



УДК 657.375

## МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МСФЗ

Валерія Фесенко; Аліна Бойко

*Університет митної справи та фінансів, Дніпро, Україна*

**Резюме.** В сучасних умовах євроінтеграції, перехід компаній на Міжнародні стандарти фінансової звітності є важливим етапом. Досліджено методичний підхід консолідації фінансової звітності групи підприємств відповідно до вимог МСФЗ. Розглянуто нормативно-правові документи, які регулюють питання процесу подання та складання консолідованої звітності групи підприємств. Визначено 3 кроки процесу переходу підприємства на Міжнародні стандарти фінансової звітності, зокрема конверсія, трансляція і трансформація. Розглянуто на практичних прикладах окремі етапи консолідації фінансової звітності за методом повної консолідації у випадку, коли материнська компанія володіє 100% акцій дочірньої, а також, якщо цей відсоток становить 80%, використовуючи метод дольової участі в капіталі. Для обох випадків наведено типові коригування внутрішньогрупових оборотів групи підприємств (коригування торгової й фінансової заборгованості) та коригування при виплаті дивідендів. Визначено гудвіл, його економічну сутність й історію його виникнення. Також розраховано неконтрольовану частку у випадку, коли це можливо (метод дольової участі в капіталі). При втраті контролю материнської компанії над дочірньою, материнська компанія припиняє визнання в консолідованому звіті про фінансовий стан активів і зобов'язань колишнього дочірнього підприємства, визнає будь-які інвестиції, що залишилися в колишньому дочірньому підприємстві за їх справедливою вартістю на дату втрати контролю, а також відображає прибуток або збиток, пов'язаний з втратою контролю в колишньому дочірньому підприємстві. Відповідно до МСФЗ 27 визначено інформацію, яку необхідно розкривати в Примітках до фінансової звітності. В результаті дослідження сформовано детальний алгоритм щодо етапів консолідації фінансової звітності групи підприємств відповідно до вимог МСФЗ.

**Ключові слова:** трансформація, консолідована фінансова звітність, конверсія, трансляція, неконтрольована частка, гудвіл, дочірня компанія, контроль.

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2019.06.187](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2019.06.187)

Отримано 12.12.2019

UDC 657.375

## METHODOLOGICAL APPROACH TO THE CONSOLIDATION OF FINANCIAL REPORTING FOR THE CORPORATE GROUP ACCORDING TO IFRS REQUIREMENTS

Valeria Fesenko; Alina Boyko

*University of Customs and Finance, Dnipro, Ukraine*

**Summary.** Under current conditions of European integration, the companies transition to International Financial Reporting Standards is an important step. Methodological approach of the consolidation of financial reporting for the corporate group according to IFRS requirements is investigated in this paper. Regulatory – legal documents controlling the process of submission and preparation of consolidated financial reporting for corporate group are considered. 3 steps of the company transition process to International Financial Reporting Standards, including conversion, transmission and transformation are identified. The separate stages of consolidating the financial reporting using complete consolidation method based are considered on practical examples for the case

*when parent company holds 100% of the subsidiary company shares, as well as for the case when this interest is 80% using the capital interest method. For both cases, typical adjustments of the internal corporate group turnover (trade and financial debt adjustments) and adjustments for dividend payments are presented. Goodwill, its economic substance and history of its origin are determined. Uncontrolled share is calculated whenever it is possible (capital interest method method). When the parent company loose control over the subsidiary one, the parent company derecognizes the former subsidiary in the consolidated financial reporting of the assets and liabilities, recognizes any investments remaining in the former subsidiary by their fair value on the date of control loss as well as reflects the income or loss associated with the control loss in the former subsidiary. The information that should be revealed in the Notes to financial statements is defined according to IFRS 27. As the result of the investigation, a detailed algorithm for the stages of financial reporting consolidation for the corporate group according to IFRS requirements of is developed.*

**Key words:** transformation, consolidated financial statements, conversion, transmission, uncontrolled share, goodwill, subsidiary, control.

[https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2019.06.187](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2019.06.187)

Received 12.12.2019

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах ведення бізнесу вітчизняні компанії мають багато можливостей для розвитку як усередині країни, так і за її межами (імпорт і експорт товарів/послуг, навчання фахівців за кордоном, ведення спільних операцій і т. д.).

