутню стратегію регулювання штучного інтелекту в країні. Біла книга стала першим офіційним документом в Україні, який детально окреслює стратегію регулювання штучного інтелекту (ШІ). У ній визначаються основні напрямки політики, правові аспекти та етичні норми, що мають забезпечити безпечний та відповідальний розвиток технологій ШІ. Також було наголошено на важливості інновацій, співпраці між державою та приватним сектором, а також необхідність підготовки кадрів у цій сфері.

Окрім того, ШІ може суттєво покращити весь обліковий цикл, який завершується складанням звітності та управління фінансами бізнесу у кількох напрямках:

1. Автоматизація рутинних задач: ШІ може автоматизувати процеси, такі як введення даних, обробка рахунків-фактур і управління розрахунками, що знижує ймовірність помилок.

2. Аналітика даних: Завдяки потужним алгоритмам, ШІ може аналізувати великі обсяги даних, виявляти тенденції та прогнозувати фінансові результати.

3. Контроль і відповідність: ШІ допомагає у виявленні аномалій і шахрайства, контролюючи транзакції в реальному часі та порівнюючи їх з установленими нормами.

4. Покращення звітності: ШІ може генерувати звіти автоматично, що економить час і покращує точність інформації, а також здійснювати **ШІ-консолідацію фінансової звітності** підприємств групи**.**

5. Прогнозування: Використання ШІ для фінансового прогнозування дозволяє більш точно планувати бюджети та управлінські рішення.

Завдяки цим можливостям, ШІ може значно підвищити ефективність і точність системи обліку та фінансів. Звичайно, що потрібно звернути увагу на безпеку в умовах застосування програмного забезпечення зі штучним інтелектом (ШІ), який охоплює кілька ключових аспектів:

1. Конфіденційність даних: Захист особистої інформації користувачів та даних, які обробляються системами ШІ.

2. Управління ризиками: Оцінка можливих загроз, пов’язаних із використанням ШІ, таких як зловживання технологією, помилки в алгоритмах чи їх ненавмисна упередженість.

3. Регулювання та етика: Впровадження чітких стандартів і правил для забезпечення етичного використання ШІ, що включає прозорість алгоритмів і опріснювальність їхніх рішень.

4. Кібербезпека: Захист систем ШІ від атак, таких як втручання в дані чи зловмисне маніпулювання моделями.

5. Відповідальність і контроль: Визначення відповідальності за результати роботи ШІ, зокрема у випадках помилкових рішень або шкоди, завданої користувачам.

Ці аспекти сприятимуть безпечному та ефективному використанню технологій ШІ, зменшуючи ризики для користувачів і суспільства в цілому. До того ж, сучасні облікові програми на основі технологій генеративного ШІ також можуть допомогти бізнесу у його відновлені після війни. Адже є доволі широкий спектр можливостей для бізнесу самостійно обирати необхідний програмний продукт на основі ШІ, що полегшить ведення обліку та фінансів.

Створення **ШІ-агента GPT** – який допоможе працівникам облікової служби здійснювати консолідацію фінансової звітності на основі фінансової звітності підприємств групи (наприклад завантажену в pdf-форматі).

Інноваційна діяльність, у відповідності до схваленої Стратегії цифрового розвитку інноваційної діяльності України на період до 2030 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2025 – 2027 роках, згідно Розпорядження Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2024р. № 1351-р [91], залежить від глобальних трендів. Зокрема, зростання глобальних безпекових викликів, міграційні потоки, стрімкий розвиток *цифрової економіки* та регіоналізація міжнародного виробництва створюють нові можливості для України. Стратегія пропонує формування сприятливих умов для бізнесу, *інвесторів* та міжнародних партнерів у сфері створення *інновацій*, які є необхідними для *відбудови* та

трансформації України шляхом цифрового розвитку інноваційної діяльності.

У відповідності до документу ОЕСР з питань цифрової економіки «Інтегрована рамкова політика «Цифрова трансформація» допомагає урядам сформувати комплексний підхід до розробки політики в епоху цифрових технологій. Звіт включає сім взаємопов'язаних аспектів рамок, зокрема: доступ до комунікаційної інфраструктури, послуг і даних; ефективне використання цифрових технологій і даних; цифрові інновації; хороша робота для всіх; соціальне процвітання та інклюзія; довіра до цифрової епохи; відкритість ринку в цифровому бізнес-середовищі. До того ж звіт містить практичні вказівки щодо застосуванні такої структури [92].

Війна загострила економічне становище України. Тому необхідними стають *інноваційні рішення* для відновлення й модернізації економіки, а також сталого економічного процвітання. Економічне відновлення передбачає низку пріоритетних напрямків відновлення економіки України, а саме: базові умови: макрофінансову стабільність та економічну свободу; сприятливі фактори: євроінтеграцію та доступ до ринків; доступ до ноу-хау; доступ до фінансів; розумну секторальну політику: трансформацію пріоритетних секторів [93]. Іншим негативним наслідком тривалих бойових дій для України стала масова вимушена внутрішня та зовнішня міграція, що обумовила значні втрати *людського капіталу.* За даними Центру економічної стратегії, станом на кінець червня 2023 р. за кордоном через війну перебувало *5,6 – 6,7 млн українців* [91]. У зв'язку з такими тенденціями вітчизняний бізнес відчуває «*кадровий голод*», який зачепив і агросектор, що ставить під загрозу продовольчу безпеку країни. Тому особливої актуальності набуває *цифровізація* трудомістких бізнес-процесів в умовах нестачі кадрів, в тому числі із використанням технологій штучного інтелекту (ШІ) в рамках схваленої *Концепції* розвитку *штучного інтелекту* в Україні, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 02 грудня 2020 р. № 1556-р [94], яка розроблена Міністерством цифрової трансформації України [95]. «Індустрія 5.0» (І5.0) здійснює фокус на співпраці між людьми та машинами, керується принципами *сталого розвитку*, базується на людиноцентричності й гнучкості [96].

Тому вкрай важливо розробити механізми побудови *високотехнологічної моделі економіки України* на основі: цифрової трансформації, **ШІ-консолідації фінансової звітності** підприємств групи та ефективній системі вартісно-орієнтованого управління фінансами.

Приклади розв'язування задач

Задача 5.1.

Мета: Скласти консолідацію балансу на дату придбання на прикладі.

Матеріал для виконання завдання: На 1 січня 2024 р. материнське підприємство «М» придбало всі випущені акції дочірнього підприємства «Д» в обмін на 100 000 акцій материнського підприємства, справедлива вартість яких 5 гр. од. за одну акцію. На дату придбання справедлива вартість активів і зобов'язань материнського й дочірнього підприємств були такими як показано в табл. 5.12.

Таблиця 5.12

Справедлива вартість активів і зобов'язань материнського й дочірнього підприємств на дату придбання

Стаття	Материнське підприємство гр. од.	Дочірнє підприємство, гр. од	
		Балансова вартість	Справедлива вартість
Активи			
Необоротні активи			
Основні засоби: залишкова вартість			
первісна вартість	620 000	480 000	330 000
знос	(380 000)	170 000)	
Довгострокові фінансові інвестиції в «Д»	500 000		
Земельні ділянки	120 000	150 000	170 000
Усього за розділом I	860 000	460 000	
Оборотні активи			
Запаси	92 000	75 000	80 000
Грошові кошти	15 000	5000	5000
Усього за розділом II	107 000	80 000	
Баланс	967 000	540 000	
Пасив			
Власний капітал	550 000	300 000	
Статутний капітал	350 000	140 000	
Нерозподілений прибуток	900 000	440 000	
Усього за розділом I			
Забезпечення наступних витрат і платежів	30 000	60 000	60 000
Забезпечення виплат персоналу			
IV. Поточні зобов'язання			
Кредиторська заборгованість за товари	27 000	34 000	34 000
Розрахунки з бюджетом	10 000	6 000	6000
Усього за розділом IV	67 000	100 000	
Баланс	967 000	540 000	

На дату придбання дочірнє підприємство мало неврахований патент, справедлива вартість якого становить 20 000 гр. од. Ставка податку на прибуток 30%. Підготуємо робочу таблицю для складання консолідованого балансу на дату придбання.

Роз'язок:

Оцінка на дату придбання включає порівняння компенсації і справедливої вартості ідентифікованих чистих активів.

Справедлива вартість чистих активів дочірнього підприємства повинна бути розрахована переоцінюванням балансової вартості активів і зобо'язань дочірнього підприємства до справедливої вартості.

Слід враховувати, що, згідно з МСБО 12 «Податок на прибуток» [66], переоцінювання активів вимагає визнання податкового впливу переоцінювання, оскільки існують різниці між обліковою сумою і податковою базою внаслідок переоцінювання.

Вартість об'єднання (100 000 ***х*** 5)	*500 000*
Балансова вартість чистих активів (300 000 + 140 000)	*440 000*
Вартісна різниця	***60 000***
Дооцінка:	
основних засобів (330 000 - 310 000) ***х*** (1-30%)	*14 000*
інших необоротних активів (170 000 -150 000) (1-30%)	*14 000*
запасів (80 000 - 75 000) (1-30%)	*3 500*
патенту 20 000 ***х*** (1-30%)	*14 000*
Разом	*45 500*
Гудвіл (60 000 - 45 500)	***14 500***

Розрахуємо результат придбання дочірнього підприємства на 1 січня 2024 року, гр. од.:

Оскільки за положеннями МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5] слід визнавати ідентифіковані чисті активи підприємства, що купуються за справедливою вартістю, перші коригування, які робляться при консолідації, є коригування будь-яких активів або зобов'язань, для яких існують різниці між справедливою і балансовою вартістю на дату придбання.

Різниця між справедливою і балансовою вартістю активів не визнається дочірнім підприємством, проте визнається як частина об'єднання підприємств – на резерв оцінки об'єднання підприємств. Цей резерв не визнається в облікових записах дочірнього підприємства, а визнається в процесі консолідації як частина об'єднання підприємств.

Регулюючі записи з оцінювання об'єднання підприємств будуть такі:

Дооцінювання основних засобів:

а) Дебет «Знос основних засобів» 150 000
Кредит «Основні засоби» 150 000

б) Дебет «Знос основних засобів» 20 000
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання» 6000
Кредит «Резерв оцінки об'єднання підприємств» 14 000

Дооцінювання землі:

Дебет «Земельні ділянки» 20 000
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання» 6 000
Кредит «Резерв оцінки об'єднання підприємств» 14 000

Дооцінювання запасів:

Дебет «Виробничі запаси» 5 000
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання» 1 500
Кредит «Резерв оцінки об'єднання підприємств» 3 500

Визнання патенту:

Дебет «Нематеріальні активи» *20 000*
Кредит «Відстрочені податкові зобов'язання» *6 000*
Кредит «Резерв оцінки об'єднання підприємств» *14 000*

Таблиця 5.13

Робоча таблиця для складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан)

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Коригування				Консолідована сума
			№	Дебет	Кредит	№	
АКТИВИ							
I. Непоточні активи Нематеріальні			4	20 000			20 000
Основні засоби:							
залишкова вартість							
первісна вартість	620 000	480 000	1		150 000		950 000
знос	(380000)	(170000)	1 1	150000 20 000			(380 000)
Довгострокові фінансові інвестиції в «Д»	500 000				500 000	5	-
Земельні ділянки	120 000	150 000	2	20 000			290 000
Гудвіл			5	14 500			14 500
Усього за розділом I	860 000	460 000					894 500
II. Поточні активи							
Запаси	92 000	75 000	3	5000			172 000
Грошові кошти	15 000	5000					20 000
Усього за розділом II	107 000	80 000					192 000
Баланс	**967 000**	**540 000**					**1 086 500**
ПАСИВ							
I. Власний капітал							
Зареєстрований (пайовий) капітал	550 000	300 000	5	300 000			550 000
Нерозподілений прибуток	350 000	140 000	5	140000			350 000
Резерв оцінки об'єднання			5	45 500	14 000 14 000 3 500 14 000	1 2 3 4	
Усього за розділом I	900 000	440 000					900 000
II. Непоточні зобов'язання							
Відстрочені податкові зобов'язання					6000 6000 1500 6000	1 2 3 4	19 500
III. Поточні зобов'язання							
Кредиторська заборгованість	27 000	34 000					61 000

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Коригування				Консолідована сума
			№	Дебет	Кредит	№	
Розрахунки з бюджетом	10 000	6000					16 000
Короткострокові забезпечення	30 000	60 000					90 000
Усього за розділом III	67 000	100 000					167000
Баланс	**967 000**	**540 000**					**1086500**

Виключення балансової вартості інвестиції материнського підприємства і капіталу дочірнього підприємства:

Дебет «Нерозподілені прибутки» *140 000*
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції» *140 000*
Дебет «Зареєстрований (пайовий) капітал» *300 000*
Кредит «Довгострокові інвестиції» *300 000*
Дебет «Резерв оцінки об'єднання підприємств» *45 500*
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції» *45 500*
Дебет «Гудвіл при придбанні» *14 500*
Кредит «Довгострокові фінансові інвестиції» *14 500*

Практичні завдання

Задача 5.2.

Необхідно:

1. Усвідомити сутність етапів консолідації;
2. Опанувати значення та методику заповнення робочої таблиці консолідованої фінансової звітності, з'ясувати її характеристику;
3. Визначати особливості придбання підприємства менше ніж за 100% капіталу.

Матеріальне забезпечення:

1. Робочі таблиці консолідованої фінансової звітності;
2. Форми консолідованої фінансової звітності.

Методичні вказівки:

1. На 01.01.2024р. материнське підприємство «Свитязь» придбало всі випущені акції дочірнього підприємства «Мрія» в обмін на 100 000 акцій материнського підприємства, справедлива вартість яких 5 гр. од. за одну акцію. На дату придбання справедлива вартість активів і зобов'язань материнського й дочірнього підприємств були такими як показано в табл. 5.14.
2. Окрім того на дату придбання дочірнє підприємство «Мрія» мало неврахований патент, справедлива вартість якого становить 20 000 гр.од.
3. Підготуйте робочу табл. 5.15 для складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства «Свитязь» на дату придбання. Здійсніть регулюючі записи з оцінювання об'єднання підприємств.

4. Відобразіть процедуру виключення балансової вартості інвестицій материнського підприємства «Витязь» і капіталу підприємства «Мрія».

Таблиця 5.14

Справедлива вартість активів і зобов'язань материнського підприємства «Свитязь» та дочірнього «Мрія» на дату придбання

Стаття	«Свитязь», гр. од.	«Мрія», гр. од.	
		Балансова вартість	Справедлива вартість
Активи			
Необоротні активи			
Основні засоби: залишкова вартість			
первісна вартість	620 000,0	480 000,0	330 000,0
знос	(380 000,0)	(170 000,0)	
Довгострокові фінансові інвестиції в «Мрія»	500 000,0		
Земельні ділянки	120 000,0	150 000,0	170 000,0
Усього за розділом I	860 000,0	460 000,0	
Оборотні активи			
Запаси	92 000,0	75 000,0	80 000,0
Грошові кошти	15 000,0	5000,0	5000,0
Усього за розділом II	107 000,0	80 000,0	
БАЛАНС	967 000,0	540 000,0	
Пасив			
Власний капітал	550 000,0	300 000,0	
Зареєстрований капітал	350 000,0	140 000,0	
Нерозподілений прибуток	900 000,0	440 000,0	
Усього за розділом I			
Забезпечення наступних витрат і платежів	30 000,0	60 000,0	60 000,0
Забезпечення виплат персоналу			
IV. Поточні зобов'язання			
Кредиторська заборгованість за товари	27 000,0	34 000,0	34 000,0
Розрахунки з бюджетом	10 000,0	6 000,0	6000,0
Усього за розділом IV	67 000,0	100 000,0	
БАЛАНС	967 000,0	540 000,0	

Таблиця 5.15

Робоча таблиця для складання консолідованого Звіту про фінансовий стан «Свитязь»

Стаття	«Свитязь»	«Мрія»	Коригування				Консолі-дована сума
			№	Дебет	Кредит	№	
АКТИВИ							
I. Непоточні активи Нематеріальні активи							
Основні засоби:							
залишкова вартість							

Стаття	«Свитязь»	«Мрія»	Коригування				Консолі-дована сума
			№	Дебет	Кредит	№	
первісна вартість	620 000,0	480 000,0					
знос	(380000,0)	(170000,0)					
Довгострокові фінан-сові інвестиції в «Д»	500 000,0						
Земельні ділянки	120 000,0	150 000,0					
Гудвіл							
Усього за розділом I	860 000,0	460 000,0					
II. Поточні активи							
Запаси	92 000,0	75 000,0					
Грошові кошти	15 000,0	5000,0					
Усього за розділом II	107 000,0	80 000,0					
Баланс	**967 000,0**	**540 000,0**					
ПАСИВ							
I. Власний капітал							
Зареєстрований	550 000,0	300 000,0					
Нерозподілений прибуток	350 000,0	140 000,0					
Резерв оцінки об’єднання							
Усього за розділом I	900 000,0	440 000,0					
II. Непоточні зобов’язання							
Відстрочені податкові зобов’язання							
III. Поточні зобов’язання							
Кредиторська заборгованість	27 000,0	34 000,0					
Розрахунки з бюджетом	10 000,0	6000,0					
Короткострокові забезпечення	30 000,0	60 000,0					
Усього за розділом III	67 000,0	100 000,0					
Баланс	**967 000,0**	**540 000,0**					

Тести:

1. На практиці визначення справедливої вартості придбаних активів і сплаченої компенсації включатиме:

а) коригування індивідуальних фінансових звітів підприємств;

б) робочу таблицю та інформацію про партнерів;
в) перевірку справедливої вартості;
г) перевірку і переговори між партнерами.

2. Внутрішньогрупові операції відображуються в обліку підприємства відповідно як:

а) нереалізований прибуток і збитки;
б) собівартість активів та пасивів;
в) доходи і витрати;
г) залишки дивідендів.

3. При консолідації показники звітів материнського і дочірніх підприємств об'єднують у такий спосіб:

а) щоб їх діяльність була подана як діяльність однієї господарської одиниці;
б) щоб їх діяльність була подана як діяльність окремих господарських одиниць;
в) щоб їх діяльність була подана як діяльність однієї головної і окремо дочірніх господарських одиниць;
г) щоб їх діяльність була подана як діяльність незалежних господарських одиниць.

4. Якого напряму консолідації звітності не існує?

а) консолідація капіталу;
б) консолідація придбаних активів та зобов'язань;
в) консолідація сальдо внутрішньогрупових операцій і розрахунків;
г) консолідація фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг.

5. Як відображають у Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) частку меншості стосовно зобов'язань і власного капіталу материнського підприємства:

а) не відображають;
б) поряд;
в) окремо;
г) разом.

6. Не слід включти до консолідованих фінансових звітів:

а) дооцінку балансової вартості;
б) гудвіл;
в) власний капітал;
г) нерозподілений прибуток.

7. Дочірнє підприємство вважається контрольованим материнським підприємством, якщо:

а) материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства,

б) результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо впливають на активи;

в) зобов'язання та власний капітал материнського підприємства, і материнське підприємство має фактичну можливість здійснювати ці владні повноваження.

г) материнське підприємство повністю належить дочірньому.

8. Гудвіл – це…

а) майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які не піддаються окремій ідентифікації й визнаються окремо;

б) класифіковані активи, які утримувані для продажу згідно з МСФЗ 5, слід визнати за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;

в) нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу;

г) перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

9. Що таке «внутрішньогрупові операції»?

а) це операції між материнським підприємством і дочірніми підприємствами однієї групи;

б) показники звітів про фінансові результати, балансів, звітів про рух грошових коштів і звітів про власний капітал власне материнського;

в) активи дочірнього підприємства, які переоцінені в робочій таблиці для консолідації;

г) всі твердження є правильними.

10. За якими напрямами проводять процедури консолідації?

а) собівартість, консолідація капіталу;

б) консолідація капіталу, консолідація фінансових результатів, консолідація інвестицій;

в) собівартість, консолідація капіталу, консолідація сальдо внутрішньогрупових операцій і розрахунків;

г) консолідація капіталу, консолідація сальдо внутрішньогрупових операцій і розрахунків, консолідація фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг.

11. Який строк вартості гудвілу шляхом помісячного рівномірного нарахування?

а) більше 20 років;
б) не більше 20 років;
в) не більше 10 років;
в) не більше 5 років.

12. Вартісна різниця – це…

а) різниця між вартістю придбання чистих ідентифікованих активів (капіталу) дочірнього підприємства і балансовою вартістю цих активів на дату придбання;
б) консолідована звітність за міжнародними стандартами;
в) різниця фінансових звітів в середині звітного року;
г) правильного варіанта відповіді немає.

13. Нарахування фінансових інвестицій материнського підприємства здійснюється відповідно до стандартів:

а) МСБО 16 «Основні засоби» і НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;
б) МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» і НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», якщо звітність складається за національними положеннями (стандартами);
в) НП(С)БО 7 «Основні засоби» і НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», якщо звітність складається за національними положеннями (стандартами);
г) МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» та НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

14. Які важливі моменти потрібно врахувати, що впливатимуть на процес підготовки звіту?

а) придбання дочірнього підприємства впродовж 5 років, внутрішньогруповий продаж запасів;
б) придбання дочірнього підприємства впродовж року, внутрішньогруповий продаж запасів, їх залишки і нереалізований прибуток;
в) внутрішньогруповий продаж активів інших, ніж запаси;
частку меншості, придбання дочірнього підприємства впродовж 2 років;
г) ніщо з вищевказаного не є правильним.

15. До якої переваги належить твердження: впровадження ШІ дозволяє автоматизувати рутинні та часом затягнуті процеси, звільняючи аудиторів від монотонної роботи та дозволяючи їм зосередитись на більш складних та стратегічних завданнях.

а) точність та надійність;
б) підвищена ефективність;
в) зниження витрат;
г) швидкий аналіз даних.

16. Знайти відповідність між обліковим програмним забезпеченням на основі ШІ та його характеристикою:

Програмне забезпечення		**Характеристика**	
1	*Intuit Assist AI*	**А**	може витягувати цінну інформацію з документів, електронних листів, квитків або баз даних, перетворюючи ці неструктуровані дані на корисну інформацію
2	*Docyt AI*	**Б**	керування рахунками-фактурами, яке спрощує та прискорює процес затвердження рахунків-фактур
3	*Flow*	**В**	підвищує ефективність, автоматизуючи такі завдання, як створення та виконання звітів, надсилання нагадувань про рахунки-фактури та надання корисної інформації на основі даних подібних компаній
4	*Stamp li*	**Г**	спрощення процесу визнання доходу, обліку оренди та аудит
5	*Trulli on*	**Д**	спеціалізується на автоматизації процесу бухгалтерського обліку, пропонуючи набір інструментів, які полегшують категоризацію транзакцій, виявлення помилок і допомогу у звірці
6	*Booke .AI*	**Е**	перетворює фінансові дані в цифровий формат, надаючи компаніям інформацію про їхній фінансовий стан у реальному часі. Призначений для зменшення як витрат, так і технічних складнощів, пов’язаних із веденням бухгалтерського обліку, значно спрощуючи процедури бухгалтерського обліку для підприємств

17. Знайти відповідність між програмним забезпеченням на основі ШІ та його характеристикою:

Програмне забезпечення		**Характеристика**	
1	*Zeni AI*	**А**	призначена для автоматизації фінансової звітності та планування, одночасно дозволяючи фінансовим командам продовжувати користуватися перевагами знайомих електронних таблиць і фінансових моделей, до яких вони звикли
2	*Dokka*	**Б**	універсальна платформа фінансових операцій, яка використовує штучний інтелект для автоматизації та оптимізації фінансових завдань. Він пропонує щоденні оновлення бухгалтерії, фінансову інформацію в

Програмне забезпечення		Характеристика	
			реальному часі та персоналізовану підтримку від фінансових експертів
3	*Datara ils*	**В**	призначене для оптимізації та підвищення ефективності бухгалтерських процесів. Це комплексне рішення, яке обслуговує підприємства будь-якого розміру, допомагаючи їм автоматизувати кредиторську заборгованість, обробку рахунків-фактур і керування документами
4	*Planfu l*	**Г**	платформа надає фінансову звітність у режимі реального часу та забезпечує дотримання нормативних вимог, що полегшує пошук ключових відомостей у морі даних. Він також пропонує потужні засоби аналізу даних, сповіщень і звітів, що робить його цінним ресурсом для бухгалтерських фірм, які прагнуть покращити точність, потужність і можливості
5	*Silverf in*	**Д**	програма розроблена, щоб допомогти компаніям оптимізувати свої фінансові процеси, підвищити точність і приймати рішення на основі даних. Платформа використовується Офісом фінансового директора в усьому світі для оптимізації бюджетування, консолідації та звітності для всього бізнесу

Питання для самоконтролю:

1. Які звітні форми входять до складу консолідованої фінансової звітності підприємств групи?

2. Між ким відбуваються внутрішньогрупові операції?

3. Як можна визначити консолідовану звітність?

4. За якими основними напрямами проводять процедури консолідації звітності?

5. Гудвіл – це?

6. Чим в консолідованому балансі виступає частка меншості?

7. Вартісна різниця являє собою?

8. Аналіз на дату придбання включає порівняння?

9. Які облікові програмні продукти на основі технологій ШІ Ви знаєте?

10. Що таке ШІ-консолідація фінансової звітності?

Розділ 6

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ КОМПАНІЙ В НАСТУПНІ ПЕРІОДИ ДІЯЛЬНОСТІ

6.1. Порядок виключення вартості фінансових інвестицій материнського підприємства у дочірні підприємства при консолідації фінансової звітності.

6.2. Елімінування результатів внутрішньо групових операцій і сальдо.

6.3. Елімінування дивідендів і привілейованих акцій.

6.4. Відображення у консолідованій звітності знецінення гудвілу.

6.5. Виділення неконтрольованої частки у показниках консолідованої звітності.

6.1. Порядок виключення вартості фінансових інвестицій материнського підприємства у дочірні підприємства при консолідації фінансової звітності

НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17] визначає загальний порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності.

На рис. 6.1 схематично представлено взаємовідносини між підприємствами групи.

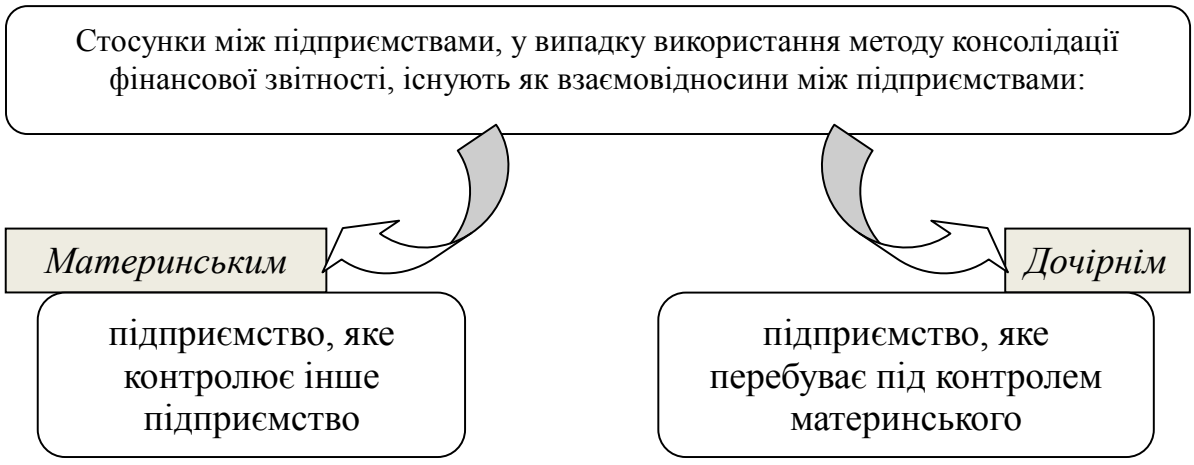


Рис. 6.1. Взаємовідносини між підприємствами групи

Відповідно до розділу ІІ, НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17] порядок складання консолідованої фінансової звітності:

1. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої

фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

2. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо у складі групи є підприємство, яке застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованій фінансовій звітності для подібних операцій та подій за схожих обставин, то при складанні консолідованої фінансової звітності у його фінансовій звітності робиться відповідне коригування.

3. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, складають окрему консолідовану фінансову звітність шляхом впорядкованого додавання аналогічних показників фінансової звітності таких підприємств.

4. При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;

2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

5. Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств. Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).

6. Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, що класифікуються як інструменти власного капіталу, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства незалежно від оголошення дивідендів.

7. Вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, та

вартість неконтрольованої частки при об'єднанні (придбанні) підприємств визначаються згідно з НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [5].

8. Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України визначаються згідно з НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [68].

Розкриття інформації у фінансовій звітності:

1. У консолідованій фінансовій звітності неконтрольована частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо.

2. У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

1) перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням назви дочірніх підприємств, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі якщо вона не збігається з часткою в капіталі), іншої форми контролю;

2) причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності;

3) перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду;

4) назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;

5) вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду;

6) статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

Якщо одне підприємство володіє понад 50 % простих акцій іншого підприємства, то для обліку інвестицій використовується **метод консолідації фінансової звітності.**

Стосунки між підприємствами, у випадку використання методу консолідації фінансової звітності, існують як взаємовідносини материнського і дочірнього підприємства.

Учасників і кредиторів материнського підприємства цікавлять результати всіх операцій, що відбуваються під його контролем (зокрема у дочірніх підприємствах). Через те складається фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності групи. Така звітність називається консолідованою фінансовою звітністю і її подають як звітність єдиного підприємства.

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5] не застосовується до об'єднання бізнесу суб'єктів господарювання або бізнесів під спільним контролем.

Об'єднання бізнесу, що пов'язане з суб'єктами господарювання або бізнесами під **спільним контролем** – це об'єднання бізнесу, в якому всі суб'єкти господарювання або бізнеси, що об'єднуються, в кінцевому підсумку контролюються тією самою стороною чи сторонами як до, так і після об'єднання, і цей контроль не є тимчасовим.

Вважається, що група осіб контролює суб'єкт господарювання, якщо в результаті договірних домовленостей такі особи мають колективні повноваження здійснювати управління його фінансовими та операційними політиками з метою одержання вигід від його діяльності.

Таким чином, об'єднання бізнесу не належить до сфери застосування цього МСФЗ, якщо в результаті конкретних угод та ж група осіб володіє абсолютними колективними повноваженнями здійснювати управління фінансовими та операційними політиками кожного з об'єднуваних суб'єктів господарювання з метою одержання вигід від їхньої діяльності, і такі абсолютні колективні повноваження не є тимчасовими.

Суб'єкт господарювання може контролюватися особою чи групою осіб, які виконують спільні дії згідно з договірними домовленостями, і до такої особи чи групи осіб можуть не застосовуватися вимоги щодо фінансової звітності за МСФЗ.

Отже, для того, щоб об'єднання бізнесу розглядалось як таке, що пов'язане із суб'єктами господарювання під спільним контролем, не обов'язково включати об'єднуваних суб'єктів господарювання до тієї ж консолідованої фінансової звітності.

Розмір часток участі, які не забезпечують контролю, у кожному з об'єднуваних суб'єктів господарювання до та після об'єднання бізнесу не є суттєвим для визначення того, чи пов'язане об'єднання із суб'єктами господарювання під спільним контролем. Подібним чином, той факт, що одним з об'єднуваних суб'єктів господарювання є дочірнє підприємство, виключене з консолідованої фінансової звітності, не є суттєвим для визначення, чи пов'язане об'єднання бізнесу з суб'єктами господарювання під спільним контролем.

МСФЗ 3 [5] визначає об'єднання бізнесу як операцію або іншу подію, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Покупець може отримати контроль за об'єктом придбання різними способами, наприклад: передача грошових коштів, еквівалентів грошових коштів чи інших активів (включаючи чисті активи, які формують бізнес); прийняття на себе зобов'язань; випуск часток участі в капіталі; надання кількох типів компенсації; або без передачі компенсації, в тому числі тільки за контрактом.

Об'єднання бізнесу можна структурувати різними способами з юридичних, податкових або інших причин, які включають такі, але не виключно:

- один або кілька бізнесів стають дочірніми підприємствами покупця, або відбувається законне злиття чистих активів одного чи кількох бізнесів;

- один об’єднуючий суб’єкт господарювання передає свої чисті активи, або його власники передають свої частки участі в капіталі іншому об’єднуючому суб’єктові господарювання чи його власникам;
- усі об’єднувані суб’єкти господарювання передають свої чисті активи, чи власники цих суб’єктів господарювання передають свої частки участі в капіталі заново утвореному суб’єктові господарювання (що іноді називають операцією «перекачування» або «зведення»);
- або група колишніх власників одного з об’єднуваних суб’єктів господарювання отримує контроль над об’єднаним суб’єктом господарювання.

Консолідовану фінансову звітність повинно подавати материнське підприємство. Складається вона на основі фінансових звітів материнського та дочірніх підприємств, складених на одну й ту саму дату.

Процес консолідації фінансової звітності розкривається у МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55]. Цей процес передбачає послідовне об’єднання відповідних статей фінансових звітів материнського і дочірніх підприємств з необхідними коригуваннями для усунення подвійного рахунку та внутрішньогрупових операцій, а саме:

1) виключити балансову вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і одночасно частку материнського підприємства у власному капіталі кожного дочірнього підприємства;

2) нарахувати амортизацію гудвілу та суми дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації, які виникли внаслідок вартісної різниці та її перекласифікації (розподілу між відповідними активами);

3) виключити всі внутрішньогрупові операції та сальдо (операції між підприємствами групи та сальдо дебіторської і кредиторської заборгованості на дату балансу яке утворилося внаслідок не завершених внутрішньогрупових операцій);

4) визначити та відокремити частку меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств;

5) виключити з консолідованого прибутку суму дивідендів, пов’язаних з кумулятивними привілейованими акціями дочірнього підприємства, які утримуються за межами групи;

6) визначити та відобразити відстрочені податкові активи та зобов’язання, які виникли в процесі консолідації;

7) визначити та відобразити курсові різниці, що виникають у процесі консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств.

Частку меншості розраховують як добуток відсотка голосів, що не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств. Частка меншості відображається в консолідованому балансі відокремлено від зобов’язань та акціонерного капіталу материнського підприємства.

Консолідований звіт про прибутки і збитки складають шляхом об'єднання доходів і витрат материнського і дочірнього підприємств. Як і складання консолідованого балансу, формування показників консолідованого звіту про прибутки і збитки вимагає, з метою усунення подвійного рахунку, здійснення низки коригувань, зокрема:

1) виключення доходів та витрат, які є результатом внутрішньогрупових операцій (виручка від реалізації продукції дочірнім підприємствам та її собівартість, сплачені або одержані відсотки при розрахунках за позиками з дочірніми підприємствами, доходи і витрати за розрахунками за наданими послугами тощо), так як такі доходи і витрати є простим переміщенням активів з одного підприємства цієї групи в інше і не змінюють розміру чистих активів з точки зору консолідації;

2) виключення частки прибутку материнського підприємства від інвестицій у дочірні підприємства, оскільки доходи і витрати дочірніх підприємств включено у консолідований звіт про прибутки і збитки;

3) виключення дивідендів, які виплачує дочірнє підприємство, та відображення у консолідованому звіті про прибутки і збитки лише тих дивідендів, які нарахувало або виплатило материнське підприємство.

Як зазначалося вище, об'єднання інтересів має місце тоді, коли акціонери двох або більше підприємств, об'єднують контроль за всіма своїми чистими активами та діяльністю з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об'єднаного підприємства.

При цьому об'єднання інтересів відбувається в результаті або взаємного обміну акціями, або в результаті формування третього підприємства. Гудвіл при об'єднанні інтересів не виникає.

Складаючи консолідовану фінансову звітність, суб'єкт господарювання об'єднує фінансову звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств шляхом впорядкованого додавання подібних статей активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат. Щоб консолідована фінансова звітність подавала фінансову інформацію про групу як єдиного економічного суб'єкта господарювання, треба зробити такі кроки:

- виключити балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частку власного капіталу материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;
- визначити неконтрольовані частки в прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за звітний період;
- визначити неконтрольовані частки в чистих активах консолідованих дочірніх підприємств окремо від часток власності, що належать материнському підприємству.

Неконтрольовані частки в чистих активах складаються з:

суми неконтрольованих часток на дату первісного об'єднання, розрахованої згідно з МСФЗ 3 [5];

питомої ваги неконтрольованих часток в змінах власного капіталу, що відбулися з дати об'єднання.

Аспекти розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності представлені на рис. 6.2.

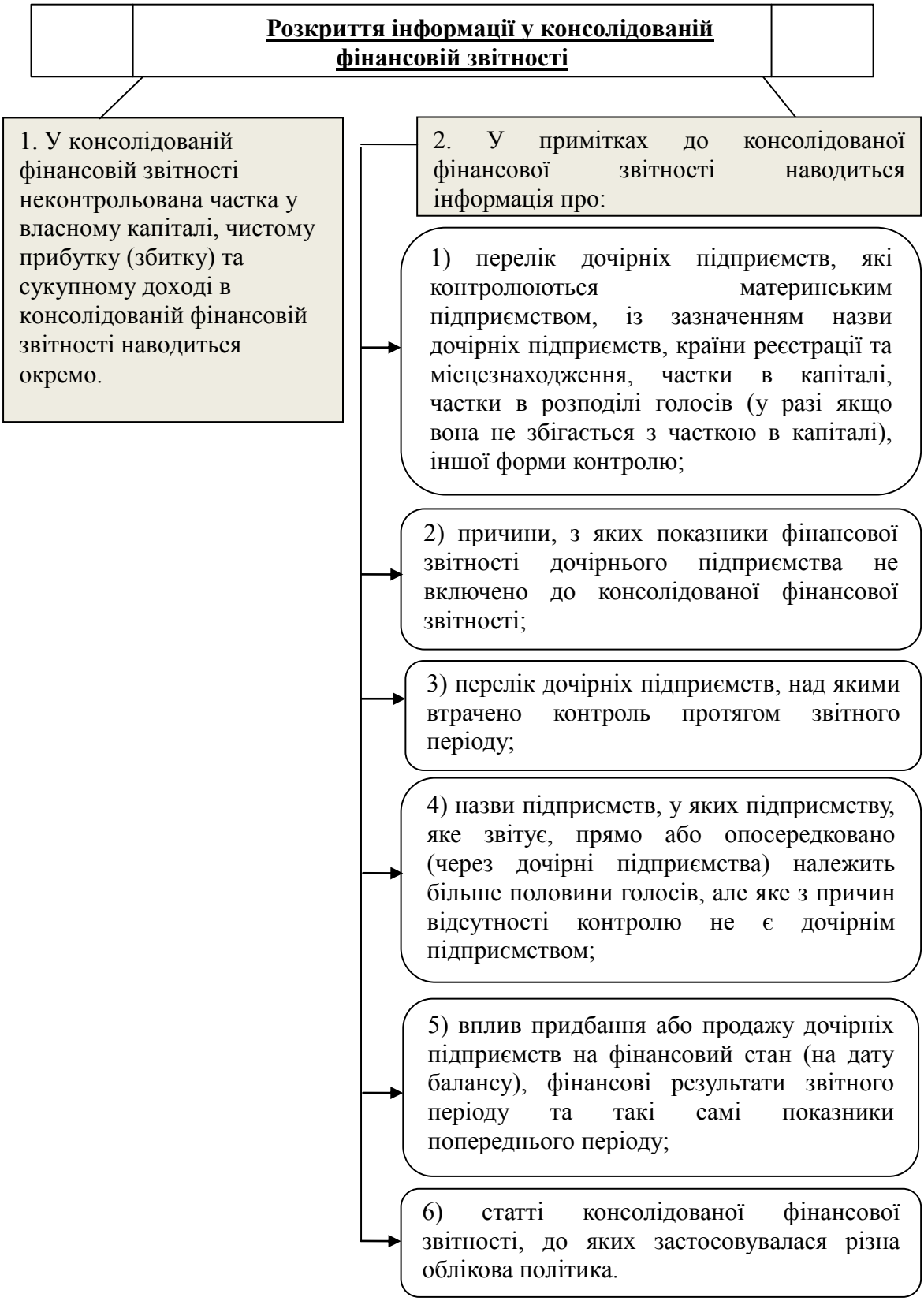


Рис. 6.2. Розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності

Коли існують потенційні права голосу, співвідношення частки прибутку чи збитку і змін у власному капіталі, що належать материнському підприємству та неконтрольованим часткам, визначається на основі теперішніх часток власності і не відображає можливе виконання чи конвертування потенційних прав голосу.

Внутрішньогрупові сальдо, операції, дохід і витрати слід повністю виключити.

Внутрішньогрупові сальдо та суми внутрішньогрупових операцій (у тому числі доходи, витрати та дивіденди) виключаються повністю. Прибутки та збитки, що виникають у результаті внутрішньогрупових операцій та визнані в складі активів (таких як запаси та основні засоби), виключаються повністю. Внутрішньогрупові збитки можуть свідчити про зменшення корисності, що має визнаватися у консолідованій фінансовій звітності. До тимчасових різниць, які виникають через виключення прибутків або збитків у результаті внутрішньогрупових операцій, застосовується МСБО 12 «Податки на прибуток» [97].

Фінансову звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, яка використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, слід складати *на одну й ту саму* **дату**. Якщо кінець звітного періоду материнського підприємства відрізняється від кінця звітного періоду дочірнього підприємства, дочірнє підприємство з метою консолідації складає додаткову фінансову звітність на ту саму дату, що й фінансова звітність материнського підприємства, за винятком випадків, коли це неможливо.

Якщо фінансову звітність дочірнього підприємства, яка використовуються при складанні консолідованої фінансової звітності, було складено *на іншу звітну* **дату**, ніж фінансову звітність материнського підприємства, необхідно внести коригування для відображення суттєвих операцій або інших подій, що відбуваються між цією датою та датою фінансової звітності материнського підприємства. У будь-якому випадку різниця між **датами** завершення звітного періоду дочірнього підприємства та материнського підприємства не повинна перевищувати *трьох місяців*. Тривалість звітних періодів та різниця між **датами** закінчення звітних періодів повинні залишатися однаковими від одного періоду до іншого.

Консолідовану фінансову звітність слід складати із застосуванням єдиних облікових політик для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Якщо підприємство групи використовує облікові політики, відмінні від застосованих у консолідованій фінансовій звітності для подібних операцій та подій за схожих обставин, у його фінансовій звітності при складанні консолідованої фінансової звітності здійснюються відповідні коригування.

Доходи і витрати дочірнього підприємства включаються до консолідованої фінансової звітності з дати придбання, як визначено

в МСФЗ 3 [5]. Доходи і витрати дочірнього підприємства визначаються, виходячи з вартості активів та зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства на дату придбання.

Наприклад, витрати на амортизацію, визнані в консолідованому звіті про сукупні доходи після дати придбання, розраховуються виходячи зі справедливої вартості відповідних активів, що амортизуються, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання. Доходи і витрати дочірнього підприємства включаються до консолідованої фінансової звітності до дати, на яку материнське підприємство припиняє свій контроль над дочірнім підприємством.

Неконтрольовані частки слід відображати в консолідованому звіті про фінансовий стан у складі власного капіталу окремо від власного капіталу власників материнського підприємства.

Прибуток або збиток та кожен компонент іншого сукупного прибутку розподіляються на частку, що належить власникам материнського підприємства та неконтрольовані частки. Загальний сукупний прибуток розподіляється на частку, яка належить власникам материнського підприємства, та неконтрольовані частки, навіть якщо в результаті неконтрольовані частки будуть мати від'ємне сальдо.

Якщо дочірнє підприємство має в обігу кумулятивні привілейовані акції, які утримуються неконтрольованими частками та класифікуються як власний капітал, то материнське підприємство обчислює свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за такими акціями, незалежно від того, чи були оголошені дивіденди чи ні.

Зміни частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві, які не призводять до втрати контролю, обліковуються як операції з власним капіталом (тобто операції з власниками в їх якості власників).

За таких обставин балансова вартість контрольованих та неконтрольованих часток коригуються з урахуванням змін їх відповідних часток у цьому дочірньому підприємстві. Будь-яка різниця між сумою, на яку коригуються неконтрольовані частки, та справедливою вартістю сплаченої або отриманої компенсації, визнається безпосередньо у власному капіталі та розподіляється на власників материнського підприємства.

6.2. Елімінування результатів внутрішньогрупових операцій і сальдо

НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17] визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації в ній та який, на жаль, не надає вичерпаних відповідей на багато питань.

Це стосується і вимог щодо розкриття у консолідованій звітності

інформації щодо внутрішніх розрахунків між учасниками групи підприємств. Проблеми починаються вже з моменту виникнення будь-яких взаємних розрахунків між учасниками групи та формування аналітичної інформації для внутрішньогрупових звітів з метою виявлення заборгованостей, які підлягатимуть виключенню з консолідованого балансу.

Виключення **внутрішньогрупових операцій** здійснюється з метою достовірного формування фінансового результату групи, як єдиної економічної одиниці, а також уникнення подвійного рахунку та, відповідно, завищення показників консолідованих звітів.

Як відомо, не всі учасники групи по відношенню один до одного є материнськими або дочірніми підприємствами. **Тож сальдо по** рахунках, призначених для обліку заборгованостей таких учасників не має підлягати *елімінуванню* (від лат. *eliminare – виключення*) впливу внутрішньогрупових операцій на консолідовану фінансову звітність.

До подібних внутрішньогрупових операцій відносять операції, які відбуваються в межах одного суб'єкта господарювання (внутрішні операції між цехами, бригадами, філіями тощо). Існують і інші види внутрішніх розрахунків, сальдо заборгованостей по яких не повинно виключатись із загальної заборгованості групи.

Консолідована фінансова звітність може бути достовірною і не містити внутрішньогрупової заборгованості, яка виникає між залежними один від одного учасниками групи, лише у випадку створення передумови для її ідентифікації та систематичної звірки розрахунків між дочірніми підприємствами.

Слід розділити операції по внутрішніх розрахунках на внутрішньогосподарські операції, які здійснюються в межах однієї економічної одиниці, тобто однієї юридичної особи, і внутрішньогрупові операції, які здійснюються в межах групи підприємств між окремими юридичними особами: материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами.

