

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА ОБЛІК І АУДИТ

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

**ПРИНЦИПИ ТА ПРОЦЕДУРИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ АНАЛІЗ**

Здобувача Татарченка Данила Андрійовича

(прізвище, ім'я, по батькові)

_____ (підпис)

Науковий керівник: Лежненко Людмила Ігорівна, к. е. н., доцент

(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

_____ (підпис)

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри: Цятковська Олена Віталіївна, д. е. н., доцент

(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

_____ (підпис)

Київ – 2025

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 95 сторінок, основний текст кваліфікаційної магістерської роботи викладено на 85 сторінках друкованого тексту. Робота містить 15 таблиць, 2 рисунки, список використаних джерел з 68 найменувань, 11 додатків.

«Принципи та процедури консолідації фінансової звітності підприємства та її аналізу»

Об'єктом дослідження є процес консолідації фінансової звітності групи підприємств, що включає материнську компанію та асоційоване підприємство, у сфері надання професійних аудиторських та консультаційних послуг в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності та складного зовнішнього економічного середовища.

Предметом дослідження є теоретико-методичні засади та організаційно-практичні аспекти консолідації фінансової звітності, методологія застосування методу участі в капіталі для обліку інвестицій в асоційовані підприємства, процедури елімінації внутрішньогрупових операцій, а також методичні підходи до аналізу консолідованої фінансової звітності для оцінки фінансового стану та ефективності діяльності групи підприємств.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної магістерської роботи є розробка теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо вдосконалення методології та організації процесу консолідації фінансової звітності групи підприємств на прикладі ПРАТ КПМГ АУДИТ.

Відповідно до поставленої мети визначені такі завдання:

- розкрити економічну сутність, мету та принципи консолідації фінансової звітності у сучасних умовах господарювання;
- дослідити критерії формування групи підприємств на основі концепції контролю, значного впливу та участі у капіталі;
- систематизувати нормативно-правове регулювання консолідації фінансової звітності в Україні та міжнародну практику;
- узагальнити основні методи консолідації та ключові процедури елімінації внутрішньогрупових операцій;
- проаналізувати організаційно-економічну характеристику групи підприємств КПМГ та облікову політику щодо консолідації;
- дослідити систему інформаційного забезпечення та документообігу консолідаційного процесу;
- розкрити особливості організації формування консолідованої фінансової звітності з застосуванням методу участі в капіталі;
- обґрунтувати методичні підходи до аналізу консолідованої фінансової звітності з урахуванням специфіки групи;
- провести оцінку фінансового стану та ефективності діяльності групи за консолідованими показниками;

– запропонувати напрями удосконалення процесу консолідації та підвищення прозорості фінансової звітності групи підприємств.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів.

Під час дослідження розвинуто теоретичні положення щодо економічної сутності консолідованої фінансової звітності в умовах застосування концепції контролю та значного впливу, систематизовано принципи консолідації відповідно до міжнародних стандартів, узагальнено методологію застосування методу участі в капіталі для специфічних ситуацій взаємних інвестицій між учасниками групи, обґрунтовано підходи до елімінації нереалізованого прибутку від внутрішньогрупових операцій з урахуванням економічної природи авансових платежів у сфері послуг.

Методична значущість полягає у розробці удосконаленої методики аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств сфери професійних послуг, що враховує специфіку активів, структури капіталу та фінансових результатів аудиторських фірм, формалізації процедур документообігу консолідаційного процесу з визначенням відповідальних осіб та термінів виконання етапів, обґрунтуванні напрямів автоматизації консолідаційних процедур для підвищення якості та ефективності підготовки звітності.

Практичні результати полягають у розробці пропозицій щодо удосконалення облікової політики консолідації ПРАТ КПМГ АУДИТ, розширення складу розкриттів у примітках до консолідованої звітності, впровадження системи внутрішнього контролю за процесом консолідації. Запропоновані рекомендації можуть бути використані безпосередньо у діяльності групи підприємств КПМГ, а також адаптовані іншими групами підприємств сфери професійних послуг для покращення якості консолідованої фінансової звітності та підвищення її інформативності для користувачів.

Рік виконання кваліфікаційної магістерської роботи: 2025.

Рік захисту роботи – 2025.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, група підприємств, метод участі в капіталі, асоційоване підприємство, МСФЗ 10, МСБО 28, внутрішньогрупові операції, елімінація, аналіз консолідованої звітності, фінансовий стан групи, КПМГ АУДИТ.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1_ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	9
1.1. Економічна сутність, мета, роль та принципи консолідації фінансової звітності.....	9
1.2. Критерії формування групи підприємств: поняття контролю, впливу та участі	14
1.3. Нормативно-правове регулювання консолідації фінансової звітності підприємств	19
1.4. Основні методи консолідації та її ключові процедури: сфера охоплення, методи, елімінація та коригування елементів групи	25
РОЗДІЛ 2_ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОЦЕС КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ГРУПІ ПІДПРИЄМСТВ	35
2.1. Організаційно-економічна характеристика групи і облікова політика щодо консолідації.....	35
2.2. Інформаційне забезпечення та документообіг консолідаційного процесу.....	41
2.3. Організація процесу формування консолідованої фінансової звітності	50
2.4. Узагальнення результатів консолідації у фінансовій звітності групи ..	56
РОЗДІЛ 3_АНАЛІЗ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ	64
3.1. Сутність, мета та інформаційне забезпечення аналізу консолідованої фінансової звітності.....	64
3.2. Методика аналізу консолідованої фінансової звітності підприємств... 67	67
3.3. Оцінка фінансового стану та ефективності діяльності групи за консолідованими показниками	76
3.4. Напрями удосконалення процесу консолідації та підвищення прозорості фінансової звітності групи	80
ВИСНОВКИ	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	89
ДОДАТКИ	98