Для забезпечення прозорої звітності та підвищення інвестиційної привабливості звітність, складена за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), є важливою умовою. Тому в сучасних умовах євроінтеграції трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності – це один із найголовніших аспектів діяльності в процесі українських економічних реформ.

У результаті трансформації бухгалтерського обліку й фінансової звітності Україна отримала багато корисних плодів. Зокрема прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. До нього законодавці підготували коментовані зміни, а також внесли чимало власних ідей. Відтепер Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)» розширив коло суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані подавати звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Встановлено вимоги щодо обов'язкового оприлюднення річної фінансової звітності разом із аудиторським висновком для підприємств, що становлять суспільний інтерес, великих та середніх підприємств, банків та фінансових установ [1].

Тут варто додати й те, що український парламент ухвалив Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який створює новий регуляторний орган – Орган суспільного нагляду. Його головним завданням є ефективно впровадження міжнародних стандартів аудиту та контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема трансформації обліку й фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ в останні роки приділяють велику увагу багато вітчизняних і зарубіжних авторів.

Акімова Н. . та Асває Азадєн висвітлюють сучасні тенденції та основні шляхи гармонізації фінансової звітності в Україні відповідно до Міжнародних стандартів та законодавства ЄС. Проаналізували підходи до визначення фінансового обліку та фінансової звітності, що склалися у вітчизняній та англійській обліковій літературі, а також запропонували удосконалені визначення фінансового обліку та фінансової звітності [2].

Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В. аналізує позитивні наслідки ухвалених в Україні нормативно-правових актів щодо трансформації бухгалтерського обліку й фінансової звітності, а також вказує негативні наслідки цієї трансформації [3].

Яцишин С. Р. досліджує окремі інформаційні системи бухгалтерського обліку, пов'язані з автоматизацією формування звітності групи компаній (холдингів, корпорацій тощо) [4].

На теренах вітчизняної та зарубіжної наукової літератури можна знайти безліч наукових праць про теоретичні основи трансформації консолідованої звітності відповідно до вимог МСФЗ, але для ефективного й швидкого процесу імплементації в Україні необхідно мати більше практичних матеріалів для їх застосування. Тому залишається відкритою проблема забезпечення методологією для практичних бухгалтерів для обліку й складання звітності за МСФЗ.

**Метою дослідження є** визначення особливостей консолідації окремих статей фінансової звітності групи підприємств відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності та розроблення детального алгоритму процесу консолідації.

**Постановка завдання.** Для досягнення поставленої мети визначено такі наукові завдання: визначити коло суб'єктів, які повинні обов'язково складати та подавати консолідовану звітність за міжнародними стандартами, окреслити основні методи консолідації фінансової звітності, проаналізувати, на практичних прикладах продемонструвати методику консолідації фінансової звітності групи підприємств обраним методом та розробити алгоритм щодо консолідації фінансової звітності групи підприємств.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні не всі підприємства складають звітність за Міжнародними стандартами. З урахуванням внесених Законом змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності обов'язково застосовують лише деякі суб'єкти. А саме:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств);
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;
- інші підприємства, які провадять господарську діяльність видами, перелік яких визначає Кабінет Міністрів [5].

На сьогодні існує глобальна проблема методології й компетентності бухгалтерів щодо трансформації бухгалтерського обліку компаній відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку на новий етап ведення обліку й складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Перехід підприємства на Міжнародні стандарти фінансової звітності доцільно провести в 3 кроки.

1 крок. Вибір способу підготовки даних для складання звітності за МСФЗ:

- конверсія (паралельний облік) – кожна операція одночасно відображається за двома системами стандартів за НП(С)БО та МСФЗ;
- трансляція – автоматичне перенесення даних з реєстрів бухгалтерського обліку за НП(С)БО на план рахунків МСФЗ;
- трансформація – процес внесення коригувань у звітність на НП(С)БО для отримання звітності відповідно до МСФЗ.

2 крок. Розроблення облікової політики підприємства.

3 крок. Адаптація роботи системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Глобалізація бізнесу, його вихід за кордони держави, становлення транснаціональних корпорацій, багаточисленні злиття та поглинання призвели до необхідності надання особливого виду фінансової інформації: консолідованої фінансової звітності. В коло стандартів, які регулюють питання консолідації, входять:

- МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»;
- МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»;
- МСФЗ 11 «Спільна діяльність»;
- МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»;
- МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»;
- МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства».