У класифікації внутрішньогрупових операцій варто виділяти:

- внутрішньогосподарські операції (в межах однієї економічної одиниці);
- внутрішньовідомчі операції (для обліку доходів та витрат в бюджетних установах);
- внутрішньосистемні операції (у системі споживчої кооперації України між споживчими товариствами, їх спілками та всіма утвореними ними підприємствами);
- внутрішньогрупові операції (між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи, що є однією економічною одиницею);
- вертикальні внутрішньогрупові операції (в межах груп підприємств між материнським та дочірніми підприємствами, що є окремими

юридичними особами);

- горизонтальні внутрішньогрупові операції (в межах групи підприємств між дочірніми підприємствами, що є окремими юридичними особами).

Чітке визначення передумови виникнення тієї чи іншої операції між учасниками групи об'єднання підприємств дасть можливість правильно зафіксувати її в системі бухгалтерського обліку та включити у відповідний аналітичний звіт внутрішньогрупової звітності об'єднання.

При складанні консолідованої звітності особливого значення набуває звірка відповідності кожної позиції дебіторської заборгованості в балансі одного учасника групи позиції кредиторської заборгованості іншого учасника групи і навпаки. Для проведення звірок необхідна постановка детального аналітичного обліку взаємних розрахунків.

Інструкцією щодо застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [98] для ведення обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми та асоційованими підприємствами призначено єдиний субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки» [99].

Зрозуміло, що детальну інформацію з використанням лише одного цього субрахунку накопичити неможливо, рис. 6.3.

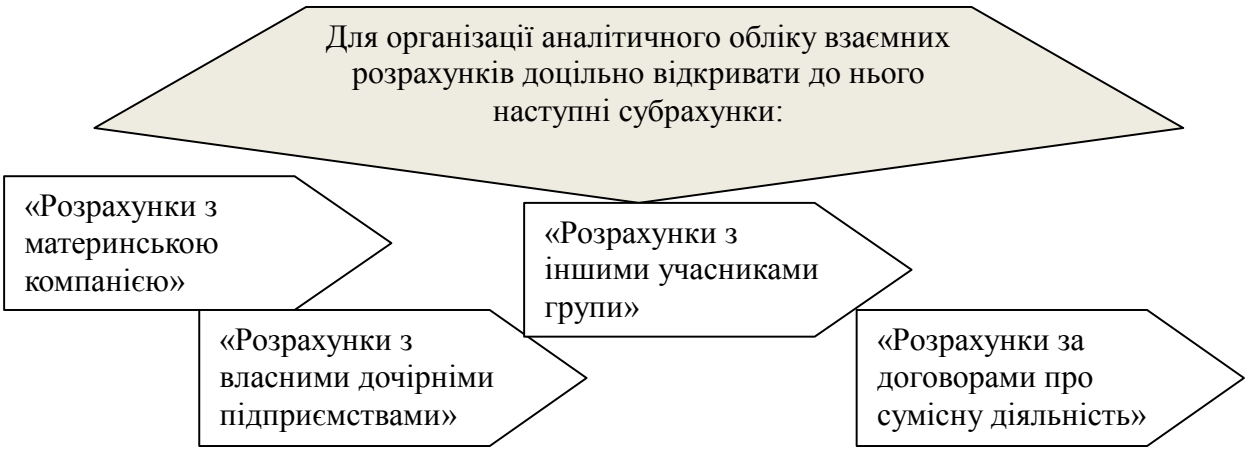


Рис. 6.3. Підходи до організації аналітичного обліку взаємних розрахунків

З рис. 6.2 помітно, що для організації аналітичного обліку взаємних розрахунків доцільно відкривати до нього наступні субрахунки: «Розрахунки з материнською компанією», «Розрахунки з власними дочірніми підприємствами», «Розрахунки з іншими учасниками групи», «Розрахунки за договорами про сумісну діяльність», а в межах кожного з цих субрахунків відкривати наступні субрахунки для розрахунків з кожним учасником групи. Зазначений підхід до збору інформації надасть можливість складати детальні аналітичні звіти щодо внутрішньогрупових розрахунків між учасниками та проводити звірки на кожну звітну дату. Доцільно проводити звірку в декілька етапів [99].

На першому етапі звіряти залишки за даними бухгалтерського обліку двох підприємств та аналізувати розбіжності. При звірці підприємства мають обмінятися картками обліку або аналітичними звітами, де наводиться інформація про документ, його номер і дату та суму заборгованості.

На другому етапі за умови відсутності заперечень рекомендовано скоригувати розбіжності та зафіксувати інформацію з документів, які на момент звірки не дійшли до контрагента.

На третьому етапі доцільно складати акт, в якому вказуються усі розбіжності, по яких не було досягнуто згоди, або які неможливо виправити у звітному періоді. Такі розбіжності доцільно групувати за видами. В акті обов'язково повинен бути опис кожного виду розбіжності, що допоможе у визначенні коригуючих проведень перед складанням консолідованої звітності.

Звірки мають проводитись тільки самими учасниками групи, оскільки вся первинна документація знаходяться у них, а не в головному підприємстві. Це спонукатиме до посилення самоконтролю та удосконалення обліку внутрішньогрупових розрахунків.

Перед складанням консолідованої звітності доцільно усім учасникам групи скласти остаточні звіти про внутрішньогрупові розрахунки з іншими учасниками групи підприємств, вказати бухгалтерські рахунки, на яких вони були зафіксовані та коди статей балансу, по яких наведені внутрішньогрупові зобов'язання і вимоги.

Процес консолідації фінансових звітів групи підприємств за звітний період за допомогою робочої таблиці включає послідовні етапи, які узгоджуються зі стовпчиками робочої таблиці для складання консолідованих звітів: Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), додаток Б, Консолідованого звіту про власний капітал у частині «Нерозподілений прибуток», додаток В, та Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма 1-к, додаток А, табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Робоча таблиця для складання консолідованих звітів

№ кроку	Зміст операції	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
1	2	3	4
1	Звірення внутрішньогрупового сальдо та всіх внутрішньогрупових операцій, які призводять до виникнення нереалізованих прибутків і збитків та їх розподілу на: Внутрішньогрупові операції материнського підприємства з дочірнім Внутрішньогрупові операції дочірнього підприємства з материнським підприємством	+	+

№ кроку	Зміст операції	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
1	2	3	4
2	Розрахунок та звірення сум нереалізованих прибутків і збитків за кожним типом внутрішньогрупових операцій	+	+
3	Визначення вартісної різниці при придбанні та її розподіл між відповідними активами	+	-
4	Нарахування амортизації гудвілу та суми дооцінки необоротних активів, які підлягають амортизації	+	-
5	Розрахунок доходу від участі в капіталі дочірнього підприємства із врахуванням внутрішньогрупових операцій та його відображення у звіті про фінансові результати за статтею «Дохід від участі в капіталі».	+	-
6	Розрахунок і аналіз балансової вартості інвестиції в дочірнє підприємство та відображення її в балансі за статтею «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються методом участі в капіталі інших підприємств».	+	-
7	Розрахунок податку на прибуток з урахуванням внутрішньогрупових операцій.	+	+

Послідовність процедур підготовки фінансових звітів окремих підприємств до консолідації включає низку етапів.

Етап 1 передбачає підготовку окремих фінансових звітів, що входять до складу групи, до процесу консолідації.

На цьому етапі материнське підприємство та його дочірні підприємства повинні здійснити низку кроків. Консолідацію фінансової звітності здійснює материнське підприємство.

Крок 1 передбачає визначення та розподіл всіх внутрішньогрупових операцій, що призводять до виникнення нереалізованих прибутків та збитків унаслідок відсутності перепродажу оборотних активів іншим особам за межі групи підприємств, на такі типи:

а) внутрішньогрупові операції з продажу запасів дочірнім підприємством материнському підприємству (операції «знизу-вгору»);

б) внутрішньогрупові операції з продажу необоротних активів дочірнім підприємством материнському (операції «знизу-вгору»);

в) внутрішньогрупові операції з продажу запасів материнським підприємством дочірньому підприємству (операції «зверху-вниз»);

г) внутрішньогрупові операції з продажу необоротних активів материнським підприємством дочірньому підприємству (операції «зверху-вниз»).

Крок 2 передбачає визначення суми нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій, а саме:

а) внутрішньогрупового продажу запасів;

б) внутрішньогрупового продажу необоротних активів

Крок 3 передбачає визначення вартісної різниці при придбанні та її розподіл між відповідними активами

Крок 4. Зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [68].

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

Вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку. По гудвілу амортизація не нараховується [10].

Етапи 2 і 3 передбачають внесення показників статей окремих фінансових звітів материнського та дочірнього підприємств у відповідні стовпчики Робочої таблиці, у звіти: Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про власний капітал, Баланс (Звіт про фінансовий стан). При заповненні показників фінансових звітів материнського та дочірнього підприємств слід перевірити, щоб:

- сума чистого прибутку, що відображена у звіті про фінансові результати відповідала сумі чистого прибутку, відображеній у звіті про власний капітал;

- сума нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду відповідала сумі відповідного нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду, відображеній у Балансі (Звіті про фінансовий стан).

Етап 4 передбачає розрахунок і внесення до Робочої таблиці сум коригувань, які здійснюються в процесі консолідації, за такими кроками:

Крок 1. Одночасне виключення в робочій таблиці, відповідно в стовпцях «Дебет» та «Кредит», об’єднаних загальним заголовком «Регулюючі записи», балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство та частки материнського підприємства у власному капіталі кожного дочірнього підприємства.

Крок 2. Виключення в Робочій таблиці відповідно в стовпцях «Дебет» та «Кредит», об’єднаних загальним заголовком «Регулюючі записи», всіх внутрішньогрупових операцій та сальдо.

Крок 1 передбачає здійснення регулюючих запасів при консолідації щодо одночасного виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство, звітність якого консолідується, та частки материнського підприємства у власному капіталі кожного дочірнього підприємства, а саме:

а) виключення дивідендів, отриманих від дочірнього підприємства, доходу від інвестицій у дочірнє підприємство та частки материнського підприємства в збільшенні (зменшенні) інших складових власного капіталу;

б) виключення балансової вартості інвестицій у дочірні підприємства;

в) розподіл вартісної різниці та списання суми дооцінки запасів;

г) нарахування амортизації гудвілу та суми дооцінки необоротних активів за звітний період.

Слід відзначити, що регулюючі записи для здійснення розглянутих коригувань робляться лише в Робочій таблиці та не відображаються в облікових реєстрах підприємств групи.

У Робочій таблиці на підставі здійснених регулюючих записів слід одночасно виключити балансову вартість фінансових інвестицій в кожне дочірнє підприємство та частки материнського підприємства у власному капіталі кожного дочірнього підприємства у відповідних стовпцях об'єднаних під загальною назвою «Регулюючі записи».

Крок 2 передбачає здійснення регулюючих записів при консолідації щодо виключення всіх внутрішньогрупових операцій та сальдо.

У Робочій таблиці на підставі здійснення регулюючих записів слід виключити всі внутрішньогрупові операції та сальдо у відповідних стовпцях, об'єднаних під загальним заголовком «Регулюючі записи».

Етап 5 передбачає розрахунок суми частки меншості в чистому прибутку (збитку) та в чистих активах дочірнього підприємства. Частка меншості розраховується на дату придбання та на звітну дату.

6.3. Елімінування дивідендів і привілейованих акцій

Привілейовані акції – це один з видів корпоративних цінних паперів, які надають певні переваги власникам у порівнянні зі звичайними акціями.

Привілейовані акції мають такі особливості:

Переваги при виплаті дивідендів. Це означає, що з прибутку компанії насамперед виплачуються дивіденди за префами, а вже потім – за звичайними акціями.

Фіксований відсоток. За привілейованими акціями відсоток дивідендів є фіксованим та виплачується щоквартально або щорічно. Тому такі цінні папери більш привабливі для інвесторів – вони гарантують стабільний дохід від пасивних інвестицій.

У процесі ліквідації компанії власники привілейованих акцій мають пріоритет. У разі закриття компанії, після сплати кредитних зобов'язань, залишок активів спочатку розподіляється між власниками префів, а вже потім – між власниками звичайних акцій.

Отже, привілейовані цінні папери, на відміну від звичайних, є більш вигідним об'єктом для інвестування. Дохідність привілейованих акцій – незаперечна перевага, на яку варто зважити, вкладаючи свої кошти.

Привілейовані акції бувають таких класів:

Кумулятивні. Такі привілейовані акції дають право на накопичення дивідендів. Якщо за якихось умов дивіденди не були сплачені акціонеру, вони будуть накопичені та сплачені у майбутньому.

Некумулятивні. В таких акціях накопичення дивідендів неможливе. Якщо за звітний період компанія-емітент не може виплатити дохід власникам акцій (наприклад, через збитки у діяльності, то за такими преференційними акціями дивіденди не виплачуються [100].

З фіксованим дивідендом. Дивіденди виплачуються за фіксованою ставкою чи відсотком вартості акції. Такі цінні папери гарантують стабільний дохід їх власнику.

Зі змінними дивідендами. Розмір дивідендів за такими акціями може змінюватися залежно від прибутку компанії-емітента або від інших факторів.

З правом голосу або без такого. Деякі привілейовані акції не дають право на голосування під час загальних зборів акціонерів та мають певні обмеження. Інші префи дають своїм власникам право голосу. Це залежить від умов компанії-емітента акцій.

Конвертовані. Такі акції мають право бути конвертованими у визначену кількість звичайних акцій після певного періоду або за вказаних умов.

Тимчасові. Цей тип акцій має обмежений строк дії, після закінчення якого вони можуть бути обміняні на звичайні акції або припиняють своє існування.

Кожен клас привілейованих акцій має свої переваги та особливості. Вони можуть мати різні комбінації умов та прав, які залежать від потреб компанії та умов емісії. Тому вибір інвестора, з огляду на види привілейованих акцій, залежить від його інвестиційних цілей.

Як і будь-який інший тип цінних паперів, привілейовані акції мають свої переваги та недоліки. Зваживши всі за та проти, інвестор може прийняти рішення про купівлю таких видів акцій.

До переваг привілейованих акцій відносять:

Привілейовані акції дають право на першочергове отримання **дивідендів**. Уже після того, як компанія-емітент виплатила дивіденди за преференційними акціями, відбувається виплата за простими. Це означає, що власник привілейованих акцій має гарантований дохід.

Привілейовані акціонери також мають право на доплату у разі, коли розмір дивідендів за звичайними акціями перевищує суми виплат за привілейованими.

У разі ліквідації підприємства власник привілейованих акцій може претендувати на частину активів компанії. Якщо фірма збанкрутувала, у нього є пріоритет при розподілі майна.

Розмір дивідендів є фіксованим – це гарантує стабільність виплат незалежно від прибутку компанії.

Останній пункт для деяких інвесторів може бути й **недоліком**, адже багато хто прагне отримати максимальний дохід від своїх вкладень, інвестувавши в акції.

Серед інших *недоліків* такого типу акцій можна виділити наступні:

Часто привілейовані акції не дають право на голосування під час зборів акціонерів. Тому власники такого класу акцій не беруть участі у вирішенні важливих для компанії питань [100].

Зазвичай привілейовані акції є менш ліквідними. Це означає, що їх важче продати на ринку, ніж звичайні акції.

Якщо вартість звичайних акцій компанії на ринку зростає, власники привілейованих не отримують вигоди. Розмір дивідендів фіксований, а отже і дохід привілейованих акціонерів обмежений.

Не дивлячись на певні недоліки префів, такі акції все ж є вигідним капіталовкладенням. Особливо для інвесторів, які прагнуть отримувати стабільний дохід з меншим рівнем ризику.

Привілейовані акції – це вигідний та зручний фінансовий інструмент, передусім для тих, хто планує довгострокові інвестиції. На відміну від простих акцій, префи є більш стабільним та стійким капіталовкладенням, адже дохід від них фіксований. Дивіденди на привілейовані акції сплачуються першочергово. Тому придбання таких цінних паперів стане раціональним та прибутковим рішенням.

Якщо дочірні підприємства випустили **привілейовані акції**, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства незалежно від оголошення дивідендів.

Визначити і відобразити в консолідованій звітності відстрочені податкові активи і зобов’язання відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» [66]. Ці різниці виникають у зв’язку із виключенням нереалізованих прибутків і збитків із внутрішньогрупових операцій, тимчасовими і податковими оцінками інвестицій у дочірні підприємства

Виникають курсові різниці, при перерахунку показників фінансової звітності іноземних дочірніх підприємств. Порядок розрахунку визначено НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52]. Курсові різниці у Консолідованому балансі (Звіт про фінансовий стан) у вписуваному рядку 4113 «накопичена курсова різниця», згідно з Додатком 3 «Перелік додаткових статей фінансової звітності» до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16].

Негативна курсова різниця наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку і розділу «власний капітал» пасиву Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), додаток А.

6.4. Відображення у консолідованій звітності знецінення гудвілу

Гудвіл як економічна й облікова категорія залишається предметом однієї з найбільш палких дискусій не тільки в Україні, а й у всьому світі. В Україні регулювання бухгалтерського обліку гудвілу здійснюється як Податковим кодексом України, так і національним НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10].

При цьому трактування гудвілу у вітчизняних нормативних актах відрізняються переважно визначенням його як результату порівняння вартостей (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Визначення гудвілу в нормативних актах України [101**]**

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Дефініція
1.	НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10]	**Гудвіл** – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних (непередбачених) зобов'язань на дату придбання.
2.	Податковий кодекс України [60]	**Гудвіл** *(вартість ділової репутації)* – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл (п.п. 14.1.40 п.14.1 ст.14).

Обидва вищенаведені нормативні акти фіксують визнання **гудвілу** як різницю між вартостями – ринковою (справедливою вартістю ідентифікованих активів і зобов'язань) та балансовою (часткою покупця), що свідчить про те, що він може виникати лише під час розрахунку таких вартостей, тобто під час придбання (об'єднання) підприємств.

Останнім часом різниця між балансовою й ринковою вартістю капіталу постійно збільшується за рахунок того, що в бухгалтерському обліку згідно з чинними стандартами відображається лише незначна частина інтелектуального капіталу (як складової об'єктів інтелектуальної власності) у вигляді нематеріальних активів. Але прибутковість, перспективність розвитку, а значить і ринкову вартість підприємства значною мірою формують насамперед елементи людського капіталу (навички та знання робітників), а також такі ефемерні поняття, як зв'язки, бренд, ділова репутація та ін.

Майбутні економічні вигоди, пов'язані з нематеріальними активами, як правило, неможливо визначити з достатнім ступенем достовірності.

Виникає суттєва проблема, пов'язана з неможливістю прямої оцінки цих елементів. Таким чином, ключовими обліковими питаннями гудвілу є:

– первісне визнання та оцінка;

– подальша оцінка, що зводиться головним чином до знецінення;

– розкриття інформації у фінансовій звітності [101].

Як правило, сума, сплачена за чисті активи бізнесу (в процесі придбання бізнесу), не збігається з сумою придбаних чистих активів, унаслідок чого виникає різниця (переплата / знижка з ціни).

Завдання обліку – пояснити виникнення цієї різниці, розкласти її на складові компоненти. З цією метою проводиться переоцінка активів і зобов'язань за справедливою вартістю, оскільки порівняння сум, що представляють собою ринкову оцінку й облікову вартість даних об'єктів, є порушенням принципів порівнянності.

Крім того, в цій різниці потрібно ідентифікувати нематеріальні активи (власні торговельні марки, домени в мережі Інтернет, списки клієнтів і ін.), які не були враховані на балансі в компанії, що купується, але на дату придбання мають справедливу вартість, а також визнати умовні зобов'язання, що не підлягають визнанню у звітності компанії, що купується (наприклад, зобов'язання перед податковими органами навіть коли немає ймовірності того, що для їх врегулювання здійснюється вибуття ресурсів, що містять економічну вигоду).

Після ідентифікації компонентів різницею, яка виникла під час придбання бізнесу, залишиться нерозкладена сума, яка і буде представляти собою гудвіл. Основні положення НП(С)БО 19 [10] під час обліку та відображенні гудвілу під час придбання зводять до такого:

– якщо підприємство внаслідок придбання ліквідується, то (починаючи з дати придбання) покупець відображає у своєму балансі будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання;

– відображений на балансі гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого знецінення;

– якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат;

– відображена в бухгалтерському обліку вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку;

– відображена в бухгалтерському обліку сума накопиченої амортизації гудвілу списується зі зменшенням його первісної вартості;

– з гудвілу амортизація *не нараховується.*

Отже, НП(С)БО *не містять критеріїв* визнання гудвілу. По суті єдиною умовою для визнання гудвілу як результату об'єднання бізнесу є його правильна оцінка. Згідно з п. 11 НП(С)БО 19 [10] покупець визнає лише ті придбані ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання, які були на дату придбання та якщо їх справедливу вартість можна достовірно оцінити.

Тобто для визначення наявності та величини гудвілу спочатку необхідно розрахувати справедливу вартість придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань (див. табл. 1.2), яка подана у першому розділі даного навчального посібника.

Гудвіл складно оцінити під час продажу або навпаки під час придбання бізнесу, проте потрібно знати скільки він коштує [101].

Тому доцільно розглянути методи розрахунку гудвілу, який виникає в момент придбання дочірньої компанії. Згідно з МСФЗ 3 [5] на дату придбання компанії покупець повинен:

- визнати гудвіл, отриманий у результаті об'єднання бізнесу як актив;
- оцінити гудвіл за собівартістю.

Розглянемо методи розрахунку різниці між ціною фірми і справедливою вартістю всіх її активів, а також подальшу оцінку гудвілу і порядок розкриття інформації в обліку. Існує кілька **методів** визначення вартості гудвілу під час придбання компанії.

«*Пропорційний*» метод. Традиційно гудвіл, що виникає в момент придбання дочірньої компанії, розглядається (і розраховується) як перевищення справедливої вартості відшкодування, переданого контролюючим акціонером, над його часткою в справедливій вартості чистих активів «дочки». Вартість гудвілу визначають як різницю між справедливою вартістю інвестиції (*СВінв.*) та часткою інвестора у справедливій вартості придбаних ідентифікованих чистих активів на дату здійснення операції (дату покупки) (*ЧСВЧА на д п.*):

$$Гудвіл = СВінв. – ЧСВЧА\ на\ д.п. \quad (6.1)$$

Частка у справедливій вартості чистих активів на дату покупки (*ЧСВЧА на д.п.*) визначається як різниця між вартістю придбаних ідентифікованих активів (*СВакт.*) і величиною зобов'язань, і умовних зобов'язань контрольованої компанії (*СВзоб.*):

$$ЧСВЧА\ на\ д.\ п. = СВакт. – СВзоб. \quad (6.2)$$

Метод «*повного гудвілу*». У МСФЗ 3 [5] реалізована концепція «повного гудвілу». Її суть зводиться до того, що в угодах із об'єднання бізнесу необхідно розраховувати величину гудвілу так, як вона розраховувалася б у разі, якби фірма-покупець викупила весь пакет голосуючих прав придбаної компанії.

Такий підхід заснований на тому, що під час проведення операції з об'єднання бізнесу фірма-покупець отримує контроль над усіма активами придбаної компанії, враховуючи гудвіл (а не над частиною активів, що відповідає частці придбаних голосуючих прав), і повинна в повному обсязі відображати їх у консолідованій фінансовій звітності.

Метод розрахунку «повного гудвілу» означає, що гудвіл, що виник у результаті об'єднання бізнесу, визнають як щодо частки акціонерів материнської компанії, так і щодо неконтрольованої частки [101].

Відповідно до МСФЗ 3 [5] величину гудвілу розраховують як різницю між справедливою вартістю придбаного бізнесу загалом (*СВбізнесу*) і справедливою вартістю всіх його чистих активів (*СВЧА на д п.*). На дату покупки:

$$Гудвіл = СВбізнесу – СВЧА\ на\ д.\ п. \quad (6.3)$$

Справедлива вартість придбаного бізнесу визначається як сума справедливої вартості інвестиції (*СВінв.*) і справедливої вартості акцій придбаного бізнесу, що належать неконтрольованої частці (*СВ НКЧ*):

$$СВбізнесу = СВінв. + СВ\ НКЧ \quad (6.4)$$

Величину «повного гудвілу» згідно з МСФЗ 3 [5] слід розподіляти між гудвілом, що належать до частки інвестора (*Гудвіл інв.*), і гудвілом, який належить до неконтрольованої частки (*Гудвіл НКЧ*).

Перший визначають як різницю між справедливою вартістю інвестиції (*СВінв.*) і часткою інвестора у справедливій вартості чистих активів на дату покупки (*ЧСВЧА на д. п.*), що відповідає «пропорційному» методу розрахунку гудвілу.

Другий дорівнює різниці між «повним гудвілом» і гудвілом, який належить до частки інвестора.

$$Гудвіл\ інв. = СВ\ інв. – ЧСВЧА\ на\ д.\ п. \quad (6.5)$$

$$Гудвіл\ НКЧ = Гудвіл – Гудвіл\ інв. \quad (6.6)$$

Зміна способу оцінки гудвілу впливає на порядок розрахунку неконтрольованої частки. Згідно з «пропорційним» методом розрахунку її значення визначають як добуток справедливої вартості чистих активів контрольованої компанії на дату звітності (*СВЧА на д. з.*) і частки акцій, які не контролює організація-інвестор (материнська компанія) (*Ча*):

$$НКЧ = СВЧА\ на\ д.\ з. \times Ча \quad (6.7)$$

Під час використання методу розрахунку «повного гудвілу» неконтрольована частка повинна бути збільшена на суму гудвілу, що належить до частки:

$$НКЧ = СВЧА\ на\ д.\ з. \times Ча + Гудвіл\ НКЧ \quad (6.8)$$

Також відзначимо, що під час розрахунку «повного гудвілу» виникає проблема оцінки неконтрольованої частки за справедливою вартістю. Як правило, справедлива вартість бізнесу (*СВ бізнесу*) може бути визначена справедливою вартістю акцій компанії, що обертаються на вільному ринку. Для розрахунку справедливої вартості акцій в обігу необхідно знайти добуток кількості акцій в обігу (Кількість акцій) на справедливу вартість однієї акції (*СВ акції*):

$$СВ\ бізнесу = К\text{-}ть\ акцій \times СВ\ акції \quad (6.9)$$

Слід зосередити увагу на відображенні гудвілу в обліку і звітності. Для відображення в обліку гудвілу Інструкцією № 291 [98] передбачено рахунок 19 «Гудвіл», який має такі субрахунки:

– 191 «Гудвіл під час придбання» – із дебету цього субрахунку відображається вартість гудвілу, який виникає під час придбання іншого підприємства, а з кредиту – втрати від зменшення корисності гудвілу і сума списаного гудвілу;

– 193 «Гудвіл під час приватизації (корпоратизації)» – за дебетом цього субрахунку підприємства державного і комунального секторів економіки відображають вартість гудвілу, який виник під час приватизації (корпоратизації), а за кредитом – суму списаного гудвілу.

При цьому в бухгалтерському обліку роблять такі записи (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Відображення гудвілу в бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Яка сума відображається
		Дебет	Кредит	
1.	Відображення гудвілу під час придбання в обліку підприємства-покупця:			Перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних зобов'язань на дату придбання
	під час передоплати	191 «Гудвіл під час придбання»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	
	під час подальшої оплати	191 «Гудвіл під час придбання»	68 «Розрахунки за іншими операціями»	
2.	Відображення зменшення корисності гудвілу	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	191 «Гудвіл під час придбанні»	У межах балансової (залишкової) вартості
3.	Відображення списання гудвілу, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства	45 «Вилучений капітал»	193 «Гудвіл під час (корпоратизації приватизації)»	У межах балансової (залишкової) вартості

Гудвіл як повний, так і традиційний, крім позитивного, може приймати і негативні значення. Перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності (раніше це був негативний гудвіл), відразу ж визнається доходом згідно з п. 13 НП(С)БО 19 [10] і відображається проведенням:

дебет субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
кредит субрахунку 746 «Інші доходи»

НП(С)БО 19 [10] визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, а також гудвілу, який виник під час придбання;

– форма фінансової звітності та її склад визначаються НП(С)БО 1 [16];

– підходи до розкриття інформації за статтями, зокрема Балансу (Звіту про фінансовий стан) (форма № 1), наведені в Методичних рекомендаціях № 433 [71];

– у разі наявності в підприємства такого об'єкта обліку як гудвіл відповідна інформація відображається в Балансі (Звіті про фінансовий стан) в додатковій статті «Гудвіл» (рядок 1050);

– вартість гудвілу, що виникає під час консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, відображено в консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан) (форма № 1-к) в рядку 1055 «Гудвіл під час консолідації».

Своєю чергою в примітках до фінансової звітності наведено інформацію в табл. 6.4.

Таблиця 6.4

Відображення інформації про гудвіл у фінансовій звітності [101]

№ з/п	Розкриття інформації	Джерело	Зміст інформації
1.	Розкриття інформації щодо гудвілу, що виникає під час придбання	НП(С)БО 19 [10]	Інформація про зміни балансової вартості гудвілу з наведенням даних про таку його вартість на початок і кінець року.
2.	Розкриття інформації щодо зменшення корисності гудвілу	НП(С)БО 28 [68]	У разі зменшення корисності активів за кожною їх статтею наведено таку інформацію: 1) суму втрат від зменшення корисності, відображену у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма № 2); 2) суму втрат від зменшення корисності, відображену у складі власного капіталу.
			Для кожної групи активів, яка генерує грошові потоки, на яку було розподілено вартість гудвілу наведено таку інформацію:

№ з/п	Розкриття інформації	Джерело	Зміст інформації
			1) розподілена балансова вартість гудвілу; 2) база, прийнята для визначення суми очікуваного відшкодування цієї групи.
			Якщо частина вартості гудвілу, який виник у результаті об'єднання підприємств, протягом звітного періоду не було розподілено на групу активів, яка генерує грошові потоки, то на дату звітності наведено: а) нерозподілену вартість гудвілу; б) причини через які ця сума залишилася нерозподіленою.

Частка володіння в об'єкті інвестування визначає характер впливу та метод консолідації. Гудвіл показує різницю між ціною придбання та справедливою вартістю чистих активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу. При об'єднанні компаній гудвіл відображає нематеріальні аспекти та очікувану додану вартість бізнесу, що виступає об'єктом інвестицій. Тому виділяють методи оцінювання гудвілу під час об'єднання бізнесу для розкриття у консолідованій фінансовій звітності відповідно до МСФЗ. Семеновою С.М. систематизовано групу комплементарних методів оцінювання гудвілу для визначення та обґрунтування всіх аспектів формування доданої нерозкритої вартості підприємства-об'єкта інвестицій, що дає змогу врахувати інтереси різних зацікавлених сторін в оцінюванні гудвілу. Важливо розглядати розкритий у звітності гудвіл як згоду та готовність материнської компанії заплатити більше, що ґрунтується на доказах і розрахунках, отриманих завдяки комплексній методиці оцінювання гудвілу. Для обґрунтованої оцінки гудвілу під час *консолідації* необхідно доповнити існуючі підходи і вимірювати вартість бренду, довгострокову стійкість, сталий розвиток, соціальну відповідальність бізнесу та використовувати штучний інтелект. Гудвіл відображає стратегічну цінність, але також може підлягати знеціненню, якщо його вартість не є достатньо обґрунтованою очікуваними прибутками [25].

6.5. Виділення неконтрольованої частки у показниках консолідованої звітності

Неконтрольована частка на звітну дату розраховується у шість кроків.

Крок 1. Розрахунок частки меншості в скоригованому чистому прибутку дочірнього підприємства та занесення розрахованої суми до стовпчика «Консолідована сума» Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма №2-к, додаток Б.

Крок 2. Перенесення розрахованої суми частки меншості в скоригованому чистому прибутку дочірнього підприємства (крок 1) у стовпчик

«Неконтрольована частка» у Консолідований звіт про власний капітал, форма №4-к (додаток З), стаття «Чистий прибуток».

Крок 3**.** Розрахунок частки меншості в скоригованому нерозподіленому прибутку дочірнього підприємства на початок звітного періоду та частки меншості в сумі оголошених дивідендів за привілейованими та простими акціями та частки меншості у відрахуванні за рахунок чистого прибутку за звітний період дочірнім підприємством, занесення розрахованих сум у стовпчик «Неконтрольована частка» Консолідованого звіту про власний капітал за відповідними статтями.

Крок 4. Розрахунок частки меншості в нерозподіленому прибутку дочірнього підприємства на кінець звітного періоду та перенесення розрахованої суми до Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), додаток А, статті «Нерозподілений прибуток», стовпчика «Неконтрольована частка».

Крок 5. Розрахунок неконтрольованої частки у власному капіталі дочірнього підприємства (за винятком нерозподіленого прибутку) та занесення розрахованих сум до стовпчика «Неконтрольована частка» Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), за статтями власного капіталу.

Крок 6. Розрахунок неконтрольованої частки в загальній сумі власного капіталу дочірнього підприємства і перенесення розрахованої суми із стовпчика «Неконтрольована частка» до стовпчика «Консолідована сума» Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), стаття «Неконтрольована частка».

Етап 6 передбачає розрахунок консолідованих сум кожного консолідованого звіту, а саме: Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Консолідованого звіту про власний капітал, Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) та внесення їх до стовпчика «Консолідована сума» за відповідними статтями.

Розглянемо ще одну методику складання консолідованої фінансової звітності.

Крок 1. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства за формами № 1, № 2, №3, № 4, № 5.

Крок 2. Одночасно необхідно виключити балансову вартість фінансових інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство та частку материнської компанії у власному капіталі кожного дочірнього підприємства. А саме, необхідно скоригувати балансові статті «Довгострокові фінансові інвестиції» в активі та «Зареєстрований (пайовий) капітал» в пасиві на одну і ту ж суму.

У випадку, коли материнське підприємство придбало акції дочірнього підприємства за ціною, яка вища від номінальної вартості, процедура коригування ускладнюється у зв’язку із необхідністю визначення гудвілу,

який повинен бути відображений в активі Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) у вписуваному рядку 1050 «Гудвіл».

Вартість *негативного гудвілу* показується у дужках і вираховується при визначенні підсумку першого розділу активу Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан).

Крок 3. Нарахувати суму дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації.

Якщо у результаті перекласифікації вартісної різниці частина фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні підприємства визнається в Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) як гудвіл та інші необоротні активи, необхідно на них нараховувати амортизацію від дати придбання протягом періоду корисного використання.

Крок 4. Вилучити суму нереалізованих прибутків і збитків від внутрішньогрупових операцій, облік яких передбачено НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [51], згідно з яким сума нереалізованого прибутку і збитку відображається у складі фінансового результату підприємства лише після перепродажу оборотних активів іншим особам або в сумі амортизації необоротних активів.

Сума таких прибутків повністю виключається з пасиву Балансу під час консолідації. Нереалізовані збитки теж виключаються, окрім збитків, які не можуть бути відшкодовані. Визначення суми нереалізованого прибутку чи збитку здійснюється за даними рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» та рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Крок 5. Визначити частку меншості в чистих активах та фінансових результатах дочірніх підприємств.

За НП(С)БО 2 [17] **неконтрольована частка** – це частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Визначена неконтрольована частка у капіталі дочірнього підприємства відображається в Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан), форма №1-к, додаток А, окремо від зобов’язань і власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку 1490 «Неконтрольована частка».

У Консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), додаток Б, чистий прибуток (збиток), що належить «неконтрольованій частці» відображається у рядку 2475, а сукупний дохід, що належить «неконтрольованій частці» у рядку 2485.

Якщо неконтрольована частка у збитках дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі дочірнього підприємства, то на суму такого перевищення і величину наступних збитків, яка належить до неконтрольованої частки, зменшується частка материнського підприємства у власному капіталі групи підприємств за винятком тієї частини, щодо якої меншість має зобов’язання і здатна покрити збитки. Якщо згодом у

фінансовій звітності дочірнього підприємства відображено прибуток, то вся сума такого прибутку розподіляється на частку материнського підприємства до покриття збитків меншості, сума яких відшкодована раніше за рахунок материнського підприємства.

Приклади розв'язування задач

Задача 6.1.

Контролюючий акціонер придбав 80% акцій дочірньої компанії за 10000 тис. грн, вартість чистих активів дочірньої компанії на час придбання склала 5000 тис. грн. Частка меншості склала 2000 тис. грн.

Необхідно:

Обчислити гудвіл, який належить до контролюючого акціонера використовуючи «пропорційний» метод. Розподілити премію за контроль з використанням методу розрахунку «повного гудвілу».

Розв'язок:

«Пропорційний» метод враховує тільки гудвіл, який належить до контролюючого акціонера (6000 тис. грн).

Однак під час розрахунку «повного гудвілу» відбувається збільшення суми чистих активів, відображених у консолідованій фінансовій звітності материнської компанії.

Таким чином, премію за контроль під час використання методу розрахунку «повного гудвілу» розподіляють між материнською компанією і часткою меншості (рис. 6.1):

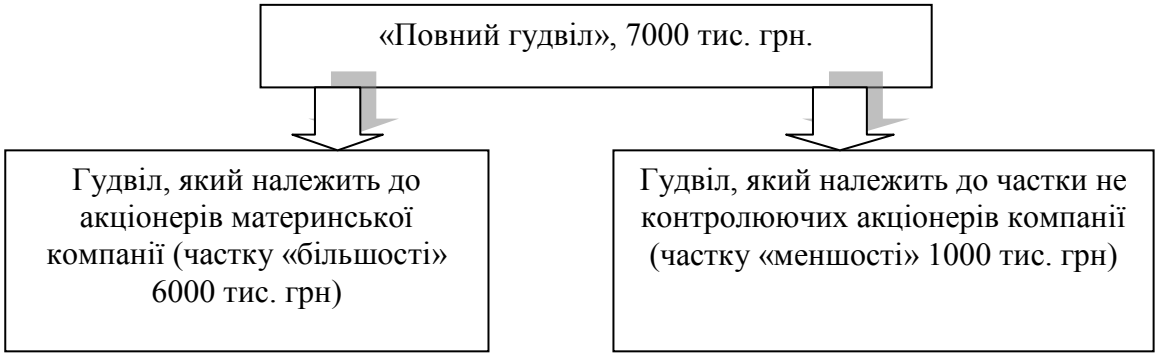


Рис. 6.3. Розподіл «повного гудвілу» на гудвіл, який належить до акціонерів материнської компанії і гудвіл, що належить до частки не контролюючих акціонерів

Повний гудвіл» складе 7000 тис. грн. Гудвіл, який належить до акціонерів материнської компанії (частку «більшості») 6000 тис. грн. Гудвіл, який належить до частки неконтролюючих акціонерів компанії (частку «меншості») 1000 тис. грн.

Розрахунок гудвілу під час придбання представлений в табл. 6.5.

Таблиця 6.5

Розрахунок гудвілу під час придбання

Показники	Пропорційний метод		Повний метод	
	розрахунок	сума, тис. грн	розрахунок	сума, тис. грн
Справедлива вартість інвестицій	-	10 000	-	10 000
Частка меншості	-	-	-	2000
Чисті активи ДК	5000*0,8	(4000)	-	(5000)
Гудвіл	10000-4000	6000	10000+2000-5000	7000

Задача 6.2.

Мета: навчитись складати консолідовану фінансову звітність корпорації в наступні періоди діяльності.

Матеріал для виконання завдання:

Корпорація А 1 січня 2024 р. придбала 20% участі в капіталі об'єкта інвестування ТзОВ «Агросвіт» (підприємство з надання послуг) за 7 000 000 грн. На цю дату справедлива вартість ідентифікованих активів підприємства Б становила 24 000 000 грн, балансова вартість цих активів – 20 000 000 грн.

Зобов'язання на цю дату становили 4000 000 грн.

Інформація про справедливу вартість ідентифікованих активів об'єкта інвестування на 1 січня 2024 р. подана у табл. 6.6:

Таблиця 6.6

Баланс (Звіт про фінансовий стан) ТзОВ «Агросвіт» на 1 січня 2024 р.

Стаття	Вартість, тис. грн	
	балансова	справедлива
Основні засоби	12 000	16 000
Грошові кошти і дебітори	8 000	8 000
Усього активи	20 000	24 000
Кредиторська заборгованість	4 000	4 000
Випущений капітал:		
1 000 000 простих акцій	10 000	
Нерозподілений прибуток	6 000	
	20 000	

Упродовж 2024 р. ТзОВ «Агросвіт» відобразило в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) прибуток у розмірі 12 000 тис. грн, дивіденди за цей період не виплачували. Слід зазначити, що справедлива вартість основних засобів ТзОВ «Агросвіт» збільшилася на 6 000 і становила 220 тис. грн. Однак сума, визнана об'єктом інвестування щодо основних засобів, залишилася незмінною і становила 12 000 тис. грн.

Інформація про справедливу вартість ідентифікованих активів об’єкта інвестування на 31 грудня 2024 р. представлена в табл. 6.7:

Таблиця. 6.7

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2024 р.

Стаття	Вартість, тис. грн..	
	балансова	справедлива
Основні засоби	12 000	22 000
Грошові кошти і дебітори	32 000	32 000
Усього активи	44 000	54 000
Кредиторська заборгованість	16 000	16 000
Випущений капітал:		
1 000 000 простих акцій	10 000	
Нерозподілений прибуток	18 000	
	28 000	

1 січня 2025 р. корпорація «Авілон» придбала додатково 60 % участі в капіталі об’єкта інвестування, сплативши 44 000 тис. грн, і отримала контроль. До отримання контролю інвестор не мав суттєвого впливу на об’єкт інвестування і враховував свою первинну 20% інвестицію за справедливою вартістю. Ринкова вартість простих акцій ТзОВ «Агросвіт» на 31 грудня 2024 р. становила 60 грн за акцію.

За період з 1 січня 2024 р. по 1 січня 2025 р. випущений капітал корпорації «Авілон» становив 60 000 тис. грн, нерозподілений прибуток – 4000 тис. грн, грошові кошти – 53 000 тис. грн.

Розв’язок:

Облік первісної інвестиції до отримання контролю. Первісну 20% інвестицію в ТзОВ «Агросвіт» оцінено в 7 000 тис. грн. Проте ринкова вартість 1 000 000 простих акцій об’єкта інвестування на 31 грудня 2024 р. становила 60 грн за акцію. Тому балансову вартість первісної 20% інвестиції у фінансових звітах інвестора на 31 грудня 2024 р. оцінено в сумі 12 000 тис. грн (200 000шт. х 60 грн). Різниця 5 000 тис. грн між балансовою оцінкою інвестиції на дату балансу і первісною оцінкою визнається в звіті про фінансові результати за звітний період.

Бухгалтерські записи, тис. грн:

а) на дату придбання 20% участі в капіталі:

Дебет «Інвестиція в ТзОВ Авілон» 7000

Кредит «Грошові кошти» 7000

б) на дату балансу 31 грудня 2005 р. переоцінка інвестиції:

Дебет «Інвестиція в підприємство Б» 5000

Кредит «Дохід від переоцінки інвестиції» 5000.

Баланс корпорації «Авілон» на 31 грудня 2024 р. до придбання додаткових 60% участі в капіталі подано в табл. 6.8:

Таблиця 6.8

Баланс корпорації «Авілон» на 31 грудня 2024 р.

Стаття	Сума, тис. грн
1	2
Грошові кошти	53 000
Інвестиції в ТзОВ «Авілон»	12 000
	65 000
Випущений капітал	60 000
Нерозподілений прибуток	5 000
	65 000

Практичні завдання:

Задача 6.1.

Мета заняття:

1. Усвідомити сутність впливу внутрішньогрупових операцій на показники фінансової звітності.
2. З’ясувати причини виключення внутрішньогрупових операцій з консолідованих сум.
3. Усвідомити відображення елімінування дивідендів у консолідованому Звіті про фінансовий стан та Звіті про сукупний дохід.
4. Усвідомити відображення елімінування привілейованих акцій у Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) та Консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).
5. Визначити сутність та особливості знецінення гудвілу.
6. З’ясувати відображення знецінення гудвілу у консолідованій фінансовій звітності.
7. Опанувати шляхи виділення частки меншості у показниках консолідованої фінансової звітності.

Матеріальне забезпечення:

1. Показники фінансових звітів компаній групи;
2. Аналітичні дані підприємства та інформація щодо внутрішньогрупових операцій;

3. Аналітичні та розрахункові дані щодо гудвілу підприємства та неконтрольованої частки;
4. Аналітичні дані по дивідендах та акціях групи;
5. Робочі таблиці консолідованої фінансової звітності.

Методичні вказівки:

1. Корпорація «Айвенго» і корпорація «Кнаус» об'єднали інтереси шляхом створення холдингової компанії «Ліст». Реальна вартість чистих активів кожної з корпорацій на момент злиття складає 800 000 дол. США. Новостворена холдингова компанія «Ліст» придбала усі акції корпорацій «Айвенго» і «Кнаус» в обмін на свої акції.

2. Скласти Консолідовані Баланси (Звіти про фінансовий стан) корпорацій «Айвенго» і «Кнаус».

3. На підставі аналітичних даних табл. 6.9 скласти консолідовану фінансову звітність у наступні звітні періоди, розрахувавши та виключивши показники внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо. Визначити необхідні показники.

Таблиця 6.9

Вихідні дані для наступної консолідації Балансів (Звітів про фінансовий стан)

Стаття	Корпорації до об'єднання	Компанія «Ліст» (новостворена)
«Айвенго»	«Кнаус»	придбання
Активи		
Чисті активи	600,000	600,000
Інвестиції в інші підприємства:	-	-
в корпорацію «Айвенго»	-	-
в корпорацію «Кнаус»	-	-
Гудвіл	-	-
БАЛАНС	600,000	600,000
Пасиви	-	-
Зареєстрований капітал	150,000	150,000
Резерви	450,000	450,000
Емісійний дохід	-	-
БАЛАНС	600,000	600,000

Тести:

1. Консолідовану фінансову звітність подає:

а) самостійна юридична особа;
б) материнське підприємство;
в) дочірнє підприємство;
г) рада акціонерів.