ВСТУП

Актуальність теми дослідження обумовлена зростанням ролі консолідованої фінансової звітності як ключового інструменту інформаційного забезпечення управлінських рішень в умовах глобалізації бізнесу та розвитку складних корпоративних структур. В сучасних умовах економічної інтеграції та формування міжнародних бізнес-груп консолідована звітність набуває особливого значення для об'єктивної оцінки реального фінансового стану та результатів діяльності груп підприємств як єдиних економічних утворень. Для України питання якісної підготовки консолідованої фінансової звітності є особливо актуальним у контексті євроінтеграційних процесів, імплементації міжнародних стандартів фінансової звітності та підвищення прозорості діяльності великих корпоративних груп. Професійні аудиторські фірми, зокрема ПРАТ КПМГ АУДИТ, що входять до міжнародних мереж та здійснюють діяльність через складні організаційні структури з асоційованими підприємствами, потребують досконалого володіння методологією консолідації для забезпечення достовірності власної звітності та надання якісних послуг клієнтам з аудиту консолідованої звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить про значний науковий інтерес до проблематики консолідації фінансової звітності з боку вітчизняних та зарубіжних учених. Теоретичні основи консолідації досліджували такі вчені як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Корягін М.В., Кузіна Р.В., які розкрили економічну сутність консолідованої звітності та принципи її формування. Методологічні аспекти застосування міжнародних стандартів фінансової звітності при консолідації висвітлені у працях Озеран В.О., Пилипенко Л.М., Свірко С.В. Практичні питання організації процесу консолідації та аудиту консолідованої звітності розглядали Редько О.Ю., Безверхий К.В., Король Г.О. Водночас недостатньо дослідженими залишаються питання практичного

застосування методу участі в капіталі для обліку інвестицій в асоційовані підприємства в умовах складних взаємовідносин між учасниками груп, особливостей консолідації у професійних сервісних компаніях, автоматизації консолідаційних процедур, що визначає необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Мета і завдання дослідження полягають у розробці теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо вдосконалення методології та організації процесу консолідації фінансової звітності групи підприємств на прикладі ПРАТ КПМГ АУДИТ.

Для досягнення поставленої мети визначено наступні завдання: розкрити економічну сутність, мету та принципи консолідації фінансової звітності у сучасних умовах господарювання; дослідити критерії формування групи підприємств на основі концепції контролю, значного впливу та участі у капіталі; систематизувати нормативно-правове регулювання консолідації фінансової звітності в Україні та міжнародну практику; узагальнити основні методи консолідації та ключові процедури елімінації внутрішньогрупових операцій; проаналізувати організаційно-економічну характеристику групи підприємств КПМГ та облікову політику щодо консолідації; дослідити систему інформаційного забезпечення та документообігу консолідаційного процесу; розкрити особливості організації формування консолідованої фінансової звітності з застосуванням методу участі в капіталі; обґрунтувати методичні підходи до аналізу консолідованої фінансової звітності з урахуванням специфіки групи; провести оцінку фінансового стану та ефективності діяльності групи за консолідованими показниками; запропонувати напрями удосконалення процесу консолідації та підвищення прозорості фінансової звітності групи підприємств.

Об'єктом дослідження є процес консолідації фінансової звітності групи підприємств, що включає материнську компанію та асоційоване підприємство, у сфері надання професійних аудиторських та

консультаційних послуг в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Предметом дослідження є теоретико-методичні засади та організаційно-практичні аспекти консолідації фінансової звітності, методологія застосування методу участі в капіталі для обліку інвестицій в асоційовані підприємства, процедури елімінації внутрішньогрупових операцій, а також методичні підходи до аналізу консолідованої фінансової звітності для оцінки фінансового стану та ефективності діяльності групи підприємств.

Методи дослідження включають системний підхід, методи аналізу та синтезу, метод порівняння, горизонтальний та вертикальний аналіз консолідованих фінансових показників групи підприємств КПМГ за період з 2022 по 2024 рік, коефіцієнтний аналіз для оцінки ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності групи, факторний аналіз, графічний метод та метод узагальнення для формулювання висновків та практичних рекомендацій.

Теоретична та практична значущість дослідження полягає у розвитку теоретичних положень щодо економічної сутності консолідованої фінансової звітності, систематизації принципів консолідації відповідно до міжнародних стандартів, узагальненні методології застосування методу участі в капіталі. Розроблено удосконалену методику аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств сфері професійних послуг, формалізовано процедури документообігу консолідаційного процесу, обґрунтовано напрями автоматизації. Запропоновані рекомендації можуть бути використані безпосередньо у діяльності групи підприємств КПМГ, а також адаптовані іншими групами підприємств сфери професійних послуг.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження було апробовано у матеріалах III Міжнародної науково-практичної конференції «INTERNATIONAL EXPERIENCE IN SCIENTIFIC RESEARCH» (м. Чикаго, США, 25 жовтня 2025 року).

Структура роботи. Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 68 найменувань та 5 додатків. Загальний обсяг роботи становить 95 сторінок, з яких основний текст викладено на 85 сторінках. Робота містить 15 таблиць та 2 рисунки, які ілюструють основні положення дослідження. У першому розділі розкрито теоретичні основи консолідації фінансової звітності підприємств, включаючи економічну сутність та принципи консолідації, критерії формування групи підприємств, нормативно-правове регулювання та основні методи консолідації. У другому розділі досліджено організацію та процес консолідації фінансової звітності у групі підприємств КПМГ, проаналізовано організаційно-економічну характеристику групи, систему інформаційного забезпечення та документообігу, особливості застосування методу участі в капіталі. У третьому розділі здійснено аналіз консолідованої фінансової звітності та запропоновано напрями удосконалення, розкрито методику аналізу консолідованої звітності, проведено оцінку фінансового стану та ефективності діяльності групи, обґрунтовано напрями удосконалення процесу консолідації та підвищення прозорості фінансової звітності групи підприємств.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність, мета, роль та принципи консолідації фінансової звітності

Консолідована фінансова звітність являє собою систему взаємопов'язаних показників, що відображають фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових потоків групи підприємств, які перебувають під єдиним контролем материнської компанії. Економічна сутність консолідації полягає у представленні групи юридично самостійних підприємств як єдиного економічного утворення для цілей надання об'єктивної інформації зацікавленим користувачам про реальний фінансовий стан та результати діяльності об'єднаної бізнес-структури.

У сучасних умовах глобалізації економіки та розвитку інтеграційних процесів у бізнес-середовищі консолідована звітність набуває особливого значення як інструмент інформаційного забезпечення управлінських рішень власників, інвесторів, кредиторів та інших стейкхолдерів. Формування консолідованої звітності дозволяє елімінувати вплив внутрішньогрупових операцій між підприємствами групи, які можуть штучно завищувати обсяги діяльності при розгляді окремих фінансових звітів кожного учасника, та надати користувачам інформацію про реальні масштаби господарської діяльності з зовнішніми контрагентами [2].