Консолідація може мати одноразовий (об'єднання) або ітераційний (відомості на кожен звітну дату) характер.

Консолідація починається з дати отримання інвестором контролю над об'єктом інвестиції й припиняється з моменту, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестиції.

При підготовці консолідованої фінансової звітності підприємство повинно використовувати єдину облікову політику для подібних операцій та інших подій за схожих обставин, або зробити відповідні коригування для досягнення відповідності.

Консолідована фінансова звітність:

- об'єднує схожі статті активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і грошових потоків материнського підприємства господарювання з аналогічними статтями дочірніх компаній;

- згортає (виключає) балансову вартість інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство і відповідну частку материнської компанії в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ (IFRS) 3 дає пояснення, як враховувати будь-який відповідний гудвіл);

- повністю виключає внутрішньо групові активи та зобов'язання, капітал, доходи, витрати і грошові потоки, пов'язані з операціями між підприємствами групи (прибутки та збитки, що виникли в результаті внутрішньогрупових операцій і визнані у вартості активів, таких, як запаси або основні засоби, виключаються в повних сумах).

Збитки в результаті внутрішньогрупових операцій можуть свідчити про знецінення, яке підлягає визнанню в консолідованій фінансовій звітності.

Розглянемо консолідацію як повторювальне об'єднання, тобто об'єднання на кожен звітну дату. В цій ситуації діють відносини «дочірня – материнська» компанії. Головна мета консолідації – складання й надання фінансової звітності для груп компаній, що знаходяться під контролем материнської, як єдиного цілого – повна консолідація. Можна сказати, що це заміщення первісної вартості інвестицій в дочірнє підприємство на долю материнської в чистих активах дочірньої на звітну дату плюс залишок гудвілу, що виник на дату придбання.

Візьмемо за приклад, що ПАТ «Пандора» – материнська компанія, купує 100% акцій ТОВ «Алінка», що є її дочірнім підприємством. При цьому балансова вартість чистих активів ТОВ «Алінка» дорівнює їх справедливій оцінці.

Першим етапом трансформації консолідованої звітності є виключення інвестицій материнської та дочірньої компаній. Коригування проводиться на дату придбання контролю методом повної консолідації й буде одним для всіх наступних періодів консолідації.

Повна консолідація виходить із того, що група є єдиним економічним утворенням, при цьому консолідації підлягають всі чисті активи дочірньої компанії (пріоритет контролю над володінням), а права меншості відображаються в пасиві консолідованого балансового звіту.

Консолідований баланс групи відповідно за МСФЗ буде мати наступний вигляд (таблиця 1).

Таблиця 1

Консолідація статей балансу групи підприємств за методом повної консолідації (фрагмент)

Table 1

Consolidation of the balance sheet items for the corporate group by complete consolidation method (fragment)

Стаття балансу	Дані до консолідації		Сума статей	Коригуючі проведення		Консолідована звітність
	ПАТ «Пандора»	ТОВ «Алінка»		Дт	Кт	
Довгострокові фінансові інвестиції:						
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	145 318		145 318		145 318	
Інші активи	420 534		420 534			420 534
<b>Баланс</b>	<b>565 852</b>		<b>565 852</b>		<b>145 318</b>	<b>420 534</b>
Статутний капітал	50 000	33	50 033	33		50 000
Резервний капітал	11 364	8	11 372	8		11 364
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	359 170	145 277	504 447	145 277		359 170
<b>Баланс</b>	<b>420 534</b>	<b>145 318</b>	<b>565 852</b>	<b>145 318</b>		<b>420 534</b>

До консолідованої звітності повністю включається капітал материнської компанії. Щоб уникнути подвійного рахунку, в консолідований баланс слід включити тільки той накопичений прибуток дочірньої компанії, який сформувався вже після дати придбання, причому тільки в тій частині, яка належить материнській компанії. Коригуюче проведення Дт Капітал – Кт Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються методом участі в капіталі інших підприємств на суму 145 318 у.о., зменшує як актив, так і пасив консолідованого балансу групи, тим самим виключає інвестиції материнської компанії і капітал дочірнього підприємства.