2. На якому субрахунку ведуть облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми та асоційованими підприємствами:

а) 286;

б) 862;

в) 826;

г) 682.

3. Для визначення строку корисного використання гудвілу не враховується:

а) прогнозний строк діяльності підприємства;

б) нормативно-правові акти або контракти, що впливають на строк корисного використання;

в) зміна попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства;

г) перекласифікація вартісної різниці.

4. В якому розділі Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) відображають негативну курсову різницю?

а) IV;

б) III;

в) II;

г) I.

5. Методологічні засади формування бухгалтерської інформації про витрати, доходи активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності регулює НП(С)БО?

а) 20;

б) 17;

в) 21;

г) 12.

6. Методологічні засади формування бухгалтерської інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності регулює НП(С)БО?

а) 20;

б) 17;

в) 21;

г) 12.

7. Інвестиції в дочірні підприємства потрібно відображати в обліку та звітності:

а) самих дочірніх підприємств;

б) материнського підприємства;

в) і в дочірніх і в материнському підприємствах;

г) в робочій таблиці.

8. Що не підлягає виключенню при складанні консолідованої фінансової звітності?

а) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;

б) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

в) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані);

г) фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

9. Якщо одне підприємство володіє понад 50 % простих акцій іншого підприємства, то для обліку інвестицій використовується …

а) метод консолідації фінансової звітності;

б) методи придбання;

в) метод пропорційного обліку;

г) метод об’єднання підприємств.

10. Яке підприємство називають материнським?

а) яке перебуває під контролем дочірнього;

б) яке не може перебувати під чиїмсь контролем;

в) яке контролює інше підприємство

г) материнського підприємства не існує.

11. Яке підприємство називають дочірнім?

а) те, яке контролює материнське;

б) перебуває під контролем материнського;

в) яке не може бути під чиїмсь контролем;

г) дочірнього підприємства не існує.

12. Як називається звіт, який складають шляхом об’єднання інформації про доходи та витрати?

а) фінансовий звіт;

б) звіт про собівартість;

в) звіт про консолідацію капіталу;

г) звіт про прибутки і збитки.

13. Нарахувати суму дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації – це … крок консолідації фінансової звітності.

а) 1;
б) 2;
в) 3;
г) 4.

Питання для самоконтролю:

1. *Як називаються підприємства, які використовують консолідацію фінансової звітності?*
2. *Які методи обліку придбання в об'єднаних підприємствах Ви знаєте?*
3. *Як розраховують неконтрольовану частку?*
4. *Які етапи звірки Ви знаєте?*
5. *Скільки етапів включає процедура складання консолідованої звітності?*
6. *Які етапи передбачає розрахунок неконтрольованої частки на звітну дату?*
7. *Що враховується для визначення строку використання гудвілу?*

Розділ 7

ПОРЯДОК КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАРУБІЖНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

7.1. Первісне визнання операцій в іноземній валюті та визначення курсових різниць за монетарними та немонетарними статтями.

7.2. Переведення фінансових звітів, складених у функціональній валюті, у валюту подання.

7.3. Консолідація фінансових звітів з використанням валютних курсів за часовим методом.

7.1. Первісне визнання операцій в іноземній валюті та визначення курсових різниць за монетарними та немонетарними статтями

Згідно з п. 20 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52] розділу «Звітність у функціональній валюті операції в іноземній валюті»:

Операцію в іноземній валюті слід відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс «спот» між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції, рис. 7.1.

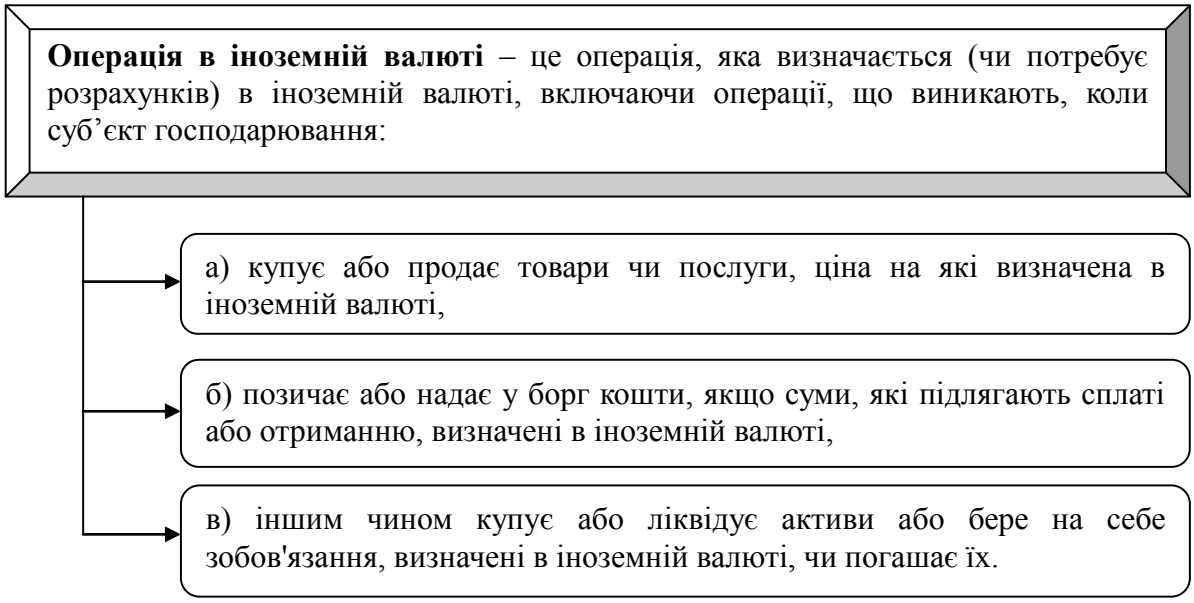


Рис. 7.1. Особливості визнання операції в іноземній валюті у відповідності до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52]

Дата операції – це дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання згідно з МСФЗ. З практичних причин часто застосовується курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції, наприклад,

можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу за період є недоречним.

Валюта подання – це валюта, у якій подається фінансова звітність.

Валютний курс – це коефіцієнт обміну двох валют.

Іноземна валюта – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Курсова різниця – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Курс при закритті – це курс «спот» на кінець звітного періоду.

Курс «спот» – це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

Монетарні статті – це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

При складанні звітності слід на кінець кожного звітного періоду:

а) монетарні статті в іноземній валюті переводити, застосовуючи курс при закритті;

б) немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції;

в) немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості.

Функціональна валюта – це валюта основного економічного середовища, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

Балансова вартість статті визначається також згідно з іншими відповідними стандартами. Наприклад, основні засоби можна оцінювати за справедливою вартістю або за історичною собівартістю згідно з МСБО 16 «Основні засоби» [63]. Незалежно від того, чи визначається балансова вартість на основі історичної собівартості чи справедливої вартості, якщо сума визначається в іноземній валюті, вона потім переводиться у функціональну валюту відповідно до цього Стандарту.

Балансова вартість деяких статей визначається шляхом порівняння двох або кількох сум.

Наприклад, балансова вартість запасів є нижчою з двох оцінок: собівартості або чистої вартості реалізації згідно з МСБО 2 «Запаси» [102].

Подібним чином, згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [68], балансова вартість активу, щодо якого існує ознака зменшення корисності, є нижчою з двох оцінок: балансової вартості до врахування можливих збитків від зменшення корисності або суми очікуваного

відшкодування. Якщо такий актив є немонетарним і оцінюється в іноземній валюті, то балансова вартість визначається шляхом порівняння:

а) собівартості чи балансової вартості (якщо доречно), переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості (тобто за курсом на дату операції для статті, що оцінюється за історичною собівартістю);

б) чистої вартості реалізації або суми очікуваного відшкодування (якщо доречно), переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості (наприклад, за курсом при закритті на кінець звітного періоду).

Вплив такого порівняння може полягати в тому, що збиток від зменшення корисності визнається у функціональній валюті, але не визнаватиметься в іноземній валюті (або навпаки).

Якщо доступні кілька валютних курсів, то **використаний курс** – це курс, за яким можна було б розрахуватися за майбутні грошові потоки, представлені операцією або сальдо, якби ці грошові потоки виникли на дату оцінки. Якщо тимчасово немає можливості обміну двох валют, використаний курс – це перший наступний курс, за яким було можливим здійснити обмін.

Згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти, визнання та оцінка» [103] визнання курсових різниць застосовується до обліку хеджування статей в іноземній валюті. Застосування обліку хеджування вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати деякі курсові різниці інакше, ніж цього вимагає підхід до курсових різниць у цьому Стандарті.

Наприклад, МСБО 39 [103] вимагає, щоб курсові різниці від монетарних статей, які при хеджуванні грошових потоків кваліфікуються як інструменти хеджування, первісно відображалися в іншому сукупному прибутку, якщо хеджування є ефективним.

Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні *монетарних статей* за курсами, котрі відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередній фінансовій звітності, визнаються в прибутку або збитку в тому періоді, в якому вони виникають.

Курсова різниця виникає у випадках, які представлені на рис. 7.2. Коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в іншому сукупному прибутку, будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься прямо в іншому сукупному прибутку. І навпаки, коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в прибутку або збитку, то будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься в прибутку або збитку.

Інші МСФЗ вимагають визнавати деякі прибутки та збитки в іншому сукупному прибутку.

Наприклад, МСБО 16 [63] вимагає визнавати деякі прибутки та збитки, що виникають від переоцінки основних засобів, в іншому сукупному прибутку. Якщо такий актив оцінюється в іноземній валюті, то слід переводити переоцінену суму, застосовуючи курс на дату визначення

вартості, що призводить до курсової різниці, яка також визнається в іншому сукупному прибутку.

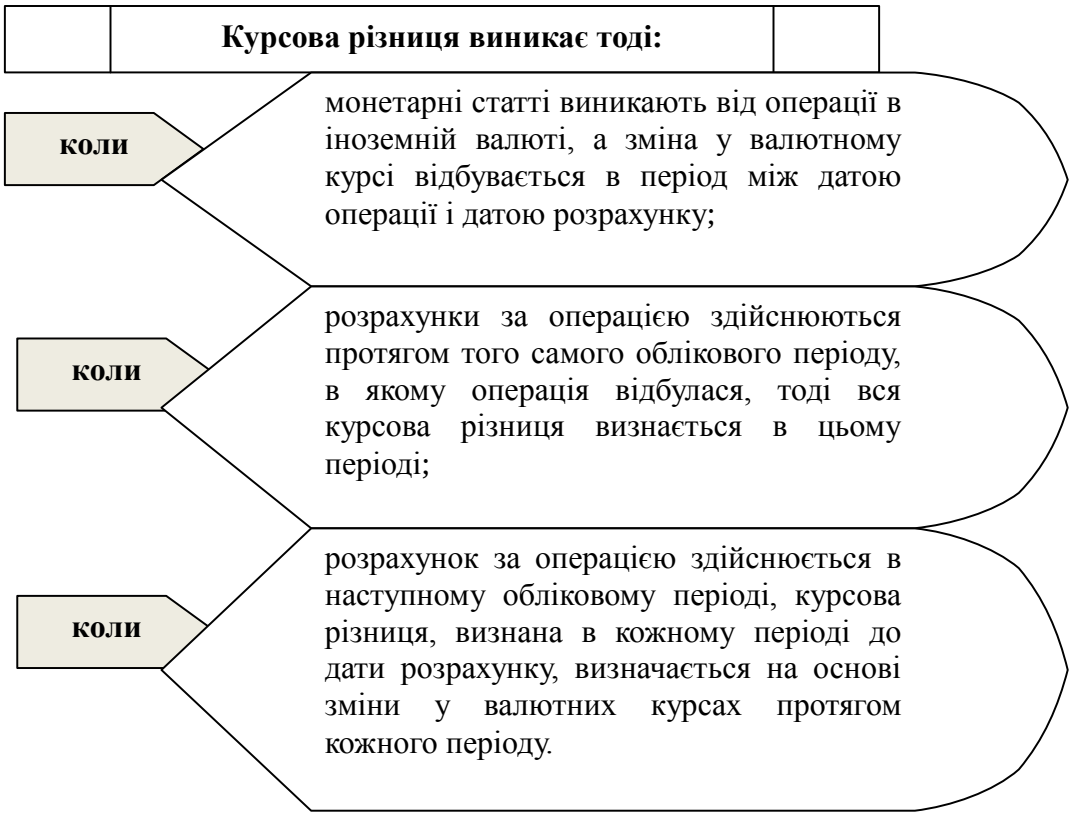


Рис. 7.2. Особливості виникнення курсових різниць

Курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю, визнаватимуться у прибутку або збитку в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, або в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці (якщо доречно). У фінансовій звітності, яка містить дані про закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (наприклад, консолідована фінансова звітність, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), такі курсові різниці первісно визнаються в іншому сукупному прибутку та перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток від вибуття чистих інвестицій.

Коли *монетарна стаття* становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, у закордонну господарську одиницю та визначається у функціональній валюті суб'єкта господарювання, що звітує, тоді курсова різниця виникає в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці.

Якщо ця стаття визначена у функціональній валюті закордонної господарської одиниці, то курсова різниця виникає в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує. Якщо ця стаття визначена у валюті іншій, ніж функціональна валюта або суб'єкта господарювання, що звітує, або закордонної господарської одиниці, курсова різниця виникає в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, та в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці згідно. Такі курсові різниці визнаються в іншому сукупному прибутку у фінансових звітах, які містять закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (тобто у фінансових звітах, у яких закордонна господарська одиниця консолідується, пропорційно консолідується чи обліковується із застосуванням **методу участі в капіталі**).

Якщо суб'єкт господарювання веде свої бухгалтерські книги та реєстри в іншій валюті, ніж функціональна валюта, то в той час, коли він складає свою фінансову звітність, всі суми переводяться у **функціональну валюту**. Це приводить до тих самих сум у функціональній валюті, які були б отримані, якби ці статті первісно відображалися в функціональній валюті. Наприклад, монетарні статті переводять у функціональну валюту, застосовуючи курс при закритті, а немонетарні статті, що оцінюються на основі історичної собівартості, переводять, застосовуючи валютний курс на дату операції, яка привела до їх визнання.

Якщо відбувається *зміна функціональної валюти* суб'єкта господарювання, то він повинен використовувати процедури переведення, застосовні до нової функціональної валюти, перспективно з дати зміни.

Функціональна валюта суб'єкта господарювання відображає основні операції, події та умови, що стосуються цього суб'єкта господарювання.

Відповідно, як тільки функціональна валюта визначена, її можна змінити, лише якщо відбувається зміна основних операцій, подій та умов. Наприклад, зміна валюти, яка впливає в основному на ціну продажу товарів і послуг, може привести до зміни функціональної валюти суб'єкта господарювання.

Вплив зміни функціональної валюти обліковується перспективно. Іншими словами, суб'єкт господарювання переводить усі статті в нову функціональну валюту, застосовуючи валютний курс на дату зміни. Остаточні переведені суми за немонетарними статтями вважаються їх історичною собівартістю. Курсові різниці, що виникають від переведення закордонної господарської одиниці, які раніше визнавалися в іншому сукупному прибутку не перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток, доки не відбудеться вибуття господарської одиниці [52].

7.2. Переведення фінансових звітів, складених у функціональній валюті, у валюту подання

Суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність у будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання відрізняється від функціональної валюти суб'єкта господарювання, він переводить свої результати та фінансовий стан у валюту подання.

Наприклад, якщо група складається з окремих суб'єктів господарювання з різними функціональними валютами, результати та фінансовий стан кожного суб'єкта господарювання відображаються в загальній валюті, щоб можна було подати консолідовану фінансову звітність.

Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

а) активи та зобов'язання в кожному поданому звіті про фінансовий стан (тобто включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату цього звіту про фінансовий стан;

б) дохід та витрати в кожному звіті про сукупні доходи або окремому звіті про прибутки та збитки (тобто включаючи порівняльні дані) переводяться за валютними курсами на дати операцій;

в) усі остаточні курсові різниці визнаються в іншому сукупному прибутку.

З практичних причин курс, який наближається до валютних курсів на дати операцій (наприклад, середній курс протягом періоду), часто застосовують для переведення статей доходу та витрат. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу за період є недоречним.

Курсові різниці, виникають унаслідок:

а) переведення доходу та витрат за валютними курсами на дати операцій, а активів та зобов'язань – за курсом при закритті;

б) переведення чистих активів на початок періоду за курсом при закритті, який відрізняється від попереднього курсу при закритті.

Ці курсові різниці не визнаються в прибутку або збитку, оскільки зміни валютних курсів несуттєво впливають або зовсім не впливають на теперішні та майбутні грошові потоки від господарських одиниць. Кумулятивна сума курсових різниць подається в окремому компоненті власного капіталу, доки не відбудеться вибуття закордонної господарської одиниці.

Якщо курсові різниці стосуються закордонної господарської одиниці, яка є консолідованою, проте не є в повному володінні, то акумульовані курсові різниці, які виникають від переведення і розподіляються на

неконтрольовані частки, відносяться до неконтрольованих часток і визнаються як їх частина в консолідованому звіті про фінансовий стан.

Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

а) усі суми (тобто активи, зобов'язання, статті власного капіталу, дохід і витрати, включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату останнього звіту про фінансовий стан;

б) коли суми переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною, порівняльними сумами будуть ті суми, що були подані як суми поточного року у відповідних фінансових звітах за попередній рік (тобто нескориговані на подальші зміни в рівні цін або подальші зміни валютних курсів).

Якщо функціональна валюта суб'єкта господарювання є валютою країни з гіперінфляційною економікою, суб'єкт господарювання повинен перерахувати свою фінансову звітність згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [104] до того, як буде застосовано *метод переведення*, за винятком порівняльних сум, що переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною. Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання більше не перераховує своєї фінансової звітності згідно з МСБО 29 [104], він використовує суми, перераховані до рівня цін на дату, коли суб'єкт господарювання припинив перераховувати свою фінансову звітність, як історичну собівартість для переведення у *валюту подання*.

Параграфи 45 – 47 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52] застосовують, коли результати та фінансовий стан закордонної господарської одиниці переводяться у валюту подання таким чином, щоб закордонну господарську одиницю можна було включити у фінансову звітність суб'єкта господарювання, що звітує, шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі.

Об'єднання результатів та фінансового стану закордонної господарської одиниці з результатами та фінансовим станом суб'єкта господарювання, що звітує, здійснюється за стандартними процедурами консолідації, такими як вилучення внутрішньогрупових сальдо і внутрішньогрупових операцій дочірнього підприємства у відповідності до МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» [29] та МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55].

Проте внутрішньогруповий монетарний актив (або зобов'язання), незалежно від того, є він коротко- або довгостроковим, не може бути вилученим із відповідного внутрішньогрупового зобов'язання (або активу) без відображення наслідків коливань валюти у консолідованій фінансовій звітності. Це відбувається тому, що **монетарна стаття** являє собою зобов'язання конвертувати одну валюту в іншу, і суб'єкт господарювання,

що звітує, отримує прибуток чи збиток через коливання валюти. Відповідно, у консолідованій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, така курсова різниця визнається в прибутку чи збитку або, якщо вона виникає за обставин, які наведені в параграфі 32, її визнають в іншому сукупному прибутку та накопичують в окремому компоненті власного капіталу, доки не відбудеться вибуття закордонної господарської одиниці.

Якщо фінансова звітність закордонної господарської одиниці складається станом на іншу дату, ніж фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, то закордонна господарська одиниця часто складає додаткову звітність на ту саму дату, що й фінансова звітність суб'єкта господарювання, який звітує. Коли це не зроблено, «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55] дозволяє використання іншої звітної дати, за умови, що різниця не становить більше трьох місяців і робляться коригування на вплив будь-яких суттєвих операцій або інших подій, які виникли в період між цими різними датами. У такому випадку активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці переводяться за валютним курсом на кінець звітного періоду закордонної господарської одиниці. Згідно з «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55], робляться коригування на суттєві зміни валютних курсів до кінця звітного періоду суб'єкта господарювання, що звітує.

Такий самий підхід використовується при застосуванні методу участі в капіталі до асоційованих та спільних підприємств і при застосуванні пропорційної консолідації до спільних підприємств згідно з МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [53] та МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» [29].

Будь-який гудвіл, що виникає при придбанні закордонної господарської одиниці, та будь-які коригування балансової вартості активів і зобов'язань до справедливої вартості, що виникають унаслідок придбання цієї закордонної господарської одиниці, розглядаються як активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці. Отже, їх відображають у функціональній валюті закордонної господарської одиниці та переводять за курсом при закритті. При вибутті закордонної господарської одиниці кумулятивну суму курсових різниць, що відноситься до цієї закордонної господарської одиниці, що були визнані в іншому сукупному прибутку та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, перекласифікують із власного капіталу в прибуток або збиток (коригування, пов'язане з перекласифікацією), коли визнається прибуток або збиток від вибуття згідно МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [105].

Крім вибуття всієї частки суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці, наведене далі обліковують як вибуття, навіть якщо суб'єкт господарювання зберігає частку в колишньому дочірньому підприємстві, асоційованому підприємстві або спільно контрольованому суб'єкті господарювання:

а) втрата контролю за дочірнім підприємством, до складу якого входить закордонна господарська одиниця;

б) втрата суттєвого впливу на асоційоване підприємство, до складу якого входить закордонна господарська одиниця;

в) втрата спільного контролю за спільно контрольованим суб'єктом господарювання, до складу якого входить закордонна господарська одиниця.

При вибутті дочірнього підприємства, до складу якого входить закордонна господарська одиниця, припиняється визнання кумулятивної суми курсових різниць, пов'язаних із цією закордонною господарською одиницею, які відносилися до неконтрольованих часток, але вона не перекласифікується в прибуток або збиток.

При частковому вибутті дочірнього підприємства, до складу якого входить закордонна господарська одиниця, суб'єкт господарювання перерозподіляє пропорційну частину кумулятивної суми курсових різниць, визнаної в іншому сукупному прибутку, на неконтрольовані частки в цій закордонній господарській одиниці.

При будь-якому іншому частковому вибутті закордонної господарської одиниці суб'єкт господарювання перекласифікує в прибуток або збиток лише пропорційну частину кумулятивної суми курсових різниць, визнаної в іншому сукупному прибутку.

Часткове вибуття частки участі суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці – це будь-яке зменшення частки власності суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці, за винятком зменшень, що їх обліковують як вибуття.

Суб'єкт господарювання може позбутися або частково позбутися своєї частки участі в закордонній господарській одиниці шляхом продажу, ліквідації, вилучення акціонерного капіталу або відмови від усього або частини цього суб'єкта господарювання. Часткове списання балансової вартості закордонної господарської одиниці або внаслідок його власних збитків, або внаслідок зменшення корисності, визнаного інвестором, не є частковим вибуттям. Відповідно, жодна частина прибутку або збитку від курсових різниць, визнаного в іншому сукупному прибутку, не перекласифікується у прибуток або збиток на момент часткового списання.

Прибутки і збитки від операцій в іноземній валюті та курсові різниці, які виникають при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання (включаючи закордонну господарську одиницю) в іншу валюту, можуть мати податковий вплив. До такого податкового впливу застосовується МСБО 12 «Податки на прибуток» [97].

Посилання на «**функціональну валюту**» в параграфах 53 та 55-57 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52] застосовуються (у випадку групи) до функціональної валюти материнського підприємства.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про курсові різниці, рис. 7.3.

Рис. 7.3. Особливості розкриття суб'єктом господарювання інформації про курсові різниці

Коли валюта подання відрізняється від функціональної валюти, слід зазначити цей факт разом із розкриттям інформації про функціональну валюту та про причину застосування іншої валюти подання.

Коли відбувається зміна функціональної валюти або суб'єкта господарювання, що звітує, або суттєвої закордонної господарської одиниці, слід розкрити цей факт і причину зміни функціональної валюти.

Коли суб'єкт господарювання подає свою фінансову звітність в іншій валюті, ніж його функціональна валюта, він визначає фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ, тільки якщо вона відповідає усім вимогам МСФЗ, включаючи метод переведення, встановлений у параграфах 39 і 42 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52].

Інколи суб'єкт господарювання подає свою фінансову звітність або іншу фінансову інформацію у валюті, яка не є його функціональною валютою, не виконуючи вимоги параграфа 55 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52].

Наприклад, суб'єкт господарювання може конвертувати в іншу валюту тільки окремі статті з його фінансової звітності.

Або суб'єкт господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, може конвертувати фінансову звітність в іншу валюту шляхом переведення всіх статей за найостаннішим курсом при закритті. Такі переведення не відповідають МСФЗ, а тому слід розкрити інформацію, зазначену в параграфі 57 МСБО 21 [52].

Коли суб'єкт господарювання наводить свою фінансову звітність або іншу фінансову інформацію в іншій валюті, ніж його функціональна

валюта або валюта подання, і не виконуються вимоги параграфа 55 МСБО 21 [52], йому слід:

а) чітко ідентифікувати інформацію як додаткову, щоб відрізнити її від інформації, що відповідає МСФЗ;

б) розкривати інформацію про валюту, в якій наводиться додаткова інформація;

в) розкривати інформацію про функціональну валюту суб'єкта господарювання та метод переведення, використаний для визначення додаткової інформації.

Суб'єкт господарювання застосовує параграф 47 МСБО 21 [52] перспективно до всіх придбань, що відбуваються після початку того фінансового звітного періоду, в якому цей Стандарт застосовується вперше. Дозволяється ретроспективне застосування параграфа 47 до придбань, які відбулися раніше. Щодо придбання закордонної господарської одиниці, яке розглядалося перспективно, але відбулося до дати першого застосування цього Стандарту, суб'єктові господарювання не слід перераховувати дані за попередні роки і, відповідно, він може (якщо це доречно) розглядати гудвілу та коригування до справедливої вартості, що виникають при цьому придбанні, як активи і зобов'язання суб'єкта господарювання, а не як активи і зобов'язання закордонної господарської одиниці.

Отже, цей гудвіл та коригування до справедливої вартості або вже відображені у функціональній валюті суб'єкта господарювання, або є немонетарними статтями в іноземній валюті, відображеними у звітності із застосуванням валютного курсу на дату придбання.

Усі інші зміни, що виникають у результаті застосування МСБО 21 [52], слід обліковувати відповідно до вимог МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [106].

7.3. Консолідація фінансових звітів з використанням валютних курсів за часовим методом

Консолідована фінансова звітність готується для підприємств групи, які мають спільні інтереси та підпорядкованість.

При цьому, валютні курси використовують, щоб привести фінансову інформацію різних компаній до єдиної валюти, *наприклад*, **функціональної валюти**. Етапи консолідації фінансових звітів з використанням валютних курсів:

1. Визначення функціональної валюти:

Кожна компанія групи визначає свою функціональну валюту, тобто валюту основного економічного середовища, в якому вона діє.

2. Перерахунок фінансових звітів:

Фінансові звіти підрозділів групи перераховуються з їхньої функціональної валюти у функціональну валюту материнської компанії або іншу валюту, обрану для консолідації.

3. Використання валютних курсів:

Для перерахунку використовують відповідні валютні курси, які можуть бути:

Курс за часовим методом (курси на дату виникнення права та обов'язку) – це метод, який використовується для перерахунку монетарних статей (грошових коштів, кредитів, зобов'язань) та статей, які мають фіксовану або визначену суму грошових коштів.

Курс за середнім курсом за період – використовується для перерахунку немонетарних статей, таких як активи, які не є грошовими коштами, та зобов'язання, не передбачені до виплат.

Курс на дату балансу – використовується для перерахунку інших статей, таких як прибутки та витрати.

4. Визначення курсових різниць:

Курсові різниці, що виникають у результаті перерахунку, відображаються в звіті про фінансові результати або в складі інших доходів / витрат.

5. Складання консолідованої фінансової звітності:

Після перерахунку та відображення курсових різниць готується консолідована фінансова звітність.

Згідно з НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52] показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України включаються у валюті звітності до фінансової звітності підприємства в такому порядку:

- монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати балансу;
- статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

Показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на кінець дня дати визнання показника відповідної статті.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на кінець дня дати балансу визначається виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого

збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку (списаного збитку), перерахованої за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку).

Зазначений порядок застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають усім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

1) операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;

2) основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;

3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

4) оплата реалізованої господарською одиницею продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;

5) рух грошових коштів підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

Фінансова звітність господарської одиниці за межами України, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування порядку, наведеного в пункті 10 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52], попередньо коригується за вимогами НП(С)БО 22 «Вплив інфляції» [107].

Якщо економіка країни діяльності господарської одиниці за межами України втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності господарської одиниці більше не коригуються за НП(С)БО 22 «Вплив інфляції» [107], то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

Включення статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з відповідним національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, яка не відповідає ознакам класифікації, наведеним у пункті 10 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52], відображаються у валюті звітності відповідно до пунктів 6-9 НП(С)БО 21 [52].

При змінах ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України, наведених у пункті 10 Положення (стандарту) 21,

застосування порядку перерахунку показників статей фінансової звітності господарської одиниці у валюту звітності починається з дати вказаних змін.

У разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) господарської одиниці за межами України та відображається в іншому сукупному доході.

У **примітках до фінансової звітності** наводиться така інформація, представлена на рис. 7.4.

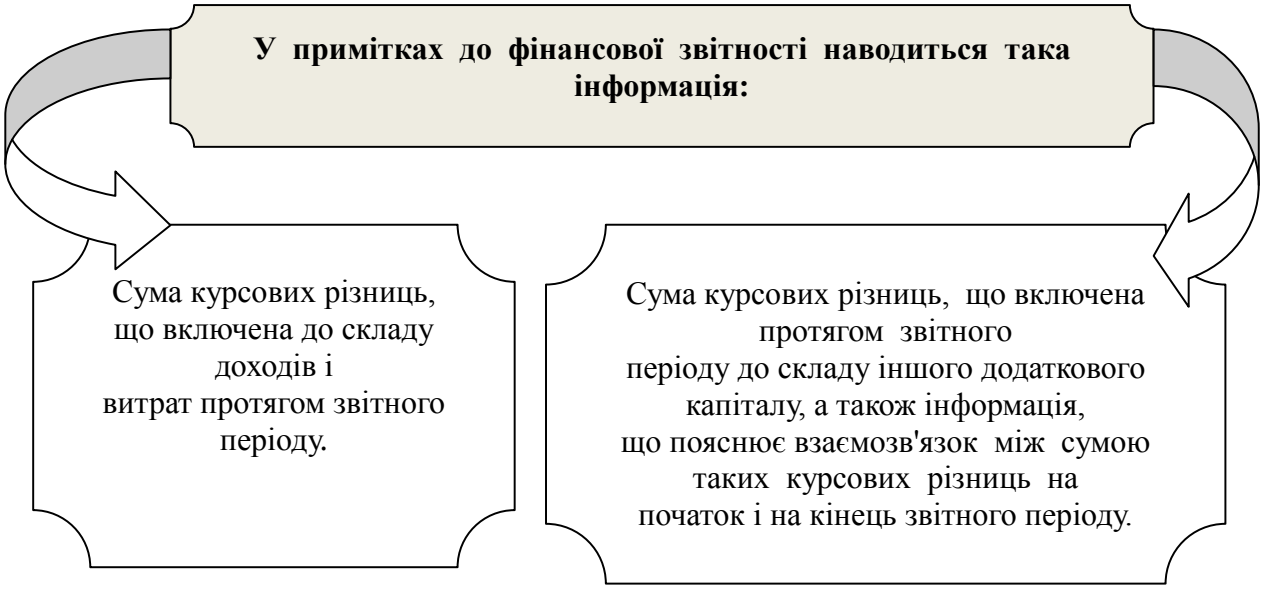


Рис. 7.4. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності про курсові різниці

У разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України також наводиться така інформація:

- характер та причини зміни;
- вплив зміни на власний капітал;
- вплив зміни на чистий прибуток (збиток) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

У реаліях сучасного бізнесу, було б краще, щоб звітна одиниця використовувала контракт або форвардні ставки або інші похідні інструменти, коли розпочато операції в іноземній валюті. Будь-які прибутки або збитки, які виникають від переведення цих залишків і від різних курсів обміну на дату операції і дату платежу, слід відображати в звіті про фінансові результати як частину прибутку або збитку від операційної діяльності. Дочірні дочірніх підприємств повинні бути переведенні і консолідовані на рівні дочірніх підприємств. Звіти груп дочірніх підприємств слід потім використати при *консолідації*.

Консолідація статей фінансових звітів іноземних дочірніх підприємств потребує запровадження методики переведення статей фінансових звітів, складених у іноземній валюті за умови, що функціональною валютою є валюта материнського підприємства (**часовий метод**).

Для складання консолідованих фінансових звітів необхідно фінансові звіти іноземного дочірнього підприємства перевести у валюту подання материнського підприємства та здійснити *регулюючі записи* за такими кроками.

Крок 1. Переведення Балансу (Звіту про фінансовий стан) іноземного дочірнього підприємства на звітну дату та дату балансу за попередній звітний період.

Крок 2. Переведення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) іноземного дочірнього підприємства за звітний період.

Крок 3. Складання регулюючих записів для консолідації.

Крок 4. Підготовка консолідованих фінансових звітів.

Методологія консолідації з використанням валютних курсів.

За **методом поточного курсу** (чистої інвестиції), за яким функціональною валютою є місцева іноземна валюта. У контексті придбання більшість материнських підприємств придбавають значну частину статутного капіталу дочірнього підприємства і здійснення деякого ступеня контролю, призначаючи директорів до ради. Проте контроль здійснюється в той час, як дочірнє підприємство є локально автономним у зароблянні власних коштів, опануванні власних ринків і, головне, веденні своїх власних справ.

Суб’єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами – проводячи операції в іноземній валюті або маючи закордонні господарські одиниці. Крім того, суб’єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність в іноземній валюті.

Основні проблеми полягають у тому, який валютний курс (валютні курси) використовувати та як відображати вплив змін валютних курсів у фінансовій звітності.

Сфера застосування

а) в обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та залишків за ними, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [13];

б) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансової звітності суб’єкта господарювання шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі;

в) при переведенні результатів та фінансового стану суб’єкта господарювання у валюту подання.

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [13] застосовується до багатьох похідних інструментів в іноземній валюті, і, відповідно, вони не входять до

сфери застосування цього Стандарту. Проте на похідні інструменти в іноземній валюті, що не входять до сфери застосування МСФЗ 9 [13] (наприклад, деякі похідні інструменти в іноземній валюті, вбудовані в інші контракти), поширюється сфера застосування цього Стандарту. Крім того, цей Стандарт застосовується, коли суб'єкт господарювання переводить суми, пов'язані з похідними інструментами, зі своєї функціональної валюти у свою валюту подання.

МСФЗ 9 [13] не застосовується для обліку хеджування статей в іноземній валюті, у тому числі хеджування чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю. До обліку хеджування застосовується МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [57].

МСФЗ 9 [13] застосовується для подання фінансової звітності суб'єкта господарювання в іноземній валюті та встановлює вимоги визначати кінцеву фінансову звітність як таку, що відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ). Щодо переведення фінансової інформації в іноземну валюту, яке не відповідає цим вимогам, то Стандарт визначає, яку інформацію слід розкривати. Цей Стандарт не застосовується для подання у звіті про рух грошових коштів тих грошових потоків, які виникають унаслідок операцій в іноземній валюті, або для переведення грошових потоків закордонної господарської одиниці згідно з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [108].

Закордонна господарська одиниця – це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю – це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

Основним економічним середовищем, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність, як правило, є середовище, у якому він в основному генерує і витрачає грошові кошти. Визначаючи свою функціональну валюту, суб'єкт господарювання розглядає такі чинники:

а) валюту:

- яка впливає в основному на ціни продажу товарів і послуг (часто це валюта, у якій визначаються ціни продажу його товарів і послуг та здійснюються розрахунки);

- у якій ціни продажу його товарів і послуг визначаються в основному конкурентними чинниками та нормативними документами;

- яка впливає в основному на витрати на оплату праці, матеріали та інші витрати, пов'язані з наданням товарів або послуг (часто це буде валюта, у якій визначаються такі витрати та здійснюються розрахунки).

Наведені далі чинники також можуть надавати свідчення щодо функціональної валюти суб'єкта господарювання:

а) валюта, у якій генеруються кошти від фінансової діяльності (тобто від випуску боргових інструментів та інструментів власного капіталу);

б) валюта, у якій, як правило, зберігаються надходження від операційної діяльності.

Наведені далі додаткові чинники беруться до уваги при визначенні функціональної валюти *закордонної господарської одиниці*, а також при визначенні того, чи є її функціональна валюта такою самою, як валюта суб'єкта господарювання, який звітує (суб'єктом господарювання, що звітує, у цьому контексті є суб'єкт господарювання, який має закордонну господарську одиницю у формі дочірнього підприємства, відділення, асоційованого чи спільного підприємства):

а) чи здійснюється діяльність *закордонної господарської одиниці* як продовження діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, чи вона здійснюється із значним ступенем автономності;

Приклад 1. Коли закордонна господарська одиниця тільки продає товари, імпортовані від суб'єкта господарювання, що звітує, і переказує йому виручку.

Приклад 2. Коли господарська одиниця акумулює грошові кошти та інші монетарні статті, несе витрати, генерує дохід та погашає позики (усі переважно у своїй місцевій валюті).

б) чи становлять операції із суб'єктом господарювання, що звітує, велику частину діяльності закордонної господарської одиниці чи малу частину;

в) чи впливають прямо грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці на грошові потоки суб'єкта господарювання, що звітує, та чи легко їх переказати суб'єктові господарювання, що звітує;

г) чи достатні грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці для обслуговування існуючих та очікуваних боргових зобов'язань без коштів, доступних завдяки суб'єктові господарювання, що звітує.

Якщо зазначені вище показники є змішаними і функціональна валюта не є очевидною, тоді визначення функціональної валюти, яка найбільш достовірно відображає економічний вплив основних операцій, подій та умов, є питанням судження управлінського персоналу. При цьому управлінський персонал надає перевагу основним показникам, визначеним у параграфі 9 МСФЗ 9 [13], тоді, як показники параграфів 10 та 11 розроблено для надання додаткових підтверджувальних свідчень для визначення функціональної валюти суб'єкта господарювання.

Функціональна валюта суб'єкта господарювання відображає основні операції, події та умови, які зв'язані з нею. Після визначення функціональної валюти її не змінюють, якщо не відбудеться зміна цих основних операцій, подій та умов.

Якщо функціональна валюта є валютою країни з гіперінфляційною економікою, то фінансова звітність суб'єкта господарювання перераховується відповідно до МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [109].

Суб'єкт господарювання не може уникнути перерахування фінансової звітності згідно з МСБО 29 [109], прийнявши, *наприклад*, своєю функціональною валютою іншу валюту, ніж функціональна валюта, визначена відповідно до цього Стандарту (*наприклад*, функціональну валюту материнського підприємства).

Суб'єкт господарювання може мати монетарну статтю, яка є його дебіторською або кредиторською заборгованістю щодо закордонної господарської одиниці. Стаття, розрахунки за якою не плануються і не є ймовірними в недалекому майбутньому, за сутністю є частиною чистих інвестицій суб'єкта господарювання в цю закордонну господарську одиницю. Такі монетарні статті можуть включати довгострокову дебіторську заборгованість або позики. Вони не включають торговельну дебіторську або кредиторську заборгованість.

Суб'єкт господарювання, що має монетарну статтю, яка є його дебіторською або кредиторською заборгованістю щодо закордонної господарської одиниці, може бути дочірнім підприємством групи.

Наприклад, у суб'єкта господарювання є два дочірні підприємства, А та Б. Дочірнє підприємство Б – закордонна господарська одиниця. Дочірнє підприємство А надає позику дочірньому підприємству Б. Дебіторська заборгованість дочірнього підприємства А за позикою, наданою дочірньому підприємству Б, становитиме частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання в дочірнє підприємство Б, якщо розрахунки за позикою не плануються і не є ймовірними в недалекому майбутньому.

Це було б також правильним, якби дочірнє підприємство А саме було закордонною господарською одиницею.

Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти. Приклади охоплюють: пенсії та інші виплати працівникам, які підлягають сплаті грошовими коштами; забезпечення, за які слід розраховуватися грошовими коштами, та дивіденди грошовими коштами, які визнаються як зобов'язання. Аналогічно, контракт на отримання (або надання) змінної кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання або змінної суми активів, у якому справедлива вартість, що має бути отримана (чи надана), дорівнює фіксованій кількості або кількості одиниць валюти, яку можна визначити, є монетарною статтею.

І навпаки, основною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість або кількість одиниць валюти, яку можна визначити. Прикладами є: суми, сплачені авансом за товари та послуги (*наприклад*, попередньо сплачена орендна плата); гудвіл; нематеріальні активи; запаси; основні

засоби та забезпечення, розрахунки за якими здійснюють шляхом надання немонетарного активу.

При складанні фінансової звітності кожен суб'єкт господарювання, незалежно від того, чи є він автономним суб'єктом господарювання (таким, як материнське підприємство) чи закордонною господарською одиницею (такою, як дочірнє підприємство чи відділення), визначає свою функціональну валюту. Суб'єкт господарювання переводить статті в іноземній валюті у функціональну валюту та відображає в звітності вплив такого переведення.

Багато суб'єктів господарювання, що звітують, складаються з кількох окремих суб'єктів господарювання (наприклад, група може складатися з материнського підприємства та одного або кількох дочірніх підприємств). Різні типи суб'єктів господарювання, незалежно від того, чи є вони членами групи, чи ні, можуть мати інвестиції в асоційовані або спільні підприємства. Вони також можуть мати відділення. Результати та фінансовий стан кожного окремого суб'єкта господарювання, який є складовою частиною суб'єкта господарювання, що звітує, треба переводити у валюту, в якій суб'єкт господарювання, що звітує, подає свою фінансову звітність. Цей Стандарт дозволяє, щоб валютою подання суб'єкта господарювання, що звітує, була будь-яка валюта (або валюти). Результати та фінансовий стан будь-якого окремого суб'єкта господарювання в межах суб'єкта господарювання, що звітує, функціональна валюта якого відрізняється від валюти подання, переводяться.

При зміні ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України у звітності наводиться інформація зображена на рис. 7.5.

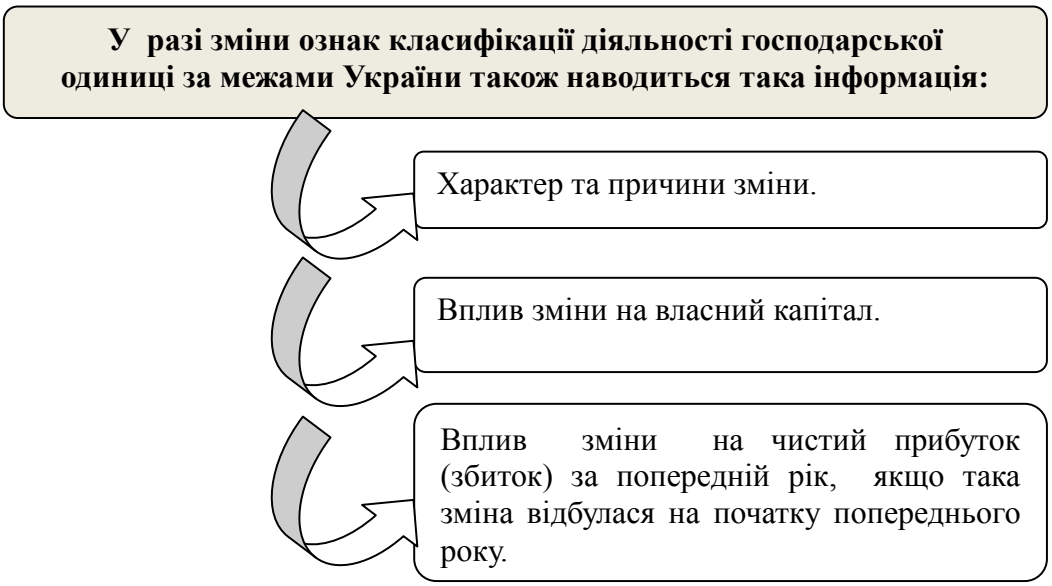


Рис. 7.5. Відображення у фінансовій звітності інформації у разі змін ознак класифікації господарської одиниці за межами України

НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52] також дозволяє автономному суб'єктові господарювання, який складає фінансову звітність, або суб'єктові господарювання, який складає окрему фінансову звітність згідно з МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55], подавати свою фінансову звітність у будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання фінансової звітності суб'єкта господарювання відрізняється від його функціональної валюти, його результати та фінансовий стан також переводяться у валюту подання.

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відображати у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу.

У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу.

У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

Чинники впливу на функціональну валюту представлені на рис. 7.6.