Історичний розвиток методології консолідації фінансової звітності бере початок з кінця дев'ятнадцятого століття у Сполучених Штатах Америки, де активний розвиток холдингових структур та створення дочірніх компаній викликали необхідність узагальненого представлення фінансових результатів материнської компанії разом із контрольованими нею підприємствами. Перша консолідована звітність була складена компанією National Lead Company у тисяча вісімсот дев'яносто дев'ятому

році, що стало відповіддю на запити інвесторів щодо розуміння реальної вартості та прибутковості об'єднаного бізнесу.

Теоретичною основою консолідації є концепція економічної єдності групи підприємств, яка розглядає материнську компанію та всі контрольовані нею дочірні підприємства як єдину економічну одиницю незалежно від юридичної самостійності окремих учасників групи. Ця концепція передбачає, що користувачі фінансової звітності материнської компанії мають отримувати інформацію не лише про активи, зобов'язання та результати діяльності самої материнської компанії, а й про всі ресурси, що перебувають під її контролем через володіння корпоративними правами дочірніх підприємств.

Основною метою складання консолідованої фінансової звітності є надання достовірної та повної інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових потоків групи підприємств як єдиного економічного утворення для прийняття обґрунтованих економічних рішень широким колом користувачів. Консолідована звітність дозволяє власникам материнської компанії оцінити ефективність управління всім комплексом активів та бізнес-процесів, що перебувають під їх контролем, незалежно від організаційно-правових форм окремих підприємств групи.

Для інвесторів та потенційних акціонерів консолідована звітність надає можливість оцінити реальну інвестиційну привабливість групи підприємств, проаналізувати диверсифікацію бізнесу материнської компанії за географічними регіонами та видами діяльності, оцінити синергетичні ефекти від об'єднання підприємств у групу. Кредитори використовують консолідовану звітність для оцінки кредитоспроможності групи в цілому, визначення реальних масштабів бізнесу позичальника та аналізу можливості погашення заборгованості за рахунок всіх ресурсів, що перебувають під контролем материнської компанії.

Державні регулятори та податкові органи потребують консолідованої інформації для оцінки реального економічного впливу великих бізнес-груп

на національну економіку, виявлення схем мінімізації оподаткування через трансфертне ціноутворення між підприємствами групи, контролю за дотриманням антимонопольного законодавства. Менеджмент материнської компанії використовує консолідовану звітність як інструмент стратегічного управління для оцінки ефективності роботи окремих дочірніх підприємств, прийняття рішень щодо реструктуризації групи, оптимізації бізнес-процесів.

Роль консолідованої фінансової звітності у системі корпоративного управління полягає у забезпеченні прозорості діяльності складних бізнес-структур та підзвітності менеджменту перед власниками щодо ефективності управління всім комплексом підконтрольних активів. У контексті діяльності ПРАТ "КПМГ АУДИТ" консолідована звітність набуває особливого значення при наданні аудиторських послуг великим корпоративним групам, де необхідно забезпечити незалежну оцінку достовірності консолідованої інформації про групу підприємств.

Методологічною основою складання консолідованої фінансової звітності є система принципів, які забезпечують послідовність підходів до консолідації та порівнянності звітності різних груп підприємств. Принцип повного покриття передбачає включення до консолідованої звітності всіх активів, зобов'язань, доходів та витрат материнської компанії та всіх дочірніх підприємств, що перебувають під її контролем, незалежно від частки участі материнської компанії у капіталі дочірнього підприємства. Цей принцип базується на концепції контролю як визначального критерію для консолідації, а не на розмірі частки участі у капіталі [13].

Принцип справедливої та достовірної оцінки вимагає, щоб консолідована звітність відображала реальний фінансовий стан та результати діяльності групи без завищення чи заниження показників через вплив внутрішньогрупових операцій. Реалізація цього принципу досягається шляхом елімінації внутрішньогрупових оборотів, нереалізованого прибутку у залишках активів, взаємних вимог та зобов'язань між підприємствами групи. Принцип єдності методів оцінки та

складання звітності передбачає застосування однакових облікових політик для всіх підприємств групи при складанні консолідованої звітності.

Якщо окремі дочірні підприємства використовують облікові політики, що відрізняються від облікової політики материнської компанії, перед консолідацією здійснюються необхідні коригування для приведення звітності дочірніх підприємств до єдиних методологічних засад. Принцип єдності звітної дати означає, що консолідована звітність складається на одну і ту ж дату, яка співпадає зі звітною датою материнської компанії. Фінансова звітність дочірніх підприємств, що використовується для консолідації, повинна бути складена на ту саму звітну дату, що й звітність материнської компанії.

Принцип безперервності діяльності застосовується до групи в цілому, передбачаючи, що група продовжуватиме свою діяльність у найближчому майбутньому та не має наміру чи необхідності ліквідувати бізнес або суттєво скоротити масштаби діяльності. Принцип суттєвості у консолідованій звітності означає, що окремі підприємства можуть бути виключені з консолідації, якщо їх включення не матиме суттєвого впливу на фінансовий стан та результати діяльності групи в цілому, однак на практиці цей принцип застосовується обмежено з огляду на вимоги повного покриття [45, с. 58].

Принцип постійності застосування правил консолідації передбачає використання однакових методів консолідації від періоду до періоду для забезпечення порівнянності консолідованої звітності. Зміни у методах консолідації допускаються лише у виняткових випадках при суттєвих змінах у структурі групи або при переході на нові стандарти обліку, при цьому зміни повинні бути розкриті у примітках до консолідованої звітності. Принцип превалювання економічної сутності над юридичною формою є фундаментальним для консолідації, оскільки дозволяє об'єднувати юридично самостійні підприємства у єдину звітність на основі економічної єдності та контролю.