Відповідно до МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» виділяють частку меншості/неконтрольована частка – це та частина прибутку або збитку й чистих активів дочірнього підприємства, яка відноситься до часток участі в капіталі, що не належать прямо або опосередковано через дочірні підприємства материнському підприємству [6].

Контроль – право визначати політику компанії з метою отримання економічної вигоди. Контроль передбачає, що материнська компанія контролює більше половини прав голосу дочірньої компанії або вона може керувати половиною голосів за угодою з іншими інвесторами, визначати фінансову політику дочірньої компанії, призначати членів ради директорів або представляти більшість голосів при управлінні дочірньою компанією.

Наприклад, якщо ПАТ «Пандора» мала б 80% акцій ТОВ «Алінка», тоді при виключенні капіталу дочірнього підприємства в консолідованому балансі групи необхідно виділяти частку меншості, яка являє собою частину чистих активів дочірнього підприємства, що не належить материнській. В консолідованій звітності в розділі капіталу надається окремою строкою частка неконтролюючих акціонерів, тобто частка чистих активів, яку група не контролює з юридичної точки зору. Неконтролююча частка повинна бути представлена в консолідованому звіті про фінансовий стан у складі капіталу, окремо від капіталу власників материнського підприємства. Це зовнішні власники частки відносно дочірнього підприємства материнської компанії. Відповідно до МСФЗ 3 частка неконтролюючих власників при первісному визнанні в консолідованій звітності може бути оцінена або за справедливою вартістю, або пропорційно до частки участі в справедливій вартості чистих активів об'єкта інвестицій, оціненій на дату такого первісного визнання.

Відсоток неконтролюючої частки в дочірній компанії визначається як «1 мінус відсоток контролюючої частки участі в капіталі дочірньої компанії», або, іншими словами, «1 мінус відсоток, яким материнська компанія володіє в дочірній». У простих групах визначення неконтролюючих часток не викликає особливої складності.

Частка меншості/неконтрольована частка =  $145\,318 * (1 - 80\%) = 29\,064$  у.о.

Тоді справедлива вартість чистих активів, що належить материнській компанії ПАТ «Пандора», буде дорівнювати 116 254 у.о.

Підприємство має розподілити прибуток або збиток і кожен компонент іншого сукупного доходу на власників материнського підприємства і на неконтролюючу частку, навіть якщо це призводить до дефіцитного сальдо неконтролюючої частки.

Покупець (материнська компанія) повинен визнати гудвіл на дату придбання й оцінити його як перевищення сукупної величини над чистою вартістю:

- сукупна величина:
- ціна покупки, що оцінюється відповідно до цього стандарту, яка часто ґрунтується на справедливій вартості на дату придбання;
- вартість усієї неконтрольованої частки в компанії, що купується (раніше називалася часткою меншості), що оцінюється відповідно до цього стандарту;
- при поетапному об'єднанні компаній, справедливої вартості на дату придбання раніше утримуваної частки покупця в капіталі компанії, що купується.

Чиста вартість ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання, оцінюється відповідно до цього стандарту.

При об'єднанні компаній, при якому материнська і дочірня компанії (або їх колишні власники) обмінюються тільки часткою участі в акціонерному капіталі,

справедлива вартість частки участі дочірньої компанії може бути оцінена надійніше, ніж справедлива вартість частки участі материнської компанії (на дату придбання).

Материнська компанія повинна визначити величину гудвілу, використовуючи справедливу вартість частки участі дочірньої компанії, а не справедливу вартість переданої частки участі (на дату придбання).

Різниця між справедливою вартістю чистих активів і ціною бізнесу, що характеризує додаткові нефінансові активи, за які покупець погоджується платити («хороша репутація») називається гудвілом. Згідно з МСФЗ гудвіл як нематеріальний актив без оціненого терміну використання не амортизується, але повинен проходити тест на знецінення. Знецінення інвестицій в дочірні, асоційовані спільні компанії проводяться відповідно до вимог МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів».

Слід зазначити, що гудвіл може бути не тільки позитивним, але й негативним (якщо сума придбання компанії менша за справедливу вартість чистих активів). Для таких ситуацій стандартами передбачено особливі правила відображення гудвілу у фінансовій звітності. При цьому покупець повинен переглянути підходи до виділення та оцінювання ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних зобов'язань і до оцінювання вартості придбання, щоб не припуститися помилки в оцінюванні негативного гудвілу.