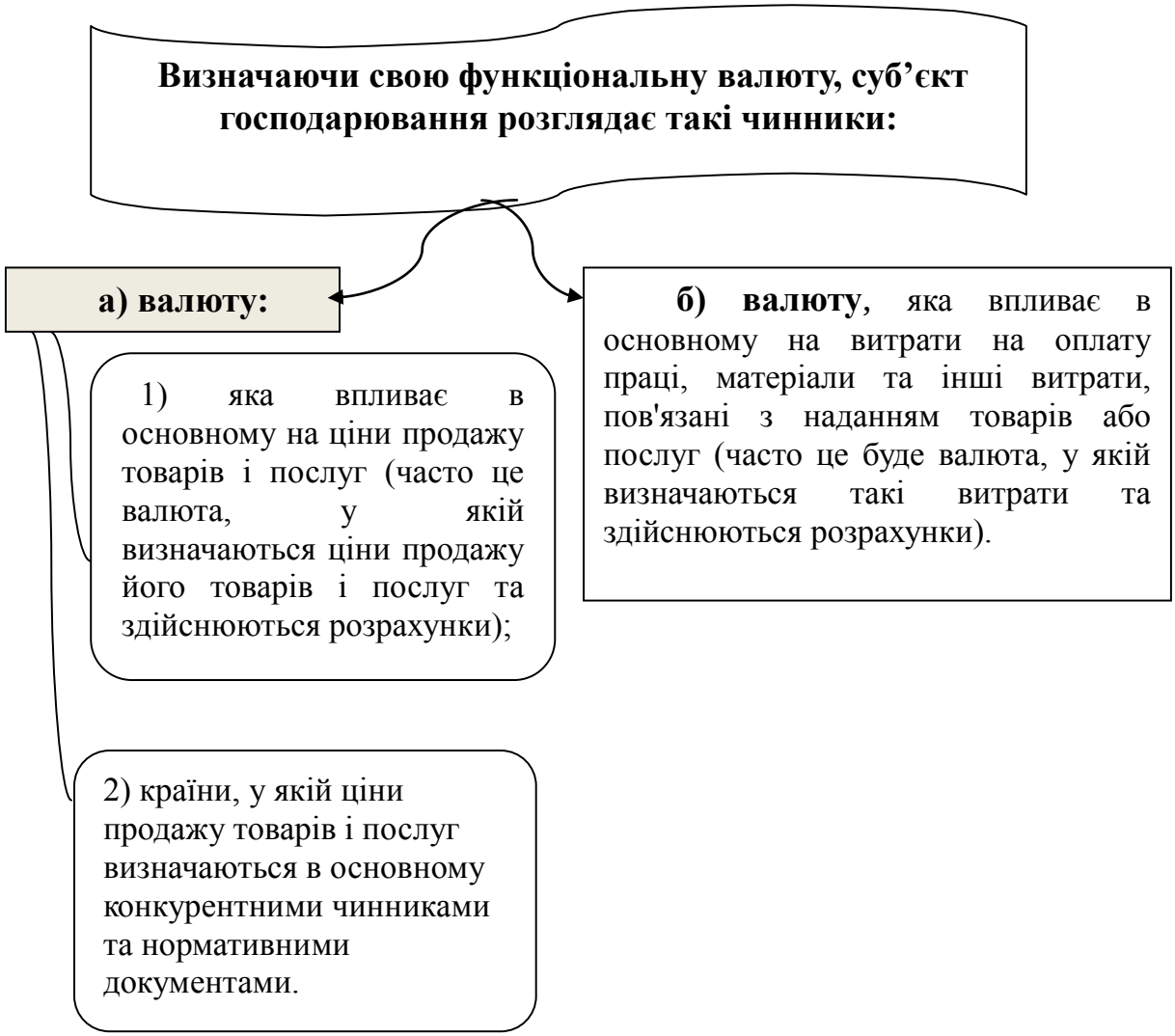


Рис. 7.6. Чинники впливу на функціональну валюту, які розглядає суб'єкт господарювання

Балансова вартість зазначених статей балансу надалі визначається (оцінюється) згідно з відповідними НП(С)БО. На кожну дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до

облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу.

При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат), за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з пунктом 9 НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52].

Курсові різниці, які виникають унаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу.

Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході.

Приклади розв'язування задач

Задача 7.1.

Мета: практично опанувати порядок переведення у функціональну валюту.

Матеріал для виконання завдання: Підприємство «А» є українською компанією, яка хоче продавати свою продукцію в Польщі. На 1 січня 2024 р., коли валютний курс становив PLN 10 = UAH 1,8, підприємство «А» придбало будівлю в Республіці Польщі для розподілу української продукції. Вартість будівлі становить 10 млн польських злотих (PLN), що еквівалентно 1 800000 грн.

Підприємство також поклало грошові кошти на депозит у сумі UAH 360 000 (еквівалент PLN 2 000 000) в банку Польщі. 31 січня 2024 р. підприємство здійснило продаж з наступною оплатою в Польщі на суму PLN 550 000. Валютний курс на цю дату становив PLN 10 = UAH 1,8. Собівартість продажу продукції становила UAH 80 000 для виробника.

Дебіторська заборгованість була погашена в лютому 2025 р., коли валютний курс був PLN 10 = UAH 1,75.

Ці грошові надходження переведені до України негайно. Скласти бухгалтерські проведення, пояснити рішення.

Розв'язок:

Зазначимо, що в цьому випадку підприємство не має дочірнього підприємства, проте придбало іноземний актив, поклало депозит банку і реалізувало продукцію за кордоном.

Підприємство повинно відобразити так операції в українській гривні:

а) Дебет «Будинки та споруди» – 1800 000
Кредит «Поточні рахунки в іноземній валюті» – 1800 000

б) Дебет «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» – 360 000 (банк Польщі)
Кредит «Поточні рахунки в іноземній валюті» – 360 000

в) Дебет «Розрахунки з покупцями та замовниками» – 99 000
Кредит «Дохід від реалізації готової продукції» – 99 000
Дебет «Собівартість реалізованої готової продукції» – 80 000
Кредит «Готова продукція» – 80 000

г) Дебет «Витрати від операційної курсової різниці» – 2750
Кредит «Розрахунки з покупцями та замовниками» – 2750
(збиток за дебіторською заборгованістю, коли валютний курс змінився з 1,8:10 до 1,75:10)

д) Дебет «Поточні рахунки в іноземній валюті» – 96 250
Кредит «Розрахунки з покупцями та замовниками» – 96 250

ж) Дебет «Втрати від операційної курсової різниці» – 10 000
Кредит «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» – 10 000
(збиток від володіння PLN 2 000 000, коли валютний курс змінився з 1,8:10 до 1,75:10).

Відмітимо два наслідки облікової процедури:

- операція в іноземній валюті, незалежно від того, завершена вона (продаж) чи незавершена (депозит), має негайний або потенційно негайний вплив на майбутні грошові потоки материнського підприємства. Як наслідок, відображаються прибутки (збитки) в іноземній валюті, так як вони були понесені і негайно впливають на прибуток;
- немонетарні активи, які належать підприємству в іноземній країні, обліковуються за історичною собівартістю і не перебувають під впливом зміни валютного курсу.

Практичні завдання:

Задача 7.1.

Мета завдання:

1. Усвідомити сутність порядку розрахунку курсових різниць;
2. З'ясувати порядок переведення у функціональну валюту;
3. Визначити процедури переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання різними методами.

Матеріальне забезпечення:

1. Аналітичні дані підприємств групи, їх структура, дані курсів валют, інформація по елементах фінансової звітності;
2. Робочі таблиці.

Методичні вказівки:

1. Підприємство «Сатурн» є українською компанією, яка хоче продавати свою продукцію в Чеській Республіці. На 01.01.2024 р., коли валютний курс становив чеської крони 10 CZK = 8.4642 UAH підприємство «Сатурн» придбало будівлю в Чехії для розподілу української продукції. Вартість будівлі становить 10 млн чеських крон (CZK), що еквівалентно 8,46 млн грн.
2. Підприємство «Сатурн» також поклало грошові кошти на депозит у сумі UAH 360000,00 (еквівалент CZK 400000,00) в банку Чехії. 31.01.2024 р. підприємство здійснило продаж з наступною оплатою в Чехії на суму CZK 550000,00. Валютний курс на цю дату становив 10 CZK = 8.4642. Собівартість продажу продукції становила UAH 80000,00 для виробника. Дебіторська заборгованість була погашена в лютому 2024 р., коли валютний курс був 10 CZK = 8,444. Ці грошові надходження переведені до України негайно.
3. Припустимо, що натомість прямих операцій з покупцями в Чехії, підприємство ««Сатурн»» створило дочірнє підприємство «Світ» для здійснення операцій у Чехії. Вся продукція переведена від українського материнського підприємства до дочірнього підприємства в Чехії, яка продана потім у Чеській республіці, і зменшений прибуток повернувся до українського материнського підприємства.
4. Отже, підприємство «Світ» засноване з капіталом у сумі CZK 12000000,00 (еквівалентній UAH 13333333,33), необхідній для придбання будівлі й відкриття банківського рахунку.
5. За даними вищенаведених операцій необхідно скласти бухгалтерські проведення та пояснити рішення.
6. 31 березня 2024 р. материнське підприємство «Сатурн» придбало пакет акцій (10000 штук номінальною вартістю 3 грн кожна) дочірнього підприємства «Акцент» за 375 тис. грн.

7. Крім того, на дату придбання материнське підприємство сплатило також гроші за устаткування для дочірнього підприємства на суму 5000,00 грн. Нижче наведені дані обох підприємств, що відображають їх фінансовий стан відразу після придбання.
8. Скласти робочу таблицю консолідації Балансів (Звітів про фінансовий стан) на її основі Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан).

Дані для складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) материнського підприємства «Сатурн»:

Дебіторська заборгованість – 20 тис. грн, кредиторська заборгованість – 150 тис. грн, зареєстрований капітал – 1000 тис. грн, нерозподілений прибуток – 350 тис. грн, грошові кошти – 405 тис. грн, інші активи – 500 тис. грн.

Дані для складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) дочірнього підприємства «Акцент»:

Грошові кошти – 150 тис. грн, кредиторська заборгованість – 25 тис. грн, зареєстрований капітал – 500 тис. грн, нерозподілений прибуток – 75 тис. грн, інші активи – 450 тис. грн.

Примітка: материнське підприємство «Сатурн» придбало всі акції дочірнього за їхньою балансовою вартістю, яка збігається зі справедливою.

Тести:

1. Якщо суб'єкт господарювання веде свої бухгалтерські книги та реєстри в іншій валюті, ніж функціональна валюта, то в той час, коли він складає свою фінансову звітність, всі суми переводяться:

а) у функціональну валюту;
б) у іншу валюту;
в) у світову валюту;
г) у валюту, яку обирає сам суб'єкт.

2. Якщо валюта подання відрізняється від функціональної валюти суб'єкта господарювання, він переводить свої результати та фінансовий стан у:

а) іншу валюту;
б) світову валюту;
в) валюту подання;
г) валюту яку обирає сам суб'єкт.

3. Оберіть вірне твердження:

а) господарські операції відображають у функціональній валюті закордонної господарської одиниці та переводять за курсом;

б) при вибутті закордонної господарської одиниці кумулятивну суму курсових різниць, виключають із власного капіталу в прибуток або збиток;

в) часткове списання балансової вартості закордонної господарської одиниці або внаслідок його власних збитків, або внаслідок зменшення корисності, визнаного інвестором, є частковим вибуттям;

г) прибутки і збитки від операцій в іноземній валюті та курсові різниці, які виникають при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта в іншу валюту, можуть мати податковий вплив.

4. Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися:

а) середньозважений валютний курс за відповідний місяць;

б) нерозподілений прибуток;

в) валюта країни з гіперінфляційною економікою;

г) історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

5. Виберіть зайве. Операція в іноземній валюті виникає, коли об'єкт господарювання:

а) бере кредит у банку в іноземній валюті;

б) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;

в) іншим чином купує або ліквідує активи або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх;

г) позичає або надає у борг кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті.

6. Дата операції – це дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання згідно з?

а) іноземною валютою;

б) МСФЗ;

в) МСБО 16;

г) немає вірної відповіді.

7. У якій валюті суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність?

а) тільки у гривнях;

б) у доларах та євро;

в) у будь-якій валюті;

г) у гривнях, доларах.

8. В якому параграфі НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» визначені особливості відображення курсових різниць?

а) параграф 13;
б) параграф 39;
в) параграф 32;
г) параграф 42.

9. Середньозважений валютний курс є результатом…

а) ділення суми добутків величин курсів та кількості днів у звітному місяці;

б) додавання різниці добутків величини курсів та кількості календарних днів;

в) додавання суми добутків величини курсів та кількості календарних днів;

г) додавання різниці добутків величини курсів та кількості днів у звітному місяці.

10. Знайти відповідність між терміном на визначенням:

Термін		Визначення	
1	Валютний курс	**А**	операція, яка визначається (чи потребує розрахунків) в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання: купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті; позичає або надає у борг кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті, іншим чином купує або ліквідує активи або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.
2	Курсова різниця	**Б**	це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.
3	Монетарні статті	**В**	відображає основні операції, події та умови, що стосуються цього суб'єкта господарювання.
4	Операція в іноземній валюті	**Г**	статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.
5	Функціональна валюта суб'єкта господарювання	**Д**	встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Питання для самоконтролю:

1. *Дайте визначення терміну «операція в іноземній валюті».*
2. *Коли виникає курсова різниця?*
3. *Яка інформація наводиться у разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України?*

4. Якими шляхами суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність?

5. Що відображає функціональна валюта?

6. Чим відрізняється валюта звітності від іноземної валюти?

7. Дайте визначення терміну «функціональна валюта суб'єкта господарювання».

8. Які статті називаються монетарними?

9. Що таке валютний курс?

10. Які НП(С)БО та МСФЗ (МСБО) регулюють процедури консолідації фінансових звітів зарубіжної діяльності?

Розділ 8

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНИХ ЗВІТІВ В УМОВАХ ДИВЕРСИФІКАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ

8.1. Поняття диверсифікації діяльності.
8.2. Поняття та види спільної діяльності. Облік спільно контрольованих операцій, активів та інвестицій в спільні підприємства.
8.3. Особливості консолідації фінансової звітності підприємств групи.

8.1. Поняття диверсифікації діяльності

Стратегія урізноманітнення діяльності підприємств є конкурентною стратегією, направленою на розширення асортименту товарів (послуг), створення нових товарів з метою задоволення потреб різноіменних груп покупців шляхом удосконалення технології виробництва.

Практика формування об'єднання підприємств в Україні, до складу якого входять материнське підприємство та його дочірні підприємства, свідчить, що їхня діяльність здійснюється в різних галузях господарства. Як правило, до складу холдингу входять промислові, торговельні підприємства та банки.

Щоб зменшити ризик, зайняти кращі позиції на ринку, заробляти більші прибутки шляхом розширення асортименту продукції й товарів, збільшити кількість потенційних покупців, група **диверсифікує** свою діяльність.

Термін «**диверсифікація**» походить від латинських слів *diversus* – різний і *facere* – робити і означає «проникнення спеціалізованих фірм (промислових, транспортних, будівельних) до інших галузей виробництва, сфери послуг тощо. У процесі диверсифікації виникають багатогалузеві комплекси.

З фінансової точки зору **диверсифікація** визначається як розширення номенклатури (асортименту) товарів і послуг, що їх виробляє (надає) підприємство з метою зменшення ризику можливих втрат капіталу та зниження доходів.

При складанні консолідованих фінансових звітів материнського підприємства та його дочірніх підприємств, як єдиної економічної одиниці, діяльність якої *диверсифікована*, виникає низка невирішених проблем.

По-перше, законодавчі документи з обліку та фінансової звітності, насамперед НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17], не регулюють порядку складання консолідованих звітів за таких умов.

По-друге, відсутні будь-які рекомендації та методики щодо підготовки консолідованих фінансових звітів групи в умовах диверсифікації діяльності.

По-третє, МСФЗ, а саме – МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55], вимагає консолідацію дочірнього підприємства, якщо його господарська діяльність відрізняється від інших підприємств групи. Проте особливості складання таких консолідованих фінансових звітів у МСБО 27 [55] не розглядаються.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [111], *національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку* – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства *Європейського Союзу* у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Це означає, що при складанні консолідованих фінансових звітів групи підприємства з диверсифікованими видами діяльності слід консолідувати.

Принципові відмінності в порядку ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності мають **банки** та фінансово-кредитні установи.

При складанні консолідованої фінансової звітності, зокрема консолідованої групи, до складу якої входить материнський банк, треба виходити із законодавчих вимог Національного банку України.

Склад і порядок складання консолідованої фінансової звітності банку та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності визначає Інструкція про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України №373 [112].

Консолідована фінансова звітність банків складається згідно із Законами України «Про банки і банківську діяльність» [113] та «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [111], вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [17], 12 «Фінансові інвестиції» [51], 19 «Об'єднання підприємств» [10], 21 «Вплив змін валютних курсів» [52], а також нормативно-правових актів Національного банку України, облікової політики банку та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Згідно з п.3 Розділу ІІІ «Порядок складання, подання та оприлюднення фінансової звітності банками» Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України №373

[112] материнський банк складає консолідовану фінансову звітність за звітний рік у такому складі:

Консолідований звіт про фінансовий стан (Консолідований баланс), додаток А;

Консолідований звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід (Консолідований звіт про фінансові результати), додаток Б;

Консолідований звіт про зміни у власному капіталі (Консолідований звіт про власний капітал), додаток В;

Консолідований звіт про рух грошових коштів за звітний період, додаток З;

Примітки до консолідованих фінансових звітів.

Основні параметри консолідації фінансової звітності банків, згідно із додатком 5 до Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України подані в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Параметри консолідації

Рядок	Рівень контролю	Питома вага вкладень, відсотки	Визначення існування контролю	Метод консолідації
1	Контроль	> 50%	Можна довести, що таке володіння є контролем	Повна консолідація
2	Контроль	а) < 50%;	а) група здійснює ефективний контроль лише над певними аспектами діяльності асоційованої компанії;	а) метод участі в капіталі;
		б) 20% - 50%; в) < 20% (щодо суб'єктів господарювання спеціального призначення, навіть якщо материнський банк зовсім не володіє власним капіталом суб'єкта господарювання спеціального призначення)	б), в) контроль є, якщо материнський банк прямо або опосередковано (через третіх осіб) має: 1. Частку управлінських голосів у компанії, що перевищує 50% завдяки угодам з іншими інвесторами. 2. Право керувати фінансовою та виробничою політикою підприємства згідно з установчими документами. 3. Право призначати або звільняти більшість членів ради директорів або аналогічного керівного органу компанії. 4. Право визначального голосу в раді директорів або аналогічному керівному органі компанії.	б), в) повна консолідація

Рядок	Рівень контролю	Питома вага вкладень, відсотки	Визначення існування контролю	Метод консолідації
			5. Для суб'єктів господарювання спеціального призначення, крім вищезазначеного, додатково: діяльність проводиться від імені материнського банку в такий спосіб, що материнський банк одержує вигоду від функціонування суб'єкта господарювання спеціального призначення; материнський банк має можливість приймати рішення щодо одержання більшої вигоди від діяльності суб'єкта господарювання спеціального призначення і делегує можливості ухвалювати рішення; материнський банк може наражатися на ризики, пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання спеціального призначення, або материнський банк зберігає більшість ризиків щодо залишкової частки чи власності, пов'язаних із суб'єктом господарювання спеціального призначення або його активами, для одержання вигід від його діяльності.	
3	Суттєвий вплив	а) 20% - 50%; б) < 20%	а) можна довести, що таке володіння є суттєвим впливом; б) наявність суттєвого прямо або опосередковано (через третіх осіб) впливу, якщо виконуються щонайменше дві з таких умов: 1. Інвестор (банк) має представників у раді директорів чи аналогічному керівному органі компанії.	а), б) метод участі в капіталі

Рядок	Рівень контролю	Питома вага вкладень, відсотки	Визначення існування контролю	Метод консолідації
			2. Інвестор (банк) бере участь у визначенні стратегії і операцій компанії. 3. Здійснюється обмін керівним персоналом між інвестором (банком) та компанією. 4. Інвестор (банк) надає суттєву технічну інформацію.	
4	Інвестиція	> 50%	Можна довести, що фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати придбання.	Інвестиція класифікується як утримувана для продажу

Материнський банк включає до *консолідованої фінансової звітності* показники річної фінансової звітності всіх учасників консолідованої групи, включаючи організації спеціального призначення, за винятком показників річної фінансової звітності дочірніх та асоційованих компаній, що утримуються виключно для продажу та відповідають критеріям визнання необоротних активів, утримуваних для продажу та припиненої діяльності.

Якщо продаж не відбувся, то показники фінансової звітності таких дочірніх та асоційованих компаній підлягають консолідації з дати їх класифікації як необоротні активи, утримувані для продажу, з унесенням відповідних змін до фінансової звітності за попередні періоди.

Материнський банк та учасники консолідованої групи використовують єдині принципи облікової політики. За основу облікової політики консолідованої групи береться облікова політика материнської компанії. Якщо учасник консолідованої групи застосовує облікову політику, що відрізняється від прийнятої консолідованою групою облікової політики, то під час складання консолідованої фінансової звітності материнський банк зобов'язаний здійснити відповідне коригування у фінансовій звітності учасника.

Фінансова звітність материнського банку та учасників консолідованої групи, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на одну й ту саму дату.

Якщо фінансова звітність, що використовується для консолідації, була складена на різні звітні дати, то материнський банк здійснює коригування згідно з впливом суттєвих операцій або інших подій, що відбуваються між цими датами, та розкриває відповідну інформацію в примітках. Інтервал між датами звітності не може перевищувати трьох місяців [112].

Материнський банк складає консолідовану фінансову звітність шляхом включення до складу своїх фінансових звітів на звітну дату показників фінансової звітності учасників консолідованої групи з використанням методів повної консолідації та методу участі в капіталі.

Вибір методу консолідації залежить від рівня контролю консолідованої групи в капіталі кожного учасника (див. табл. 8.1).

Материнський банк визначає для учасників консолідованої групи вимоги до організації роботи із складання консолідованої фінансової звітності, установлює порядок і строки подання їй фінансової звітності та необхідної для розкриття в ній додаткової інформації.

Дочірні компанії включаються до консолідованої фінансової звітності групи за методом придбання, починаючи з дати фактичного отримання групою контролю над їх операціями, і виключаються з консолідованої фінансової звітності, починаючи з дати втрати контролю.

Метод придбання передбачає визначення покупця, дати придбання, ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань і здійснення оцінки їх справедливої вартості, гудвілу чи прибутку від вигідної покупки, будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання. Материнський банк на дату отримання контролю (дату придбання) визнає окремо від гудвілу ідентифіковані активи, прийняті зобов'язання, неконтрольовану частку участі в об'єкті придбання.

Материнський банк складає *консолідовану фінансову звітність* за **методом повної консолідації** шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності учасників консолідованої групи до аналогічних показників фінансової звітності материнського банку.

Для забезпечення складання консолідованої фінансової звітності за методом повної консолідації материнський банк здійснює таке [112]:

а) постатейне додавання сум подібних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходу та витрат;

б) з активів материнського банку виключає балансову вартість інвестицій материнського банку до кожної дочірньої компанії, а з капіталу дочірньої компанії виключає відповідну частку материнського банку в кожній дочірній компанії;

в) з відповідних статей фінансової звітності материнського банку та дочірньої компанії виключає суму внутрішньогрупових операцій (у тому числі доходів, витрат, дивідендів, суму нереалізованих прибутків (збитків) від внутрішньогрупових операцій) та внутрішньогрупового сальдо;

г) оцінює справедливу вартість ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань, умовних (непередбачених) зобов'язань та розраховує справедливу вартість чистих активів дочірніх компаній на дату придбання;

ґ) визначає гудвіл або прибуток від вигідної покупки;

д) визначає неконтрольовану частку в прибутку або збитку консолідованих дочірніх компаній за звітний період;

е) визначає неконтрольовані частки в чистих активах консолідованих дочірніх компаній, що складаються із суми неконтрольованих часток на дату первісного об'єднання та частини неконтрольованих часток у зміні власного капіталу з дати придбання.

Материнський банк здійснює потрібні коригування через механізм технічних рахунків консолідації, уносить їх у робочі таблиці для складання консолідованої звітності і не відображає в облікових регістрах. Материнський банк оцінює ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання, отримані під час об'єднання компаній умовні зобов'язання за справедливою вартістю на дату придбання (отримання контролю). Під час поетапного придбання також оцінює за справедливою вартістю частку в капіталі дочірньої компанії, якою вона володіла раніше. Материнський банк визнає гудвіл на дату придбання, що оцінюється як перевищення суми, наведеної в підпункті «а», над сумою, наведеною в підпункті «б», а саме:

а) сукупної суми:

- переданої компенсації, оціненої за справедливою вартістю на дату придбання;
- суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання, оціненої за справедливою вартістю;
- справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем (материнським банком) в об'єкті придбання (дочірній компанії), у разі поетапного об'єднання компаній;

б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю.

Материнський банк визнає дохід від вигідної покупки, що виникає в разі перевищення суми, наведеної в підпункті «б», над сумою, наведеною в підпункті «а», у повній сумі на дату придбання. Перед визнанням доходу від вигідної покупки материнський банк повторно оцінює правильність ідентифікації всіх придбаних активів, прийнятих зобов'язань, перевіряє процедури оцінки, що були використані ним під час розрахунку.

Якщо первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним на кінець звітного періоду, в якому відбувається об'єднання, то материнський банк відображає у своїй фінансовій звітності тимчасові суми щодо статей, облік яких є незавершеним. Протягом періоду оцінки ці суми, визнані на дату придбання, ретроспективно коригуються для відображення нової отриманої інформації про факти та обставини, що були за станом на дату придбання та, якби були відомі, впливали б на оцінку визнаних сум.

Протягом періоду оцінки материнський банк також визнає додаткові активи чи зобов'язання, якщо отримано нову інформацію про факти та обставини, що були за станом на дату придбання та, якби були відомі, привели б до визнання цих активів і зобов'язань [112].

Період оцінки закінчується, як тільки покупець отримує інформацію, яка була йому потрібна, про факти та обставини, що були за станом на дату

придбання, або дізнається, що неможливо отримати більше інформації. Проте період оцінки не повинен перевищувати один рік з дати придбання.

Материнський банк відображає витрати, пов'язані з придбанням, за рахунками витрат у тому періоді, в якому вони були здійснені. Материнський банк оцінює передану під час об'єднання компенсацію за справедливою вартістю на дату придбання. Материнський банк під час придбання дочірніх компаній оцінює неконтрольовані частки участі в об'єкті придбання за справедливою вартістю або пропорційно частці неконтрольованої участі в ідентифікованих чистих активах об'єкта придбання.

Неконтрольовані частки відображаються в Консолідованому звіті про фінансовий стан у складі власного капіталу окремо від власного капіталу власників материнського банку та в окремій колонці в Консолідованому звіті про зміни у власному капіталі.

Неконтрольовані частки, що належать до результатів діяльності звітного періоду, відображаються в Консолідованому звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід окремим рядком. Сукупний прибуток розподіляється власникам материнського банку та неконтрольованій частці участі навіть тоді, якщо призводить до від'ємного значення частки участі.

Зміни частки участі материнського банку в дочірній компанії, що не призводять до втрати контролю, відображаються як операції з власниками в Консолідованому звіті про зміни у власному капіталі.

Материнський банк у разі втрати контролю над дочірньою компанією визнає будь-які збережені в колишніх дочірніх компаніях інвестиції за справедливою вартістю на дату втрати контролю. Якщо володіння акціями в дочірній компанії банку зменшується з відповідною зміною статусу дочірньої компанії, то материнський банк припиняє застосування методу повної консолідації та відображає відповідну інвестицію як інвестицію в асоційовану компанію (за методом участі в капіталі) або як інвестиції, утримувані для продажу. Материнський банк у разі придбання дочірніх компаній протягом звітного року включає до консолідованої фінансової звітності лише частину доходів і витрат, накопичених з дати придбання (дати отримання контролю).

Під час поетапного придбання компанії материнський банк переоцінює свою раніше отриману частку участі в капіталі об'єкта придбання за її справедливою вартістю на дату придбання та уключає до складу доходів або витрат. Якщо в попередні звітні періоди материнський банк визнав зміни вартості своєї частки в капіталі об'єкта придбання в іншому сукупному доході (наприклад, інвестиція, утримувана в портфелі на продаж), таку суму слід визнавати як доходи або витрати.

Материнський банк перераховує статті фінансових звітів господарських одиниць за межами України за гривневим еквівалентом:

а) монетарні і немонетарні статті перераховує за офіційним валютним курсом на дату балансу;

б) статті доходів, витрат перераховує за офіційним валютним курсом на дату операцій, крім звітності дочірніх банків, філій, представництв, що складені у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Материнський банк для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів, що виникали протягом кожного місяця, може застосовувати середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Курсові різниці, що виникають під час перерахунку показників фінансової звітності, материнський банк відображає в Консолідованому звіті про фінансовий стан окремим компонентом власного капіталу «Накопичені курсові різниці» у статті «Резервні та інші фонди банку».

У разі вибуття господарської одиниці за межами України накопичену суму курсових різниць, що пов'язана з перерахунком фінансових звітів цієї господарської одиниці, материнський банк визначає як доходи або витрати того періоду, в якому були відображені фінансові результати від вибуття.

У разі часткового вибуття господарської одиниці (реалізації або вилучення частини інвестиції в дочірній банк, що розташований за межами України) материнський банк уключає до складу доходів або витрат пропорційну частку відповідної суми накопичених курсових різниць.

Материнський банк після перерахунку статей фінансової звітності дочірніх компаній, розташованих за межами України, уключає їх до консолідованої фінансової звітності аналогічно до компаній, розташованих на території України, із застосуванням процедури виключення внутрішньогрупових операцій, обчислення гудвілу та неконтрольованої частки участі тощо.

Якщо дочірній банк, розташований за межами України, повністю не належить материнському банку, то частина курсових різниць, що належить до неконтрольованої частки, відображається в її складі в Консолідованому звіті про фінансовий стан.

Материнський банк перераховує активи та зобов'язання дочірньої компанії, розташованої за межами України, за офіційним валютним курсом на дату балансу цієї компанії, якщо її фінансова звітність з об'єктивних причин складена на дату звітності, що не відповідає даті звітності материнського банку (за умови, що інтервал між ними становить не більше ніж три місяці). Материнський банк робить відповідні коригування, якщо відбулися зміни у офіційному валютному курсі до дати складання балансу материнського банку.

Материнський банк уключає фінансові звіти асоційованих компаній, якими прямо чи опосередковано володіє консолідована група, до консолідованої фінансової звітності за методом участі в капіталі.

Материнський банк відповідно до методу участі в капіталі після придбання асоційованої компанії відображає:

- частку групи в прибутках та збитках асоційованої компанії в складі Консолідованого звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід за рік як частку фінансового результату асоційованих компаній;

- частку групи в іншому сукупному доході, що відображається в складі іншого сукупного доходу окремим рядком.

Балансова вартість інвестицій в асоційовані компанії включає визначений гудвіл за вирахуванням накопичених збитків від його знецінення та коригується з урахуванням змін частки консолідованої групи в асоційованій компанії. Банк визнає дивіденди, отримані від асоційованих компаній, як доходи в своїй окремій фінансовій звітності. Якщо частка збитків консолідованої групи, пов'язаних з асоційованою компанією, дорівнює або перевищує її частку в асоційованій компанії, то консолідована група відображає попередні збитки тільки, якщо вона прийняла на себе зобов'язання або здійснювала платежі за дорученнями цієї асоційованої компанії. Нереалізовані прибутки за операціями між консолідованою групою та її асоційованими компаніями взаємовиключаються пропорційно до частки консолідованої групи в асоційованих компаніях, нереалізовані збитки також взаємовиключаються, якщо тільки вони не викликані знеціненням асоційованої компанії.

Материнський банк припиняє використання методу участі в капіталі асоційованої компанії з дати втрати суттєвого впливу. Збережені інвестиції обліковуються за справедливою вартістю.

Банк коригує річну консолідовану та неконсолідовану фінансову звітність і відповідну порівняльну інформацію за попередні звітні періоди, якщо вона складається в умовах гіперінфляції. Банк здійснює коригування показників річної фінансової звітності на вплив інфляції без здійснення записів за рахунками бухгалтерського обліку. Банк складає річну фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ на підставі даних бухгалтерського обліку, а після цього шляхом коригування її показників складає скориговану фінансову звітність з урахуванням впливу інфляції.

Банк до річної консолідованої та неконсолідованої фінансової звітності з урахуванням впливу інфляції включає:

Звіт про фінансовий стан з урахуванням впливу інфляції (Баланс з урахуванням впливу інфляції);

Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід з урахуванням впливу інфляції (Звіт про фінансові результати з урахуванням впливу інфляції);

Звіт про рух грошових коштів з урахуванням впливу інфляції;

Звіт про зміни у власному капіталі з урахуванням впливу інфляції (Звіт про власний капітал з урахуванням впливу інфляції);

Примітки до фінансових звітів з урахуванням впливу інфляції [112].

Банк коригує показники фінансової звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності гривні з дати їх визнання до звітної дати шляхом застосування коефіцієнта коригування.

Банківська холдингова компанія та компанія з надання допоміжних послуг, яка має спільного контролера з учасниками банківської групи, входять до складу банківської групи.

Банківський нагляд на консолідованій основі – це нагляд, що здійснюється Національним банком України за банківською групою з метою забезпечення стабільності банківської системи та обмеження ризиків, на які наражається банк унаслідок участі в банківській групі, шляхом регулювання, моніторингу та контролю ризиків банківської групи у визначеному Національним банком України порядку.

Національний банк України з метою здійснення нагляду на консолідованій основі має право визначати в межах банківської групи підгрупи, що складаються принаймні з двох фінансових установ, та здійснювати за ними нагляд на *субконсолідованій* основі.

Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, що відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів банку – юридичної особи та його учасників консолідованої групи як єдиної економічної одиниці.

Консолідована група – це окрема економічна одиниця, неюридична особа, яка є сукупністю юридичних осіб, уключаючи головну банківську установу (материнський банк з урахуванням філій, представництв, відділень на території України і за кордоном) та учасників групи (дочірні небанківські установи, дочірні банки та асоційовані компанії).

Консолідована фінансова звітність містить показники річної фінансової звітності материнського банку, учасників банківської холдингової групи, учасників центрального кооперативного банку, дочірніх компаній, асоційованих компаній.

Методика складання консолідованої звітності в умовах *диверсифікації діяльності* передбачає об'єднання фінансової інформації різних підрозділів або компаній у єдиний звіт. Це необхідно для забезпечення надійних даних про фінансовий стан групи компаній, особливо коли діяльність *диверсифікована*. Основні кроки та принципи методики:

1. Визначення структури групи компаній:

- встановлення лідерської (материнської) компанії та підконтрольних (дочірніх) компаній.
- встановлення ступеня контролю, який одна компанія має над іншими.

2. Вибір методики консолідації:

- **метод повноцінного контролю** (*full control*): звіти дочірніх компаній пов'язуються з материнською компанією.
- **метод відсоткового контролю**: враховуються тільки доходи та витрати компанії в розмірі її частки в дочірній.

3. Складання консолідованих фінансових звітів:

Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан): об'єднання активів та пасивів всіх компаній групи (додаток А).

Консолідований звіт про фінансові результати (звіт про прибуток та збиток), додаток Б: об'єднання доходів та витрат.

Консолідований звіт про рух грошових коштів (додаток В): об’єднання руху грошових коштів за всіма компаніями групи.

Консолідований звіт про власний капітал (додаток З): об’єднання змін у капіталі.

Примітки до консолідованої фінансової звітності: додаткова інформація та пояснення до основних звітів.

4. Зниження дублюючих операцій:

- видалення взаємних розрахунків між компаніями групи;
- забезпечення, щоб жодна внутрішня операція не впливала на зовнішню звітність.

5. Пристосування до потреб користувачів звітності:

- формування звітів, що відображають конкретну структуру діяльності компанії, яка диверсифікується;
- забезпечення, щоб інформація була зрозумілою та надійною.

Умови диверсифікації: диверсифікація діяльності може включати створення нових підрозділів, придбання інших компаній або розвиток нових продуктів чи послуг, в такому випадку консолідована звітність забезпечує повний огляд діяльності групи компаній.

Забезпечується оцінка фінансової стійкості та ефективності *диверсифікації*, а також планування майбутніх інвестицій, при цьому ключовими аспектами виступають:

- консолідована фінансова звітність є важливим інструментом для інвесторів, кредиторів та регуляторів;
- консолідована фінансова звітність відображає реальний фінансовий стан групи компаній, що дозволяє оцінювати ризики та можливості;
- складання консолідованої фінансової звітності вимагає спеціальних знань та досвіду.
- застосування єдиних стандартів обліку та принципів фінансової звітності, таких як МСФЗ, є необхідним для надійності даних.

8.2. Поняття та види спільної діяльності. Облік спільно контрольованих операцій, активів та інвестицій в спільні підприємства

У контексті міжнародного бізнесу контрольовані операції є особливо важливими, оскільки вони часто включають угоди між материнськими компаніями та їхніми дочірніми структурами, що розташовані у різних країнах. У таких випадках держава забезпечує, щоб ціни, за якими здійснюються ці угоди, були ринковими та не використовувалися з метою зменшення податкових зобов’язань.

Контрольовані операції – це специфічний тип фінансових або господарських транзакцій, які підлягають особливому державному

контролю в Україні. Метою такого контролю є запобігання ухиленню від сплати податків та забезпечення справедливості у визначенні податкових зобов'язань.

Спільне підприємство – це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

Спільний контроль – це погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

Форми і структури спільних підприємств можуть бути різними. Згідно з МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» [29] визначаються три поширені типи:

- спільно контрольовані операції;
- спільно контрольовані активи;
- спільно контрольовані суб'єкти господарювання, які, як правило, називаються *спільним підприємством* і відповідають такому визначенню.

Усім спільним підприємствам властиві такі характеристики:

а) два або більше контролюючих учасників, зв'язаних контрактною угодою; та

б) спільний контроль, встановлений контрактною угодою.

Контрольовані операції – це будь-які фінансові угоди або господарські взаємодії між пов'язаними особами, як резидентами, так і нерезидентами. Це поняття охоплює широкий спектр операцій, включаючи купівлю-продаж товарів, надання послуг, передачу прав на об'єкти інтелектуальної власності, фінансові операції та інші дії, що можуть впливати на оподаткування.

Діяльність деяких спільних підприємств більше пов'язана з використанням активів та інших ресурсів контролюючих учасників, ніж зі створенням корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання чи фінансової структури, яка є відокремленою від самих контролюючих учасників.

Кожен контролюючий учасник використовує свої власні основні засоби й утримує свої власні запаси. Він несе свої власні витрати і зобов'язання, а також залучає свої власні кошти, які представляють його власні зобов'язання. Працівники спільного підприємства можуть відображати в обліку діяльність свого підприємства разом з подібними видами діяльності контролюючого учасника. Угода про створення спільного підприємства, як правило, передбачає спосіб розподілу доходу від продажу спільного продукту та будь-яких спільно понесених витрат між контролюючими учасниками.

Прикладом спільно контрольованої операції є та, коли два (або більше) контролюючі учасники об'єднують свої дії, ресурси й досвід з метою спільного виготовлення, випуску на ринок та збуту конкретної

продукції (наприклад, літака). Різні складові частини виробничого процесу відображаються в обліку кожним контролюючим учасником. Кожен контролюючий учасник несе свої власні витрати й одержує свою частку доходу від продажу літака, причому така частка визначається контрактною угодою.

Щодо часток у спільно контрольованих операціях, то контролюючому учасникові слід визнавати у своїй фінансовій звітності:

а) активи, які він контролює, і зобов'язання, які він приймає; та

б) витрати, які він несе, й свою частку в доході, який він отримує від реалізації товарів або послуг спільним підприємством.

Оскільки активи, зобов'язання, дохід та витрати вже визнані у фінансовій звітності контролюючого учасника, то, коли контролюючий учасник подає консолідовану фінансову звітність, не потрібні жодні коригування або інші процедури консолідації щодо цих статей.

Для того, щоб операція була визнана контрольованою, вона має відповідати ряду **критеріїв**, встановлених законодавством України. До основних критеріїв відносяться:

1. *Пов'язаність сторін***:** операції між сторонами, які мають спільний контроль або значний вплив одна на одну. Наприклад, якщо компанії входять до однієї групи або коли одна сторона володіє значною часткою акцій іншої сторони.

2. *Сукупний обсяг доходу та операцій***:** операція вважається контрольованою, якщо сукупний річний дохід підприємства перевищує певний встановлений поріг, а також якщо обсяг операцій з одним контрагентом перевищує встановлений законодавством ліміт.

3. *Нерезиденти*: операції між резидентом України та нерезидентом, особливо якщо такі операції мають суттєвий вплив на оподаткування. Це можуть бути угоди між українською компанією та її закордонними філіями або партнерами.

4. Спеціальні економічні зони та офшорні юрисдикції**:** операції, що здійснюються з контрагентами, зареєстрованими в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування або у спеціальних економічних зонах.

Регламентація контрольованих операцій в Україні базується на положеннях Податкового кодексу України [60], який визначає порядок обліку, звітності та контролю таких операцій. Податкові органи України здійснюють регулярні перевірки з метою забезпечення відповідності контрольованих операцій вимогам законодавства. Ці перевірки включають аналіз документації, яка підтверджує ринковий характер цін та умов угод, а також відповідність звітності щодо контрольованих операцій.

Контрольовані операції є важливим елементом податкового контролю, який має забезпечити справедливість у сплаті податків та уникнути недобросовісних практик у сфері трансфертного ціноутворення. Якщо ви шукаєте надійного партнера для супроводу контрольованих операцій, звертайтеся до досвідчених фахівців, які допоможуть вам

мінімізувати ризики, забезпечити відповідність вимогам законодавства в рамках критеріїв контрольованих операцій

Окремі бухгалтерські реєстри можуть бути непотрібні для самого спільного підприємства, і можна не складати фінансову звітність для спільного підприємства. Проте контролюючі учасники можуть складати звітність для керівників з метою оцінки ними результатів діяльності спільного підприємства.

На деяких спільних підприємствах існує спільний контроль і часто контролюючі учасники спільно володіють одним або кількома **активами**, внесеними (або придбаними) ними для цілей спільного підприємства і використаними в ході його діяльності. Активи використовуються для отримання вигід контролюючими учасниками. Кожен контролюючий учасник може отримувати частку результатів від використання активів, і кожен несе узгоджену частку понесених витрат.

Ці спільні підприємства не пов'язані зі створенням корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання чи фінансової структури, яка є відокремленою від самих контролюючих учасників. Кожен контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигід через свою частку в спільно контрольованому активі.

Багато операцій у видобуванні нафти, газу та корисних копалин пов'язані зі **спільно контрольованими активами.**

Наприклад, багато нафтовидобувних компаній можуть спільно контролювати та експлуатувати нафтопровід. Кожен контролюючий учасник використовує нафтопровід для транспортування своєї власної продукції, а в обмін на це він несе узгоджену частину витрат з експлуатації нафтопроводу. Ще один приклад спільно контрольованого активу: два суб'єкти господарювання спільно контролюють нерухомість, причому кожен отримує частку одержаної орендної плати і несе частку витрат.

Щодо своєї частки в спільно контрольованих активах, контролюючому учасникові слід визнавати у своїй фінансовій звітності таке [29]:

а) свою частку спільно контрольованих активів, класифікованих згідно з характером цих активів;

б) будь-які понесені ним зобов'язання;

в) свою частку будь-яких зобов'язань щодо спільного підприємства, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;

г) будь-який дохід від продажу або використання своєї частки продукції спільного підприємства разом зі своєю часткою в будь-яких витратах, понесених спільним підприємством; та

ґ) будь-які витрати, понесені ним щодо його частки в спільному підприємстві.

Щодо частки в спільно контрольованих активах, кожен контролюючий учасник включає в свої облікові реєстри і визнає у своїй фінансовій звітності:

а) свою частку в спільно контрольованих активах, класифікованих не як інвестиція, а згідно з характером цих активів. Наприклад, частка спільно контрольованого нафтопроводу класифікується як основні засоби;

б) будь-які зобов'язання, понесені, наприклад, для фінансування своєї частки активів;

в) свою частку будь-яких зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками щодо спільного підприємства;

г) будь-який дохід від продажу або використання своєї частки в продукції спільного підприємства, разом зі своєю часткою будь-яких витрат, понесених спільним підприємством;

ґ) будь-які витрати, понесені ним щодо своєї частки в спільному підприємстві, наприклад, витрати, пов'язані з фінансуванням частки контролюючого учасника в активах і з продажем своєї частки продукції.

Оскільки активи, зобов'язання, дохід та витрати вже визнані у фінансовій звітності контролюючого учасника, то, коли контролюючий учасник подає консолідовану фінансову звітність, не потрібні жодні коригування або інші процедури консолідації щодо цих статей.

Підхід до обліку спільно контрольованих активів відображає сутність та економічну реальність, а також, як правило, юридичну форму спільного підприємства. Окремі облікові реєстри самого спільного підприємства можуть обмежуватися тими витратами, які були спільно понесені контролюючими учасниками і розподілені між контролюючими учасниками відповідно до їхніх узгоджених часток. Для спільного підприємства можна не складати фінансову звітність, хоча контролюючі учасники можуть складати звітність для керівників, щоб вони могли оцінити результати діяльності спільного підприємства.

Спільно контрольований суб'єкт господарювання – це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, в якому кожен контролюючий учасник має частку.

Такий суб'єкт господарювання здійснює діяльність так само, як і інші суб'єкти господарювання, за винятком того, що контрактна угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю цього суб'єкта господарювання.

Спільно контрольований суб'єкт господарювання контролює активи спільного підприємства, бере зобов'язання, несе витрати й отримує дохід. Він може укладати контракти від свого власного імені та залучати кошти з метою здійснення діяльності спільного підприємства. Кожен контролюючий учасник має право на одержання частки результатів діяльності спільно контрольованого суб'єкта господарювання, хоча деякі спільно контрольовані суб'єкти господарювання припускають розподіл продукції спільного підприємства.

Приклад 1. Два суб'єкти господарювання об'єднують свою діяльність у конкретному напрямку діяльності, передаючи відповідні активи та зобов'язання в спільно контрольований суб'єкт господарювання.

Приклад 2. Суб'єкт господарювання розпочинає свою діяльність в іноземній країні спільно з урядовою (або іншою) установою в цій країні, створюючи окремий суб'єкт господарювання, який спільно контролюється цим суб'єктом господарювання та державною (або іншою) установою.

Багато спільно контрольованих суб'єктів господарювання за своєю сутністю подібні до тих спільних підприємств, що їх називають спільно контрольованими операціями або спільно контрольованими активами. Наприклад, контролюючі учасники можуть передати спільно контрольований актив (наприклад, нафтопровід) спільно контрольованому суб'єктові господарювання з міркувань оподаткування або з інших причин.

Аналогічно, контролюючі учасники можуть вносити до спільно контрольованого суб'єкта господарювання активи, які спільно використовуватимуться. Деякі спільно контрольовані операції передбачають створення спільно контрольованого суб'єкта господарювання для здійснення конкретної діяльності, наприклад проєктування, маркетингу та збуту продукту або його обслуговування після продажу.