Практична реалізація принципів консолідації у діяльності ПРАТ "КПМГ АУДИТ" передбачає розробку детальних процедур перевірки дотримання цих принципів при складанні консолідованої звітності клієнтами аудиторської фірми. Аудитори перевіряють повноту включення всіх підконтрольних підприємств до складу консолідованої групи, правильність елімінації внутрішньогрупових операцій, єдність облікових політик, відповідність звітних дат. Виявлення відхилень від принципів консолідації призводить до відображення їх у аудиторському звіті як фактів, що впливають на достовірність консолідованої фінансової звітності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Основні принципи консолідації фінансової звітності та їх характеристика

Принцип консолідації	Сутність принципу	Практична реалізація
Повного покриття	Включення всіх активів, зобов'язань, доходів та витрат материнської компанії та дочірніх підприємств	Консолідація 100% показників незалежно від частки участі
Справедливої та достовірної оцінки	Елімінація впливу внутрішньогрупових операцій для відображення реального стану групи	Виключення внутрішніх оборотів, нереалізованого прибутку, взаємних розрахунків
Єдності методів оцінки	Застосування однакових облікових політик для всіх підприємств групи	Коригування звітності дочірніх підприємств до облікової політики материнської компанії
Єдності звітної дати	Складання консолідованої звітності на однакову дату для всіх підприємств групи	Використання звітності дочірніх підприємств на дату звітності материнської компанії
Безперервності діяльності	Припущення про продовження діяльності групи у найближчому майбутньому	Оцінка здатності групи продовжувати діяльність мінімум протягом дванадцяти місяців
Суттєвості	Включення до консолідації підприємств з суттєвим впливом на групу	Оцінка впливу окремих підприємств на загальні показники групи
Постійності застосування	Використання однакових методів консолідації від періоду до періоду	Забезпечення порівнянності показників різних періодів
Превалювання сутності над формою	Відображення економічної реальності незалежно від юридичної структури	Консолідація на основі контролю, а не юридичного володіння

Джерело: розроблено автором на основі даних [2]

Економічна доцільність складання консолідованої звітності визначається балансом між витратами на її підготовку та цінністю інформації для користувачів. Процес консолідації вимагає значних ресурсів на збір та узгодження інформації від всіх підприємств групи, проведення необхідних коригувань та елімінацій, що особливо складно для великих міжнародних груп з численними дочірніми підприємствами у різних юрисдикціях. Однак отримана консолідована інформація надає користувачам набагато більш повне розуміння реального масштабу та результатів діяльності групи порівняно з аналізом окремих звітів підприємств [46, с. 25-27].

1.2. Критерії формування групи підприємств: поняття контролю, впливу та участі

Формування групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності базується на концепції контролю як визначального критерію включення інвестицій до складу консолідації. Згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності 10 "Консолідована фінансова звітність" інвестор контролює об'єкт інвестування, коли він зазнає впливу змінних доходів від участі в об'єкті інвестування або має права на них і може впливати на ці доходи за допомогою своїх повноважень щодо об'єкта інвестування. Контроль виникає з поєднання трьох обов'язкових елементів: повноваження щодо об'єкта інвестування, схильності до впливу змінних доходів від участі в об'єкті інвестування та здатності використовувати свої повноваження для впливу на величину доходів інвестора.

Повноваження щодо об'єкта інвестування виникають з наявних прав, які надають інвестору можливість керувати релевантною діяльністю об'єкта інвестування у поточний момент часу. Релевантною діяльністю вважається діяльність об'єкта інвестування, яка суттєво впливає на його доходи, зокрема визначення операційної та фінансової політики, призначення

ключового управлінського персоналу, затвердження бюджетів, здійснення капітальних інвестицій. Повноваження зазвичай випливають з прав голосу, наданих власністю на акції або частки у статутному капіталі, але можуть виникати також з інших договірних угод, опціонів на придбання акцій, потенційних прав голосу.

Оцінка наявності контролю вимагає аналізу всіх фактів та обставин, що впливають на здатність інвестора керувати релевантною діяльністю об'єкта інвестування. У найпростішому випадку інвестор володіє більш ніж п'ятдесят відсотків акцій з правом голосу об'єкта інвестування і отримує можливість призначити більшість членів керівного органу, що надає йому безумовний контроль. Однак у складніших ситуаціях контроль може існувати навіть при володінні меншою часткою голосів, якщо інші акціонери є роздробленими та не діють спільно, або коли інвестор має додаткові договірні права на участь у прийнятті рішень [2].

Схильність до впливу змінних доходів від участі в об'єкті інвестування означає, що інвестор має права на доходи, які не є фіксованими та змінюються залежно від результатів діяльності об'єкта інвестування. Доходи можуть бути виключно позитивними, виключно негативними або як позитивними, так і негативними. Приклади змінних доходів включають дивіденди, інші розподіли економічних вигод від об'єкта інвестування, зміни вартості інвестицій інвестора в об'єкт інвестування, винагороди за обслуговування активів чи зобов'язань об'єкта інвестування, комісійні та маржу від надання кредитів або гарантій, залишкові частки в активах та зобов'язаннях при ліквідації об'єкта інвестування.

Зв'язок між повноваженнями та доходами є критичним елементом контролю, оскільки інвестор повинен мати здатність використовувати свої повноваження для впливу на величину отримуваних доходів від об'єкта інвестування. Без такого зв'язку навіть наявність повноважень та схильності до змінних доходів окремо не створюють контролю у розумінні стандартів консолідації. Інвестор виступає як принципал, коли використовує свої

повноваження в інтересах отримання власних вигод, на відміну від агента, який використовує повноваження в інтересах іншої сторони.

Категорія значного впливу застосовується до асоційованих підприємств, де інвестор має можливість брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контролює розробку цих політик. Значний вплив презюмується при володінні від двадцяти до п'ятдесяти відсотків голосів в об'єкті інвестування, якщо не можна чітко продемонструвати відсутність такого впливу. Ознаками наявності значного впливу є представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі об'єкта інвестування, участь у процесах розробки політики включаючи участь у прийнятті рішень про дивіденди та інші виплати, суттєві операції між інвестором та об'єктом інвестування, взаємообмін управлінським персоналом, надання важливої технічної інформації.

Спільний контроль характеризується договірним розподілом контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про релевантну діяльність вимагають одностайної згоди сторін, які спільно контролюють діяльність. Спільний контроль виникає у спільних підприємствах, де дві або більше сторін здійснюють спільний контроль над підприємством та мають права на чисті активи підприємства. Спільна діяльність відрізняється від спільного підприємства тим, що сторони мають права на активи та зобов'язання щодо зобов'язань, пов'язаних із діяльністю, а не права на чисті активи [3].

У контексті діяльності ПРАТ "КПМГ АУДИТ" визначення наявності контролю, значного впливу або спільного контролю є критичним етапом аудиторської перевірки консолідованої фінансової звітності клієнтів. Аудитори аналізують установчі документи підприємств, договори між акціонерами, структуру власності, фактичну участь у прийнятті рішень для підтвердження правильності визначення меж консолідованої групи. Помилки у визначенні типу контролю призводять до неправильного

застосування методів обліку інвестицій та суттєвого викривлення консолідованої звітності.