Якщо сума інвестиції менше частки материнської компанії групи в чистих активах, що купується дочірньою компанією на дату її придбання, необхідно визнати всю суму перевищення в Звіті про сукупний дохід на дату придбання в складі Інших доходів.

Слід зазначити, що економічне поняття «Гудвіл» з'явилося ще до виходу в світ відомого трактату Луки Пачолі «Сума арифметики». Але лише 1944 року в США був виданий перший нормативний документ, що стандартизує правила обліку гудвілу, «Облік нематеріальних активів» (Accounting Research Bulletin № 24), в якому були передбачені кілька способів обліку цього активу: перманентна капіталізація й систематична амортизація. Списання гудвілу в момент придбання підприємства було дозволено лише за погодженням з Комітетом із методологією бухгалтерського обліку. Проте пізніше в стандарті «Перерахунок та Перегляд бухгалтерських досліджень» (Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins № 43), випущеному в 1953 р., миттєве списання було заборонено. Надалі погляди на гудвіл змінювалися вже не під впливом окремих вчених, а еволюціонували разом з розвитком нормативно-правових документів, що регулюють його облік.

Гудвіл розраховується як:

- Справедлива вартість переданої винагороди.
- (+) Частка неконтролюючих акціонерів в компанії, що купується.
- (+) Справедлива вартість раніше утримуючої частки участі, якщо придбання відбувається поетапно.
- (-) Вартість чистих активів компанії, що купується.

Тому включається справедлива вартість раніше утримуючої частки участі в розрахунку гудвілу, а потім виконується консолідація фінансової звітності.

З урахуванням неконтролюючої частки участі й гудвілу, а також коригуванням із заміщення інвестицій в дочірнє підприємство і її капіталу, консолідований баланс групи буде мати наступний вигляд (таблиця 2).

Таблиця 2

Консолідація статей балансу групи підприємств за методом дольової участі (фрагмент)

Table 2

Consolidation of the balance sheet items for the corporate group by business share method (fragment)

Стаття балансу	Дані до консолідації		Сума статей	Коригуючі проведення		Консолідована звітність
	ПАТ «Пандора»	ТОВ «Алінка»		Дт	Кт	
Довгострокові фінансові інвестиції:						
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	145 318		145 318		145 318	
Гудвіл				29 064		29 064
Інші активи	420 534		420 534			420 534
<b>Баланс</b>	<b>565 852</b>		<b>565 852</b>	<b>29 064</b>	<b>145 318</b>	<b>449 598</b>
Статутний капітал	50 000	33	50 033	33		50 000
Резервний капітал	11 364	8	11 372	8		11 364
Неконтрольована частка					29 064	29 064
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	359 170	145 277	504 447	145 277		359 170
<b>Баланс</b>	<b>420 534</b>	<b>145 318</b>	<b>565 852</b>	<b>145 318</b>	<b>29 064</b>	<b>449 598</b>

Наступним етапом трансформації консолідованої фінансової звітності є виключення внутрішньогрупових оборотів. До них відносяться всі обороти по операціях між компаніями однієї групи, в результаті яких можуть виникати внутрішньогрупові залишки й прибуток. Вони відображаються в окремих балансах компаній і можуть містити запаси, дебіторську або кредиторську заборгованість.

Представимо, що за відвантажену продукцію на суму 23 102 у.о. ПАТ «Пандора» розрахувалася лише за 50%, а остання частина суми буде погашена в наступному звітному періоді. Також дочірня компанія надала материнській фінансову позику на суму 77 у.о. Наявність такої заборгованості має бути виключено (таблиця 3).



Таблиця 3

Коригування внутрішньогрупових оборотів групи підприємств

Table 3

Adjustment of internal corporate group turnover

Зміст проведення / Назва рахунку	Дт	Кт
<i>Коригування торгової заборгованості</i>		
Торгова кредиторська заборгованість материнської компанії	11511	
Торгова дебіторська заборгованість дочірньої компанії		11511
<i>Коригування фінансової заборгованості</i>		
Інша кредиторська заборгованість материнської компанії	77	
Інша дебіторська заборгованість дочірньої компанії		77

Крім взаємних товарних обмінів між компаніями групи може здійснюватися продаж основних засобів. На відміну від продажу товарів, коригування продажу основних засобів відноситься як до факту реалізації, так і подальшого використання об'єкта, і, відповідно, нарахування зносу.