Спільно контрольований суб'єкт господарювання веде свої власні облікові реєстри, а також складає та подає фінансову звітність так само, як інші суб'єкти господарювання, згідно з МСФЗ.

Кожен контролюючий учасник робить свій внесок у спільно контрольований суб'єкт господарювання грошовими коштами або іншими ресурсами. Ці внески включаються до облікових реєстрів контролюючого учасника та визнаються в його фінансовій звітності як інвестиція в спільно контрольований суб'єкт господарювання.

Облік спільно контрольованих операцій – це процес, який використовується для відображення в обліку операцій, які здійснюються спільними зусиллями кількох суб'єктів господарювання, але при цьому жоден з них не має повного контролю над ними. Це особливо актуально у випадках, коли суб'єкти спільно володіють активами або мають спільні зобов'язання.

Основні аспекти обліку спільно контрольованих операцій:

Визначення спільного контролю: важливо чітко визначити, що таке спільний контроль. Зазвичай, це ситуація, коли рішення щодо фінансової та операційної політики приймаються не однією стороною, а всіма зацікавленими сторонами.

Метод відображення в обліку: є два основних методи відображення спільно контрольованих операцій:

Метод пропорційної частки (пропорційна частка): кожен учасник відображає свою частку в активах, зобов'язаннях та доходах спільного підприємства, що пропорційна його частці в управлінні.

Метод на основі участі: учасник відображає свої інвестиції в спільне підприємство як частку, а не пропорційно своїй частці в активах і зобов'язаннях.

Відображення у фінансовій звітності: спільно контрольовані операції повинні бути відображені у фінансовій звітності кожного учасника, що відображає його частку в діяльності.

Договірні умови: облік спільно контрольованих операцій базується на договорах, які визначають права, обов'язки та відповідальність кожного учасника.

Облік активів та зобов'язань: учасники відображають свою частку в активах та зобов'язаннях спільного підприємства.

Облік доходів та витрат: учасники відображають свою частку в доходах та витратах спільного підприємства.

Спільні інвестиції в будівництво: якщо кілька компаній спільно інвестують в будівництво, кожен учасник відображає свою частку в активах (будівля) та зобов'язаннях (борги, які мають надати фінансування).

Спільне виробництво: якщо кілька компаній спільно виробляють продукцію, кожен учасник відображає свою частку в об'єктах інтелектуальної власності, що пов'язані з виробництвом (*наприклад*, патенти).

8.3. Особливості консолідації фінансової звітності підприємств групи

На сьогодні в Україні існують промислово-фінансові групи (ПФГ) та фінансово-промислові групи (ФПГ), але не в тому юридичному значенні, що було визначено раніше. Закон України «Про ПФГ в Україні» від 1995 року було скасовано. Наразі ПФГ та ФПГ функціонують у формі асоційованих підприємств, холдингів, концернів та інших об'єднань підприємств.

Консолідована фінансова звітність ФПГ (фінансово-промислових груп) має певні особливості, які відрізняються від звітності окремих підприємств. Основні з них стосуються структури звітності, методології консолідації та вимог до розкриття інформації.

Особливості консолідації фінансової звітності ФПГ:

1. *Обсяг консолідації:* консолідована звітність ФПГ охоплює фінансову інформацію всіх підприємств, які перебувають під контролем материнської компанії (або інших контролюючих осіб). Це означає, що до звітності включаються не лише дані материнської компанії, а й дані дочірніх підприємств та інших підприємств, які контролюються.

2. *Методи консолідації:* для консолідації фінансової звітності ФПГ використовуються різні методи, зокрема:

Виключно «чистий метод»: в цьому випадку до консолідованого балансу включаються тільки активи, зобов'язання та власний капітал дочірніх підприємств без урахування внутрішньогрупових операцій.

Метод пропорційної консолідації: активи, зобов'язання, власний капітал і доходи (витрати) дочірніх підприємств включаються до консолідованої звітності пропорційно до частки участі материнської компанії.

Метод справедливої вартості: активи, зобов'язання та власний капітал дочірніх підприємств оцінюються за справедливою вартістю на момент консолідації.

3. Розкриття інформації: консолідована звітність ФПГ повинна містити детальні примітки, які розкривають інформацію про:

- структуру ФПГ та її учасників;
- методи консолідації, які використовуються;
- внутрішньогрупові операції та їхній вплив на фінансові результати;
- інші важливі аспекти, які можуть впливати на достовірність та справедливість оцінки.

4. Відмінності від звітності окремих підприємств:

Консолідована звітність ФПГ відрізняється від звітності окремих підприємств тим, що вона:

Включає дані про фінансовий стан та результати діяльності всієї групи.

Забезпечує більш повний та достовірний образ про фінансовий стан ФПГ, ніж звітність окремих підприємств.

Вимагає більш детального розкриття інформації про внутрішньогрупові операції та структуру ФПГ.

5. Юридичні та регуляторні вимоги: консолідована звітність ФПГ повинна відповідати вимогам законодавства та регуляторних органів України, а також може підлягати міжнародним стандартам фінансової звітності. Ключові аспекти:

Регулярна консолідація: консолідована звітність ФПГ повинна складатися регулярно, як правило, щорічно, та в разі необхідності протягом року.

Відповідальність за звітність: відповідальність за достовірність і справедливість консолідованої звітності несе материнська компанія, яка складає та подає її.

Консолідація фінансової звітності ФПГ – це складний процес, який вимагає ретельного аналізу та розкриття інформації. Відповідальність за достовірність і справедливість звітності несе материнська компанія, а результати консолідації повинні відображати об'єктивну картину про фінансовий стан та результати діяльності всієї групи.

Основні методи, які може застосовувати контролюючий учасник у спільно контрольованому суб'єкті господарювання, зображені на рис. 8.1.

Рис. 8.1. Методи визнання частки участі в спільно контрольованому суб'єкті

Контролюючому учасникові слід визнавати свою частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, застосовуючи метод **пропорційної консолідації** або ж **альтернативний метод**. Для пропорційної консолідації слід застосовувати один з двох наведених нижче форматів звітності.

Контролюючий учасник визнає свою частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, застосовуючи для пропорційної консолідації один з двох визначених форматів звітності незалежно від наявності інвестицій у дочірні підприємства або ж від того, чи визначає він свою фінансову звітність як консолідовану.

При визнанні частки в спільно контрольованому суб'єкті господарювання суттєвим є відображення контролюючим учасником сутності та економічного характеру угоди, а не конкретної структури або форми спільного підприємства. У спільно контрольованому суб'єкті господарювання контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигід через свою частку в активах та зобов'язаннях спільного підприємства. Така сутність та економічний характер відображаються у консолідованій фінансовій звітності контролюючого учасника, коли контролюючий учасник визнає свої частки в активах, зобов'язаннях, доході та витратах спільно контрольованого суб'єкта господарювання,

застосовуючи один з двох форматів звітності для пропорційної консолідації.

Застосування *пропорційної консолідації* означає, що звіт про фінансовий стан контролюючого учасника містить його частку в активах, які він спільно контролює, а також його частку в зобов'язаннях, за якими він несе спільну відповідальність.

Звіт про сукупні доходи контролюючого учасника містить його частку доходу та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Багато процедур, придатних для застосування пропорційної консолідації, подібні до процедур щодо консолідації інвестицій в дочірні підприємства, визначених у МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55].

Для здійснення **пропорційної консолідації** можна застосувати різні формати звітності. Контролюючий учасник може об'єднувати свою частку в кожному з активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання з аналогічними статтями у своїй фінансовій звітності на постатейній основі.

Приклад 1. Контролюючий учасник може об'єднати свою частку запасів спільно контрольованого суб'єкта господарювання зі своїми запасами, а також свою частку основних засобів спільно контрольованого суб'єкта господарювання зі своїми основними засобами. За іншим форматом звітності контролюючий учасник може включати до своєї фінансової звітності окремі статті для своєї частки активів, зобов'язань, доходу та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання.

Приклад 2. Контролюючий учасник може відображати свою частку в поточних активах спільно контрольованого суб'єкта господарювання окремо як частину своїх поточних активів; він може відображати свою частку основних засобів спільно контрольованого суб'єкта господарювання окремо як свою частину основних засобів. Обидва ці формати звітності ведуть до відображення у звітності ідентичних сум прибутку і збитку та кожного основного класу активів, зобов'язань, доходу та витрат; обидва формати є прийнятними для цілей цього Стандарту.

Незалежно від того, який формат використовується для здійснення пропорційної консолідації, згортання будь-яких активів або зобов'язань шляхом вирахування інших зобов'язань або активів чи згортання доходів або витрат шляхом вирахування інших витрат або доходів є неприпустимим, якщо воно не передбачається законодавством і не являє собою очікувану реалізацію активу або погашення зобов'язань.

Контролюючому учасникові слід припиняти застосування пропорційної консолідації, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати спільний контроль за спільно контрольованим суб'єктом господарювання.

Контролюючий учасник припиняє застосовувати пропорційну консолідацію з дати, коли він перестає брати участь у спільному контролі

за спільно контрольованим суб'єктом господарювання. Це може статися, наприклад, коли контролюючий учасник продає свою частку або коли встановлюються зовнішні обмеження щодо спільно контрольованого суб'єкта господарювання, у результаті яких такий контролюючий учасник втрачає спільний контроль [29].

Для визнання своєї частки в спільно контрольованому суб'єкті господарювання контролюючий учасник може застосовувати метод участі в капіталі як альтернативу пропорційній консолідації.

Контролюючий учасник визнає свою частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, застосовуючи метод участі в капіталі незалежно від того, чи має він інвестиції в дочірні підприємства, чи визначає свою фінансову звітність як консолідовану фінансову звітність.

Деякі контролюючі учасники визнають свою частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання із застосуванням методу участі в капіталі, викладеного в МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [53].

Застосування **методу участі в капіталі** підтримують ті, хто наполягає на недоцільності об'єднання контрольованих статей зі спільно контрольованими статтями, а також ті, хто вважає, що контролюючі учасники мають суттєвий вплив, а не спільний контроль щодо спільно контрольованого суб'єкта господарювання.

МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» [29] не рекомендує застосовувати метод участі в капіталі, оскільки пропорційна консолідація краще відображає сутність та економічний характер частки в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, тобто контроль за часткою контролюючого учасника в майбутніх економічних вигодах. Проте МСБО 31 [29] дозволяє застосовувати метод участі в капіталі як дозволений альтернативний підхід при визнанні частки в спільно контрольованих суб'єктах господарювання.

Контролюючому учасникові слід припиняти застосовувати метод участі в капіталі, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати спільний контроль за спільно контрольованим суб'єктом господарювання або мати суттєвий вплив у ньому.

Винятки з пропорційної консолідації та методу участі в капіталі:

Частки в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, класифіковані як такі, що утримуються для продажу згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [58], слід обліковувати відповідно до положень цього МСФЗ.

Якщо частка участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, яка раніше була класифікована як така, що утримується для продажу, більше не відповідає належним критеріям, а значить і не належить до цієї категорії, її слід відображати в обліку згідно з пропорційною консолідацією або за методом участі в капіталі, починаючи з дати, на яку вона була класифікована як утримувана для продажу.

Відповідні зміни слід внести до фінансової звітності за всі періоди від моменту класифікації цієї частки як такої, що утримується для продажу.

Коли інвестор перестає бути спільно контрольованим суб'єктом господарювання, він має обліковувати решту інвестицій згідно з вимогами МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [13] з цієї дати за умови, що колишній спільно контрольований суб'єкт господарювання не стає дочірнім або асоційованим підприємством. Починаючи з дати, коли спільно контрольований суб'єкт господарювання стає дочірнім або асоційованим підприємством інвестора, інвестор відображає в обліку свою частку згідно з вимогами МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55] і МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5].

Починаючи з дати, коли спільно контрольований суб'єкт господарювання стає асоційованим підприємством інвестора, інвестор відображає в обліку свою частку згідно з вимогами МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [53]. При втраті спільного контролю інвестор оцінює за справедливою вартістю будь-яку інвестицією, яку він зберігає у колишньому спільно контрольованому суб'єкті господарювання. Інвестор визнає в прибутку чи збитку будь-яку різницю між:

а) справедливою вартістю будь-якої збереженої інвестиції та будь-які надходження від вибуття частини частки у спільно контрольованому суб'єкті господарювання; та

б) балансовою вартістю інвестиції на дату втрати спільного контролю.

Коли інвестиція перестає бути спільно контрольованим суб'єктом господарювання і обліковується згідно з вимогами МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [13], справедлива вартість інвестиції, коли вона перестає бути спільно контрольованим суб'єктом господарювання, розглядається як його справедлива вартість при первісному визнанні фінансовим активом згідно з вимогами МСФЗ 9 [13].

Якщо інвестор втрачає спільний контроль за суб'єктом господарювання, він обліковує усі суми, визнані в іншому сукупному прибутку щодо цього суб'єкта господарювання на тій самій основі, яка потрібна, якщо спільно контрольований суб'єкт господарювання безпосередньо реалізував відповідні активи чи зобов'язання. Отже, якщо прибуток чи збиток, попередньо визнані в іншому сукупному прибутку, буде перекласифіковано в прибуток чи збиток при вибутті відповідних активів чи зобов'язань, інвестор перекласифіковує прибуток чи збиток від власного капіталу в прибуток чи збиток (як коригування внаслідок перекласифікації), коли інвестор втрачає спільний контроль за суб'єктом господарювання.

Наприклад, якщо спільно контрольований суб'єкт господарювання має кумулятивні курсові різниці, пов'язані із закордонною господарською одиницею, і інвестор втрачає спільний контроль за суб'єктом господарювання, то інвестор перекласифікує у прибуток чи збиток раніше

визнаний в іншому сукупному прибутку прибуток чи збиток щодо цієї закордонної господарської одиниці. Якщо частина частки власності інвестора у спільно контрольованому суб'єкті господарювання зменшується, але інвестиція залишається спільно контрольованим суб'єктом господарювання, інвестор перекласифіковує в прибуток чи збиток лише пропорційну суму прибутку чи збитку, первісно визнану в іншому сукупному прибутку.

Окрема фінансова звітність контролюючого учасника.

Контролюючий учасник відображає свою частку в спільно контрольованому суб'єкті господарювання в окремій фінансовій звітності згідно з МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55]. Цей Стандарт не визначає, які суб'єкти господарювання мають готувати окрему фінансову звітність, що оприлюднюються.

Якщо контролюючий учасник вкладає активи в спільне підприємство або продає їх спільному підприємству, треба, щоб визнання будь-якої частини прибутку або збитку від операції відображало сутність операції. Оскільки активи утримуються спільним підприємством, то за умови, що певний контролюючий учасник передав суттєві ризики та винагороду від володіння, такому контролюючому учасникові варто визнавати лише ту частину прибутку або збитку, яка відноситься до часток інших контролюючих учасників.

Контролюючому учасникові слід визнавати всю суму будь-яких збитків, коли внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів.

Якщо контролюючий учасник придбаває активи у спільного підприємства, йому не слід визнавати свою частку в прибутках спільного підприємства від операції, доки він не перепродасть активи незалежній стороні. Контролюючому учасникові слід визнавати свою частку в збитках, які є наслідком подібних операцій, так само, як і прибуток, за винятком того, що збитки слід визнавати негайно, коли вони відображають зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів.

Щоб оцінити, чи надає операція між контролюючим учасником та спільним підприємством свідчення про зменшення корисності активів, контролюючий учасник визначає суму очікуваного відшкодування активу згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [68]. Визначаючи вартість при використанні, контролюючий учасник оцінює майбутні грошові потоки від активу на основі безперервного використання активу та його остаточного вибуття зі спільного підприємства.

Звітність про частки в спільних підприємствах у фінансовій звітності інвестора:

Інвесторові спільного підприємства, який не здійснює спільного контролю, слід обліковувати свою інвестицію в спільному підприємстві відповідно до вимог МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова

звітність» [55], або, якщо він має суттєвий вплив у спільному підприємстві, відповідно до вимог МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [53].

Керівникам або менеджерам спільного підприємства слід відображати в обліку будь-які гонорари відповідно до вимог МСБО 18 «Дохід» [116].

Один або більше контролюючих учасників можуть діяти як керівник або менеджер спільного підприємства. Керівникам, як правило, сплачуються гонорари за виконання цих обов'язків. Гонорари відображаються в обліку спільним підприємством як витрати.

Контролюючому учасникові окремо від суми інших умовних зобов'язань слід розкривати сукупну суму таких умовних зобов'язань (крім випадків, коли ймовірність збитків є віддаленою):

а) будь-які умовні зобов'язання, понесені певним контролюючим учасником у зв'язку з його частками участі в спільних підприємствах, та його частку в кожному з умовних зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;

б) свою частку умовних зобов'язань тих спільних підприємств, щодо яких учасник несе умовні зобов'язання; та

в) ті умовні зобов'язання, які виникають тому, що контролюючий учасник несе умовні зобов'язання щодо зобов'язань інших контролюючих учасників спільного підприємства.

Контролюючому учасникові окремо від інших зобов'язань слід розкривати сукупну суму таких зобов'язань щодо своїх часток у спільних підприємствах:

а) будь-які зобов'язання капітального характеру щодо своїх часток у спільних підприємствах та своєї частки в зобов'язаннях капітального характеру, які він несе спільно з іншими контролюючими учасниками; та

б) свою частку в зобов'язаннях капітального характеру самих спільних підприємств.

Контролюючому учасникові слід розкривати перелік та надавати опис часток у важливих спільних підприємствах, а також пропорційну частину частки власності, яка утримується в спільно контрольованих суб'єктах господарювання. Контролюючому учасникові, який визначає свої частки в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, застосовуючи постатейний формат звітності для пропорційної консолідації або метод участі в капіталі, слід розкривати інформацію про сукупні суми кожного з поточних активів, довгострокових активів, поточних зобов'язань, довгострокових зобов'язань, доходів та витрат, які пов'язані з його частками в спільних підприємствах.

Контролюючий учасник повинен розкривати інформацію про метод, який він застосовує для визнання своїх часток у спільно контрольованих суб'єктах господарювання.

Приклади розв'язування задач

Задача 8.1.

Мета: навчитись складати консолідовану фінансову звітність (додатки А – З) в умовах диверсифікації діяльності.

Матеріал для виконання завдання: Об'єднання бізнесу включає більше від однієї обмінної операції, вартість об'єднання є сукупною вартістю окремих операцій, де вартість кожної окремої операції визначено на дату кожної обмінної операції (тобто на дату, на яку кожна індивідуальна інвестиція визнається у фінансових звітах покупця).

Це означає, що вартість об'єднання бізнесу (*див. умову задачі 6.2, Тема 6.*) є сукупною величиною вартості первісної 20% частки участі (7 000 тис. грн) і вартості подальших 60% частки участі (44 000 тис. грн), незалежно від того факту, що балансову оцінку первісної 20% інвестиції було змінено.

Розв'язок:

Кожна операція має бути відображена в обліку окремо з метою визначення гудвілу по цій операції. На дату кожної обмінної операції використаємо інформацію про собівартість і справедливу вартість чистих активів об'єкта інвестування:

- на 1 січня 2024 р. – дату придбання 20% частки участі в капіталі ТзОВ «Агросвіт» балансова вартість чистих активів об'єкта інвестування становила 16 000 тис. грн (20 000 – 4000), справедлива вартість чистих активів – 20 000 тис. грн (24 000 – 4000);
- на 1 січня 2025 р. – дату придбання додаткових 60% частки участі в капіталі ТзОВ «Агросвіт» балансова вартість чистих активів об'єкта інвестування становила 28 000 тис. грн (44 000 – 16 000), справедлива вартість чистих активів – 38 000 тис. грн (54 000 – 16 000).

У розглянутому прикладі інвестор визнає такі суми гудвілу в консолідованому звіті:

а) для 20% частки участі собівартістю 7000 тис. грн, гудвіл становитиме 3000 тис. грн *[7000 – 20% x 20 000 / 100%];*

б) для 60% частки участі собівартістю 44 000 тис. грн гудвіл становитиме 3000 тис. грн *[44 000 – 60% x 38 000 / 100%]*.

Коригуючі записи для складання Робочої таблиці:

1. Визнання ідентифікованих активів об'єкта інвестування за справедливою вартістю на дату придбання контролю, тис. грн:

Дебет «Основні засоби» 10 000
Кредит «Інший додатковий капітал /
Переоцінка необоротних активів» (22 000 – 12 000) 10 000

2. Відображення первісної 20% інвестиції в об'єкт інвестування за собівартістю, тис. грн:
Дебет «Нерозподілений прибуток» 5000
Кредит «Інвестиція в підприємство» (12 000 – 7000) 5000

3. Визнання гудвілу за первісної 20% інвестицією в об'єкт інвестування і виключення інвестиції:
Дебет «Випущений капітал» (20% х10 000 /100%) 2000
Дебет «Нерозподілений прибуток» (20% х 6000 /100%) 1200
Дебет «Інший додатковий капітал/ 800
Переоцінка необоротних активів» [20% х (16 000 – 12 000) /100%]
Дебет «Гудвіл» 3000
Кредит «Інвестиція в підприємство» 7000.

4. Визнання гудвілу в разі подальшої 60% інвестиції в об'єкт інвестування і виключення інвестиції:
Дебет «Випущений капітал» (60% х 10 000 /100%) 6000
Дебет «Нерозподілений прибуток» (60% х 18 000 /100%) 10800
Дебет «Інший додатковий капітал /
Переоцінка необоротних активів» [60% (22 000 – 12 000) /100%] 6000
Дебет «Гудвіл» 21 200
Кредит «Інвестиція в підприємство» 44 000

5. Визнання неконтрольованої частки на дату отримання контролю:
Дебет «Випущений капітал» (20% х 10 000/100%) 2000
Дебет «Нерозподілений прибуток» (20% х 18 000/100%) 3600
Дебет «Інший додатковий капітал/ 2000
Переоцінка необоротних активів» [20% (22 000 – 12 000) /100%]
Кредит «Частка меншості» 7600

Неконтрольована частка, %: *100 – (20 + 60) = 20;*
(20% х 38 000 / 100%) = 7600 тис. грн.

Робоча таблиця для складання консолідованих звітів інвестора після придбання додаткових 60% участі в капіталі об'єкта інвестування на 01 січня 2024 р. матиме такий вигляд (табл. 8.2):

Таблиця 8.2

Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів

Стаття	Корпорація «Авілон»	ТзОВ «Агросвіт»	Коригування		Консолідована сума
			Дебет	Кредит	
Гудвіл	-	-	3) 3000 4) 21200	-	24 200
Основні засоби	-	12 000	1) 10000	-	22 000
Інвестиція в об'єкт інвестування ТзОВ «Агросвіт»	56 00	-	-	2) 5000 3) 7000 4) 44 000	-
Грошові кошти і дебіторська заборгованість	9000	32 000	-	-	41 000
Разом активи	65 000	44 000			87 200
Кредиторська заборгованість	-	16 000			16 000
Випущений капітал	60 000	10 00	3) 2000 4) 6000 5) 2000		60 000
Інший додатковий капітал / Переоцінка необоротних активів			3) 800 4) 6000 5) 2000	1) 10000	1200
Нерозподілений прибуток	5000	18 00	2) 5000 3) 1200 4) 10 800 5) 3600		2400
Неконтрольована частка	-	-		5) 7600	7600
Разом зобов'язання і власний капітал	65 000	44 000			87 200

Під час підготовки Робочої таблиці для консолідованих фінансових звітів у разі поетапного об'єднання бізнесу слід звернути увагу на таке:

1. Ідентифіковані чисті активи ТзОВ «Агросвіт» відображено за їх повною справедливою вартістю на дату отримання контролю інвестором. Це означає, що 20% неконтрольованої частки в ТзОВ «Агросвіт» також відображено виходячи зі справедливої вартості ідентифікованих чистих активів об'єкта інвестування.

2. Гудвіл визнається на дату придбання частки в капіталі об'єкта інвестування в сумі, розрахованій по кожній обмінній операції окремо з використанням інформації про собівартість і справедливу вартість інвестиції на дату кожної обмінної операції.

3. Консолідована сума за статтею «Випущений капітал» 60 000 тис. грн включає випущений капітал інвестора.

4. Консолідована сума за статтею «Інший додатковий капітал / Переоцінка необоротних активів» становить 1200 тис. грн. Ця сума відображує частину збільшення справедливої вартості ідентифікованих активів об'єкта інвестування після придбання первісної частки в розмірі 20%, що відносять до цієї частки первісної 20% інвестиції *[20% (22 000 – 16 000) / 100%]*.

5. Консолідована сума нерозподіленого прибутку становить 2400 тис. грн. Ця сума відображує зміни в нерозподіленому прибутку інвестора після придбання первісної частки 20%, що визначені цими 20% участі *[20% (18 000 – 6000) / 100%]*.

Практичні завдання:

Задача 8.1.

Мета заняття:

1. Усвідомити методику складання консолідованих звітів в умовах диверсифікації діяльності;
2. Опанувати особливості консолідації підприємств групи.

Матеріальне забезпечення:

1. Форми фінансової звітності підприємств групи.

Методичні вказівки:

1. Сформувати консолідовану фінансову звітність компанії «Захід» в умовах диверсифікації діяльності на основі наведеної інформації (табл. 8.3).
2. 04.03.2024р. компанія «Захід» придбала пакет акцій у розмірі 70% зареєстрованого капіталу «Світ» за 4500 тис. грн.
3. Баланс (Звіт про фінансовий стан) компанії «Світ» на дату придбання мав наступний вигляд: протягом 2020 року компанія «Світ» відвантажила компанії «Захід» товари на суму 500 тис. грн із прибутком 100 тис. грн. На 31.12.2024 р. 25% цих товарів не було реалізовано й обліковувались на рахунках запасів у материнського підприємства. Кредиторська заборгованість компанії «Захід» за придбані товари у дочірнього підприємства «Світ» на кінець року становила 50 тис. грн. Чистий прибуток «Світ» за 2024 рік становив 660 тис. грн. Виплачено дивідендів на суму 150 тис. грн, у тому числі материнському підприємству – 90 тис. грн.
4. Розрахувати показники, необхідні для здійснення коригувальних записів при складанні консолідованої фінансової звітності групи за 2024 рік. Дати відповідні коментарі.

Таблиця 8.3

Робоча таблиця для консолідації Балансів (Звітів про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) компанії «Світ» станом на 31.12.2024 р., тис. грн

Стаття	Компанія «Захід»	Компанія «Світ»	Коригувальні записи		Некон-трольова-на частка	Консо-лідова-ні суми
			Дебет	Кредит		
ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД						
Чистий дохід від реалізації	20500,0	11000,0				
Собівартість реалізації	18200,0	9500,0				
Валовий прибуток	2300,0	1500,0				
Адміністративні витрати	650,0	380,0				
Дохід від участі у капіталі	246,0					
Інші доходи	1494,0	245,0				
Інші витрати	300,0	420,0				
Фінансовий результат до оподаткування	3090,0	945,0				
Частка меншості						
Чистий фінансовий результат	2163,0	660,0				
Нерозподілений прибуток на 01.01.2025 р.	2500,0	1000				
Чистий прибуток за 2024 р.	2163,0	660,0				
Дивіденди	500,0	150,0				
Нерозподілений прибуток на 31.12.2024 р.	4163,0	1510,0				
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН						
Актив						
Основні засоби (залишкова вартість)	4600,0	2000,0				
Гудвіл						
Довгострокові фінансові інвестиції в компанію «Світ»	4656,0					

Стаття	Компанія «Захід»	Компанія «Світ»	Коригувальні записи		Некон-трольова-на частка	Консо-лідова-ні суми
			Дебет	Кредит		
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН						
Товари	8500,0	6550,0				
Дебіторська заборгованість за товари	5450,0	2920,0				
Дебіторська заборгованість з внутрішніх розрахунків		50,0				
Грошові кошти	3540,0	985,0				
БАЛАНС	26746,0	12505,0				
Капітал і зобов'язання						
Зареєстрований капітал	15000,0	4000,0				
Нерозподілений прибуток	4163,0	1510,0				
Частка меншості						
Кредиторська заборгованість за товари	5600,0	6300,0				
Поточні зобов'язання з внутрішніх розрахунків	50,0					
Доходи майбутніх періодів	1933,0	695,0				
БАЛАНС	26746,0	12505,0				

Тести:

1. Містить показники річної фінансової звітності материнського банку, учасників банківської холдингової групи, учасників центрального кооперативного банку, дочірніх компаній, асоційованих компаній це:

а) диверсифікація;

б) спільний контроль;

в) консолідована фінансова звітність;

г) фінансова звітність.

2. Контролюючі учасники можуть складати звітність для керівників з метою:

а) оцінки результатів діяльності спільного підприємства;

б) оцінки результатів діяльності материнського підприємства;

в) оцінки результатів діяльності дочірнього підприємства;

г) оцінки результатів діяльності вибіркового підприємства групи.

3. Консолідована фінансова звітність відображає:

а) економічну одиницю, неюридичну особу, яка є сукупністю юридичних осіб, уключаючи головну банківську установу (материнський банк з урахуванням філій, представництв, відділень на території України і за кордоном) та учасників групи (дочірні небанківські установи, дочірні банки та асоційовані компанії);

б) контрактну угоду, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю;

в) погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов’язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників);

г) фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів банку – юридичної особи та його учасників консолідованої групи як єдиної економічної одиниці.

4. Яке із наведених тверджень «спільне підприємство» є вірним?

а) економічна одиниця, неюридична особа, яка є сукупністю юридичних осіб, уключаючи головну банківську установу (материнський банк з урахуванням філій, представництв, відділень на території України і за кордоном) та учасників групи (дочірні небанківські установи, дочірні банки та асоційовані компанії);

б) контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю;

в) погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов’язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників);

г) юридична особа та учасників консолідованої групи, фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів банку яких відображається, як єдина економічна одиниця.

5. Що кожен контролюючий учасник включає в свої облікові реєстри і визнає у фінансовій звітності?

а) будь-які понесені ним зобов’язання;

б) свою частку будь-яких зобов’язань щодо спільного підприємства, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;

в) будь-які зобов’язання, понесені, наприклад, для фінансування своєї частки активів;

г) нічого не включає та нічого не визнає.

6. Спільно контрольований суб'єкт господарювання – це …

а) спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, у якому кожен контролюючий учасник має частку;

б) активно зростаюча форма організації взаємодії фінансових і промислових організацій не тільки в нашій країні, але і за її межами;

в) об'єднання, до якого можуть входити промислові підприємства, сільськогосподарські підприємства, банки, наукові і проєктні установи, інші установи та організації всіх форм власності;

г) правильного твердження немає.

7. Знайти відповідність між терміном на визначенням:

Термін		**Визначення**	
1		**2**	
1	Диверсифікація	**А**	це окрема економічна одиниця, неюридична особа, яка є сукупністю юридичних осіб, уключаючи головну банківську установу та учасників групи.
2	Консолідована фінансова звітність	**Б**	це погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).
3	Консолідована група	**В**	відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів банку – юридичної особи та його учасників консолідованої групи як єдиної економічної одиниці.
4	Спільне підприємство	**Г**	проникнення спеціалізованих фірм (промислових, транспортних, будівельних) до інших галузей виробництва, сфери послуг та ін.
5	Спільний контроль	**Д**	це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення термінів «диверсифікація» та «консолідована група».

2. Консолідована фінансова звітність це – ?

3. Що властиво спільним підприємствам?

4. Розкрийте особливості здійснення спільного контролю.

5. Наведіть визначення терміну «консолідована група».

6. З якою метою контролюючі учасники можуть складати звітність для керівництва?

7. Розкрийте зміст поняття та видів спільної діяльності.

8. В чому особливості обліку спільно контрольованих операцій?

9. Охарактеризуйте специфіку обліку спільно контрольованих активів та інвестицій в спільні підприємства.

10. Якими НП(С)БО та МСФЗ (МСБО) регулюється ділянка обліку спільно контрольованих операцій, активів та інвестицій в спільні підприємства?

Розділ 9

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗАКОРДОННИХ ДОЧІРНІХ ПІДПРИЄМСТВ

9.1. Основи консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств.

9.2. Методи переведення звітів закордонного дочірнього підприємства.

9.3. Особливості перерахунку елементів фінансових звітів у валюту подання.

9.1. Основи консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств

Консолідована фінансова звітність *закордонних дочірніх підприємств* включає фінансову інформацію всіх дочірніх компаній, незалежно від їх місцезнаходження. Ця звітність дає єдиний погляд на фінансову позицію та результати діяльності для материнської компанії та її дочірніх, що має значення для інвесторів та інших зацікавлених сторін.

Закордонне дочірнє підприємство (англ. *foreign subsidiary*) – це юридично самостійна компанія, яка контролюється іншим підприємством, що має свій основний офіс або головний центр діяльності в іншій країні. Воно може бути повністю або частково власністю материнської компанії і часто спеціалізується на певних аспектах бізнесу, що дозволяє йому ефективніше конкурувати на ринку конкретної країни.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України визначає НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52].

Згідно з п.4 Розділу І «Загальні положення», НП(С)БО 21 [52] **господарська одиниця за межами України** – це дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Також в НП(С)БО 21 [52] визначені підходи до переведення показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, рис. 9.1.

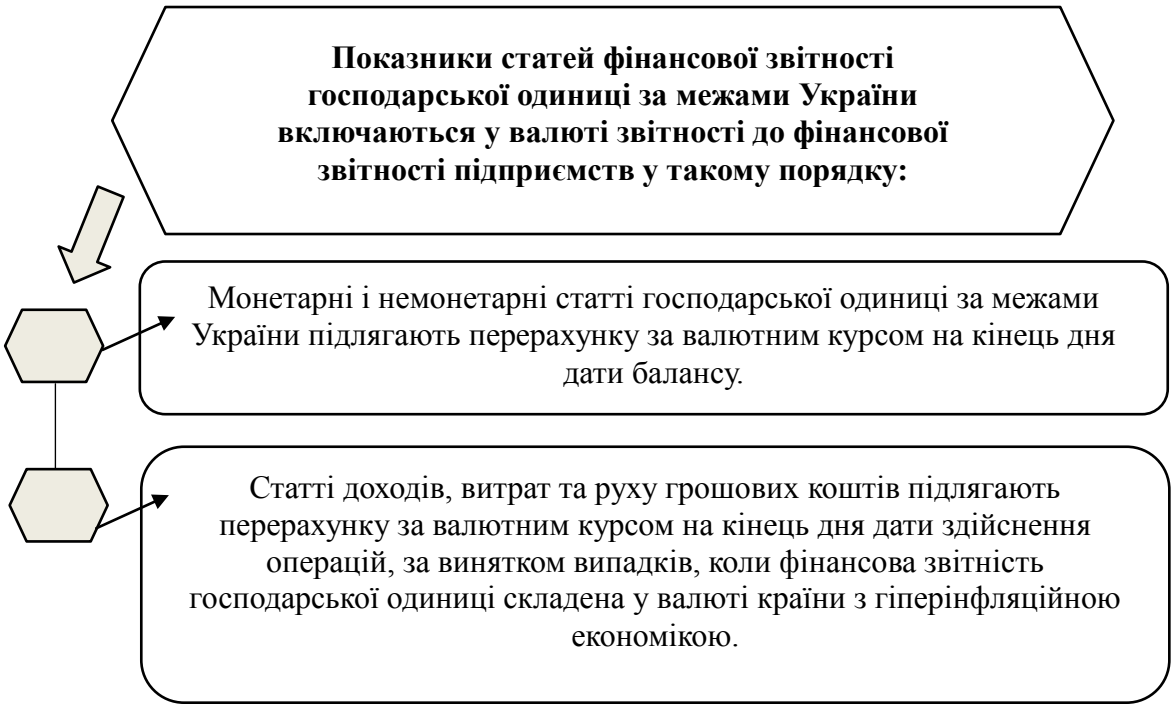


Рис. 9.1. Порядок переведення показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин валютних курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці. Показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на кінець дня дати визнання показника відповідної статті.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на кінець дня дати балансу визначається виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку (списаного збитку), перерахованої за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку).

Зазначений порядок застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають усім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

1) операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;

2) основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;

3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

4) оплата реалізованої господарською одиницею продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;

5) рух грошових коштів підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

Фінансова звітність *господарської одиниці за межами України*, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування порядку, наведеного в п. 10 НП(С)БО 21 [52], попередньо коригується за вимогами НП(С)БО 22 «Вплив інфляції» [25]. Якщо економіка країни діяльності господарської одиниці за межами України втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності господарської одиниці більше не коригуються за НП(С)БО 22 «Вплив інфляції» [25], то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

Включення статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з відповідним НП(С)БО.

Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, яка не відповідає ознакам класифікації, наведеним у п. 10 НП(С)БО 21 [52], відображаються у валюті звітності відповідно до пунктів 6-9 НП(С)БО 21 [52]. При змінах ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України, наведених у п. 10 НП(С)БО 21 [52], застосування порядку перерахунку показників статей фінансової звітності господарської одиниці у валюту звітності починається з дати вказаних змін. У разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) господарської одиниці за межами України та відображається в іншому сукупному доході.

П.8 Розділу ІІ «Порядок консолідованої фінансової звітності» НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17] визначено, що курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України визначаються згідно з НП(С)БО 21 «Вплив змін

валютних курсів» [52]. Алгоритм розрахунку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на дату балансу при переведенні статей звітів подано на рис. 9.2.

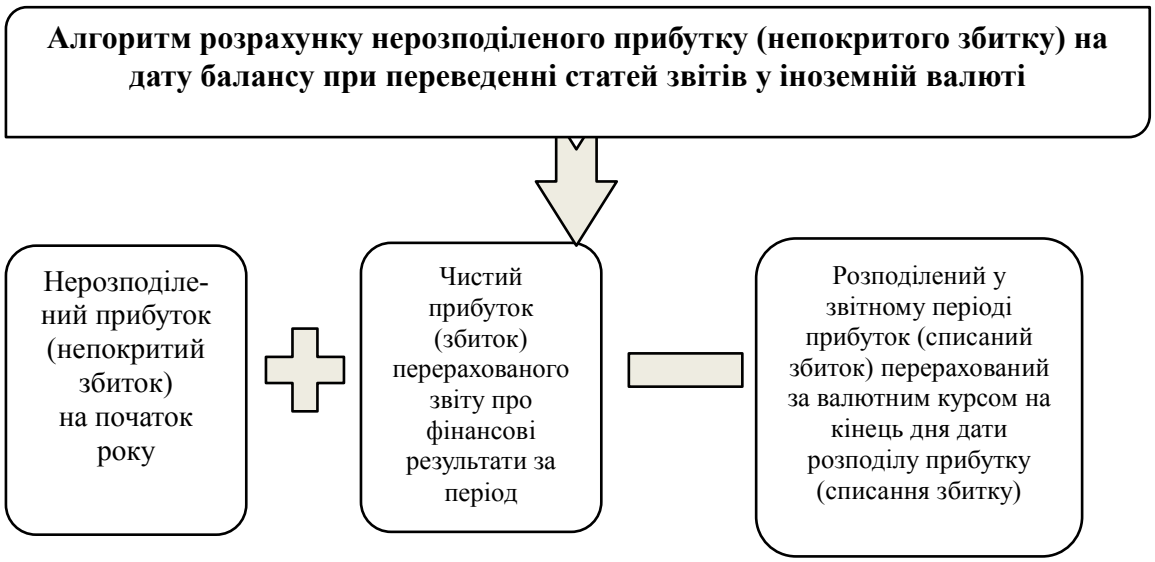


Рис. 9.2 Алгоритм розрахунку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на дату балансу

Включення статей фінансової звітності дочірнього підприємства за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої звітності здійснюється згідно з НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17].

Курсова різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу дочірнього підприємства відображається у вписаному рядку «Накопичена курсова різниця».

Валюта подання звітності (*англ. presentation currency*) – це валюта, в якій подається фінансова звітність підприємства (МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52]). Це означає, що всі фінансові показники (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), (Звіт про рух грошових коштів тощо) будуть представлені в одній валюті, яка є для підприємства валютою звітування.

Місцева (локальна) валюта – це валюта основного економічного середовища, в якому діє суб'єкт господарювання. Якщо валюта подання відрізняється від місцевої валюти, результати та фінансовий стан перераховуються у валюту подання.

Валюта подання (*англ. reporting currency*) – це валюта, в якій компанія подає свою фінансову звітність (звіт про фінансові результати, баланс, звіт про рух грошових коштів, тощо).

Місцева (локальна) валюта (*англ. functional currency*) – це валюта, в якій компанія здійснює свою основну господарську діяльність, тобто валюта, в якій вона отримує більшу частину своїх доходів та витрат.

Відмінність між валютою подання та місцевою валютою: коли компанія діє в декількох країнах, вона може використовувати валюту подання, відмінну від своєї місцевої валюти. У такому випадку, фінансова звітність перераховується з місцевої валюти у валюту подання згідно з правилами перерахунку.

Приклад. Компанія із штаб-квартирою в США має дочірню компанію в Німеччині. Якщо компанія вирішить подавати фінансову звітність у доларах США, то фінансові результати німецької дочірньої компанії будуть перераховані з Євро (*місцева валюта*) в долари США (*валюта подання*).

Процес консолідації звітів зарубіжних дочірніх підприємств передбачає:

- перерахунок звітів зарубіжних дочірніх підприємств у валюту материнського підприємства згідно з НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52];
- здійснення процедур консолідації у відповідності до НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [17].

Консолідація фінансових звітів зарубіжних дочірніх підприємств включає кілька **етапі**в: визначення периметру консолідації, перерахунок фінансових звітів дочірніх підприємств в національну валюту, визначення та відображення курсових різниць, стандартизація форматів звітів, та консолідована звітність. Розглянемо більш детально кожен із перелічених вище етапів процесу консолідації звітів дочірніх підприємств.

Етапи процесу консолідації фінансових звітів зарубіжних дочірніх підприємств передбачають:

1. Визначення периметру консолідації: Визначається, які дочірні підприємства (як зарубіжні, так і внутрішні) включені до групи консолідації. Встановлюються критерії контролю материнської компанії над дочірніми.

Периметр консолідації – це сукупність компаній, чиї фінансові дані (активи, зобов’язання, результати фінансової діяльності) включаються до консолідованої фінансової звітності. Він визначає, які компанії входять до групи, яка консолідується, та визначає правила цієї консолідації. Іншими словами, периметр консолідації визначає, які саме компанії (зокрема, дочірні, спільні підприємства, асоційовані компанії) будуть об’єднані в одну звітність, та за якими правилами (методами) це буде зроблено.

2. Перерахунок фінансових звітів дочірніх підприємств в національну валюту: застосовуються курси обміну валют на дату балансу, складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), додаток А, Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), додаток Б та інших звітів.

3. Визначення та відображення курсових різниць: курсові різниці, що виникають при перерахунку, відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) або як окремий пункт у Звіті про власний капітал.

4. Стандартизація форматів звітів: забезпечується єдність форматів фінансових звітів дочірніх підприємств для надійної консолідації.

5. Консолідована звітність: складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Консолідованого звіту про рух грошових коштів та інших звітів, що відображають фінансовий стан і результати діяльності групи як єдиного цілого. Звітність повинна містити інформацію про вплив дочірніх підприємств на фінансовий стан та результати діяльності групи.

На рис. 9.3 подано ознаки, за якими здійснюють переведення фінансової звітності в іноземних валютах до перерахунку фінансової звітності господарських одиниць за межами України.

Рис. 9.3 Ознаки, за якими здійснюють переведення фінансової звітності в іноземних валютах до перерахунку фінансової звітності господарських одиниць за межами України

Курсова різниця – це різниця, яка виникає в результаті переведення певної кількості одиниць однієї валюти в іншу за різними валютними курсами.

З урахуванням цього курсова різниця може бути розрахована за формулою:

$$Р_к = С_м(К_t - К_{t-1}), \quad (9.1)$$

де $Р_к$ – курсова різниця; $С_м$ – сума монетарної статті в іноземній валюті; $К_t$ – валютний курс на дату оцінки монетарної статті; $К_{t-1}$ – валютний курс на дату попередньої оцінки монетарної статті.

В основу визначення функціональної валюти закордонного дочірнього підприємства у відповідності до МСФЗ покладено низку ознак, табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Ознаки, покладені в основу визначення функціональної валюти закордонного дочірнього підприємства за МСФЗ

Ознаки	Функціональна валюта – валюта материнського підприємства	Функціональна валюта – місцева валюта
Ступінь автономності закордонної господарської одиниці	Операції закордонного підприємства є продовженням операцій материнського підприємства. *Наприклад*: зарубіжне підприємство лише продає товари отримані від материнського підприємства.	Діяльність закордонного підприємства здійснюється зі значним ступенем автономності від материнського підприємства. Операції закордонного підприємства (витрати, дохід, позики) та його кошти здійснюються та накопичуються переважно в місцевій валюті.
Частка операцій з материнським підприємством	Більшу частину діяльності закордонного підприємства становлять операції з материнським підприємством.	Операції з материнським підприємством не становлять значної частини діяльності закордонного підприємства.
Основні джерела фінансування	Діяльність закордонного підприємства фінансується переважно материнським підприємством.	Діяльність закордонного підприємства фінансується в основному за рахунок його власних операцій або місцевих позик
Вплив на рух коштів материнського підприємства	Діяльність закордонного підприємства прямо впливає на рух грошових коштів материнського підприємства.	Рух грошових коштів материнського підприємства відокремлений від повсякденної діяльності закордонного підприємства і не зазнає прямого впливу діяльності останнього.

Процес переведення однієї валюти в іншу подається в пп. 21 та 23 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [52].

Операція в іноземній валюті – це операція, сума якої позначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Основні аспекти обліку операцій в іноземній валюті включають: первісне відображення операцій (виникнення заборгованості); відображення статей в іноземній валюті в Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) на звітну дату; визнання курсових різниць; відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

Статті балансу в іноземній валюті перераховуються у функціональну валюту звітності підприємства залежно від того чи ця стаття монетарна чи немонетарна.

Монетарними статтями є утримувані одиниці валюти, а також активи і зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій (визначеній) кількості одиниць валюти.

Немонетарні статті – характеризуються відсутністю права отримати (або зобов'язання передати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти.