Складні ситуації виникають при оцінці контролю через спеціальні структуровані підприємства, які створюються для вузько визначених цілей та часто не мають традиційних ознак контролю через права голосу. При оцінці контролю над структурованими підприємствами аналізується розподіл ризиків та вигод, а не лише формальна структура власності. Інвестор може контролювати структуроване підприємство, якщо він несе більшість ризиків або отримує більшість вигод від діяльності підприємства, навіть за відсутності прав голосу (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Типи контролю та відповідні методи обліку інвестицій

Тип відносин	Характеристика контролю/впливу	Частка участі (типова)	Метод обліку	Вид звітності
Материнське-дочірнє підприємство	Повний контроль над фінансовою та операційною політикою	Більше 50% прав голосу	Метод консолідації	Консолідована фінансова звітність
Асоційоване підприємство	Значний вплив без контролю	20-50% прав голосу	Метод участі в капіталі	Окрема фінансова звітність
Спільне підприємство	Спільний контроль на основі договірних угод	Варіюється залежно від умов договору	Метод участі в капіталі	Окрема фінансова звітність учасників
Фінансові інвестиції	Відсутність контролю або значного впливу	Менше 20% прав голосу	За справедливою вартістю або за амортизованою собівартістю	Окрема фінансова звітність

Джерело: розроблено автором на основі даних [2]

Потенційні права голосу, що виникають з опціонів на придбання акцій, конвертованих інструментів або інших подібних інструментів, враховуються при оцінці контролю лише якщо вони є суттєвими та можуть бути реалізовані у поточний момент часу. Потенційні права голосу не є суттєвими, якщо вони не надають утримувачу поточної здатності керувати релевантною діяльністю об'єкта інвестування. Наприклад, опціони з ціною виконання значно вищою за поточну ринкову вартість акцій зазвичай не розглядаються як суттєві потенційні права голосу [4].

Ситуації фактичного контролю виникають, коли інвестор володіє менше ніж п'ятдесят відсотків голосів, але має практичну можливість одноосібно керувати релевантною діяльністю через високу роздробленість інших акціонерів, які не організують спільне голосування. При оцінці фактичного контролю аналізується історія участі у голосуванні на попередніх зборах акціонерів, оцінюється ймовірність достатньої кількості інших акціонерів для прийняття або блокування рішень без участі інвестора, наявність додаткових фактів або обставин, що свідчать про здатність або нездатність інвестора керувати релевантною діяльністю.

Захисні права інших учасників не перешкоджають інвестору мати контроль над об'єктом інвестування. Захисними є права, що обмежують зміни у діяльності об'єкта інвестування або застосовуються за виняткових обставин, але не надають учаснику поточної здатності керувати релевантною діяльністю. Приклади захисних прав включають право кредитора обмежувати позичальника у випуску нових боргових зобов'язань або продажу значних активів, право неконтролюючого учасника затверджувати капітальні видатки понад певного розміру, вимогу затвердження певних рішень кваліфікованою більшістю голосів.

Делеговані повноваження не завжди означають відсутність контролю. Якщо особа, яка приймає рішення, є агентом, то вона не контролює об'єкт інвестування, коли використовує свої повноваження щодо прийняття рішень, а контроль залишається у принципала. При оцінці відносин агент-принципал аналізується обсяг повноважень особи, що приймає рішення, права інших сторін, винагорода особи, що приймає рішення, та схильність особи, що приймає рішення, до впливу змінних доходів від інших учасників в об'єкті інвестування [5].

1.3. Нормативно-правове регулювання консолідації фінансової звітності підприємств

Система нормативно-правового регулювання консолідованої фінансової звітності в Україні формується на основі національного законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності, які імплементовані у вітчизняну практику бухгалтерського обліку. Фундаментальним законодавчим актом є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від шістнадцятого липня тисяча дев'ятсот дев'яносто дев'ятого року, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, включаючи вимоги до консолідованої звітності (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Нормативно-правове регулювання консолідованої фінансової звітності в Україні

Нормативний акт	Орган прийняття	Сфера регулювання	Основні положення щодо консолідації
Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"	Верховна Рада України	Загальні засади бухгалтерського обліку та звітності	Визначає обов'язок складання консолідованої звітності материнськими підприємствами, встановлює застосування МСФЗ
МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність"	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Методологія консолідації	Визначає концепцію контролю, процедури консолідації, вимоги до розкриття інформації
МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства"	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Облік інвестицій при значному впливі	Встановлює метод участі в капіталі для асоційованих підприємств
МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність"	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Методологія консолідації	Визначає концепцію контролю, процедури консолідації, вимоги до розкриття інформації

МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства"	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Облік інвестицій при значному впливі	Встановлює метод участі в капіталі для асоційованих підприємств
МФСЗ 11 "Спільна діяльність"	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Облік спільних угод	Класифікує спільні угоди на спільну діяльність та спільні підприємства
МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу"	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Облік придбання підприємств	Визначає порядок визнання гудвілу та справедливої вартості придбаних активів
НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність"	Міністерство фінансів України	Національні стандарти консолідації	Встановлює методи консолідації для підприємств, що не застосовують МСФЗ
Податковий кодекс України	Верховна Рада України	Трансфертне ціноутворення	Регулює операції між пов'язаними особами для податкових цілей
Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність"	Верховна Рада України	Обов'язковий аудит	Встановлює вимоги до аудиту консолідованої звітності

Джерело: розроблено автором на основі даних [2]

Відповідно до статті дванадцять вказаного Закону підприємства, які відповідають критеріям публічного інтересу, зобов'язані складати фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності. До таких підприємств належать підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи та підприємства, які відповідають критеріям великих підприємств. Материнські підприємства таких груп зобов'язані складати та оприлюднювати консолідовану фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів [1].

Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 "Консолідована фінансова звітність" є основним стандартом, що регулює підготовку та подання консолідованої фінансової звітності, коли підприємство

контролює одне або більше інших підприємств. Стандарт встановлює принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, визначає поняття контролю як основу для консолідації, викладає порядок застосування принципу контролю для ідентифікації дочірнього підприємства, встановлює вимоги щодо обліку інвестицій у дочірні підприємства у окремій фінансовій звітності материнського підприємства.