Якщо протягом звітної періоду одна із компаній групи оголосила й виплатила дивіденди, то такі суми повинні бути зараховані на рахунок інвестиційного доходу, який відображає отримувач, і нерозподіленого прибутку платника. Обґрунтування даного коригування: якщо в рамках консолідованого балансу акції дочірньої компанії, що знаходиться у власності материнської, визнаються власними викупленими акціями, то дивіденди за власними викупленими акціями не виплачуються.

Якщо ТОВ «Алінка» оголосила дивіденди на загальну суму 10 000 у.о., виходячи з частки власності, ПАТ «Пандора» повинна визнати в своїй індивідуальній звітності інвестиційний дохід на суму 8 000 у.о. (10 000 \* 80%).

Таблиця 4

Коригування при виплаті дивідендів

Table 4

Dividend adjustments

Стаття	Дт	Кт
Інвестиційний дохід материнської компанії	8 000	
Нерозподілений прибуток дочірньої компанії		8 000

Після виключення внутрішньогрупових оборотів і коригування залишків групи, необхідно перерахувати частку меншості з урахуванням зміни нерозподіленого прибутку групи. Після проведення всіх коригуючих записів, статті звітності сумуються і тим самим формується консолідована фінансова звітність групи відповідно до вимог МСФЗ.

Консолідація проходить за певними принципами, визначеними в МСФЗ 10:

- консолідовану фінансову звітність готує та подає материнська компанія;
- періоди, за які складається фінансова звітність материнського та дочірнього підприємств, повинні бути однаковими;

- консолідована фінансова звітність складається з фінансових звітів групи підприємств, які використовують однакову облікову політику для подібних операцій. Якщо це не так, то роблять коригувальні проведення [7].

Однак консолідація не зводиться до простого додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат: процес консолідації передбачає цілу низку спеціальних розрахунків і його може бути подано у вигляді багатокрокової процедури консолідації. Консолідація фінансової звітності проходить у кілька етапів. Таким чином, формуємо алгоритм консолідації фінансової звітності групи підприємств (рис. 1).

Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірньою компанією, вона негайно:

- припиняє визнання в консолідованому звіті про фінансовий стан активів і зобов'язань колишнього дочірнього підприємства;

- визнає будь-які інвестиції, що залишилися в колишньому дочірньому підприємстві за їх справедливою вартістю на дату втрати контролю, і в подальшому враховує їх (і будь-які суми, які підлягають сплаті або отриманню від колишнього дочірнього підприємства) згідно з відповідними МСФЗ. Справедлива вартість повинна розцінюватися як справедлива вартість при первісному визнанні фінансового активу відповідно до МСФЗ (IFRS) 9 або коли це може бути застосовано як вартість інвестицій в асоційоване підприємство чи спільно контрольоване підприємство при первісному визнанні;

- відображає прибуток або збиток, пов'язаний із втратою контролю в колишньому дочірньому підприємстві.

Відповідно до МСБО 27, у консолідованій фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

- характер відносин між материнським підприємством та дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє, прямо чи опосередковано, половиною голосів у дочірньому підприємстві;

- причини, внаслідок яких володіння (пряме чи опосередковане через дочірні підприємства) половиною голосів або потенційним правом голосу в об'єкті інвестування не є контролем;

- кінець звітного періоду фінансової звітності дочірнього підприємства, якщо ця фінансова звітність використовується для складання консолідованої фінансової звітності, й дата (або охоплений у звітах період) відрізняється від дати й періоду фінансової звітності материнського підприємства, а також причини, через які використовується інша дата (або період);

- характер і ступінь будь-яких суттєвих обмежень (наприклад тих, що є наслідком угод про позики, або нормативних вимог) щодо здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у формі дивідендів грошовими коштами або повернення позик чи авансових платежів;

- перелік, який показує вплив будь-яких змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю над власним капіталом, який належить власникам материнського підприємства;

- якщо втрачається контроль над дочірнім підприємством, материнське підприємство розкриває інформацію про прибуток або збиток (якщо є), частину цього прибутку чи збитку, що відноситься до визнання будь-якої інвестиції, збереженої у колишньому дочірньому підприємстві за її справедливою вартістю на дату втрати контролю та статтю (статті) у звіті про сукупні доходи, в якій (яких) визнається прибуток або збиток (якщо він не розкривається окремо у звіті про сукупні доходи).