Таблиця 9.2

Переведення операцій в іноземній валюті з використанням функціональної валюти при звітуванні

Елементи	Правила переведення у функціональну валюту
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	
Активи	*Класифікуються на монетарні та немонетарні*
Монетарні активи	Валютний курс на дату балансу
Немонетарні активи, що відображені за історичною собівартістю	Валютний курс на дату визнання
Немонетарні активи, що відображені за справедливою вартістю	Валютний курс на момент визначення справедливої вартості
Зобов'язання	*Класифікуються на монетарні та немонетарні*
Монетарні зобов'язання	Валютний курс на дату балансу
Немонетарні активи, що відображені за історичною собівартістю	Валютний курс на дату визнання
Немонетарні активи, що відображені за справедливою вартістю	Валютний курс на момент визначення справедливої вартості

Елементи	Правила переведення у функціональну валюту
Капітал	
Інші резерви	Якщо є в наявності на дату придбання, резерви переводяться за курсом, що існує на дату придбання. Якщо резерви виникли після придбання і в результаті внутрішніх переведень, використовується курс на дату, коли переведені суми були первісно визнані в капіталі. Якщо резерви виникли після придбання і не виникали внаслідок внутрішнього переведення, використовується курс на дату, коли резерви були вперше визнані у звітах.
Нерозподілені прибутки	Якщо є в наявності на дату придбання, переводяться за валютним курсом на дату придбання. Будь-які сплачені дивіденди за рахунок прибутку до придбання переводяться за цим самим курсом. Прибутки після придбання є перенесеними майбутніми залишками з переведеного звіту про фінансові результати за попередній період.
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	
Доходи та витрати	Загалом переводяться за валютним курсом на дату здійснення операції. Для статей, які пов'язані з немонетарними статтями, такі як амортизація, курс використовується той, що й для переведення пов'язаних немонетарних статей.
Звіт про власний капітал	
Дивіденди сплачені	Валютний курс на дату платежу
Дивіденди оголошені	Валютний курс на дату оголошення
Переведення з/до резервів	Якщо здійснено внутрішнє переведення, застосовується курс, який існував, коли суми були переведені при первісному визнанні в капіталі.

Облік операцій в іноземній валюті та визнання курсових різниць передбачає перерахунок валютних сум у гривні за курсом НБУ на дату операції, а також переоцінку монетарних статей на дату балансу. Курсові різниці, що виникають, відображаються як доходи або витрати, залежно від напрямку зміни курсу валюти. У табл. 9.3 подано принципи переведення елементів фінансової звітності у валюту подання.

Таблиця 9.3

Переведення елементів фінансової звітності у валюту подання

Елементи	Принципи переведення у валюту подання
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	
Активи	Усі активи, поточні й непоточні, монетарні та немонетарні, переводяться за валютним поточним курсом на звітну дату. За цим курсом перераховуються всі контрактиви, такі як накопичений знос і резерв сумнівного боргу.
Зобов'язання	Усі зобов'язання переводяться за тим самим курсом, що й активи, поточним валютним курсом на звітну дату.
Капітал	При виборі відповідного валютного курсу важливі два фактори: - капітал, що існує на дату придбання або інвестування, відрізняється від капіталу після придбання; - зміни в інших резервах і нерозподіленому прибутку, спричинені переведенням у межах капіталу, тлумачаться по-іншому.

Елементи	Принципи переведення у валюту подання
Зареєстрований (пайовий) капітал	Якщо є в наявності на дату придбання або інвестування, то капітал переводиться за курсом, що існує на дату придбання або інвестування. Якщо капітал виник як результат переведення з інших рахунків капіталу, таких як дивіденди акціями, обирається курс на дату, коли передані суми були первісно визнані в капіталі. Якщо капітал виник від переведення з резервів, таких як основний резерв випущені акції, має місце переведення за поточним курсом на дату, коли передані суми були первісно визнані в капіталі.
Інші резерви	Якщо є в наявності на дату придбання, то переводяться за поточним валютним курсом на дату придбання. Якщо резерви виникли після придбання і створені шляхом внутрішнього переведення в межах капіталу, то вони переводяться за курсом, що існує, на дату, коли резерв до переведення був первісно визнаний в обліку. Якщо резерви виникли після придбання і не є результатом внутрішнього переміщення (переоцінка активу), то використовується курс, що був поточним на дату, коли резерв визнався в обліку.
Нерозподілені прибутки	Якщо наявні на дату придбання, то переводяться за поточним валютним курсом на дату придбання. Будь-які дивіденди з прибутку після придбання переводяться за цим самим курсом. Прибутки після придбання є перенесеними залишками з переведеного звіту про фінансовий результати за попередній період.
Звіт про фінансові результати (Звіт сукупний дохід)	
Дохід та витрати	Переводяться за поточним курсом на дату операції. Для статей, таких як дохід від реалізації та собівартість реалізації, які мають місце на регулярній основі впродовж періоду, з практичних причин може бути застосований середній або стандартний курс, наближений до релевантного. Його застосування вимагатиме з'ясування суттєвості. Щодо статей на зразок амортизації, які поділяються на періоди, навіть якщо можуть бути визнані в обліку на кінець року (оскільки вони відображають події, що мали місце впродовж періоду), може бути використаний середній курс.
Звіт про власний капітал	
Дивіденди сплачені	Переводяться за поточним курсом, коли дивіденди сплачені.
Дивіденди оголошені	Переводяться за поточним курсом, коли дивіденди оголошені, як правило, за курсом на кінець року.
Переведення з/до резервів	Якщо має місце переведення внутрішнє до капіталу і створені резерви, то використовується курс для переведення при первісному визнанні в капіталі.

9.2. Методи переведення звітів закордонного дочірнього підприємства

До методів переведення звітів закордонного дочірнього підприємства відносять: метод поточних-непоточних статей, метод монетарних-немонетарних статей, метод поточного курсу, часовий метод.

Метод поточних-непоточних статей – передбачав, що поточні активи й зобов'язання переводяться за валютним курсом, що діяв на дату балансу (поточний курс), а непоточні активи й зобов'язання переводилися за валютним курсом, що діяв, коли активи й зобов'язання були придбані або відображені в обліку дочірнього підприємства. Довгострокові зобов'язання могли бути переведенні з використанням будь-якого з двох курсів.

Відповідно, *метод поточних-непоточних активів* – це метод класифікації активів на балансі підприємства, який розрізняє активи, що використовуються в короткостроковому (поточні) та довгостроковому (непоточні) циклі діяльності підприємства.

Поточні активи – це активи, які очікується перетворити на грошові кошти або використовувати в основній діяльності протягом одного року або одного операційного циклу підприємства (якщо він довший за рік). До них відносяться: грошові кошти, дебіторська заборгованість, запаси, короткострокові інвестиції тощо.

Непоточні активи – це активи, які не передбачається перетворити на грошові кошти або використовувати протягом одного року. До них відносяться нерухомість, основні засоби, довгострокові інвестиції, нематеріальні активи тощо.

МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [48] спрямований на визначення в бухгалтерському обліку активів, утримуваних для продажу, та поданні і розкритті інформації щодо припиненої діяльності.

Метод монетарних-немонетарних статей – передбачав, що монетарні активи й зобов'язання переводилися за поточним курсом, тоді, як немонетарні активи й зобов'язання переводилися за історичним курсом.

Метод поточного курсу – базується на тому, що усі активи й зобов'язання переводяться за поточним курсом, якщо іноземна валюта стабільніша за валюту національну.

Часовий метод перерахунку валюти звітності (або метод *«часового курсу»*) використовується для перерахунку фінансових показників у іноземній валюті в національну валюту для складання звітності. При цьому для перерахунку використовується курс валюти на певний момент часу, наприклад, на дату балансу або на дату складання звіту.

Метод «закриття балансу»: при цьому методі використовується валютний курс, що діє на останню дату балансу (наприклад, 31 грудня). Це

найбільш поширений метод перерахунку фінансових показників, наприклад, для активів, пасивів та капіталу.

Метод «середньозваженого курсу»: для перерахунку активів, пасивів та капіталу використовується середньозважений курс валюти за певний період (наприклад, за рік). Цей метод застосовується, якщо курс валюти значно змінювався протягом періоду.

Метод «точного курсу на дату операції» *(англ. «specific exchange rate method»):* кожна валютна операція (наприклад, купівля-продаж, заборгованість) перераховується за курсом валюти на дату проведення операції. Це означає, що для визначення вартості операції в національній валюті використовується курс, діючий саме в той день, коли відбулася операція, а не середньомісячний чи інший, як це може бути в інших методах.

Метод «момент часу» (англ. *«time-of-transaction method»*): для перерахунку фінансових показників використовується валютний курс на момент часу, в який була складена звітність. Він передбачає використання валютного курсу, дійсного на дату складання фінансової звітності (або на дату конкретної операції, що перераховується).

У методі «моменту часу» всі фінансові показники, які виражені в іноземній валюті, перераховуються за валютним курсом, що діє на дату складання фінансової звітності. Метод використовується для того, щоб привести всі фінансові показники до єдиної валюти, яка використовується для складання фінансових звітів. Метод використовується для перерахунку активів, пасивів, власного капіталу, доходів та витрат.

Переваги методу:

Простота: метод простий у виконанні та розумінні.

Точність: забезпечує точність перерахунку фінансових показників на момент складання звітності.

Отримання реальної картинки: дозволяє отримати більш реалістичне уявлення про фінансовий стан підприємства в цілому.

Недоліки методу:

Зміна курсу: вплив на фінансові показники при зміні валютного курсу в період часу між датою складання звітності та датою фактичного перерахунку операцій.

Не враховує курсові різниці: не враховує курсові різниці, які можуть виникати через зміни курсу валюти.

Національним банком України (НБУ) рекомендовано використовувати офіційний курс НБУ для перерахунку.

Часовий метод перерахунку валюти звітності є частиною правил бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Існують обмеження щодо застосування конкретного методу перерахунку, наприклад, якщо курс валюти значно змінювався протягом року.

Приклад. ТзОВ «Агросвіт» має заборгованість перед іноземним постачальником у розмірі 1000 доларів США (USD). Якщо на дату балансу (наприклад, 31 грудня) курс долара США становить 41,64 грн/USD, то заборгованість буде перерахована в гривні за цим курсом (1000 USD * 41,64 грн/USD = 41 640 грн).

Часовий метод перерахунку валюти звітності – це метод, який використовує курс валюти на певний момент часу для перерахунку фінансових показників в іноземній валюті у національну валюту. Цей метод дозволяє забезпечити достовірність та порівнянність фінансової звітності.

Таблиця 9.4

Рекомендовані курси переведення для статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) закордонного дочірнього підприємства

Стаття	Метод поточних-непоточних статей	Метод монетарних-немонетарних статей	Метод поточного курсу	Часовий метод
Грошові кошти	**П**	**П**	**П**	**П**
Ринкові цінні папери:				
-за собівартістю	**П**	**П**	**П**	**І**
-за нижчою ринковою або відновленою вартістю	**П**	**П**	**П**	**П**
Дебіторська заборгованість	**П**	**П**	**П**	**П**
Витрати майбутніх періодів	**П**	**І**	**П**	**І**
Запаси:				
-за собівартістю	**П**	**І**	**П**	**І**
-за нижчою ринковою або чистою вартістю реалізації	**П**	**І**	**П**	**П**
Необоротні активи	**І**	**І**	**П**	**І**
Поточні зобов’язання	**П**	**П**	**П**	**П**
Відстрочені податкові зобов’язання	**П**	**І**	**П**	**І**
Довгострокові зобов’язання	**П**	**П**	**П**	**П**
Інвестиції власників	**П**	**І**	**І**	**І**

П – поточний курс
І – історичний валютний курс

У відповідності до стандартів Сполучених Штатів Америки до категорій підприємств, іноземні дочірні компанії поділяються на:

а) повністю самостійні – компанії, які використовують у своїй діяльності національну валюту, баланс такої компанії перераховується в

долари за курсом, що діяв на кінець звітного періоду, а звіт про прибутки та збитки – за середньорічним курсом.

б) компанії, які є складовою частиною материнської компанії – компанія використовує долар як основну функціональну валюту.

9.3. Особливості перерахунку елементів фінансових звітів у валюту подання

Перерахунок елементів фінансової звітності у валюту подання має свої особливості, залежно від того, чи це поточний період або минулі періоди, та від типу елементів. Основні особливості:

Поточний період: елементи Балансу (Звіту про фінансовий стан), такі як активи, зобов'язання та власний капітал, перераховуються за курсом валюти на день складання звіту; доходи та витрати, а також інші елементи Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), перераховуються за курсом валюти на дату їх нарахування.

Минулі періоди: елементи Балансу (Звіту про фінансовий стан), які були перераховані за курсом валюти на дату їх первісного визнання, не перераховуються знову; актив, який був оцінений за допомогою перерахованої вартості, не потребує перерахунку. Виключення становлять випадки, коли перераховуються активи, що були оцінені за допомогою перерахунку за курсом на день балансу.

Інші елементи: інші елементи, які не прямо визначені в стандартах, перераховуються за курсом валюти, який, на думку керівництва, є найбільш актуальним.

Перерахунок у валюту подання повинен бути зроблений згідно з правилами, зазначеними у НП(С)БО, і забезпечувати перетворення фінансової звітності у формат, який легко зрозумілий та порівнюється для користувачів.

У порядку відображення дійсності взаємовідносин материнського і дочірнього підприємства, підхід чистої інвестиції до переведення і консолідації таких дочірніх підприємств полягає в такому:

- усі статті Балансу (Звіту про фінансовий стан) дочірнього підприємства переводять у валюту звітності материнського підприємства за курсом закриття;

- статті Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупні доходи) дочірнього підприємства переводять у валюту звітності материнського підприємства за курсом закриття або середнім курсом обміну за рік.

Ситуації, за яких можуть виникати курсові різниці, представлено на рис. 9.3, з якого помітно, що ця курсова різниця (прибуток чи збиток) не матиме впливу на прибутковість групи, проте може впливати на вартість чистої інвестиції в дочірнє підприємство.

Курсова різниця, таким чином, буде записана як зміна резервів у складі власного капіталу, а не в поточному звіті про сукупні доходи.

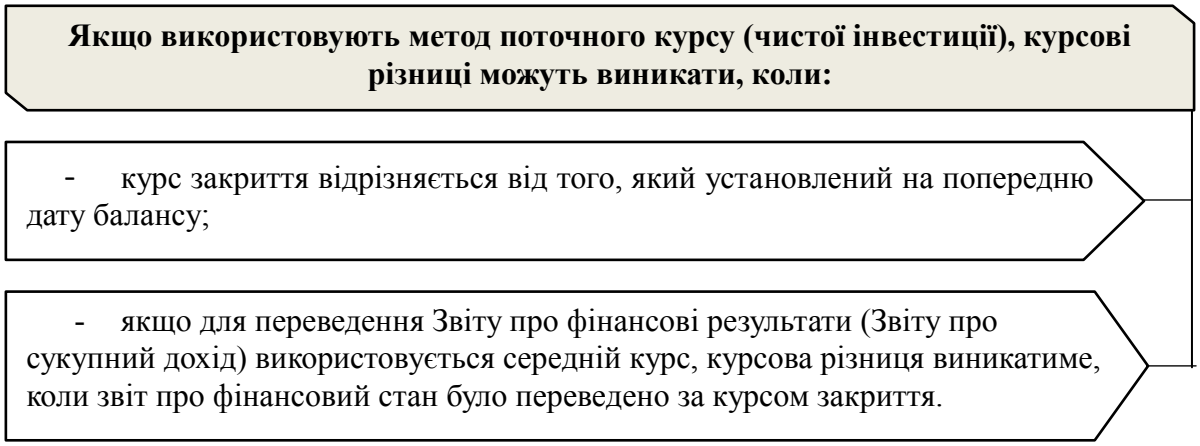


Рис. 9.3 Використання методу «поточного курсу» (чистої інвестиції)

Для складання консолідованих фінансових звітів групи підприємств, до складу якої входять незалежні закордонні дочірні підприємства, необхідно здійснити наступні кроки:

1. Переведення Балансу (Звіту про фінансовий стан) закордонного дочірнього підприємства на звітну дату та дату балансу за попередній період.
2. Переведення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) закордонного дочірнього підприємства за звітний період.
3. Складання коригуючих записів для консолідації.
4. Підготовка консолідованих фінансових звітів.

Вирішити неузгодженості, які виникають, можна шляхом підготовки Звіту про рух грошових коштів для кожного окремого дочірнього підприємства, а потім переведення у валюту звітності материнського підприємства за середнім курсом, та наступна консолідація їх у Звіт про рух грошових коштів, виключаючи всі внутрішньогрупові статті.

Використання курсу закриття замість переведення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) і потім порівняння Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Приклад розв’язування задачі

Задача 9.1.

Дочірнє підприємство придбане материнським підприємством за 1500000 грн. Вартість чистих активів дочірнього підприємства складає 1350000 грн. (табл. 9.5; табл. 9.6; табл. 9.7; табл. 9.8; табл. 9.9).

Таблиця 9.5

Баланс (Звіт про фінансовий стан) материнського підприємства (до придбання)

Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
Актив		**Пасив**	
Основні засоби	500	Зареєстрований (пайовий) капітал	2500
Інвестиції	1000	Кредиторська заборгованість	5500
Запаси	5000		
Грошові кошти	1500		
Баланс	**8000**	**Баланс**	**8000**

Таблиця 9.6

Баланс (Звіт про фінансовий стан) дочірнього підприємства (до придбання)

Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
Актив		**Пасив**	
Основні засоби	250	Зареєстрований (пайовий) капітал	1350
Інвестиції	500	Кредиторська заборгованість	1500
Запаси	2000		
Грошові кошти	100		
Баланс	**1850**	**Баланс**	**2850**

Таблиця 9.7

Баланс (Звіт про фінансовий стан) материнського підприємства (після придбання)

Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
Актив		**Пасив**	
Основні засоби	500	Зареєстрований (пайовий) капітал	2500
Інвестиції	2500	Кредиторська заборгованість	5500
Запаси	5000		
Грошові кошти	0		
Баланс	**8000**	**Баланс**	**8000**

Грошові кошти: 1500 – 1500 = 0;

Інвестиції: *1000 + 1500 = 2500*

(на цьому етапі інвестиції материнського підприємства включають в себе інвестиції в дочірнє підприємство в сумі 1500000 грн.).

Таблиця 9.8

Баланс (Звіт про фінансовий стан) групи підприємств

Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
Актив		**Пасив**	
Основні засоби	750	Зареєстрований (пайовий) капітал	2500
Інвестиції	1500	Кредиторська заборгованість	7000
Гудвіл	150		
Запаси	7000		
Грошові кошти	100		
Баланс	**9500**	**Баланс**	**9500**

Примітка: В Балансі (Звіті про фінансовий стан) материнського підприємства інвестиції в дочірнє підприємство взаємно виключаються разом зі статтею «Зареєстрований (пайовий) капітал» в Балансі (Звіті про фінансовий стан) дочірнього підприємства. Інші активи і пасиви двох підприємств консолідуються.

Витрати на отримання контролю (вартість придбання – вартість активів) визначаються як гудвіл.

Грошові кошти: 0 + 100 = 100;

Запаси: 5000 + 2000 = 7000;

Інвестиції: 2500 – 1500 + 500 = 1500;

Основні засоби: 500 + 250 = 750;

Гудвіл (грошові кошти – чисті активи): 1500 – 1350 = 150;

Кредиторська заборгованість: 5500 + 1500 = 7000.

Таблиця 9.9

Робоча таблиця для складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств

Стаття	*Материнське підприємство*		*Дочірнє підприємство*		*Коригування*		*Консолідована звітність*	
	Дт	*Кт*	*Дт*	*Кт*	*Дт*	*Кт*	*Дт*	*Кт*
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Основні засоби	500		250				750	
Інвестиції	1000		500				1500	
Інвестиції в дочірнє підприємство	1500					1500		
Гудвіл					150		150	
Запаси	5000		2000				7000	
Грошові кошти	0		100				100	
Зареєстрований (пайовий) капітал		2500		1350	1350			2500
Кредиторська заборгованість		5500		1500				7000
Всього	**8000**		**2850**	**2850**	**2850**	**2850**	**9500**	**9500**

Практичні завдання:

Задача 9.1.

Мета завдання:

Встановити рівень контролю не від придбання певного відсотку акцій визначеного підприємства, а через фінансові інвестиції в інші підприємства.

Методичні вказівки:

Підприємству «АВС» належить 33% голосуючих акцій підприємства «В» і 100% голосуючих акцій підприємства «С», якому в свою чергу належать 20% голосуючих акцій підприємства «В». Таким чином, підприємство «АВС» здійснює контроль над підприємством «С», а відповідно, і над тими 20% акцій підприємства «В», які разом з її власним пакетом акцій в 33% надають йому контроль над 53% акцій підприємства «В». Підприємство «АВС» є материнським, а «В» і «С» – його дочірніми підприємствами.

Задача 9.2.

Мета завдання:

Встановити рівень контролю не від придбання певного відсотку акцій визначеного підприємства, а через фінансові інвестиції в інші підприємства.

Методичні вказівки:

Підприємству «А» належить 60% голосуючих акцій підприємства «С», якому в свою чергу належить 20% голосуючих акцій підприємства «В». Підприємство «А» також є прямим держателем 20% голосуючих акцій підприємства «В». В цьому випадку підприємство «С» є дочірнім підприємством підприємства «А», якому належить 32% (0,60 х 20%+20%) голосуючих акцій підприємства «В», при цьому контролюючи 40% (20%+20%) акцій цього підприємства. Відповідно, підприємство «В» не є дочірнім підприємством підприємства «А» (в результаті відсутності інформації про домінуючий вплив) і його звітність не підлягає консолідації.

Тести:

1. В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України визначає:

а) НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»;

б) НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»;

в) НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»;

г) НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

2. Господарська одиниця за межами України – це…

а) господарський суб'єкт, зареєстрований в Україні, який здійснює зовнішньоекономічну діяльність та має відкриті валютні рахунки в іноземних банках;

б) будь-яке підприємство, що подає звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), незалежно від територіального розміщення;

в) юридична особа, створена на території України, яка має договір про спільну діяльність з нерезидентом, але не має постійного представництва за кордоном;

г) дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

3. Оберіть вірний порядок показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України:

а) монетарні статті перераховуються за валютним курсом на дату балансу, тоді як немонетарні статті відображаються за історичним курсом на момент їх придбання. Доходи та витрати перераховуються за курсом на початок звітного періоду для забезпечення узгодженості показників;

б) монетарні і немонетарні статті господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати балансу. Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою;

в) усі статті фінансової звітності господарської одиниці за межами України, включаючи монетарні та немонетарні статті, статті доходів, витрат і руху грошових коштів, перераховуються за середнім валютним курсом за звітний період, що спрощує процес консолідації звітності;

г) фінансова звітність господарської одиниці за межами України перераховується за фіксованим валютним курсом, встановленим материнською компанією на початку звітного року, щоб уникнути впливу коливань валютних курсів на консолідовану звітність.

4. Оберіть правильний алгоритм розрахунку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на дату балансу при переведенні статей звітів у іноземній валюті:

а) нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на початок року + Чистий дохід (збиток) перерахованого звіту про фінансові результати за період – Розподілений у звітному періоді прибуток (списаний збиток) перерахований за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку);

б) нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на початок року - Чистий прибуток (збиток) перерахованого звіту про фінансові результати за період + Розподілений у звітному періоді прибуток (списаний збиток) перерахований за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку);

в) нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на початок року + Чистий прибуток (збиток) перерахованого звіту про фінансові результати за період - Розподілений у звітному періоді прибуток (списаний збиток) перерахований за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку);

г) нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на початок року - Чистий дохід (збиток) перерахованого звіту про фінансові результати за період + Розподілений у звітному періоді прибуток (списаний збиток) перерахований за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку).

5. Включення статей фінансової звітності дочірнього підприємства за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої звітності здійснюється згідно з:

а) НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;

б) НП(С)БО 2 «Консолідована звітність»;

в) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

г) НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

6. Курсова різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) дочірнього підприємства відображається у вписаному рядку:

а) «Накопичена курсова різниця».

б) «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

в) «Додатковий капітал».

г) «Резервний капітал».

7. Етапи процесу консолідації звітів зарубіжних дочірніх підприємств:

а) перерахунок звітів зарубіжних дочірніх підприємств у валюту материнського підприємства (керується НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»); здійснення процедур консолідації (керується НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»);

б) визначення функціональної валюти кожного зарубіжного дочірнього підприємства; перерахунок усіх статей фінансової звітності дочірнього підприємства у функціональну валюту материнської компанії за курсом на кінець звітного періоду; елімінування внутрішньогрупових операцій та залишків;

в) складання окремої фінансової звітності кожним дочірнім підприємством у своїй національній валюті; перерахунок фінансових звітів дочірніх підприємств у валюту представлення материнської компанії за історичними валютними курсами; підготовка консолідованого балансу шляхом простого додавання відповідних статей звітності материнської та дочірніх компаній;

г) аналіз ступеня контролю материнської компанії над кожним зарубіжним дочірнім підприємством; вибір методу консолідації (повна або пропорційна); перерахунок лише монетарних статей звітності дочірніх підприємств у валюту материнської компанії за поточним валютним курсом, а немонетарних – за історичним.

8. Яке із наведених тверджень є хибним?

а) Валюта подання – місцева (локальна) валюта (валюта, в якій оцінена іноземна діяльність і відображені операції).

б) Функціональна валюта (валюта основного економічного середовища, в якому підприємство здійснює свою діяльність).

в) Валюта подання (валюта, в якій подаються фінансові звіти).

г) Хибних відповідей немає.

9. Порядок переведення фінансової звітності в іноземних валютах не застосовується до перерахунку фінансової звітності господарських одиниць за межами України, які відповідають наведеним ознакам:

а) рух грошових коштів материнського підприємства відокремлено від поточної діяльності дочірнього підприємства за межами України і не зазнає прямого впливу його господарської діяльності;

б) основна діяльність господарської одиниці за межами України спрямована на експорт продукції виключно до материнського підприємства за фіксованими цінами у валюті материнського підприємства;

в) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат дочірнього підприємства сплачується або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

г) операції з материнськими підприємством становлять незначну частину в обсязі діяльності господарської одиниці.

10. Що не входить до ознак, покладених в основу визначення функціональної валюти закордонного дочірнього підприємства за МСФЗ:

а) рівень інфляції в країні, де розташоване дочірнє підприємство;

б) вплив на рух коштів материнського підприємства;

в) частка операцій з материнським підприємством;

г) ступінь автономності закордонної господарської одиниці.

11. Монетарні статті:

а) це утримані одиниці валюти, а також активи і зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій (визначеній) кількості одиниць валюти;

б) характеризуються відсутністю права отримати (або зобов'язання передати) фіксовану, або визначену, кількість одиниць валюти;

в) це статті, переоцінка яких відображається безпосередньо у складі власного капіталу, а не у звіті про фінансові результати;

г) це утримані одиниці валюти, а також активи і зобов'язання, які при первісному визнанні оцінюються за амортизованою собівартістю з використанням ефективної ставки відсотка.

12. Різниця, яка виникає в результаті переведення певної кількості одиниць однієї валюти в іншу за різними валютними курсами це:

а) інфляційна різниця;

б) курсова різниця;

в) девальваційна різниця;

г) номінальна різниця.

13. Якого методу це стосується: «усі активи і зобов'язання переводяться за поточним курсом, якщо іноземна валюта стабільніша за валюту національну»?

а) методу поточних-непоточних статей;

б) методу монетарних-немонетарних статей;

в) методу поточного курсу;

г) часового методу.

14. При використанні методу поточного курсу (чистої інвестиції), курсові різниці не можуть виникати, коли:

а) курс закриття відрізняється від того, який установлений на попередню дату балансу;

б) якщо для переведення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) використовується середній курс, курсова різниця виникатиме, коли Баланс (Звіт про фінансовий стан) було переведено за курсом закриття;

в) ця курсова різниця (прибуток чи збиток) не матиме впливу на прибутковість групи, проте може впливати на вартість чистої інвестиції в дочірнє підприємство;

г) якщо фінансова звітність дочірнього підприємства не консолідується, а відображається за методом участі в капіталі у фінансовій звітності материнського підприємства.

Питання для самоконтролю:

1. Яка мета переведення фінансових звітів закордонного дочірнього підприємства складених в іноземній валюті у валюту подання материнського підприємства?

2. Які ознаки покладені в основу визначення функціональної валюти закордонного дочірнього підприємства за МСФЗ?

3. Які ознаки покладені в основу визначення функціональної валюти закордонного дочірнього підприємства за НП(С)БО?

4. Що означає поняття «валюта подання» відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні цього поняття між МСФЗ та НП(С)БО?

5. Що означає поняття «функціональна валюта» відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні цього поняття між МСФЗ та НП(С)БО?

6. Що означає поняття «валютний курс» відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні цього поняття між МСФЗ та НП(С)БО?

7. Що означає поняття «іноземна валюта» відповідно до положень МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні цього поняття між МСФЗ та НП(С)БО?

8. Що означає поняття «курс при закритті» відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»? Чи існують розбіжності у визначенні цього поняття між МСФЗ та НП(С)БО?

9. Які методи переведення фінансових звітів, складених в іноземній валюті, закордонного дочірнього підприємства відомі у міжнародній практиці? У чому полягають особливості застосування кожного з цих методів?

10. У чому проявляється особливість консолідації з використанням валютних курсів за методом поточного курсу, за яким функціональною валютою є місцева іноземна валюта?

Розділ 10

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ПОВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

10.1. Визначення та види пов'язаних осіб.

10.2. Операції з пов'язаними сторонами.

10.3. Розкриття інформації про стосунки та операції з пов'язаними сторонами.

10.1. Визначення та види пов'язаних осіб

Пов'язані особи – це фізичні та юридичні особи, між якими є зв'язки, які можуть впливати на умови або економічні результати їхньої діяльності. Це визначається на підставі корпоративних прав (власність на акції / учасника), родинних зв'язків, контролю або спільних контролів.

НП(С)БО та МСФЗ (МСБО), якими регулюються методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних осіб та розкриття її у фінансовій звітності, зображені на рис. 10.1.

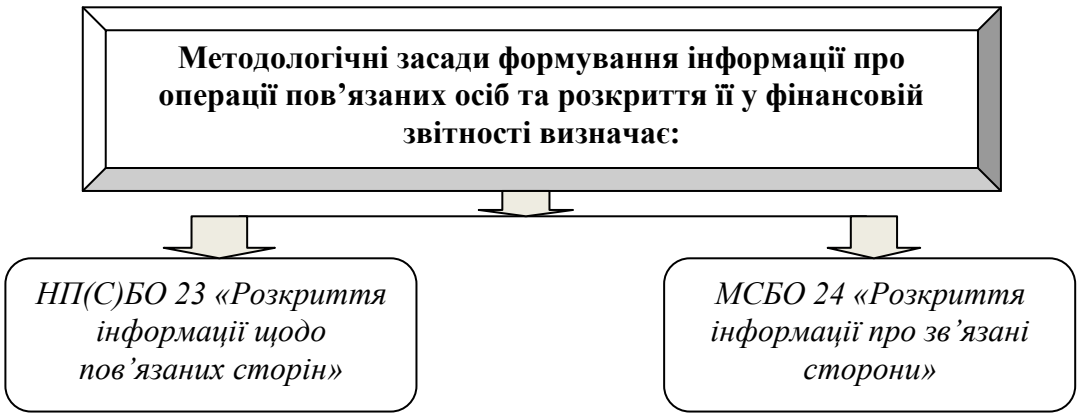


Рис. 10.1. Нормативне регулювання методологічних засад формування інформації про операції пов'язаних осіб

Види пов'язаних осіб:

Юридичні особи: взаємний контроль: юридична особа, яка контролює іншу юридичну особу, або контролюється іншою, або перебуває під спільним контролем; володіння корпоративними правами: юридичні особи вважаються пов'язаними, якщо одна з них безпосередньо та/або опосередковано володіє корпоративними правами іншої юридичної особи в розмірі 20% і більше.

Фізичні особи: родинні зв'язки: члени сім'ї (чоловік, дружина, батьки, діти, усиновлені особи тощо); спільний контроль: фізична особа або члени її сім'ї, які здійснюють контроль над юридичною особою, також вважаються пов'язаними.

НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін» [48] визначає, що: близькі члени родини – це чоловік або дружина і родичі (визнані такими згідно із законодавством) фізичної особи, що є пов’язаною стороною, які можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень з фінансової, господарської та комерційної політики підприємства.

Близькі родичі фізичної особи – члени родини, які, за очікуванням, можуть впливати на таку особу або перебувати під її впливом при здійсненні операцій із суб’єктом господарювання та охоплюють:

а) дітей, чоловіка / дружину чи шлюбного партнера такої фізичної особи;

б) дітей чоловіка / дружини чи шлюбного партнера такої фізичної особи;

в) утриманців такої фізичної особи або чоловіка / дружини чи шлюбного партнера такої фізичної особи.

Інші випадки: договірні відносини: зв’язок може бути визначений за договірними відносинами, які можуть впливати на умови або результати діяльності; управлінські відносини: зв’язок може бути визначений за організаційно-управлінськими відносинами.

Зазначення: безпосередня чи опосередкована участь держави в юридичних особах не є підставою для визнання таких юридичних осіб пов’язаними. Пов’язані особи мають значення, особливо для оподаткування, бухгалтерського обліку та визначення трансфертного ціноутворення.

Метою розкриття у фінансовій звітності суб’єкта господарювання відомостей про *пов’язані сторони* є надання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на його фінансовий стан та прибуток чи збиток, спричиненого існуванням пов’язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, у тому числі загальними зобов’язаннями між такими сторонами.

НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін» [48] визначає *пов’язані сторони* – як особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Відносини між пов’язаними сторонами – це, зокрема, відносини:

- материнського і його дочірнього підприємств;
- спільного підприємства і контролюючих учасників спільної діяльності;
- підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;
- підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;

- підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

Пов'язаними сторонами вважаються:

- підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;
- підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою). Відносини між пов'язаними сторонами – це, зокрема, відносини: материнського і його дочірніх підприємств; спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств; підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи; підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб [48].

Пов'язані сторони підприємства, що звітує, узагальнено в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

Пов'язані сторони підприємства, що звітує

Пов'язані сторони	
1	2
Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
Спільне підприємство	Контролюючі учасники спільної діяльності
Підприємство-інвестор	Асоційоване підприємство
Підприємство, що звітує	Фізичні особи, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство та їх близькі члени родини
Підприємство, що звітує	Провідний управлінський персонал та його близькі члени родини
Підприємство, що звітує	Фонди, через які реалізується плани виплат персоналу після закінчення трудових відносин

До не пов'язаних сторін належать:

- два підприємства, тільки тому, що у них є спільний директор або інший член старшого керівного персоналу, або тому, що член старшого керівного персоналу одного підприємства має значний вплив на інше підприємство;
- два учасника спільного підприємства тільки по тій причині, що вони здійснюють спільний контроль над спільною діяльністю;
- сторони, які надають фінансування, профспілки, комунальні служби, урядові заклади та відомства, які здійснюють контроль або не мають значного впливу на підприємство, що звітує, тільки виходячи з

наявності звичайних операцій з підприємством (навіть якщо вони можуть впливати на свободу дій підприємства або брати участь у процесі прийняття рішень підприємством);

- окремий покупець, постачальник, сторона, яка надає пільгове право договору про франшизу, дистриб'ютор або генеральний агент, з яким підприємство проводить угоди у значних об'ємах, лише з причини, яка виникає в результаті цієї економічної залежності.

10.2. Операції з пов'язаними сторонами

Операції пов'язаних сторін – передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.

НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [48] визначає, що до операцій пов'язаних сторін, зокрема, належать:

- придбання або продаж готової продукції (товарів, робіт, послуг);
- придбання або продаж інших активів;
- операції за агентськими угодами;
- орендні операції;
- операції за ліцензійними угодами (передача об'єктів промислової власності тощо);
- фінансові операції;
- надання та отримання гарантій і застав;
- операції з провідним управлінським персоналом та з його близькими членами родини.

Оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється, зокрема, такими **методами**: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; балансової вартості.

За методом порівнюваної неконтрольованої ціни застосовується ціна, яка визначається за ціною на аналогічну готову продукцію (товари, роботи, послуги), що реалізується не пов'язаному з продавцем покупцеві за звичайних умов діяльності.

За методом ціни перепродажу застосовується ціна готової продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням відповідної націнки.

За методом «витрати плюс» застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки.

За методом балансової вартості оцінка активів або зобов'язань здійснюється за балансовою вартістю, що визначається згідно з відповідним НП(С)БО.

МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [117] вимагає розкриття інформації щодо відносин, операцій і залишків заборгованості, в тому числі зобов'язань, зі зв'язаними сторонами, у консолідованій та окремій фінансовій звітності материнського підприємства, контролюючого

учасника або інвестора, поданих відповідно до вимог МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55]. Цей стандарт також застосовується до окремої фінансової звітності.

Зв'язана сторона – фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність (у цьому стандарті він зветься «суб'єкт господарювання, що звітує»).

Операція зі зв'язаною стороною – передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та зв'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.

Компенсація – усі виплати працівникам (як визначено в МСБО 19 «Виплати працівникам» [118]), включаючи виплати працівникам, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» [119].

Виплати працівникам – це всі форми компенсації сплаченої чи такої, що підлягає сплаті, або наданої суб'єктом господарювання (чи за дорученням суб'єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб'єктові господарювання. Вона також охоплює таку компенсацію, сплачену за дорученням материнським підприємством суб'єкта господарювання, що його стосується. Компенсація охоплює:

а) короткострокові виплати працівникам, такі як заробітна плата працівникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та оплата тимчасової непрацездатності, участь у прибутках підприємства та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові виплати (такі, як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовні чи субсидовані товари або послуги) для теперішніх працівників;

б) виплати по закінченні трудової діяльності, такі, як пенсії, інші види пенсійних виплат, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років, виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю, якщо вони не підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочена компенсація;

г) виплати при звільненні; та

г) платіж на основі акцій.

Провідний управлінський персонал – ті особи, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб'єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання.

Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень стосовно фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але

не контроль такої політики. Суттєвого впливу можна набути шляхом володіння часткою, згідно зі статутом або угодою.

Органи державної влади – органи державної влади, урядові агенції та подібні органи державної влади – місцеві, національні або міжнародні.

Суб'єкт господарювання, зв'язаний з органами державної влади – суб'єкт господарювання, який контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу державної влади.

Контроль – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання з метою отримання вигоди від його діяльності.

Спільний контроль – погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю.

Операції між зв'язаними сторонами і залишки заборгованості з іншими суб'єктами господарювання в групі розкриваються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Внутрішньогрупові операції і залишки заборгованості між зв'язаними сторонами вилучаються при складанні консолідованої фінансової звітності групи.

Відносини між зв'язаними сторонами є звичайним явищем у торгівлі та бізнесі.

Наприклад, суб'єкти господарювання часто здійснюють частину своєї діяльності через дочірні, спільні та асоційовані підприємства. За таких обставин суб'єкт господарювання здатний впливати на фінансову або операційну політику об'єкта інвестування завдяки наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу.

Відносини між зв'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Зв'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються незв'язаними сторонами.

Наприклад, суб'єкт господарювання, який продає товари своєму материнському підприємству за собівартістю, може пропонувати їх іншим клієнтам на інших умовах. Крім того, операції між зв'язаними сторонами можуть не приводити до таких сум, які виникають у результаті операцій між незв'язаними сторонами.

Відносини між зв'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання, навіть якщо операції між зв'язаними сторонами не здійснюються. Сам факт існування відносин може бути достатнім для впливу на операції суб'єкта господарювання з іншими сторонами.

Наприклад, дочірнє підприємство може припинити відносини з торговим партнером після придбання материнським підприємством спорідненого дочірнього підприємства, яке працює в тій самій галузі, що й попередній торговий партнер.

І навпаки, одна сторона може утриматися від дій з причини значного впливу іншої сторони.

Наприклад, дочірнє підприємство може отримати вказівку від свого материнського підприємства не займатися дослідженнями та розробками.

З цих причин знання операцій суб'єкта господарювання, залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, та відносини суб'єкта господарювання зі зв'язаними сторонами можуть впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, зокрема на оцінку ризиків та можливостей, які можуть бути в того чи іншого суб'єкта господарювання.

Крім того, оцінка є важливим етапом у процесі купівлі-продажу. Необхідність розкриття інформації про використані методи оцінки активів і зобов'язань в операціях з пов'язаними особами є однією з вимог НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [48].

Так, відповідно до вітчизняного законодавства, оцінка активів та зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється такими методами:

- порівнюваної неконтрольованої ціни;
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс»;
- балансової вартості.

Клименко Я.В. [121], досліджуючи основні вимоги вітчизняного законодавства щодо встановлення ціни в операціях з пов'язаними особами з використанням різних методів оцінки активів та зобов'язань, затверджених п.6 НП(С)БО 23 (табл. 10.2), робить акцент на тому, що ціноутворення в операціях з пов'язаними особами відрізняється від цін, що застосовуються в операціях з непов'язаними сторонами.

Таблиця 10.2

Ціноутворення в операціях з пов'язаними особами [121]

Методи оцінки активів та зобов'язань	**Формула ціно-утворення**	**Порівняння з цінами в операціях з непов'язаними особами**	**Умови застосування методів**
Порівнюваної неконтрольованої ціни	*Ц=Цзв*	*Ц=Цнп*	Застосовується лише на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів, робіт та послуг.
Ціни перепродажу	*Ц=Цгп-Н*	*Ц<Цнп*	Застосовується в операціях передачі товару пов'язаній особі з метою перепродажу іншим сторонам.
«Витрати плюс»	*Ц=Св+Н*	*Ц<Цнп*	Застосовується в операціях з пов'язаними особами, у яких існує прямий взаємозв'язок між собівартістю та отриманим прибутком
Балансової вартості	*Ц=Бв*	*Ц<Цнп*	Найчастіше застосовується в операціях з пов'язаними особами.

За методом порівнюваної неконтрольованої ціни в операціях з пов'язаними особами застосовується ціна *(Ц)*, що визначається за вартістю аналогічної готової продукції (товарів, робіт чи послуг), котрі реалізуються непов'язаному суб'єкту за звичайних умов діяльності *(Цзв)* [48].

Варто приймати до уваги, що при цьому необхідно враховувати не лише ціну аналогічної продукції, а й умови проведення господарської операції. Пояснюється це тим, що операції визнаються співставними в тому випадку, якщо вони здійснюються в однакових комерційних і фінансових умовах. При цьому для порівняння застосовуються такі основні критерії:

- критерій щодо непов'язаності осіб є основною умовою для всіх порівнюваних операцій;
- продавець у порівнюваній операції не повинен бути монополістом на ринку (у разі, якщо в наявності інформація про одну порівняну операцію);
- вимоги до характеристики товарів (робіт, послуг) є досить жорсткими, оскільки товари повинні бути, або ідентичні, або однорідні [122].

Згідно з визначенням, наведеним у ПКУ [60], ідентичними вважаються товари, що мають однакові ознаки з оцінюваними товарами, у тому числі такі як: фізичні характеристики; якість та репутація на ринку; країна виробництва (походження); виробник.

Однорідними є товари (роботи, послуги), котрі не є ідентичними, але мають схожі характеристики і складаються із схожих компонентів, у результаті чого виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються, та вважаються комерційно взаємозамінними.

Для визначення товарів однорідними (подібними) враховуються такі ознаки: якість та ділова репутація на ринку; наявність торговельної марки; країна виробництва (походження); виробник; рік виробництва; новий чи вживаний; термін придатності.

Метод порівняльної неконтрольованої ціни, на перший погляд, виглядає найбільш простим і універсальним. Крім того, перевагою даного методу є можливість надання найбільш точного результату.

Також до його переваг можна віднести ту обставину, що для застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни варто знайти лише одну операцію, яку можна порівняти. Однак у практиці ведення господарської діяльності суб'єктів господарювання цей метод не набув широкого застосовується. Це пояснюється тим, що для використання даного методу вимоги щодо характеристик товарів, робіт (послуг) є досить жорсткими. Метод порівняльної неконтрольованої ціни можна застосовувати лише за умови, що товари, роботи, послуги є ідентичними або однорідними, крім того комерційні та фінансові умови проведення операцій повинні бути аналогічними [122]. За ринкових умов діяльності досить непросто дотриматися усіх цих умов та довести їх аналогічність контролюючим органам.

До того ж товари, роботи і послуги відрізняються такою кількістю індивідуальних характеристик і факторів, котрі впливають на ціну, що навіть за умови їх продажу в один і той же час, на однакових ринках і в подібних економічних умовах, порівнювати їх між собою буде некоректно [122]. Дане неспівпадіння вартісних та фізичних характеристик пояснюються технологічними умовами їх виробництва, калькуляцією витрат на їх створення кожним із суб'єктів господарювання.

Отже, для операцій з пов'язаними особами метод порівняльної неконтрольованої ціни можна застосовувати лише на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів, робіт і послуг.

За усіма іншими методами ціна в операціях з пов'язаними сторонами, як правило, нижча за ціну, котра використовується в операціях між непов'язаними сторонами *(Цнп)* [123].

За методом ціни перепродажу в операціях пов'язаних сторін використовується ціна готової продукції (товарів, робіт, послуг) *(Цгп)* за вирахуванням відповідної націнки *(Н)* [48]. Даний метод може використовуватися в операціях, коли суб'єкт господарювання, що перепродає товар пов'язаній особі, виступає в ролі дистриб'ютора в таких операціях. ПКУ дозволяє застосовувати метод ціни перепродажу у ситуаціях, якщо під час перепродажу товару здійснюються операції підготовки товару до перепродажу та його транспортування (поділ товарів на партії, формування поставок, сортування, перепакування) та змішування товарів, якщо характеристики кінцевої продукції (напівфабрикатів) істотно не відрізняються від характеристик змішуваних товарів [60].