МСФЗ 10 замінив положення Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 27 "Консолідована та окрема фінансова звітність" щодо консолідованої звітності та Інтерпретацію Постійного комітету з інтерпретацій 12 "Консолідація – підприємства спеціального призначення". Основною інновацією МСФЗ 10 стало нове визначення контролю на основі трьох елементів: повноважень щодо об'єкта інвестування, схильності до впливу змінних доходів від участі в об'єкті інвестування та здатності використовувати свої повноваження для впливу на величину доходів інвестора. Це визначення дозволяє більш послідовно визначати ситуації контролю у різних обставинах порівняно з попередніми стандартами.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства" визначає порядок обліку інвестицій в асоційовані підприємства та встановлює вимоги щодо застосування методу участі в капіталі при обліку інвестицій в асоційовані та спільні підприємства. Асоційоване підприємство визначається як підприємство, на яке інвестор має значний вплив і яке не є ні дочірнім підприємством, ні часткою у спільному підприємстві інвестора. Метод участі в капіталі передбачає первісне визнання інвестиції за собівартістю з подальшим коригуванням балансової вартості інвестиції на зміни частки інвестора у чистих активах об'єкта інвестування.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 "Спільна діяльність" встановлює принципи фінансової звітності для сторін, що беруть участь у спільній діяльності. Стандарт класифікує спільні угоди на спільну діяльність та спільні підприємства залежно від прав та обов'язків сторін угоди. Спільне підприємство визначається як спільна угода, за якою

сторони, що мають спільний контроль над угодою, мають права на чисті активи угоди. Учасник спільного підприємства визнає свою частку в спільному підприємстві як інвестицію та обліковує цю інвестицію за методом участі в капіталі [6].

Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 "Об'єднання бізнесу" встановлює принципи та вимоги щодо того, як покупець у процесі об'єднання бізнесу визнає та оцінює у своїй фінансовій звітності ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку неконтролюючу частку у придбаному підприємстві, визнає та оцінює гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, або прибуток від вигідної купівлі, визначає яку інформацію розкривати для надання користувачам можливості оцінити характер та фінансовий вплив об'єднання бізнесу.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 "Зменшення корисності активів" застосовується при оцінці гудвілу, що виникає при консолідації, на предмет зменшення корисності. Гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, повинен перевірятися на зменшення корисності щонайменше щороку незалежно від наявності ознак зменшення корисності. Підприємство розподіляє гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, між кожною зі своїх одиниць, що генерують грошові кошти, або груп одиниць, що генерують грошові кошти, які мають отримувати вигоди від синергії об'єднання.

Національне положення стандарт бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність" застосовується підприємствами, які складають консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень стандартів бухгалтерського обліку. Проте більшість великих підприємств та фінансових установ в Україні складають звітність за МСФЗ, тому НП(С)БО 2 має обмежене застосування. Стандарт визначає поняття материнського та дочірнього підприємства, встановлює методи консолідації, порядок елімінації внутрішньогрупових операцій та залишків.

Податковий кодекс України містить норми щодо трансфертного ціноутворення, які мають значення для груп підприємств, оскільки операції між пов'язаними особами підлягають контролю з боку податкових органів для запобігання мінімізації оподаткування. Стаття сто сорок чотири Податкового кодексу визначає принципи визначення звичайної ціни для контрольованих операцій між пов'язаними особами. Хоча трансфертне ціноутворення стосується податкового обліку, а не фінансової звітності, воно впливає на результати діяльності окремих підприємств групи та вимагає розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами у примітках до консолідованої звітності.

Закон України "Про акціонерні товариства" встановлює вимоги до корпоративного управління публічних акціонерних товариств, включаючи вимоги щодо розкриття інформації про дочірні підприємства, асоційовані підприємства, частки участі у інших юридичних особах. Річний звіт керівництва публічного акціонерного товариства має містити інформацію про структуру групи підприємств, до якої входить товариство, ризики пов'язані з діяльністю дочірніх підприємств, операції з пов'язаними сторонами [7].

Закон України "Про цінні папери та фондовий ринок" встановлює вимоги до розкриття інформації емітентами цінних паперів, що включає обов'язок оприлюднення консолідованої фінансової звітності для емітентів, які контролюють дочірні підприємства. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку встановлює детальні вимоги до формату та строків оприлюднення фінансової звітності емітентами. Емітенти зобов'язані оприлюднювати річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком протягом чотирьох місяців після закінчення звітного року.

Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" встановлює вимоги до обов'язкового аудиту фінансової звітності, включаючи консолідовану звітність. Великі підприємства та підприємства, що становлять суспільний інтерес, зобов'язані проводити

щорічний аудит консолідованої фінансової звітності незалежним аудитором. ПРАТ "КПМГ АУДИТ" як професійна аудиторська фірма здійснює аудит консолідованої звітності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, що адаптовані в Україні як національні стандарти аудиту.

Міжнародний стандарт аудиту 600 "Особливі міркування щодо аудиту фінансової звітності групи включаючи роботу аудиторів компонентів" встановлює спеціальні вимоги та настанови щодо аудиту консолідованої фінансової звітності. Стандарт визначає обов'язки аудитора групи щодо розуміння групи, її середовища та процесу консолідації, визначення суттєвості на рівні групи та компонентів, участі у роботі аудиторів компонентів, оцінки достатності та прийнятності отриманих аудиторських доказів, формування думки щодо консолідованої фінансової звітності.

Національна комісія що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг затверджує нормативно-правові акти щодо складання та подання фінансової звітності банками, страховими компаніями, іншими фінансовими установами. Банки зобов'язані складати консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ та подавати її до Національного банку України разом з аудиторським висновком. Страхові компанії, що є материнськими підприємствами страхових груп, складають консолідовану фінансову звітність групи відповідно до вимог регулятора.

Директива Європейського Союзу 2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних звітів встановлює мінімальні вимоги до консолідованої звітності у країнах-членах ЄС. Оскільки Україна має статус асоційованого члена ЄС та зобов'язання з наближення законодавства до європейських стандартів, вимоги цієї Директиви впливають на розвиток національного регулювання консолідованої звітності. Директива визначає критерії звільнення від складання консолідованої звітності для невеликих та середніх груп, вимоги до включення інформації про управління ризиками у звіті керівництва.

Організація економічного співробітництва та розвитку розробила керівні принципи трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових адміністрацій, які впливають на порядок здійснення операцій між підприємствами групи. План дій BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) спрямований на запобігання розмиванню податкової бази та виведенню прибутку з-під оподаткування через використання трансфертного ціноутворення та інших схем у межах транснаціональних груп. Українське законодавство адаптує рекомендації BEPS, що впливає на документування операцій між підприємствами групи [11].