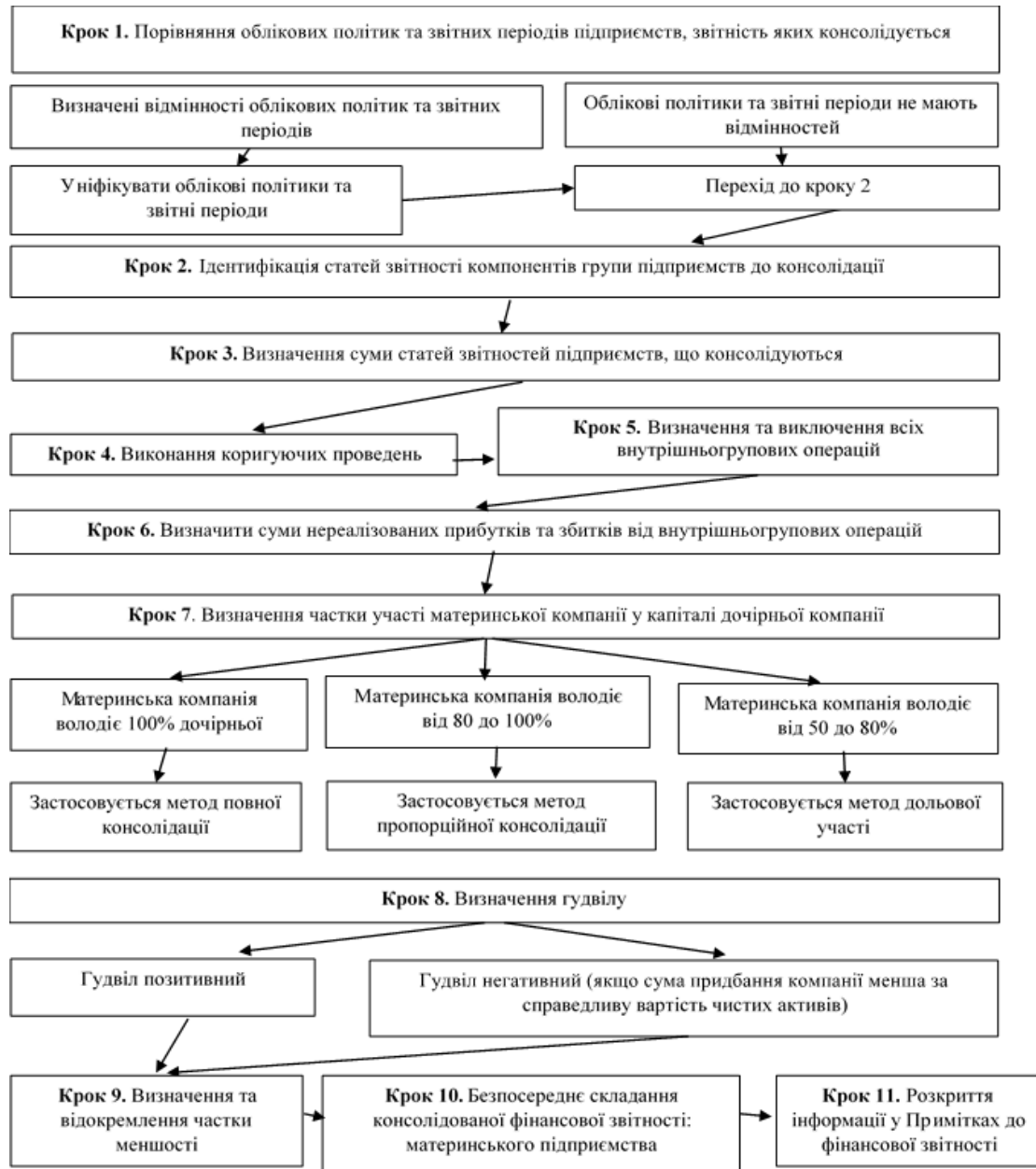


Рисунок 1. Алгоритм консолідації фінансової звітності групи підприємств

Figure 1. Algorithm for consolidation of financial reporting for the corporate group