Варто зазначити, що застосування методу ціни перепродажу в операціях пов'язаних осіб дає більш точний результат за умови, коли проміжок часу між придбанням товару та його подальшим перепродажем є незначним. Пояснюється це тим, що з плином часу зростає необхідність урахування значної кількості факторів при будь-якому порівнянні. *Наприклад*, зміни ситуації на ринку, зміни курсів валют, зміни в структурі витрат суб'єктів господарювання тощо [121].

За методом «витрати плюс» в операціях пов'язаних осіб застосовуються ціни, котрі складаються з собівартості готової продукції (товарів, робіт чи послуг) *(Св)*, визначеної продавцем, та відповідної націнки *(Н)* [48].

Даний метод часто застосовується для визначення вартості послуг і робіт, оскільки для такої діяльності важко і практично неможливо знайти інформацію по таким самим операціям для застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни. Його також можна застосовувати до тих операцій, в яких існує прямий взаємозв'язок між собівартістю і отриманим прибутком [17].

Метод «витрати плюс» широко використовується в операціях пов'язаних осіб, оскільки, згідно з ПКУ, метод «витрати плюс» може застосовуватися під час: виконання робіт (надання послуг) особами, які є

пов’язаними з отримувачами результатів таких робіт (послуг); операцій з продажу товарів, сировини або напівфабрикатів за договорами між пов’язаними особами; операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за довгостроковими договорами (контрактами) між пов’язаними особами [60].

За методом балансової вартості оцінка активів та зобов’язань в операціях пов’язаних осіб здійснюється за балансовою вартістю *(Бв)*, котра визначається згідно з вимогами відповідних НП(С)БО [48].

Метою такої цінової політики є отримання додаткових фінансових вигод або фінансова підтримка пов’язаних сторін, які за інших умов не змогли б знайти каналів збуту взагалі або на таких умовах, за якими провадяться операції між пов’язаними сторонами [123].

Відповідно до вимог НП(С)БО 23 [48] суб’єкт господарювання при здійсненні операцій з пов’язаними особами самостійно визначає метод оцінки активів та зобов’язань.

При організації системи обліку операцій з пов’язаними особами важливо конкретизувати ті показники господарської діяльності суб’єкта господарювання, котрі необхідно відображати в межах даної системи. Крім того, важливо визначити необхідний рівень аналітики, адже розроблений робочий план рахунків бухгалтерського обліку суб’єкта господарювання щодо його операцій з пов’язаними сторонами та кодування документів, необхідних для відображення даних операцій, повинні бути зручними для використання усіма учасниками процесів їх здійснення, документування та обліку, а також бути досить гнучкими задля можливості їх використання, враховуючи зміни на ринку функціонування підприємства та в переліку й типах зв’язків між пов’язаними особами.

Формування ефективної системи обліку операцій з пов’язаними особами є важливою складовою системи управління підприємством.

При цьому основною функцією обліку за даним об’єктом є забезпечення оперативності акумулювання та обробки інформації для надання внутрішнім і зовнішнім користувачам повної та неупередженої інформації про дані операції та їх вплив на фінансовий стан і результати діяльності суб’єкта господарювання.

10.3. Розкриття інформації про стосунки та операції з пов’язаними сторонами

Суб’єкт господарювання розкриває інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності зрозуміти:

склад групи; та яку неконтрольовану частку участі мають у діяльності групи та її грошових потоках;

оцінити: характер і масштаби суттєвих обмежень на його здатність мати доступ до активів (або використовувати та погашати зобов’язання групи);

характер ризиків, пов’язаних з його частками участі у консолідованих структурованих суб’єктах господарювання, та зміни таких ризиків;

наслідки змін у його частках власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю, та наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством протягом звітного періоду.

Суб’єкт господарювання розкриває інформацію про характер, масштаби та фінансові впливи його часток власності у спільних угодах або асоційованих підприємствах. Розкриття інформації повинно включати:

- суму операцій;
- суму залишків заборгованості, в тому числі зобов’язання, а також строки та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні;
- детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;
- резерв сумнівних боргів, пов’язаних із сумою залишків заборгованості;
- витрати визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості пов’язаних сторін;
- інформація щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо за видами компенсації.

Інформацію про пов’язані сторони, яка підлягає розкриттю, слід подавати окремо за кожною із таких категорій:

- материнське підприємство;
- підприємства, які здійснюють спільний контроль або суттєвий вплив на певний суб’єкт господарювання;
- дочірні підприємства;
- асоційовані підприємства;
- спільні підприємства, у яких підприємство, що звітує, є контролюючим учасником;
- провідний управлінський персонал підприємства, що звітує, або його материнського підприємства;
- інші пов’язані сторони.

У **примітках до фінансової звітності** за наявності операцій пов’язаних сторін наводиться така інформація:

- характер відносин між пов’язаними сторонами;
- види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов’язаних сторін;
- використані методи оцінки активів і зобов’язань в операціях пов’язаних сторін;
- суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов’язаних сторін.

Якщо одна пов’язана сторона здійснює контроль або перебуває під контролем іншої пов’язаної сторони, то інформація про характер відносин пов’язаних сторін наводиться незалежно від наявності операцій між ними.

Інформація про операції з асоційованими підприємствами, які обліковуються інвестором за методом участі в капіталі, наводиться у фінансовій звітності відповідно до п. 11 НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін» [117].

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про одержані від підприємства провідним управлінським персоналом: поточні виплати; інші довгострокові виплати; виплати по закінченні трудової діяльності; виплати при звільненні; платежі на основі акцій; позики.

МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55] визначає, що відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між ними.

Суб’єкт господарювання розкриває назву свого материнського підприємства, а також фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву. Якщо жодна з цих сторін не складає консолідованої фінансової звітності, що оприлюднюються, слід зазначати назву материнського підприємства вищого рівня, яке складає таку звітність.

Для того, щоб користувач фінансової звітності зміг сформувати точку зору стосовно впливу відносин між зв’язаними сторонами на суб’єкт господарювання, доцільно розкривати відносини між зв’язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між зв’язаними сторонами.

Вимога розкривати відносини зі зв’язаними сторонами між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами є додатковою до вимог, що містяться у «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55], МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [53] та МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» [120].

П. 13 МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [55] містить посилання на материнське підприємство наступного вищого рівня. Це перше материнське підприємство у групі, яке перебуває на наступному щаблі безпосередньо за материнським підприємством, яке складає консолідовану фінансову звітність для оприлюднення.

Суб’єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної із наведених далі категорій:

а) короткострокові виплати працівникам;

б) виплати по закінченні трудової діяльності;

в) інші довгострокові виплати працівникам;

г) виплати при звільненні;

ґ) платіж на основі акцій.

Якщо суб'єкт господарювання здійснював операції зі зв'язаними сторонами протягом періодів, що охоплюються фінансовою звітністю, він повинен розкрити інформацію про характер відносин зі зв'язаними сторонами, а також інформацію про такі здійснені операції та залишки заборгованості, в тому числі зобов'язання, яку потребують користувачі для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність. Ці вимоги до розкриття інформації визначені додатково до вимог, наведених у п. 17 МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [117]. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:

- суму операцій;
- суму залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, а також:
- його строки та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні, та
- детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;
- резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою залишків заборгованості;
- витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості зв'язаних сторін.

Інформацію, розкриття якої вимагає п. 18 МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [117], слід подавати окремо за кожною із таких категорій:

- материнське підприємство;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють спільний контроль або суттєвий вплив на певний суб'єкт господарювання;
- дочірні підприємства;
- асоційовані підприємства;
- спільні підприємства, у яких даний суб'єкт господарювання виступає контролюючим учасником;
- провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання або його материнського підприємства;
- інші зв'язані сторони.

Класифікація сум дебіторської та кредиторської заборгованості зв'язаних сторін за різними категоріями (як це вимагається в п.19 МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [117]) є продовженням вимог до розкриття інформації, визначених у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [105]. Цей Стандарт вимагає подавати інформацію у Балансі (Звіті про фінансовий стан) або в примітках до фінансової звітності. Перелік категорій розширено, щоб забезпечити всеохопний аналіз залишків заборгованості зв'язаних сторін, і він застосовується до операцій між зв'язаними сторонами.

Далі наведено приклади операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною:

- придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів);

- придбання або продаж нерухомості та інших активів;
- надання або отримання послуг;
- оренда;
- передача досліджень та розробок;
- передача за ліцензійними угодами;
- передача за фінансовими угодами (зокрема, позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі);
- надання гарантій або застави;
- зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, у тому числі контрактів з виконанням у майбутньому (визнаних або невизнаних);
- погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої зв'язаної сторони.

Участь материнського або дочірнього підприємства у визначеній програмі виплат, яка розподіляє ризики між підприємствами групи, є операцією між зв'язаними сторонами (див. п. 34Б МСБО 19 «Виплати працівникам» [118]).

Розкриття інформації про те, що операції зі зв'язаними сторонами були здійснені на умовах, еквівалентних умовам, що домінують в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов.

Статті, подібні за характером, можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій зв'язаних сторін на фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Приклади розв'язування задач

Задача 10.1.

Мета: навчитись відображати в обліку продавця та покупця операції купівлі-продажу за звичайною ціною, використовуючи метод порівнюваної неконтрольованої ціни.

Матеріал для виконання завдання:

Відобразити в системі обліку продавця постачання товарів пов'язаним особам за звичайною ціною (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

Господарські операції по відображенню в обліку продавця постачання товарів пов'язаним особам за звичайною ціною

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн	Відображення у податковому обліку	
		Дт	Кт		Доходи	Витрати
Відображення в обліку продавця						
1	Реалізовано товар пов'язаній особі			120 000		
2	Нараховано ПЗ з ПДВ на звичайну ціну			20 000		
3	Списано реалізовані товари за собівартістю			80 000		
4	Списано собівартість товарів для відображення фінансового результату від операції			80 000		
5	Визнано фінансовий результат			?		
6	Отримано оплату від покупця за товар			?		
Відображення в обліку покупця						
1	Отримано товар від продавця			?		
2	Нараховано ПК з ПДВ на звичайну ціну			?		
3	Оплачено пов'язаній особі за отриманий товар			?		

Розв'язок:

Відповідно до вимог НП(С)БО 23 [48] суб'єкт господарювання при здійсненні операцій з пов'язаними особами самостійно визначає метод оцінки активів та зобов'язань.

Відображення в системі обліку продавця та покупця операцій купівлі-продажу за звичайною ціною, використовуючи метод порівнюваної неконтрольованої ціни, подано в табл. 10.4.

Таблиця 10.4

Відображення в обліку продавця постачання товарів пов'язаним особам за звичайною ціною

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку		Сума, грн	Відображення у податковому обліку	
		Дт	Кт		Доходи	Витрати
Відображення в обліку продавця						
1	Реалізовано товар пов'язаній особі	361.1.1.1.3	702.1.1.1.3	120 000	100 000	80 000
2	Нараховано податкове зобов'язання ПЗ з ПДВ на звичайну ціну	702.1.1.1.3	641	20 000		
3	Списано реалізовані товари за собівартістю	902	281	80 000		
4	Списано собівартість товарів для відображення фінансового результату від операції	791	902	80 000		
5	Визнано фінансовий результат	702.1.1.1.3	791	100 000		
6	Отримано оплату від покупця за товар	311	361.1.1.1.3	120 000		
Відображення в обліку покупця						
1	Отримано товар від продавця	281	631.1.1.2.1	100 000		
2	Нараховано ПК з ПДВ на звичайну ціну	641	631.1.1.2.1	20 000		
3	Оплачено пов'язаній особі за отриманий товар	631.1.1.2.1	311	120 000		

Аналізуючи кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, наведену в табл. 10.4, бачимо, що у даному прикладі відображено операцію з постачання товарів пов'язаній особі за звичайною ціною.

Продавець повинен виписати податкову накладну при нарахуванні податкового зобов'язання (ПЗ) на суму 120 000 грн., у т. ч. ПДВ 20 000 грн. У податковій декларації з податку на додану вартість дана господарська операція повинна бути відображена у рядку 1 (у колонці А «Обсяги

постачання (без податку на додану вартість)» – 100 000 грн., у колонці Б «Сума податку на додану вартість» – 20 000 грн.). При цьому сума податкового доходу продавця становить 100 000 грн, а до витрат, одночасно з визнанням доходів, зараховується собівартість реалізованого товару (80 000 грн, без урахування податку на додану вартість).

Дана операція в декларації з податку на прибуток відображається у рядку 02 «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, (-)), а також, відповідно, у рядку 01 «Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку») у сумі 100 000 грн. Витрати, відповідно, відображаються у сумі 80 000 грн. При цьому, у покупця податковий кредит (ПК) визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів, але не вище звичайних цін (згідно з п. 198.3, ст. 198 ПКУ) [60]. При цьому, у процесі визначення звичайних цін для нарахування ПК, покупець використовує інформацію щодо цін, котру отримує від продавця (у даному прикладі в податковій накладній даний показник встановлений у сумі 20 000 грн).

Практичні завдання:

Задача 10.1.

Мета завдання:

Відобразити в системі обліку та звітності операції з пов’язаними сторонами.

Методичні вказівки:

Підприємство «Агропоступ» придбало в асоційованого підприємства «Агротехсервіс» товари за порівнюваними неконтрольованими цінами на суму 200 тис. грн та 750 тис. грн відповідно у 2023 та 2024 роках.

Підприємство також уклало договір страхування з асоційованою страховою компанією «Княжа», за яким протягом 2023 року було сплачено 8 500 тис. грн.

Задача 10.2.

Мета завдання:

Розрахувати фактичний прибуток, виходячи з рентабельності 18%.; прибуток, який відповідає рентабельності 12%; суму, на яку компанія «Альфа» повинна скоригувати свій фінансовий результат, щоб досягти рентабельності 12%. Проаналізувати, як це коригування вплине на податкове навантаження компанії.

Методичні вказівки:

Компанія «Альфа» протягом року здійснила продаж продукції дочірній компанії «Бета» на загальну суму 30 мільйонів грн. Початково встановлена трансфертна ціна передбачала рентабельність 12%. Наприкінці року було виявлено, що фактична рентабельність становить 18%. Компанія «Альфа» вирішила провести самостійне коригування рентабельності до рівня 12%.

Задача 10.3.

Мета завдання:

Розрахувати суму бонусу, який потрібно буде надати компанії «Гамма», для досягнення оптимального рівня рентабельності. Визначити, як використання цього бонусу вплине на рентабельність продажів компанії «Гамма».

Методичні вказівки:

Компанія «Гамма» за рік здійснила продаж товарів на суму 40 мільйонів грн компанії «Бета». Компанія виявила, що рентабельність від продажу цих товарів перевищує допустимий рівень на 3%. Початково встановлена трансфертна ціна передбачала рентабельність 10%. Компанія вирішує використати бонус для коригування своєї рентабельності.

Тести

1) Метою розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання відомостей про пов'язані сторони є:

а) надання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на його фінансовий стан та прибуток чи збиток, спричиненого існуванням пов'язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, у тому числі загальними зобов'язаннями, між такими сторонами;

б) забезпечення прозорості щодо структури власності суб'єкта господарювання та ідентифікації всіх його інвесторів;

в) розкриття інформації про всі операції, здійснені суб'єктом господарювання, незалежно від того, чи відбувалися вони з пов'язаними сторонами, для оцінки обсягів діяльності;

г) надання інформації про винагороди ключового управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання.

2) Особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною – це:

а) стратегічні партнери;

б) представники інтересів;
в) пов’язані сторони;
г) суб’єкти спільного контролю.

3) Відносини між пов’язаними сторонами, це зокрема, відносини:
а) підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;
б) підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;
в) підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб;
г) всі відповіді правильні.

4) Пов’язані сторони – це?
а) два підприємства, тільки тому що у них є спільний директор або інший член старшого керівного персоналу, або тому, що член старшого керівного персоналу одного підприємства має значний вплив на інше підприємство;
б) два учасника спільного підприємства тільки по тій причині, що вони здійснюють спільний контроль над спільною діяльністю;
в) материнське підприємство, дочірнє підприємство; спільне підприємство, контролюючі учасники спільної діяльності; підприємство-інвестор, асоційоване підприємство;
г) сторони, які надають фінансування, профспілки, комунальні служби, урядові заклади та відомства, які здійснюють контроль або не мають значного впливу на підприємство, що звітує, тільки виходячи з наявності звичайних операцій з підприємством (навіть якщо вони можуть впливати на свободу дій підприємства або брати участь у процесі прийняття рішень підприємством).

5) Передача активів або зобов’язань між суб’єктами господарювання, що звітує, та пов’язаною стороною – це:
а) взаєморозрахунки між учасниками спільної діяльності;
б) операція із пов’язаною стороною;
в) внутрішньогрупова реорганізація;
г) міжфіліальна передача ресурсів.

6) До основних операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються з пов’язаною стороною належить:
а) придбання або продаж товарів, придбання або продаж нерухомості та інших активів, придбання або отримання послуг, оренда, передача досліджень та розробок, передача за ліцензійними угодами;

б) здійснення благодійних внесків та надання спонсорської допомоги пов’язаним сторонам, спрямованих на підтримку їхніх соціальних ініціатив або культурних проєктів, що відображає соціальну відповідальність суб’єкта господарювання, але не є основною господарською операцією;

в) участь у спільних інвестиційних проєктах з пов’язаними сторонами, де кожен учасник здійснює початкові внески та несе ризики відповідно до своєї частки, а управління проєктом здійснюється на основі спільного рішення, що є формою стратегічної співпраці, але не є регулярною операцією з передачі активів або зобов’язань;

г) надання інформаційних або консультаційних послуг пов’язаним сторонам на безоплатній основі або за символічною платою, що є формою внутрішньогрупової підтримки або обміну досвідом, але не відображає ринкових операцій з передачі ресурсів або зобов’язань.

7) Що відносять до короткострокових виплат працівникам:

а) вихідна допомога;

б) внески на соціальне забезпечення;

в) виплати на основі акції;

г) відпустка за вислугу років.

8) Що не відноситься до винагород після закінчення трудової діяльності:

а) пенсії;

б) інші виплати при виході на пенсію;

в) вихідна допомога;

г) страхування і медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності.

9) Що не відноситься до складу короткострокових виплат працівникам:

а) зарплати;

б) оплачувана щорічна відпустка;

в) пільги у негрошовій формі;

г) відстрочена компенсація.

10) Суб’єкт господарювання розкриває інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності зрозуміти:

а) склад групи; та яку неконтрольовану частку участі мають у діяльності групи та її грошових потоках;

б) оцінити: характер і масштаби суттєвих обмежень на його здатність мати доступ до активів (або використовувати та погашати зобов’язання групи);

в) характер ризиків, пов’язаних з його частками участі у консолідованих структурованих суб’єктах господарювання, та зміни таких ризиків;

г) всі відповіді правильні.

11) Суб’єкт господарювання розкриває інформацію про:

а) аналіз чутливості основних фінансових показників суб’єкта господарювання до змін макроекономічних факторів, таких як відсоткові ставки, валютні курси та рівень інфляції, за різних сценаріїв розвитку економіки, включаючи оптимістичний, песимістичний та найбільш вірогідний, з кількісною оцінкою потенційного впливу на прибутковість та фінансову стійкість;

б) опис облікової політики суб’єкта господарювання щодо визнання, оцінки та відображення всіх видів активів, зобов’язань, власного капіталу, доходів та витрат, із посиланнями на відповідні положення національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також обґрунтування вибору конкретних методів обліку та їхнього впливу на фінансову звітність;

в) перелік усіх судових спорів та арбітражних проваджень, у яких суб’єкт господарювання виступає як позивач або відповідач, із зазначенням суті позовних вимог, стадії розгляду справи, розміру потенційних фінансових наслідків та думки юридичних радників щодо ймовірності їхнього вирішення на користь суб’єкта господарювання;

г) характер, масштаби та фінансові впливи його часток власності у спільних угодах або асоційованих підприємствах.

12) Розкриття інформації не повинно включати:

а) суму операцій;

б) суму залишків заборгованості, в тому числі зобов’язання, а також строки та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні;

в) повний перелік усіх співробітників пов’язаної сторони із зазначенням їхніх посадових обов’язків, рівня заробітної плати та контактних даних для можливого перехресного аудиту кадрової політики;

г) детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих.

13) Розкриття інформації повинно включати:

а) інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо за видами компенсації;

б) аналіз коефіцієнтів ліквідності та платоспроможності пов’язаних сторін на кінець звітного періоду, розрахованих на основі їхньої власної

фінансової звітності, для оцінки їхньої здатності погашати свою заборгованість перед суб'єктом господарювання;

в) порівняльний аналіз умов операцій з пов'язаними сторонами з умовами аналогічних операцій, що здійснювалися з незалежними третіми сторонами протягом звітного періоду, для підтвердження ринкового характеру цін та інших умов;

г) детальний опис процедур контролю, які застосовуються суб'єктом господарювання для забезпечення відповідності операцій з пов'язаними сторонами принципу «витягнутої руки» та запобігання конфліктам інтересів.

14) Інформацію про пов'язані сторони, яка підлягає розкриттю подають:

а) професійні консультанти (аудитори, юристи, оцінювачі);

б) працівники суб'єкта господарювання, які не належать до провідного управлінського персоналу;

в) асоційовані підприємства;

г) неприбуткові організації та благодійні фонди.

15) До не пов'язаних сторін не відносяться:

а) два підприємства, тільки тому що у них є спільний директор або інший член старшого керівного персоналу, або тому, що член старшого керівного персоналу одного підприємства має значний вплив на інше підприємство;

б) сторони, які надають фінансування, профспілки, комунальні служби, урядові заклади та відомства, які здійснюють контроль або не мають значного впливу на підприємство, що звітує, тільки виходячи з наявності звичайних операцій з підприємством (навіть якщо вони можуть впливати на свободу дій підприємства або брати участь у процесі прийняття рішень підприємством);

в) окремий покупець, постачальник, сторона, яка надає пільгове право договору про франшизу, дистриб'ютор або генеральний агент, з яким підприємство проводить угоди у значних об'ємах, лише з причини, яка виникає в результаті цієї економічної залежності;

г) материнське підприємство, дочірнє підприємство, спільне підприємство, асоційоване підприємство, підприємство-інвестор, контролюючі учасники спільної діяльності.

Питання для самоконтролю:

1. Яка мета розкриття інформації про пов'язані сторони?

2. Якими МСФЗ (МСБО) та НП(С)БО встановлені методологічні засади розкриття інформації про відносини та операції між пов'язаними сторонами?

3. Які критерії пов'язаності сторін?

4. Взаємовідносини між сторонами, що ґрунтуються на контролі, спільному контролі, суттєвому впливі.

5. Хто є провідним управлінським персоналом і близькими членами родини фізичної особи?

6. Хто є близькими родичами фізичної особи?

7. Яка інформація підлягає розкриттю щодо компенсацій провідному управлінському персоналу?

8. Які суб'єкти не належать до пов'язаних сторін?

9. Назвіть вимоги щодо розкриття інформації стосовно пов'язаних сторін у примітках до консолідованої звітності.

10. У межах яких категорій необхідно розкривати інформацію щодо пов'язаних сторін?

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про схвалення Стратегії запровадження підприємствами звітності із сталого розвитку : розпорядження Кабінету Міністрів України від 18 жовтня 2024 р. № 1015-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1015-2024-%D1%80#Text (дата звернення: 16.04.2025).
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо запровадження звітності із сталого розвитку : проєкт Кабінету Міністрів України від 25 червня 2025р. № 10075/7/25. URL: https://7eminar.ua/news/4722-minfin-proponuje-zaprovaditi-zvitnist-iz-stalogo-rozvitku (дата звернення: 25.06.2025).
3. Пріоритети розвитку реального сектора в умовах війни та повоєнного відновлення економіки України : аналіт. доп. / О. В. Собкевич, А. В. Шевченко, В. М. Русан та ін. ; за загальн. ред. Я. А. Жаліла. Київ : НІСД, 2024. 104 с. URL: https://niss.gov.ua/sites/default/files/2024-02/ad_realsektor-2023.pdf (дата звернення: 17.04.2025).
4. Щербатюк С. Десять угод більш як на 740 млн дол. США. *Журнал Forbes Ukraine*. 07 січня 2025 року. URL: https://surl.li/xjport (дата звернення: 17.04.2025).
5. Об'єднання бізнесу : Міжнародний стандарт фінансової звітності № 3: Постанова РМСБО від 01.01.2012р. № 929-006 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text (дата звернення: 05.04.2024).
6. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV. Дата оновлення: 09.01.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (дата звернення: 05.04.2024).
7. Про холдингові компанії в Україні : Закон України від 15 березня 2006 року № 3528-IV. Дата оновлення: 22.02.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3528-15#Text (дата звернення: 05.04.2024).
8. Маначинська Ю. Консолідація фінансової звітності групи: практичні аспекти у контексті *сталого* розвитку аграрних підприємств. *Економічний аналіз.* 2025. Том 35. № 1. С. 384-398. https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/6304
9. Маначинська Ю.А., Мошковська О.А. Організаційні засади обліково-аналітичного забезпечення діяльності холдингових структур у сфері виробництва молочної продукції. *Електронне наукове фахове видання «Modern Economics»*, №28. 2021, 67–74.
10. Об'єднання підприємств : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 : наказ Міністерства Фінансів України від 07.07.1999 р. №163. Дата оновлення: 12.01.2023р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text (дата звернення: 02.04.2025).

11. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність : міжнародний досвід та практика України : навч.-практ. посібн. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 528 с.

12. Зменшення корисності активів : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 : наказ Міністерства Фінансів України від 24.12.2004 р. №817. Дата оновлення: 12.01.2023р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text (дата звернення: 03.04.2025).

13. Фінансові інструменти : Міжнародний стандарт фінансової звітності № 9 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-016 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text (дата звернення: 05.04.2025).

14. Спільна діяльність: Міжнародний стандарт фінансової звітності № 11 : Постанова РМСБО від 01.01.2013 р. № 929-066 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_066#Text (дата звернення: 05.04.2025).

15. Консолідована фінансова звітність : Міжнародний стандарт фінансової звітності № 10 : Постанова РМСБО від 01.01.2013 р. № 929-065 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text (дата звернення: 05.04.2025).

16. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 : наказ Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 р. №73 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 05.04.2025).

17. Консолідована фінансова звітність : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 : наказ Міністерства Фінансів України від 27.06.2013 р. №628 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text (дата звернення: 05.04.2025).

18. Складання та подання консолідованої фінзвітності: нюанси. *Factor. Податковий кодекс.* Грудень, 2023. №24. URL : https://surl.li/aqfbjg (дата звернення: 05.04.2025).

19. Пушкіна О. Консолідація фінансової звітності: поняття, переваги та принципи використання. *Aktiv. Financial Academy*. 19 квітня 2024 року. URL : https://surli.cc/hnmbtu (дата звернення: 05.04.2025).

20. Івченко Л.В., Федорченко О.Є. Консолідована фінансова звітність: основні аспекти. *Економіка і суспільство*. Випуск 8. 2017. С. 756 – 761. URL. https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/125.pdf (дата звернення: 06.04.2025).

21.Семчук І.В., Мазур В.Г. Удосконалення процесу формування консолідованої фінансової звітності на етапі наступної консолідації звітності. *Економіка і суспільство*. Випуск 2. 2016. С. 732 – 737. URL. https://economyandsociety.in.ua/journals/2_ukr/130.pdf (дата звернення: 06.04.2025).

22. Примаченко О.Л., Романенко М.О. Звітність зі сталого розвитку у забезпеченні корпоративної соціальної відповідальності вітчизняних підприємств. *Економіка та суспільство*. Випуск №64, 2024. URL. https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/4357 (дата звернення: 07.04.2025).

23. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року : указ Президента України від 30 вересня 2019 року №722/2019. URL. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text (дата звернення: 07.04.2025).

24. Пелех У.В., Тенюх З.І., Хоча Н.В. Аналіз методів та організаційних основ складання консолідованої фінансової звітності. *БІЗНЕСІНФОРМ*. №4. 2021. С. 168 – 175. URL. https://surl.lu/orwgyk (дата звернення: 08.04.2025).

25. Вплив інфляції : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 : наказ Міністерства Фінансів України від 28.02.2002 р. №147 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text (дата звернення: 05.04.2025).

26. Пантелеєв В.П. Консолідація фінансової звітності : навч. пос. / В.П. Пантелеєв, К.В. Безверхий. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2016. 429 с.

27. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433. Дата оновлення : 02.02.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text (дата звернення: 09.04.2025).

28. Теорії та методи бухгалтерського обліку: підручник / С.Ф. Голов, Я.В. Голубка, В.М. Костюченко, Л.В. Чижевська. Житомир: Видавничий дім «Бук-Друк», 2024. 444 с.

29. Частки у спільних підприємствах : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 31 : Постанова РМСБО від 12.03.2013р. № 929-040. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_040#Text (дата звернення: 09.04.2025).

30. Маначинська Ю.А., Євдощак В.І. Консолідація фінансової звітності : дистанційний курс для студентів ОС «магістр», спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2021. 397 с.

31. Маначинська Ю.А., Євдощак В.І. Консолідація фінансової звітності : методичні рекомендації до самостійної роботи з дисципліни для здобувачів освітнього ступеня «бакалавр» всіх форм навчання. Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ 2020. 89 с.

32. Маначинська Ю.А. Консолідація фінансової звітності : збірник тестових завдань для студентів освітнього ступеня «магістр», спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2020. 31 с.

33. Маначинська Ю.А. Консолідація фінансової звітності : практикум для студентів освітнього ступеня «магістр», спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2020. 31 с.

34. Маначинська Ю.А., Вдовічен А.А. Конвергенція фінансового звітування в Європейському Союзі (ЄС). *Науковий журнал «Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту».* Чернівці : ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. Issue. III(87). Економічні науки. С. 8 – 27.

35. Маначинська Ю.А. Трансформація Звіту про власний капітал в Актуарний звіт про зміни у власному капіталі. *Науковий журнал «Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту».* Чернівці : ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. Issue. II(86). С. 51 – 65.

36. Маначинська Ю.А. Актуарний звіт про фінансові результати: трансформація в системі актуарного обліку. *Науковий журнал «Економічний аналіз».* Тернопіль : ЗНУ, 2022. Том. 32. Випуск 2. Економічні науки. С. 133 – 139.

37. Маначинська Ю.А. Актуарний облік в системі НП(С)БО та Концептуальної основи фінансової звітності. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2019. Вип. I (73). Економічні науки. С. 105 – 223.

38. Маначинська Ю.А., Мошковська О.А. Організаційні засади обліково-аналітичного забезпечення діяльності холдингових структур у сфері виробництва молочної продукції. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*, №28. 2021, 67-74.

39. Маначинська Ю.А. Управління вартістю бізнесу на основі актуарного балансу руху грошових коштів. *Журнал Вчені записки ТНУ ім. В.І. Вернадського*. Серія: Економіка і управління, Том 32 (71). N 3, 2021. С.123 – 130.

40. Маначинська Ю.А. Трансформація 3D-звіту про фінансовий стан в 5D-актуарний баланс. *Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці»*. Київ : НАУ, 2020. Випуск 3(77). С. 98-105.

41. Бондар М., Цвятковська О. Нефінансова звітність в управлінні державними установами. *Економіка та суспільство.* 2024. Випуск. 69. **DOI:** https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-69-115 URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5234 (дата звернення: 28.04.2025).

42. Директива (86/635/ЄЕС) Про річну звітність і консолідовану звітність банків та інших фінансових установ № 994-270 від 05.09.2006 р. Європейський Парламент і Рада. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_270#Text (дата звернення: 28.04.2025).

43. Директива (91/674/ЄЕС) Про річну звітність і консолідовану звітність суб'єктів господарювання у сфері страхування № 994-190 від 05.09.2006 р. Європейський Парламент і Рада. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_190#Text (дата звернення: 28.04.2025).

44. Директива (2013/34/ЄС) Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язаних з ними звіти певних типів компаній від 26 червня 2013 року. Європейський Парламент і Рада. URL. https://ips.ligazakon.net/document/MU13169 (дата звернення: 28.04.2025).

45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 04.07.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 22.04.2025).

46. Директива (2006/43/ЄС) Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності №994-844 від 17.05.2006 року. Європейський Парламент і Рада. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text (дата звернення: 22.04.2025).

47. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. Дата оновлення: 21.05.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 22.04.2025).

48. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 : наказ Міністерства Фінансів України від 18.06.2001 р. №303 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text (дата звернення: 05.04.2025).

49. Курілов Є. Запровадження звітності зі сталого розвитку в Україні та Директиви Європейського Союзу. *Azones*. 04.03.2025 р. URL: https://azones.law/analytics/zaprovadzhennya-zvitnosti-zi-stalogo-rozvytku-v-ukrayini-ta-dyrektyvy-yevropejskogo-soyuzu/ (дата звернення: 28.04.2025).

50. Стратегія звітності із сталого розвитку. *Професійна асоціація учасників ринків капіталу та деривативів*. PARD. URL: https://www.pard.ua/uk/news/6237-stratehiya-zvitnosti-zi-staloho-rozvytku/ (дата звернення: 28.04.2025).

51. Фінансові інвестиції : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 : наказ Міністерства Фінансів України від 26.04.2000 р. №91. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text (дата звернення: 05.04.2025).

52. Вплив змін валютних курсів : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 : наказ Міністерства Фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text (дата звернення: 05.04.2025).

53. Інвестиції в асоційовані підприємства : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 28 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-046 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046#Text (дата звернення: 05.04.2025).

54. Губачова О.М., Мельник С.І. Облік у зарубіжних країнах. Київ : КНТЕУ, 2021. 212 с. URL: https://pidru4niki.com/14510702/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_u_zarubizhnih_krayinah (дата звернення: 05.04.2025).

55. Консолідована та окрема фінансова звітність : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 27 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-045 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_045#Text (дата звернення: 05.04.2025).

56. Дохід : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 : наказ Міністерства Фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text (дата звернення: 05.04.2025).

57. Фінансові інструменти : визнання та оцінка. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 39 : Постанова РМСБО від 17.10.2013 р. № 929-015. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#n2 (дата звернення: 05.04.2025).

58. Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 5 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (дата звернення: 05.04.2025).

59. Концептуальна основа фінансової звітності : Постанова РМСБО від 01.09.2020 р. № 929-009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення: 05.04.2025).

60. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 16.07.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 08.04.2025).

61. Зменшення корисності активів : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28: наказ Мінфіну України від 24.12.2004 р. № 817. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text (дата звернення: 12.04.2025).

62. Побережник А. Гудвіл – грошове визначення ділової репутації компанії. Адвокатська фірма GORO legal. *Юрист&Закон.* 12.08.2019р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text (дата звернення: 15.04.2025).

63. Основні засоби : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 16 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 05.04.2025).

64. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ). Постанова РМСБО від 12.03.2013 р. № 929-010. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text (дата звернення: 05.06.2025).

65. Податки на прибуток : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 12 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012#Text (дата звернення: 05.04.2025).

66. Податок на прибуток : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 : наказ Міністерства Фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text (дата звернення: 05.04.2025).

67. Основні засоби : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 : наказ Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text (дата звернення: 05.04.2025).

68. Зменшення корисності активів : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 36 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-047. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення: 05.04.2025).

69. Нематеріальні активи : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 38 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-050. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 05.04.2025).

70. Нематеріальні активи : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 : наказ Міністерства Фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text (дата звернення: 05.04.2025).

71. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433. Дата оновлення : 02.02.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text (дата звернення: 09.04.2025).

72. Будько О.В. Консолідація фінансової звітності : опорний конспект лекцій. Кам'янське : ДДТУ, 2017. 56 с.

73. Бенько М. М. Автоматизація бухгалтерського обліку в Україні: проблемні аспекти та ключові досягнення. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. Чернівці, 2021. Випуск III(83). С. 91 – 104. URL: http://herald.chite.edu.ua/content/download/archive/2021/v3/7.pdf. (дата звернення : 14.05.2025). DOI: http://doi.org/10.34025/2310-8185-2021-3.83.07.

74. Гнатьєва Т. М., Мельничук В. М., Яковенко А. О. Світові тенденції інтеграції штучного інтелекту в бухгалтерському обліку. EconomicBulletin of the Black Sea Littoral. 2024, Issue 5. URL: https://www.ebbsl.com.ua/index.php/visnuk/article/view/67 (дата звернення : 17.04.2025).

75. Даньків Й. Я., Попович М. С. Штучний інтелект у бухгалтерському обліку. 2022. URL. https://ojs.kname.edu.ua/index.php/area/article/view/1838/1741 (дата звернення : 17.04.2025).

76. Дарід А. Х., Гуменюк Я. М., Хмара М. П. Впровадження штучного інтелекту в бізнес-практику. *Цифрова економіка та економічна безпека. 2023.* Вип. 9(09). С. 42–50. URL: http://dees.iei.od.ua/index.php/journal/article/view/270/257 (дата звернення : 27.04.2025).

77. Златова М. Г., Гнатьєва Т. М. Перспективи впровадження штучного інтелекту в бухгалтерському обліку та аудиті. Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації: матеріали II міжнар. наук.-практпракт. конф. (м. Суми, 16 лист. 2023 р.). Суми, 2023. С. 40 – 43. URL. http://surl.li/rgefz (дата звернення : 17.04.2025).

78. Когут Ю. І. Штучний інтелект і безпека : практичний посібник. Київ : Консалтингова компанія «СІДКОН», 2024. С. 294.

79. Лемішовська О. С., Лінинська В. І. Бухгалтерський облік в умовах впровадження інформаційних технологій і систем. *Економіка та суспільство.* №44. 2022. URL: https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/718/726 (дата звернення : 17.04.2025). DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-23.

80. Поповиченко І. В., Спірідонова К. О. Андрійчук А. С. Застосування штучного інтелекту в фінансово економічному аналізі діяльності підприємства. *Економічний простір*. 2024. № 189. С. 81 – 84. URL: https://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/1389/ (дата звернення : 17.04.2025). DOI: https://doi.org/10.32782/2224-6282/189-15/.

81. Савків У. С., Кузьмін Т. Л. Удосконалення ведення бухгалтерського обліку та формування звітності в умовах цифрової економіки. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону.* 2023. № 19. Т. 2. С. 87—95. URL: http://surl.li/rheoh (дата звернення : 17.04.2025).

82. Саєнко Д. О., Колісник Т. П. Основні напрями застосування технологій штучного інтелекту у кібербезпеці. Протидія кіберзлочинності та торгівлі людьми: збірн. матер. міжнар. наук. прак. конф. (м. Вінниця, 31 трав. 2023 р.). Вінниця, 2023. С. 158 – 160. URL: http://surl.li/kzqnc (дата звернення : 17.04.2025).

83. Штучний інтелект і нейромережі. 12 книжок в одній, що допоможуть вам втілити інновації в життя / Упор. ТОВ «Моноліт Бізз». Харків : Моноліт Бізз, 2024. 216 с.

84. Топ-7 інструментів для бухгалтерів у 2024 році. URL: https://surl.li/kkprsf (дата звернення : 17.04.2025).

85. Ринок праці в умовах війни: демографічні виклики для України. 2024. URL: https://www.ukrinform.ua/rubric-polytics/3909003-rinok-praci-v-umovah-vijni-demograficni-vikliki-dla-ukraini.html (дата звернення : 21.04.2025).

86. Міграція під час війни. 2024. URL: https://surl.lt/yetgjx (дата звернення : 22.04.2025).

87. Населення скорочується – у 2050 році нас буде лише 25 млн. 2024. URL: https://surl.lu/ntkiji (дата звернення : 22.04.2025).

88. Штучний інтелект для відбудови України. 2024. URL: https://www.epravda.com.ua/columns/2024/10/17/720658/ (дата звернення: 20.04.2025).

89. 11 найкращих бухгалтерських програм зі штучним інтелектом. 2024. URL: https://www.morningdough.com/uk/ai-tools/best-artificial-intelligence-accounting-software/ (дата звернення : 23.04.2025).

90. Про схвалення Концепції розвитку штучного інтелекту в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 2 грудня 2020 р. № 1556-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-2020-%D1%80#Text (дата звернення : 23.04.2025).

91. Про схвалення Стратегії цифрового розвитку інноваційної діяльності України на період до 2030 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2025-2027 роках : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2024 р. № 1351-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1351-2024-%D1%80#Text (дата звернення: 03.03.2025).

92. Озеран А.В. Інформація про сталий розвиток у звіті про управління. *Сталий розвиток економіки.* №2(49). 2024. С. 282 – 287. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-45
URL:https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/download/975/934 (дата звернення: 02.03.2025).

93. Декларація Лугано : Матеріали Конференції URC 2022. URL: https://ua.urc-international.com/past-conferences/urc22/materiali-konferenciyi (дата звернення: 16.02.2025).

94. Про схвалення Концепції розвитку штучного інтелекту України : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 02 грудня 2020 р. № 1556-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-2020-%D1%80#Text (дата звернення: 03.03.2025).

95. Міністерство цифрової трансформації України : офіційний web-сайт. URL: https://thedigital.gov.ua/ (дата звернення: 03.03.2025).

96. Ящук І. Індустрія 5.0: Зміна парадигми в промисловому секторі – людина в центрі уваги. *Дзеркало тижня*. 07 липня 2023р. URL: https://zn.ua/ukr/TECHNOLOGIES/industrija-50-zmina-paradihmi-v-promislovomu-sektori-ljudina-v-tsentri-uvahi.html (дата звернення: 05.03.2025).

97. Податок на прибуток : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 (МСБО 12). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012#Text (дата звернення: 05.03.2025).

98. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Інструкція : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. (Дата оновлення : 04.11.2024). URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення: 05.03.2025).

99. Олійник Л. Проблема формування інформації про внутрішньо групові розрахунки у консолідованій фінансовій звітності. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації :* міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1. 2023. С. 88 – 90. URL: https://surl.lu/qvvumz (дата звернення: 05.03.2025).

100. Цимбалюк І. Привілейовані акції: суть, поняття, які є класи. *Rates.* 27 листопада 2024р. URL: https://rates.fm/ua-uk/invest/privilejovani-akciyi/ (дата звернення: 05.03.2025).

101. Єремян О.М., Бойко Л.І. Гудвіл під час придбання: методи розрахунку і розкриття в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. *Економіка і суспільство*. Випуск №8. 2017. С. 748 – 755. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/124.pdf (дата звернення: 05.03.2025).

102. Запаси : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 2 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 05.04.2025).

103. Фінансові інструменти: визнання та оцінка : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 39 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-015. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#n474 (дата звернення: 05.04.2025).

104. Фінансова звітність в умовах гіперінфляції : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 29 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-048. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_048#Text4 (дата звернення: 05.04.2025).

105. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 1 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 05.04.2025).

106. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 8 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 05.04.2025).

107. Вплив інфляції : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 : наказ Міністерства Фінансів України від 28.02.2002 р. № 147. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02#Text (дата звернення: 05.04.2025).

108. Звіт про рух грошових коштів : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 7 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-019. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#Text (дата звернення: 05.04.2025).

109. Фінансова звітність в умовах гіперінфляції : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 29 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-048. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_048#Text (дата звернення: 05.04.2025).

110. Чайковський І.А. Диверсифікація діяльності підприємств зерно-продуктового під комплексу України як чинник економічного зростання. *Інвестиції : практика та досвід*. №7. 2025. С. 169 – 174. URL: https://www.nayka.com.ua/index.php/investplan/article/view/6103/6174 (дата звернення: 05.04.2025).

111. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. (дата оновлення: 03.09.2024). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 05.04.2025).

112. Про затвердження Інструкції про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України : постанова Правління Національного банку України від 24 жовтня 2011р. №373. (за станом на : 22.02.2024). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1288-11#Text (дата звернення: 05.04.2025).

113. Про банки і банківську діяльність : закон України від 07 грудня 2000 р. № 2121-III. (дата оновлення: 10.01.2025). URL. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text (дата звернення: 07.04.2025).

114. Про внесення змін до деяких законів України щодо нагляду на консолідованій основі : закон України від 19 травня 2011 р. № 3394-VI. (дата оновлення: 01.01.2024). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3394-17/#Text (дата звернення: 07.04.2025).

115. Гандзюк К. Контрольовані операції в Україні: що це, які критерії. *Інтернет-видання МОСТ*. 02.09.2024. URL: https://surl.li/cfehie (дата звернення: 07.04.2025).

116. Дохід : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text (дата звернення: 05.04.2025).

117. Розкриття інформації про зв’язані сторони : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 24 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-043. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_043#Text (дата звернення: 05.04.2025).

118. Виплати працівникам : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 19 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-011 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text (дата звернення: 05.04.2025).

119. Платіж на основі акцій : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 2 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-

005 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_005#Text (дата звернення: 05.04.2025).

120. Частки у спільних підприємствах : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 31 : Постанова РМСБО від 01.01.2012 р. № 929-040 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_040#Text (дата звернення: 05.04.2025).

121. Клименко Я.В. Організація бухгалтерського обліку операцій з пов'язаними сторонами. *Центральноукраїнський науковий вісник*. Економічні науки. 2020, вип. 4(37). С. 258 – 274. URL. https://surl.li/qfcccp (дата звернення: 05.04.2025).

122. Романчук Я. Вибір методу визначення ціни для цілей трансфертного ціноутворення. *The Ukrainian Journal of Bussines Law.* URL : https://eucon.ua/vy-bir-metodu-vy-znachennya-tsiny-dlya-tsilej-transfertnogo-tsinoutvorennya/ (дата звернення: 08.04.2025).

123. Чалюк П.В., Швейкіна Л.Я., Чаплигіна Л.В. Бухгалтерський облік в 2 ч. : електр. навч. посіб. Вінниця. URL : https://web.posibnyky.vntu.edu.ua/fmib/16chalyuk_buhgalterskyj_oblik_2_chastyny/ (дата звернення 10.04.2025)

124. Semenova S.M. Goodwill measurement in consolidated financial statements. *SCIENTIA FRUCTUOSA.* 2024. № 2. P. 158 – 182. URL: https://www.researchgate.net/publication/379795182_Goodwill_measurement_in_consolidated_financial_statements (дата звернення: 08.04.2025). (25)

125. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting (Text with EEA relevance). URL:https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2464 (дата звернення: 28.04.2025).