1.4. Основні методи консолідації та її ключові процедури: сфера охоплення, методи, елімінація та коригування елементів групи

Процес консолідації фінансової звітності включає комплекс процедур об'єднання фінансової інформації материнського підприємства та його дочірніх підприємств у єдину консолідовану звітність групи з елімінацією внутрішньогрупових операцій та залишків. Ключовою процедурою є визначення сфери охоплення консолідацією, тобто ідентифікація всіх підприємств, які повинні бути включені до консолідованої звітності на основі критерію контролю. Материнське підприємство зобов'язане консолідувати всі дочірні підприємства, за винятком випадків, коли інвестиція в дочірнє підприємство утримується для продажу відповідно до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

Ситуація інвестиційних підприємств передбачає винятки з вимоги консолідації для підприємств, що відповідають визначенню інвестиційного підприємства відповідно до МСФЗ 10. Інвестиційне підприємство оцінює всі свої дочірні підприємства за справедливою вартістю через прибуток або збиток замість їх консолідації, за винятком дочірніх підприємств, які надають послуги, пов'язані з інвестиційною діяльністю материнського

підприємства. Критеріями інвестиційного підприємства є отримання коштів від одного або кількох інвесторів з метою надання їм послуг з управління інвестиціями, декларування мети здійснення інвестицій виключно для отримання доходів від приросту капіталу або інвестиційного доходу, оцінка результатів діяльності всіх інвестицій на основі справедливої вартості.

Метод повної консолідації застосовується до дочірніх підприємств і передбачає об'єднання статей активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств на порядковій основі. Процес повної консолідації включає кілька обов'язкових етапів: підсумовування відповідних статей активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; елімінацію балансової вартості інвестицій материнського підприємства у кожне дочірнє підприємство та частки материнського підприємства у власному капіталі кожного дочірнього підприємства; виділення неконтролюючої частки у прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за звітний період; виділення неконтролюючої частки у чистих активах консолідованих дочірніх підприємств окремо від частки власників материнського підприємства.

Метод участі в капіталі застосовується до інвестицій в асоційовані підприємства та спільні підприємства у консолідованій фінансовій звітності. За методом участі в капіталі інвестиція первісно визнається за собівартістю, а її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання. Частка інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування визнається у прибутку або збитку інвестора, а частка інвестора в іншому сукупному доході об'єкта інвестування визнається в іншому сукупному доході інвестора. Розподіли, отримані від об'єкта інвестування, зменшують балансову вартість інвестиції [2].

Метод пропорційної консолідації історично застосовувався до спільно контрольованих підприємств відповідно до попередньої версії МСБО 31, але був виключений після введення МСФЗ 11, який вимагає застосування методу участі в капіталі до всіх спільних підприємств. Метод пропорційної консолідації передбачав об'єднання частки учасника спільного підприємства у кожному з активів, зобов'язань, доходів та витрат спільного підприємства з аналогічними статтями у власній фінансовій звітності учасника або визнання окремих рядків для частки учасника у активах, зобов'язаннях, доходах та витратах спільного підприємства.

Процедура елімінації внутрішньогрупових операцій є критичною для забезпечення достовірності консолідованої звітності та полягає у виключенні результатів операцій між підприємствами групи для відображення лише операцій з зовнішніми контрагентами. Внутрішньогруповими операціями вважаються всі операції, що здійснюються між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи, зокрема продаж товарів та послуг, надання позик, лізингові операції, управлінські послуги, ліцензійні платежі, дивіденди, внески до капіталу.

Елімінація внутрішньогрупових залишків включає повне виключення внутрішньогрупової дебіторської та кредиторської заборгованості станом на звітну дату, оскільки з точки зору групи як єдиного економічного утворення не може існувати заборгованості перед самим собою. Внутрішньогрупова дебіторська заборгованість одного підприємства групи відповідає внутрішньогруповій кредиторській заборгованості іншого підприємства групи на ту саму суму, тому при консолідації ці залишки взаємно елімінуються. Аналогічно елімінуються внутрішньогрупові позики, де позика, видана одним підприємством групи, відповідає позиковим коштам іншого підприємства групи.

Елімінація внутрішньогрупових оборотів передбачає виключення доходів та витрат від внутрішньогрупових операцій у звіті про прибутки та збитки консолідованої групи. Якщо одне підприємство групи продає товари

або надає послуги іншому підприємству групи, визнаний дохід продавця та відповідні витрати покупця повністю елімінуються при консолідації. Внутрішньогруповий дохід від реалізації у розмірі ста тисяч гривень одного підприємства групи відповідає внутрішньогруповим витратам на придбання у розмірі ста тисяч гривень іншого підприємства групи, тому обидва показники виключаються з консолідованого звіту про прибутки та збитки.

Особливо важливою є елімінація нереалізованого прибутку у залишках активів, що виникає при внутрішньогруповій реалізації товарів, основних засобів або інших активів, які залишаються на балансі підприємства-покупця на кінець звітного періоду. Якщо одне підприємство групи продає товари іншому підприємству групи з прибутком, і ці товари залишаються у запасах покупця на звітну дату, то для групи в цілому прибуток від такої операції ще не реалізований, оскільки товари не продані зовнішнім покупцям. Тому сума нереалізованого прибутку повинна бути виключена зі вартості запасів у консолідованому балансі та з консолідованого прибутку звітного періоду [3].

Розрахунок нереалізованого прибутку здійснюється шляхом визначення маржі прибутку продавця у ціні внутрішньогрупової реалізації та застосування цієї маржі до вартості залишків активів, придбаних у внутрішньогруповій операції. Якщо підприємство групи продало товари вартістю два мільйони гривень іншому підприємству групи з націнкою двадцять п'ять відсотків на собівартість, а на кінець року у покупця залишилося товарів на суму чотириста тисяч гривень за трансфертною ціною, то нереалізований прибуток складає вісімдесят тисяч гривень (чотириста тисяч поділити на один і двадцять п'ять сотих помножити на нуль цілих двадцять п'ять сотих). Ця сума елімінується зменшенням вартості запасів у консолідованому балансі та зменшенням консолідованого прибутку.

Елімінація нереалізованого прибутку при внутрішньогруповій реалізації основних засобів здійснюється аналогічно, але розподіляється на

кілька періодів через амортизацію активу. Якщо одне підприємство групи продало основний засіб іншому підприємству групи з прибутком, то при консолідації первісна вартість активу коригується до собівартості для групи, а накопичена амортизація також коригується для відображення амортизації на основі собівартості. У кожному наступному звітному періоді частина нереалізованого прибутку реалізується через різницю між амортизацією на основі трансфертної ціни та амортизацією на основі собівартості для групи.