**Висновки.** За результатами дослідження було визначено коло суб'єктів, які повинні обов'язково подавати консолідовану фінансову звітність відповідно вимог МСФЗ. Розкрито особливості консолідації статей фінансової звітності групи підприємств. У результаті отримали алгоритм консолідації звітності, який складається з п'яти кроків. На першому кроці ідентифікуємо статті звітності компонентів групи підприємств до консолідації. Після визначення частки участі материнської компанії у капіталі дочірньої компанії ми повинні визначити гудвіл і неконтрольовану частку. Четвертим кроком є визначення та відокремлення частки меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірньої компанії. Лише після цього починаємо складання консолідованої фінансової звітності: постатейне підсумовування показників фінансової звітності дочірніх підприємств із аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства. Доречно дослідити в майбутньому методичні підходи

щодо консолідації звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал. А також визначити відмінності в підходах відповідно до вимог П(С)БО та МСФЗ.

**Conclusions.** The range of entities that are required to submit consolidated financial reporting in accordance with IFRS is determined by the investigation results. The peculiarities of consolidation of financial reporting for the corporate group are revealed. As the result, five-step consolidation reporting algorithm is developed. In the first step, we identify the item of the consolidation components of the corporate group before consolidation. Once the parent economic interest in the subsidiary corporation capital is determined, we should define the goodwill and uncontrolled equity. The fourth step is to identify and separate the minority interest in the net assets and net profit (loss) of the subsidiary. Only then we begin to prepare consolidated financial reporting: the itemized indices accumulation of the subsidiaries financial reporting with similar financial reporting indices of the parent one. It is reasonable to investigate the methodological approaches to the consolidation of the cash flow reporting and the owner equity statement in future as well as to identify the differences in approaches according to IFRS requirements.

#### Список використаної літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14).
2. Акімова Н. С., Асває Азадєн Методичні підходи до трансформації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. Проблеми економіки. 2018. № 4. С. 286–293. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-286-293>.
3. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В. Трансформація бухгалтерського обліку і фінансової звітності та її місце в українських економічних реформах. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 147–156.
4. Яцишин С. Р. Консолідація фінансової звітності: автоматизація процесу формування. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Випуск № 14. URL: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/209.pdf>.
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-145>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045).
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_065](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065).
8. Вакульчик О. М., Васильєва В. Г. Удосконалення концептуальної основи фінансової звітності підприємств у процесі адаптації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. Вісник Академії митної служби України. Серія: Економіка. 2015. № 1. С. 11–16. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue\\_2015\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2015_1_4).

#### References

1. Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV (zi zminamy i dopovnenniamy). URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14).
2. Akimova N. S., Asvaie Azaden Metodychni pidkhody do transformatsii finansovoi zvitnosti vidpovidno do vymoh MSFZ. Problemy ekonomiky. 2018. № 4. С. 286–293. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-286-293>.
3. Derii V. A., Humenna-Derii M. V. Transformatsiia bukhgalterskoho obliku i finansovoi zvitnosti ta yii mistse v ukrainskykh ekonomichnykh reformakh. Ternopil: TNEU, 2018. P. 147–156.
4. Yatsyshyn S. R. Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti: avtomatyzatsiia protsesu. Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky. 2016. Vypusk № 14. URL: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/209.pdf>.
5. Pro bukhgalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999. № 996-KhIV (zi zminamy i dopovnenniamy). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-145>.
6. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 27 «Konsolidovani ta okremi finansovi zvity». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045).
7. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 10 «Konsolidovana finansova zvitnist». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_065](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065).
8. Vakulchik O. M., Vasyliieva V. H. Udoskonalennia kontseptualnoi osnovy finansovoi zvitnosti pidpriemstv u protsesi adaptatsii bukhgalterskoho obliku do mizhnarodnykh standartiv. Visnyk Akademii mytnoi sluzhby Ukrainy. Serii: Ekonomika. 2015. № 1. P. 11–16. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue\\_2015\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2015_1_4).