126. Directive (EU) 2024/1760 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024 on corporate sustainability due diligence and amending Directive (EU) 2019/1937 and Regulation (EU) 2023/2859 (Text with EEA relevance). URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2024/1760/oj/eng (дата звернення: 28.04.2025). (48)

127. Going Digital Integrated Policy Framework. OECD Digital Economy. Papers. February 2020. No. 292. OECDpublishing. URL. https://www.oecd.org/en/publications/going-digital-integrated-policy-framework_dc930adc-en.html (дата звернення: 02.03.2025). (92)

ДОДАТКИ

Додаток А

КОНСОЛІДОВАНИЙ БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на _____ 20__ р.

Форма № 1-к Код за ДКУД 1801007

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Гудвіл при консолідації	1055		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	**1300**		

Продовження додатка А

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
Неконтрольована частка	1490		
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	**1900**		

Додаток Б

Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за _____ 20__ р.

Форма № 2-к Код за ДКУД 1801008

І. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( )	( )
Валовий: прибуток	2090		
збиток	2095	( )	( )
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	( )	( )
Витрати на збут	2150	( )	( )
Інші операційні витрати	2180	( )	( )
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	( )	( )
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	( )	( )
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290		
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	( )	( )
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350		
збиток	2355	( )	( )

ІІ. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		

1	2	3	4
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		
Чистий прибуток (збиток), що належить: власникам материнської компанії	2470		
неконтрольованій частці	2475		
Сукупний дохід, що належить: власникам материнської компанії	2480		
неконтрольованій частці	2485		

III. Елементи операційних витрат

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток В

Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за _____ 20__ р.

Форма № 3-к Код за ДКУД 1801009

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
І. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	( )	( )
Праці	3105	( )	( )
Відрахувань на соціальні заходи	3110	( )	( )
Зобов’язань з податків і зборів	3115	( )	( )
Інші витрачання	3190	( )	( )
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195		
ІІ. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	( )	( )
необоротних активів	3260	( )	( )
Виплати за деривативами	3270	( )	( )
Інші платежі	3290	( )	( )
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295		
ІІІ. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	( )	( )
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	( )	( )
Інші платежі	3390	( )	( )

1	2	3	4
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395		
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток Д

Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
за _____ 20__ р.

Форма № 3-кн Код за ДКУД 1801010

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року видаток	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов’язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	

1	2	3	4	5	6
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від: Власного капіталу	3300		X		X
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Додаток 3

Консолідований звіт про власний капітал
за _____ 20___ р.

Форма № 4-к Код за ДКУД 1801011

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		Зареєстрований (пайовий) капітал	капітал у дооцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Залишок на початок року	4000										
Коригування: Зміна облікової політики	4005										
Виправлення помилок	4010										
Інші зміни	4090										
Скоригований залишок на початок року	4095										
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100										
Інший сукупний дохід за звітний період	4110										
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200										

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205										
Відрахування до резервного капіталу	4210										
Внески учасників: Внески до капіталу	4240										
Погашення заборгованості з капіталу	4245										
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260										
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265										
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270										
Вилучення частки в капіталі	4275										
Інші зміни в капіталі	4290										
Разом змін у капіталі	4295										
Залишок на кінець року	4300										

334

Додаток К

Таблиця 4.1

Перелік Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, включаючи МСБО) [64]

Номер МСФЗ/ МСБО	Назва
1	*2*
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
МСФЗ 2	Платіж на основі акцій
МСФЗ 3	Об’єднання бізнесу
МСФЗ 4	Страхові контракти
МСФЗ 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
МСФЗ 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації
МСФЗ 8	Операційні сегменти
МСФЗ 9	Фінансові інструменти
МСФЗ 10	Консолідована фінансова звітність
МСФЗ 11	Спільна діяльність
МСФЗ 12	Розкриття інформації про частки участі в інших суб’єктах господарювання
МСФЗ 13	Оцінка справедливої вартості
*МСФЗ 18**	*Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності*
*МСФЗ 19**	*Дочірні підприємства, що не є підзвітними суспільству: розкриття інформації*
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)	
МСБО 2	Запаси
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
МСБО 10	Події після звітного періоду
МСБО 11	Будівельні контракти
МСБО 12	Податки на прибуток
МСБО 16	Основні засоби

1	*2*
МСБО 17	Оренда
МСБО 18	Дохід
МСБО 19	Виплати працівникам
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів
МСБО 23	Витрати на позики
МСБО 24	Розкриття інформації про зв’язані сторони
МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
МСБО 27	Консолідована та окрема фінансова звітність
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані підприємства
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
МСБО 32	Фінансові інструменти: подання
МСБО 33	Прибуток на акцію
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність
МСБО 36	Зменшення корисності активів
МСБО 37	Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи
МСБО 38	Нематеріальні активи
МСБО 39 **	*Фінансові інструменти: визнання та оцінка*
МСБО 39 ***	*Фінансові інструменти: визнання та оцінка*
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість
МСБО 41	Сільське господарство

* 02.06.2025р. Міністерство Фінансів України оприлюднило офіційні українські переклади МСФЗ 18 «Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності» та МСФЗ 19 «Дочірні підприємства, що не є підзвітними суспільству: розкриття інформації».

** Для підприємств, які застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» до набрання ним чинності.

*** Для підприємств, які не застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» до набрання ним чинності.

Додаток Л

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 29 листопада 2000 р. № 302
(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 28 жовтня 2003 р. № 602)

		КОДИ
	Дата /рік, місяць, число/	01
Підприємство	за ЄДРПОУ	
Територія	за КАТОТГ[1]	
Орган державного управління	за СПОДУ	
Організаційно-правова форма господарювання	за КОПФГ	
Вид економічної діяльності	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн.		

ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

за 20__ рік

Форма № 5 Код за ДКУД 1801008

I. Нематеріальні активи

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
		первісна (переоці-нена) вартість	накопичена амортизація		первісної (переоці-неної) вартості	накопиченої амортизації	первісна (переоці-нена) вартість	накопичена амортизація			первісної (переоці-неної) вартості	накопиченої амортизації	первісна (переоці-нена) вартість	накопичена амортизація
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Права користування природними ресурсами	010													
Права користування майном	020													
Права на комерційні позначення	030													
Права на об'єкти промислової власності	040													
Авторське право та суміжні з ним права	050													
	060													
Інші нематеріальні активи	070													
Разом	080													
Гудвіл	090													

З рядка 080 графа 14
- вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (081)
- вартість оформлених у заставу нематеріальних активів (082)
- вартість створених підприємством нематеріальних активів (083)

З рядка 080 графа 5
- вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань (084)

З рядка 080 графа 15
- накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (085)

II. Основні засоби

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		у тому числі			
															одержані за фінансовою орендою		передані в оперативну оренду	
		первісна (переоці-нена) вартість	знос		первісної (переоці-неної) вартості	зносу	первісна (переоці-нена) вартість	знос			первісної (переоці-неної) вартості	зносу	первісна (переоці-нена) вартість	знос	первісна (переоці-нена) вартість	знос	первісна (переоці-нена) вартість	знос
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Земельні ділянки	100																	
Інвестиційна нерухомість	105																	
Капітальні витрати на поліпшення земель	110																	
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120																	
Машини та обладнання	130																	
Транспортні засоби	140																	
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150																	
Тварини	160																	
Багаторічні насадження	170																	
Інші основні засоби	180																	
Бібліотечні фонди	190																	
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200																	
Тимчасові (нетитульні) споруди	210																	
Природні ресурси	220																	
Інвентарна тара	230																	
Предмети прокату	240																	
Інші необоротні матеріальні активи	250																	
Разом	260																	

З рядка 260 графа 14
- вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності (261) _____
- вартість оформлених у заставу основних засобів (262) _____
- залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо) (263) _____
- первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів (264) _____
- основні засоби орендованих єдиних (цілісних) майнових комплексів (2641) _____

З рядка 260 графа 8
- вартість основних засобів, призначених для продажу (265) _____
- залишкова вартість основних засобів, утрачених унаслідок надзвичайних подій (2651) _____

З рядка 260 графа 5
- вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування (266) _____

Вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду (267) _____

З рядка 260 графа 15
- знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності (268) _____

З рядка 105 графа 14
- вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю (269) _____

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280		
Придбання (виготовлення) основних засобів	290		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300		
Придбання (створення) нематеріальних активів	310		
Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	320		
Інші	330		
Разом	340		

З рядка 340 графа 3
капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість (341) _____
фінансові витрати, включені до капітальних інвестицій (342) _____

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в: асоційовані підприємства	350			
дочірні підприємства	360			
спільну діяльність	370			
Б. Інші фінансові інвестиції в: частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380			
акції	390			
облігації	400			
інші	410			
Разом (розд. А + розд. Б)	420			

З рядка 1035 графа 4 Балансу (Звіту про фінансовий стан)
Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:
за собівартістю (421) _____
за справедливою вартістю (422) _____
за амортизованою собівартістю (423) _____

З рядка 1160 графа 4 Балансу (Звіту про фінансовий стан)
Поточні фінансові інвестиції відображені:
за собівартістю (424) _____
за справедливою вартістю (425) _____
за амортизованою собівартістю (426) _____

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440		
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
у тому числі: відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	
непродуктивні витрати і втрати	492	X	
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в: асоційовані підприємства	500		
дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		
В. Інші фінансові доходи і витрати			
Дивіденди	530		X
Проценти	540	X	
Фінансова оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		
Г. Інші доходи і витрати			
Реалізація фінансових інвестицій	570		
Доходи від об'єднання підприємств	580		
Результат оцінки корисності	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Безоплатно одержані активи	610		X
Списання необоротних активів	620	X	
Інші доходи і витрати	630		

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами) (631) _____
Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами (632) _____ %
З рядків 540 - 560 графа 4 фінансові витрати, укључені до собівартості активів (633) _____

VI. Грошові кошти

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Готівка	640	
Поточний рахунок у банку	650	
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
Грошові кошти в дорозі	670	
Еквіваленти грошових коштів	680	
Разом	690	

З рядка 1090 графа 4 Балансу (Звіту про фінансовий стан) Грошові кошти, використання яких обмежено (691) _____

VII. Забезпечення і резерви

Види забезпечень і резервів	Код рядка	Залишок на початок року	Збільшення за звітний рік		Використано у звітному році	Сторновано невикористану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
			нараховано (створено)	додаткові відрахування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710							
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720							
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730							
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750							
	760							
	770							
Резерв сумнівних боргів	775							
Разом	780							

VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації*	уцінка
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	800			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820			
Тара і тарні матеріали	830			
Будівельні матеріали	840			
Запасні частини	850			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Поточні біологічні активи	870			
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880			
Незавершене виробництво	890			
Готова продукція	900			
Товари	910			
Разом	920			

З рядка 920 графа 3 Балансова вартість запасів:

відображених за чистою вартістю реалізації (921) _____

переданих у переробку (922) _____

оформлених в заставу (923) _____

переданих на комісію (924) _____

Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий рахунок 02) (925) _____

З рядка 1200 графа 4 Балансу (Звіту про фінансовий стан) запаси, призначені для продажу (926) _____

* визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	у т. ч. за строками непогашення		
			до 12 місяців	від 12 до 18 місяців	від 18 до 36 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940				
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості (951) _____

Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами (952) _____

X. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестач і втрат	960	
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	
Сума нестач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	

XI. Будівельні контракти

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	
Заборгованість на кінець звітного року:		
валова замовників	1120	
валова замовникам	1130	
з авансів отриманих	1140	
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	

XII. Податок на прибуток

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	
Відстрочені податкові активи: на початок звітного року	1220	
на кінець звітного року	1225	
Відстрочені податкові зобов'язання: на початок звітного року	1230	
на кінець звітного року	1235	
Включено до Звіту про фінансові результати - усього	1240	
у тому числі: поточний податок на прибуток	1241	
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	
Відображено у складі власного капіталу - усього	1250	
у тому числі: поточний податок на прибуток	1251	
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	

XIII. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1300	
Використано за рік - усього	1310	
в тому числі на: будівництво об'єктів	1311	
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	
з них машини та обладнання	1313	
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	
	1316	
	1317	

XIV. Біологічні активи

Групи біологічних активів	Код рядка	Обліковуються за первісною вартістю										Обліковуються за справедливою вартістю				
		залишок на початок року		надійшло за рік	вибуло за рік		нараховано амортизації за рік	втрати від зменшення корисності	вигоди від відновлення корисності	залишок на кінець року		залишок на початок року	надійшло за рік	зміни вартості за рік	вибуло за рік	залишок на кінець року
		первісна вартість	накопичена амортизація		первісна вартість	накопичена амортизація				первісна вартість	накопичена амортизація					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Довгострокові біологічні активи - усього в тому числі:	1410															
робоча худоба	1411															
продуктивна худоба	1412															
багаторічні насадження	1413															
	1414															
інші довгострокові біологічні активи	1415															
Поточні біологічні активи - усього в тому числі:	1420		X			X	X				X					
тварини на вирощуванні та відгодівлі	1421		X			X	X				X					
біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім	1422		X			X	X				X					
	1423		X			X	X				X					
інші поточні біологічні активи	1424		X			X	X				X					
Разом	1430															

З рядка 1430 графа 5 і графа 14 — вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування (1431) _____

З рядка 1430 графа 6 і графа 16 — залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і справедлива вартість біологічних активів, утрачених унаслідок надзвичайних подій (1432) _____

З рядка 1430 графа 11 і графа 17 — балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності (1433) _____

XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів

Найменування показника	Код рядка	Вартість первісного визнання	Витрати, пов'язані з біологічними перетво-реннями	Результат від первісного визнання		Уцінка	Виручка від реалізації	Собівартість реалізації	Фінансовий результат (прибуток +, збиток -) від	
				дохід	витрати				реалізації	первісного визнання та реалізації
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва - усього	1500		( )		( )			( )		
у тому числі:										
зернові і зернобобові	1510		( )		( )			( )		
з них: пшениця	1511		( )		( )			( )		
соя	1512		( )		( )			( )		
соняшник	1513		( )		( )			( )		
ріпак	1514		( )		( )			( )		
цукрові буряки (фабричні)	1515		( )		( )			( )		
картопля	1516		( )		( )			( )		
плоди (зерняткові, кісточкові)	1517		( )		( )			( )		
інша продукція рослинництва	1518		( )		( )			( )		
додаткові біологічні активи рослинництва	1519		( )		( )			( )		
Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва - усього	1520		( )		( )			( )		
у тому числі:										
приріст живої маси - усього	1530		( )		( )			( )		
з нього: великої рогатої худоби	1531		( )		( )			( )		
свиней	1532		( )		( )			( )		
молоко	1533		( )		( )			( )		
вовна	1534		( )		( )			( )		
яйця	1535		( )		( )			( )		
інша продукція тваринництва	1536		( )		( )			( )		
додаткові біологічні активи тваринництва	1537		( )		( )			( )		
продукція рибництва	1538		( )		( )			( )		
	1539		( )		( )			( )		
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи - разом	1540		( )		( )			( )		

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток М

ТОВ «НВП «УКРОРГСИНТЕЗ»
Консолідований звіт про управління
за 2024 рік

Дочірня компанія 1

ТОВ «Електротехніка-Нові Технології» було засноване в Україні 13.07.2010р., є Товариством з обмеженою відповідальністю, яке створили фізичні особи. У 2016 році Товариство прийнято до складу учасників ТОВ «Електротехніка-Нові Технології» з часткою володіння 40%. Станом на 01.01.2020р. та 31.12.2020р. частка Товариства становила 50%, а станом на 31.12.2023р. частка Товариства збільшилась до 74,50%. Станом 31.12.2024р. частка Товариства становила 74,50%. Величина статутного фонду ТОВ «Електротехніка-Нові Технології» станом на 31.12.2024р. становить 100 000 000,00 грн., частка Товариства – 74 500 000,00 грн.

Фізичні особи, учасники ТОВ «Електротехніка-Нові Технології»:

- МАЛЬОВАНИЙ О.Є., країна громадянства – Україна. Розмір частки засновника (учасника): 15 500 000,00 грн. (15,5%).
- РИМША В.В., країна громадянства – Україна. Розмір частки засновника (учасника): 10 000 000,00 грн. (10,00%).

Товариство є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) з прямим вирішальним впливом.

Місцезнаходження Дочірнього підприємства: Україна, 65005, Одеська обл., місто Одеса, вулиця Мельницька, будинок 26/2.

Місце здійснення діяльності Дочірнього підприємства: Україна, 65005, Одеська обл., місто Одеса, вулиця Мельницька, будинок 26/4.

Основні види економічної діяльності Дочірнього підприємства: 72.19 Дослідження й експериментальні розробки в сфері інших природничих і технічних наук; 27.90 Виробництво іншого електричного устаткування; 27.11 Виробництво електродвигунів, генераторів і трансформаторів; 46.43 Оптова торгівля побутовими електротоварами й електронною апаратурою побутового призначення для приймання, записування, відтворювання звуку й зображення; 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля.

Основна діяльність Дочірнього підприємства

ТОВ «Електротехніка-Нові Технології» займається розробкою, конструюванням та виробництвом безконтактних вентильних електродвигунів і електроприводів; проектуванням та виробництвом високомоментних редукторних електроприводів; розробкою та виробництвом давачів різноманітних фізичних величин.

Дочірня компанія 2

ТОВ «Дальта-Сервіс» було засноване в Україні 21.11.1996р., є Товариством з обмеженою відповідальністю, яке створили фізичні особи. У 2024 році Товариство прийнято до складу учасників ТОВ «Дальта-Сервіс» з часткою володіння 99,76%. Станом на 31.12.2024р. частка Товариства становила 99,76%. Величина сформованого статутного фонду ТОВ «Дальта-Сервіс» станом на 31.12.2024р. становить 2 000 000,00 грн.

Товариство є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) з прямим вирішальним впливом.

Місцезнаходження Дочірнього підприємства: Україна, 79056, Львівська обл., місто Львів, вулиця Пластова, будинок 12.

Місце здійснення діяльності Дочірнього підприємства: Україна, 79056, Львівська обл., місто Львів, вулиця Пластова, будинок 12.

Основні види економічної діяльності Дочірнього підприємства: 68.20 – Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна.

Основна діяльність Дочірнього підприємства

ТОВ «Дальта-Сервіс» займається здаванням в оренду власної нерухомості.

Дочірня компанія 3

ТОВ «УОСФУД» було засноване в Україні 04.11.2021р., є Товариством з обмеженою відповідальністю, яке створено Товариством (частка володіння 100%). Станом на 31.12.2024р. частка Товариства становила 100,00%. Величина сформованого статутного фонду ТОВ «УОСФУД» станом на 31.12.2024р. становить 36 880 000,00 грн.

Товариство є кінцевим бенефіціарним власником (контролером) з прямим вирішальним впливом.

Місцезнаходження Дочірнього підприємства: Україна, 02094, місто Київ, вул. Черчилля Вінстона, будинок 67, корпус XLV, офіс 101.

Місце здійснення діяльності Дочірнього підприємства: Україна, 02094, місто Київ, вул. Черчилля Вінстона, 67.

Основні види економічної діяльності Дочірнього підприємства: 56.10 Діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування.

Основна діяльність Дочірнього підприємства

ТОВ «УОСФУД» займається діяльністю у сфері ресторанного господарства.

Асоційована компанія

КОНЦЕРН «ЄНАМІН» був заснований в Україні 10.11.2021р. і є КОНЦЕРНОМ, створеним юридичними особами. Товариство є засновником КОНЦЕРНУ з часткою володіння 40,00%. Станом на 31.12.2024р. частка Товариства становила 40,00%. Величина статутного фонду КОНЦЕРН «ЄНАМІН» станом на 31.12.2024р. становить 6 000 000,00 грн., частка Товариства в статутному фонді – 2 400 000,00 грн. Величина сформованого статутного фонду – 300 000,00 грн., внесок Товариства у сформованому статутному фонді – 650 000,00 грн.

Юридичні особи, засновники КОНЦЕРН «ЄНАМІН»:

- ТОВ «НВП «ЄНАМІН», код ЄДРПОУ засновника – 30402329, країна резидентства: Україна. Розмір частки засновника (учасника) – 2 400 000,00 грн. (40%).
- ТОВ «БІЄНТА», код ЄДРПОУ засновника – 41947104, країна резидентства: Україна. Розмір частки засновника (учасника) – 600 000,00 грн. (10%).
- ТОВ «КЕМСПЕЙС», код ЄДРПОУ засновника – 42187452, країна резидентства: Україна. Розмір частки засновника (учасника) – 600 000,00 грн. (10%).

Місцезнаходження Асоційованої компанії: Україна, 02094, місто Київ, вул. Черчилля Вінстона, будинок 67, корпус XLV, офіс 413.

Місце здійснення діяльності Асоційованої компанії: Україна, 02094, місто Київ, вул. Черчилля Вінстона, будинок 67, корпус XLV, офіс 413.

Основні види економічної діяльності Асоційованої компанії: 72.19 – Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук.

Основна діяльність Асоційованої компанії

КОНЦЕРН «ЄНАМІН» займається координацією та супроводом наукових досліджень в галузі тонкого органічного синтезу та розробок методик синтезу нових органічних сполук.

2. Консолідовані результати діяльності

Операційні та фінансові результати діяльності Групи компаній відображено в консолідованому звіті про фінансові результати (консолідованому звіті про сукупний дохід) та примітках до консолідованої фінансової звітності.

Довгострокові фінансові інвестиції в ДК, відповідно до п.10 МСБО 27 «Окрема фінансова звітність», в окремій фінансовій звітності Материнської компанії обліковуються застосовуючи метод участі в капіталі за вирахуванням резерву на зменшення корисності згідно п.4 МСБО 36 «Зменшення корисності активів», як описано в МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства». Балансову вартість такого фінансового активу варто зменшувати до суми його очікуваного відшкодування, якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування активу менша від його балансової вартості. Таке зменшення є збитком від зменшення корисності, який варто негайно визнавати в прибутках або збитках.

Консолідований фінансовий результат за 2024 рік після сплати усіх податків, враховуючи коригування нереалізованого прибутку, становив 1 068 854 тис.грн., а також коригування прибутку становило 228 тис.грн. Основні фінансові показники наведено в примітках. Консолідований фінансовий результат за 2024 рік в

порівнянні з 2023 роком зменшився на 171 979 тис.грн. внаслідок збільшення витрат на виготовлення готової продукції, в т.ч. фонду оплати праці Групи компаній.

Дохід від реалізації готової продукції Групи компаній за 2024 рік становить 92% від загального чистого доходу. Чисті продажі на експорт становили 89,3% від загальних чистих продажів.

Географію чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) Групи компаній наведено в таблиці:

Доходи від реалізації Групи компаній за 2024 рік, тис.грн.							
доходи від реалізації	всього	географія продажів готової продукції (товарів, послуг)					
		Україна	Європа (ЄС, Швейцарія, Великобританія)	колишні країни СНД (Азербайджан, Казахстан)	Тихоокеанський регіон (Японія, Китай)	Азіатський регіон (Індія, Саудівська Аравія, Ізраїль)	Північна Америка (США)
Дохід від реалізації готової продукції	3 079 124	108 746	1 894 659	-	49 251	-	1 026 468
Дохід від реалізації товарів	169 809	152 218	3 329	802	608	-	12 852
Дохід від реалізації робіт та послуг	98 569	98 569	-	-	-	-	-
Всього:	**3 347 502**	**359 533**	**1 897 988**	**802**	**49 859**	**-**	**1 039 320**
Коригування внутрішньо-групових оборотів	**(29 479)**	**(29 479)**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**
Всього:	**3 318 023**	**330 054**	**1 897 988**	**802**	**49 859**	**-**	**1 039 320**

Сума коригування внутрішньогрупових оборотів за 2024 рік становить 29 479 тис.грн. (за 2023 рік – 22 555 тис.грн.) і складається з продажів ДК Товариству на суму 12 087 тис.грн. (за 2023 рік – на суму 10 905 тис.грн.), продажі Товариства ДК становлять 7 316 тис.грн. (за 2023 рік – 5 992 тис.грн.), отримання в оренду приміщень Товариством становить 164 тис.грн. (за 2023 рік – 164 тис.грн.), комунальні та інші витрати Товариства становлять 7 397 тис.грн. (за 2023 рік – 4 904 тис.грн.), здавання в оренду майна Товариства становить 2 455 тис.грн. (за 2023 рік – 587 тис.грн.), та здавання права користування становить 60 тис.грн. (за 2023 рік – 3 тис.грн.).

3. Ліквідність та зобов'язання

Ліквідність

Ризик ліквідності представляє собою ризик того, що Група компаній не зможе погасити свої зобов'язання в разі їх виникнення.

Група компаній здійснює моніторинг та управління своєю позицією ліквідності, керівництво встановило процес бюджетування та прогнозу грошових коштів для того, щоб забезпечувати наявність достатніх грошових коштів для виконання своїх зобов'язань.

Показник	Станом на 31.12.2024р., тис.грн.	Станом на 31.12.2023р., тис.грн.
Запозичені кошти (за договорами)	63 685	17 852
Гроші, їх еквіваленти та інші оборотні активи (без резервів)	(263 131)	(214 262)
Чисті запозичені кошти	**(199 446)**	**(196 410)**
Власний капітал	**5 364 757**	**4 287 262**
Співвідношення чистих запозичених коштів до власного капіталу, %	**-3,72**	**-4,58**

У поданій нижче таблиці показані зобов'язання Групи компаній за визначеними в угодах строками погашення, що залишилися. Суми в таблиці аналізу за строками – це недисконтовані грошові потоки за угодами. Ці недисконтовані грошові потоки відрізняються від сум, відображених у консолідованому балансі (звіті про фінансовий стан), оскільки суми у консолідованому балансі (звіті про фінансовий стан) базуються на дисконтованих грошових потоках.

Сума зобов'язань Групи компаній станом на 31.12.2024р., тис.грн.					
показник	всього	1 – 3 місяці	3 місяці – 1 рік	1 рік – 5 років	більше ніж 5 років
Позики та кредити (балансова вартість)	64 464	-	433	43 927	20 104
Кредиторська заборгованість постачальникам	58 238	-	58 238	-	-

Сума зобов'язань Групи компаній станом на 31.12.2024р., тис.грн.					
показник	всього	1 – 3 місяці	3 місяці – 1 рік	1 рік – 5 років	більше ніж 5 років
Кредиторська заборгованість (ГРАНТ)	3 568	-	3 568	-	-
Орендні зобов'язання	19 808	1 306	3 918	14 584	-
Інша заборгованість, у т.ч. поворотні фінансові допомоги, зобов'язання з фінансового лізингу і т.д.	-	-	-	-	-
Всього:	**146 078**	**1 306**	**66 157**	**58 511**	**20 104**

Сума зобов'язань Групи компаній станом на 31.12.2023р., тис.грн.					
показник	всього	1 – 3 місяці	3 місяці – 1 рік	1 рік – 5 років	більше ніж 5 років
Позики та кредити (балансова вартість)	17 685	-	386	-	17 299
Кредиторська заборгованість постачальникам	44 875	-	44 875	-	-
Кредиторська заборгованість (ГРАНТ)	3 568	-	3 568	-	-
Орендні зобов'язання	29 794	2 021	6 064	21 709	-
Інша заборгованість, в т.ч. ПФД, зобов'язання з фінансового лізингу і т.д.	-	-	-	-	-
Всього:	**95 922**	**2 021**	**54 893**	**21 709**	**17 299**

На ліквідність можуть вплинути перегляд відсоткової ставки за позиками, зміна умов позик тощо. Консолідований фінансовий стан, що підтверджується залишками коштів на рахунках, дозволяє керівництву приймати рішення щодо переведення деяких позик з довгострокових в короткострокові, тобто погашати їх достроково.

Умовні та контрактні зобов'язання

Група компаній належним чином виконує всі податкові зобов'язання, здійснює внески до обов'язкових і добровільних соціальних програм.

Група компаній не має повного страхового покриття для своїх виробничих потужностей, збитків від зупинення діяльності або відповідальності третіх осіб стосовно завдання шкоди майну або навколишньому середовищу у результаті аварій на об'єктах власності або у зв'язку з виконанням операційної діяльності.

Група компаній періодично здійснює оцінку своїх зобов'язань, передбачених законодавством про охорону навколишнього середовища. Якщо зобов'язання будуть визначені, вони будуть визнані негайно. Потенційні зобов'язання, які можуть виникнути у результаті затвердження жорстких вимог законодавства в результаті судових процесів чи змін законодавства, оцінити неможливо. У поточній ситуації із правозастосуванням за існуючого законодавства керівництво вважає, що Товариство не має суттєвих зобов'язань, які вимагають нарахування у цій звітності.

У Групі компаній відсутні будь-які контрактні зобов'язання, пов'язані з придбанням основних засобів, нематеріальних активів та інших зобов'язань щодо інвестиційної нерухомості.

4. Екологічні аспекти

Група компаній суворо дотримується вимог українського законодавства та її діяльність відповідає нормативам про захист навколишнього середовища.

Товариство та Дочірнє підприємство 1 мають дозволи на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами відповідно до вимог ст.11 Закону України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992р. №2707-XII та дозвіл на спеціальне водокористування відповідно до ст.44 Водного кодексу України від 06.06.1995р. №213/95-ВР. Крім того, проводиться інвентаризація відходів відповідно до Закону України «Про відходи» від 05.03.1998р. №187/98-ВР, вносяться зміни до реєстрових карт, постійно ведеться відповідний облік. Передача відходів здійснюється лише ліцензованим підприємствам.

Товариством розроблений «Реєстр ризиків, які впливають на навколишнє природне середовище та управління ними», в якому визначено основні аспекти впливу Товариства на навколишнє середовище, а також додаткові внутрішні документи:

- «Екологічна політика».
- «Політика споживання енергії».
- «Політика споживання води».
- «Моніторинг викидів речовин, що погано пахнуть».
- «Політика з інспектування та управління підрядниками з утилізації відходів».

- «Процедура механізму надання скарг».
- «Інструкція щодо виконання заходів з дотримання нормативів граничнодопустимих викидів».
- «Інструкція по контролю за якістю стічних вод та дій Товариства у разі перевищень ГДК забруднюючих речовин».
- «Інструкція щодо заходів з охорони атмосферного повітря під час виникнення надзвичайних ситуацій природного характеру».
- «Інструкція щодо поводження з відходами».

Група компаній постійно здійснює впровадження маловідходних і безпечних технологій та вдосконалення рівня професійної підготовки наших співробітників і має на меті мінімізувати шкоду навколишньому середовищу при здійсненні діяльності.

5. Соціальні аспекти та кадрова політика

Група компаній сприяє рівним можливостям і у своїй роботі неухильно дотримується трудового законодавства. Усі рішення щодо наймання на роботу та підвищення базуються лише на кваліфікованості, здібностях та робочих результатах (у разі підвищення). Дискримінація на основі расової належності, релігії, політичних уподобань, національного походження, статі, сексуальної орієнтації віку, інвалідності є грубим порушенням принципів Групи компаній.

У Групі компаній діють прозорі принципи оплати праці та справедлива система заохочень. Усі працівники мають рівні можливості щодо професійного зростання та рівний доступ до навчальних програм. Особлива увага приділяється молоді. Студенти вищих навчальних закладів мають можливість проходити оплачувані стажування і тим самим починати свою трудову кар'єру ще в період навчання. Широко використовується попереднє ознайомлення з підприємством шляхом організації екскурсій.

Усі локальні документи, правила, процедури, які використовуються Групою компаній з метою реалізації кадрової політики, розробляються та виконуються відповідно до чинного законодавства.

Станом на 31.12.2024р. чисельність персоналу Товариства становила:

1. Облікова кількість штатних працівників – 950 осіб.
2. Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу – 873 особи.
3. Середня кількість працівників облікового складу – 1 364 особи.
4. Середня чисельність позаштатних працівників 155 осіб, в т.ч. зовнішніх сумісників – 150 осіб, працівників за цивільно-правовими договорами – 5 осіб.
5. Чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу – 211 осіб.
6. Частка жінок на керівних посадах – 33%.
7. Ріст чисельності працівників у порівнянні з 2023 роком – 40 осіб.
8. Кількість студентів, які проходили практику в Товаристві за 2024 рік – 171 особа.

Станом на 31.12.2024р. чисельність персоналу Групи компаній становить 1 464 особи.

Товариство має затверджену Політику про навчання та розвиток персоналу, згідно з якою пропонує своїм працівникам такі форми та методи навчання:

- Первинне навчання.
- Профільне підвищення кваліфікації.
- Перепідготовка працівників.
- Підвищення загальних компетенцій та обізнаності (мовні курси, курси «Excel» тощо).
- Навчальні програми відповідно до стратегічних цілей Товариства.
- Навчання, необхідне для одержання/подовження ліцензій, дозволів.
- Наставництво.

Окрема увага приділяється заходам з боротьби з корупцією та хабарництвом. У Групі компаній впроваджена Антикорупційна програма, яка підтримує антикорупційну стратегію держави та передбачає ведення бізнесу згідно з чинним законодавством. Програма запобігає та забороняє всі корупційні дії або які можна вважати такими з метою отримання нечесної вигоди.

Цією Антикорупційною програмою Товариство проголошує, що її працівники, посадові особи, керівники та засновники у своїй внутрішній діяльності, а також у правовідносинах з діловими партнерами, органами державної влади, органами місцевого самоврядування керуються принципом «нульової толерантності» до будь-яких проявів корупції та вживають всіх передбачених законодавством заходів щодо запобігання, виявлення та протидії корупції і пов'язаних з нею дій.

6. Управління ризиками

Під час своєї діяльності Група компаній наражається на численні фінансові ризики: ринковий ризик (у тому числі валютний ризик, ризик зміни відсоткових ставок), кредитний ризик та ризик ліквідності.

Управління ризиками Група компаній здійснює на основі загальних принципів управління фінансовими ризиками, а також процедур, що охоплюють окремі ризики, такі як валютний ризик, ризик процентної ставки, кредитний ризик та інвестування надлишкової ліквідності.

Ринковий ризик

Група компаній наражається на ринкові ризики, які пов'язані з процентними активами та зобов'язаннями. Вразливість до ринкових ризиків є наслідком зміни одного фактору при незмінності всіх інших факторів. На практиці таке трапляється дуже рідко, бо зміни деяких факторів можуть корелюватись – наприклад, зміни процентних ставок та зміни курсів обміну.

Валютний ризик

Валютний ризик представляє собою ризик того, що фінансові результати Групи компаній зазнають негативного впливу у результаті змін курсів обміну валют, які мають відношення до операцій, деномінованих в іноземних валютах. Група компаній не використовує будь-яких похідних фінансових інструментів для управління валютним ризиком.

Сума валютного ризику Групи компаній була представлена таким чином:

Показник	Станом на 31.12.2024р.		Станом на 01.01.2024р.	
	дол.США	євро	дол.США	євро
Гроші та їх еквіваленти	1 562	3 206	1 375	2 614
Кредити та позики	(531)	(1 000)	(524)	-
Кредиторська заборгованість за розрахунками з іноземними постачальниками	-	(79)	(163)	(48)
Дебіторська заборгованість за розрахунками з іноземними покупцями	9 115	14 705	164	3 553
Чиста позиція	**10 146**	**16 832**	**852**	**6 119**

Нижченаведена таблиця представляє інформацію про чутливість Товариства до послаблення української гривні до долара США, євро на 5% та посилення української гривні до долара США, євро на 5% до відповідних валют за 2024 рік. Ці ставки чутливості представляють собою оцінку керівництвом достатньо можливих змін в обміну валют.

Валюта	Станом на 31.12.2024р.		Станом на 01.01.2024р.	
	зміна валютного курсу, %	вплив на прибуток до оподаткування	зміна валютного курсу, %	вплив на прибуток до оподаткування
тис.дол.США	-5	(507)	-5	(43)
	5	507	5	43
тис.євро	-5	(842)	-5	(306)
	5	842	5	306

Позитивний показник внизу вказує на збільшення прибутку у випадку, коли гривня знецінюється на 5% стосовно відповідних валют. Відповідне зміцнення на 5% української гривні стосовно відповідних валют повинне мати протилежне значення, що означає негативний вплив на прибуток. Аналіз застосовувався до монетарних статей на звітні дати, деномінованих у відповідних валютах.

Ризик концентрації

Для Групи компаній властиві такі ризики концентрації:

1. Ризик концентрації щодо реалізації готової продукції двом покупцям, по яких частка складає 54% і 31% обсягу реалізації. Співпраця з цими контрагентами триває з 2018, 2019 років, вони є дилерами з продажу готової продукції на ринки Європи та Америки, тому співпраця є взаємовигідна, і Група компаній не вбачає в цьому проблему.

2. Ризик концентрації щодо торгової дебіторської заборгованості – заборгованість одного покупця складає 55% від загальної суми торгової дебіторської заборгованості на звітну дату.

Проте варто зазначити, що така заборгованість є короткостроковою та погашається контрагентом в оперативному порядку.

Група компаній не вбачає негативних наслідків щодо вищезазначеної концентрації. З метою мінімізації ризиків управлінським персоналом на регулярній основі здійснюються управління заборгованістю та заходи щодо її погашення. Суттєвих ризиків щодо непогашення дебіторської заборгованості не виявлено.

Податковий ризик

Податковий ризик відображає певну невизначеність, що присутня в діяльності Товариства стосовно стабільності податкової політики, адже зміни до податкового законодавства в питанні адміністрування податків вносяться занадто часто та, на жаль, несистемно. Такі обставини загалом створюють в Україні більше податкових ризиків у порівнянні з країнами, які мають більш розвинені податкові системи.

Товариство здійснює реалізацію готової продукції на експорт, тому має право на відшкодування сплаченого ПДВ з бюджету. Це призводить до постійних перевірок податковими органами, необґрунтованими відмовами у відшкодуванні ПДВ і, як наслідок, звернення до вище стоячих органів Державної податкової служби України (далі – ДПС) та судових інстанцій. З метою мінімізації даних ризиків Товариство створило підрозділ, який займається відшкодуванням ПДВ і який досяг значних результатів з повернення ПДВ у порівнянні з попереднім звітним періодом, а справи здебільшого вирішуються при зверненні до вище стоячих органів ДПС.

Товариство виділяє такі ключові податкові ризики:

- зміну в податковій політиці держави (введення нових податків та обов'язкових платежів), в тому числі ретроспективно, а також зміни в питаннях адміністрування податків;
- збільшення ставок оподаткування;
- зміну методики розрахунку бази оподаткування, термінів і умов здійснення окремих податкових платежів;
- вірогідність скасування дійсних податкових пільг у сфері господарської діяльності Компанії;
- недосконаліть податкового законодавства, що допускає неоднозначне фіскальне трактування деяких норм закону податковими органами та маніпулювання даними під час проведення перевірок з метою донарахування податкових зобов'язань та штрафних санкцій;
- недостатню кваліфікацію персоналу, який здійснює податковий контроль над сплатою податкових платежів, що спричиняє необхідність проведення оскаржень їх висновків та рішень в адміністративному та судовому порядку.

Дії управлінського персоналу Товариства з метою захисту від податкових ризиків, передбачають наступне:

- вибір відповідної системи оподаткування з позицій мінімізації податкових платежів, визначення рівня податкового навантаження на підприємство;
- співвідношення сплачуваних податків та доходів, складання податкового календаря, оцінка можливостей застосування податкових пільг;
- пошук можливостей відстрочення податкових платежів законним шляхом на максимально тривалий термін;
- дотримання податкової дисципліни: контроль над правильністю і своєчасністю нарахування та сплатою податків у визначений термін;
- достовірний облік, аналіз, контроль результатів діяльності;
- моніторинг податкових нормативно-правових актів, консультацій, відвідування профільних семінарів, залучення з певних питань зовнішніх консультантів;
- аналіз та усунення податкових ризиків;
- дотримання податкової дисципліни: контроль над правильністю і своєчасністю нарахування та сплатою податків у визначений термін;
- достовірний облік, аналіз, контроль результатів діяльності;
- моніторинг податкових нормативно-правових актів, консультацій, відвідування профільних семінарів, залучення з певних питань зовнішніх консультантів;
- аналіз та усунення податкових ризиків.

Ризик зміни відсоткових ставок

Ризик зміни відсоткових ставок є ризик того, що плаваючі відсоткові ставки негативно вплинуть на консолідовані фінансові результати. Група компаній не використовує будь-яких похідних фінансових інструментів для управління своїм ризиком зміни відсоткових ставок. Водночас більшість фінансових активів та зобов'язань має фіксовані ставки, отже, цей ризик має обмежений характер.

Кредитний ризик

Кредитний ризик виникає в результаті реалізації Групою компаній продукції на кредитних умовах та інших операцій з контрагентами, внаслідок яких виникають фінансові активи.

Група компаній наражається на кредитний ризик, який виникає тоді, коли одна сторона фінансового інструменту спричинить фінансові збитки другій стороні внаслідок невиконання взятих на себе зобов'язань.

Показник	За даними МСФЗ на 31.12.2024р., тис.грн.	За даними МСФЗ на 31.12.2023р., тис.грн.
Дебіторська заборгованість(без резервів)	1 175 715	304 066
Інша поточна дебіторська заборгованість	270 213	42 376
Гроші, їх еквіваленти та інші оборотні активи (без резервів)	263 131	214 262
Загальна максимальна сума, яка зазнає кредитного ризику	**1 709 059**	**560 704**

Група компаній аналізує непогашену дебіторську заборгованість за строками погашення та у подальшому контролює прострочені залишки.

Інші ризики

24 лютого 2022 року Російська Федерація розпочала повномасштабне воєнне вторгнення в Україну. 15.01.2025р. Президент України підписав Закон «Про затвердження Указу Президента України «Про продовження строку дії воєнного стану в Україні» від 15.01.2025р. №4220-IX. Воєнний стан продовжено до 09.05.2025р. Також, згідно з Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо окремих питань проходження військової служби, мобілізації та військового обліку» від 11.04.2024р. №3633-IX, посилено мобілізаційні заходи.

Група компаній не призупиняла діяльність через воєнний стан, на збори засновників питання не виносились, ці проблеми вирішуються управлінським персоналом. Станом на дату випуску цієї консолідованої фінансової звітності не було пошкоджень активів, які перешкоджали б продовженню безперервної діяльності Групи компаній.

Вплив воєнного стану на діяльність Група компаній значний, але не критичний.

Керівництво вжило низку заходів для мінімізації негативних наслідків від запровадження воєнного стану, а саме: вдалось не призупиняти виробництво; здійснено переорієнтацію логістики на автомобільні перевезення готової продукції, купівлі матеріалів через західний кордон України; частина персоналу переорієнтувалась на віддалену роботу. Крім того, відбувається процес налагодження виробництва на західній Україні в новопридбаних приміщеннях, а також складування готової продукції.

Окрему увагу керівництво приділяє енергозабезпеченню Товариства. Так, ще до воєнних дій, було виділено значні капітальні вкладення в енергозабезпечення, для приєднання Товариства напряму до електромереж ДТЕК потужністю 10,8 мВт, що дало можливість в період відключень застосувати резервні лінії постачання електроенергії. Крім того, кожен корпус під'єднаний до дизельних генераторів великої потужності.

Однак залишається суттєва невизначеність щодо подальшої ескалації воєнних дій, які можуть мати значний вплив на діяльність, виручку та фінансові результати Групи компаній в цілому.

З метою аналізу впливу обставин і підтримки здатності Групи компаній продовжувати безперервну діяльність, керівництво підготувало актуалізований фінансовий прогноз за базовим сценарієм, що покриває період на 1 рік, який показує, що спроможність Групи компаній функціонувати в якості безперервно діючого підприємства залежить від істотних припущень, а саме обсяг територій України, на які вторглися російські війська значно не збільшиться.

Незважаючи на цей фактор суттєвої невизначеності, пов'язаний із війною в Україні, керівництво прогнозує наявність в Групи компаній достатніх ресурсів для управління діяльністю протягом наступних дванадцяти місяців з дати випуску цієї консолідованої фінансової звітності. Керівництво продовжить відстежувати потенційний вплив і вживатиме всіх можливих заходів для мінімізації будь-яких наслідків.

Група компаній не має великих кредитів, а залишки грошових коштів та вартість активів дозволяють керівництву бути впевненому в продовженні безперервної діяльності Групи компаній. Більше того, Група компаній здійснює благодійні внески для підтримки Збройних сил України, вчасно сплачує податки і не користується податковими змінами та пільгами на час воєнного стану.

7. Дослідження та інновації

Науково-дослідницька діяльність

Товариство є провідним світовим постачальником якісних скринінг-бібліотек і білдінг-блоків. Співробітники Товариства синтезують нові молекули, які зможуть виявляти біологічно активний потенціал, а значить, бути корисними для лікування різних хвороб. Сучасні лабораторії в яких працюють понад 200 хіміків, оснащені всім необхідним для проведення найбільш складних хімічних синтезів і підготовки масивів великої кількості з'єднань в найкоротші терміни.

8. Перспективи розвитку

Група компаній планує надалі приділяти велику увагу первинним дослідженням, які застосовуються в сучасній світовій фармацевтичній індустрії для розробки та вдосконалення нових лікарських кандидатів на ранній доклінічній стадії.

Перспективи розвитку Групи компаній після скасування воєнного стану та в умовах поглиблення процесів євроінтеграції, пов'язані з реалізацією наступних заходів:

- Поглиблення кооперації з українськими та зарубіжними дослідницькими центрами.
- Реалізація стратегій розвитку, які дозволять підвищити рівень конкурентоспроможності в рамках інтенсифікації євроінтеграційних процесів.
- Забезпечення інвестування у проведення науково-дослідних робіт.
- Оптимізація логістичних ланцюгів постачання, виробництва та збуту продукції.
- Удосконалення системи ціноутворення.

Директор ТОВ «НВП «УКРОРГСИНТЕЗ» Довгополий С.І.

Головний бухгалтер Яковина Н.С.

Виконавець Грицак М.М.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Юлія МАНАЧИНСЬКА

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Папір офсетний. Формат 60х84/16.
Папір офсетний.Ум. друк. арк. 20,46. Вид. № 25-9. Зам. № 21.
Видавець та виготівник: ПВКФ «Технодрук»
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №1841 від 10.06.2004 р.
58000, м. Чернівці, вул. І. Франка, 20, оф.18, тел. (0372) 55-05-85