Процедура виділення неконтролюючої частки є специфічною для консолідації дочірніх підприємств, у яких материнське підприємство володіє менше ніж сто відсотків акцій. Неконтролююча частка представляє частку у власному капіталі дочірнього підприємства, яка не належить прямо або опосередковано материнському підприємству. Відповідно до МСФЗ 10 неконтролююча частка визнається у консолідованому балансі у складі власного капіталу окремо від власного капіталу власників материнського підприємства. Частка прибутку або збитку та сукупного доходу дочірнього підприємства, що належить неконтролюючій частці, окремо розкривається у консолідованому звіті про прибутки та збитки та сукупний дохід.

Оцінка неконтролюючої частки при придбанні дочірнього підприємства може здійснюватися одним з двох методів відповідно до МСФЗ 3: за справедливою вартістю або за пропорційною часткою у ідентифікованих чистих активах придбаного підприємства. Вибір методу оцінки впливає на визнану суму гудвілу, оскільки при оцінці неконтролюючої частки за справедливою вартістю визнається повний гудвіл включаючи частку, що припадає на неконтролюючу частку, а при оцінці за пропорційною часткою визнається лише гудвіл, що припадає на частку материнського підприємства (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Основні процедури консолідації фінансової звітності

Етап консолідації	Зміст процедури	Вплив на консолідовану звітність	Приклад коригування
Визначення сфери консолідації	Ідентифікація всіх дочірніх	Забезпечення повноти	Включення дочірнього

	підприємств на основі критерію контролю	включення всіх контрольованих підприємств	підприємства при володінні 51% акцій з правом призначення більшості директорів
Підсумовування показників	Об'єднання статей балансу та звіту про прибутки всіх підприємств групи	Формування агрегованих показників до елімінацій	Сума активів групи = активи материнської компанії + активи всіх дочірніх підприємств
Елімінація нереалізованого прибутку	Виключення прибутку від внутрішньогрупових продажів у залишках активів	Відображення собівартості для групи без внутрішньої націнки	Зменшення запасів на 80 тис. грн нереалізованого прибутку
Виділення неконтролюючої частки	Розподіл власного капіталу та прибутку на частки материнської компанії та міноритарних акціонерів	Відображення інтересів міноритарних акціонерів	Неконтролююча частка у прибутку 90 тис. грн (10% від прибутку дочірнього підприємства 900 тис. грн)
Елімінація інвестицій у капітал	Виключення вартості інвестицій материнської компанії та відповідної частки капіталу дочірнього підприємства	Уникнення подвійного рахування власного капіталу	Виключення інвестицій на суму 1 млн грн та статутного капіталу дочірнього підприємства
Визнання гудвілу або прибутку від вигідної покупки	Визначення різниці між вартістю інвестицій та справедливою вартістю придбаних чистих активів	Відображення переплати або недоплати при придбанні	Гудвіл 200 тис. грн = вартість придбання 1,2 млн - справедлива вартість активів 1 млн
Елімінація внутрішньогрупових оборотів	Виключення доходів та витрат від операцій між підприємствами групи	Відображення лише операцій з зовнішніми контрагентами	Виключення внутрішньогрупового доходу 500 тис. грн та відповідних витрат
Елімінація внутрішньогрупових залишків	Виключення взаємної дебіторської та кредиторської заборгованості	Відображення лише зовнішньої заборгованості групи	Виключення дебіторської заборгованості 300 тис. грн та відповідної кредиторської заборгованості

Джерело: розроблено автором на основі даних [2]

Коригування єдності облікових політик є необхідною процедурою, якщо дочірні підприємства застосовують облікові політики, що відрізняються від політик материнського підприємства. МСФЗ 10 вимагає,

щоб консолідована фінансова звітність готувалася з використанням однакових облікових політик для подібних операцій та інших подій за подібних обставин. Перед консолідацією здійснюються необхідні коригування фінансової звітності дочірніх підприємств для приведення їх облікових політик у відповідність з обліковими політиками материнського підприємства. Коригування можуть стосуватися методів амортизації основних засобів, методів оцінки запасів, методів визнання доходу, резервів під знецінення активів [51, с. 92-98].

Коригування справедливої вартості при придбанні здійснюються відповідно до МСФЗ 3 для відображення придбаних активів та прийнятих зобов'язань за їх справедливою вартістю на дату придбання. Якщо балансова вартість активів та зобов'язань у фінансовій звітності дочірнього підприємства на дату придбання відрізняється від їх справедливої вартості, при консолідації здійснюються коригування для відображення справедливої вартості. Ці коригування впливають на визнання гудвілу та на подальшу амортизацію або знецінення активів у консолідованій звітності.

Консолідація операцій у іноземній валюті вимагає застосування МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів" для перерахунку фінансової звітності іноземних дочірніх підприємств у валюту подання консолідованої звітності материнського підприємства. Активи та зобов'язання іноземних дочірніх підприємств перераховуються за курсом закриття на звітну дату, доходи та витрати перераховуються за курсами на дати операцій або за середнім курсом за період як наближенням, різниці від перерахунку визнаються в іншому сукупному доході та накопичуються у компоненті власного капіталу до вибуття іноземного дочірнього підприємства.

У контексті діяльності ПРАТ "КПМГ АУДИТ" аудиторська перевірка консолідованої фінансової звітності включає тестування всіх ключових процедур консолідації для підтвердження їх правильності та повноти. Аудитори перевіряють повноту включення всіх дочірніх підприємств до складу консолідації, правильність елімінації внутрішньогрупових операцій та залишків, адекватність виділення неконтролюючої частки,

обґрунтованість визнаного гудвілу та його подальшої оцінки на зменшення корисності. Складність аудиту консолідованої звітності значно перевищує складність аудиту окремої звітності через необхідність координації з аудиторами окремих дочірніх підприємств, перевірки численних консолідаційних коригувань, оцінки ризиків на рівні групи.

Процес консолідації автоматизується за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, що дозволяє збирати фінансову інформацію від всіх підприємств групи, здійснювати автоматичні елімінації типових внутрішньогрупових операцій, формувати консолідовану звітність з необхідними розкриттями. Великі міжнародні групи використовують централізовані системи консолідації, де дочірні підприємства завантажують свою звітність у єдину базу даних через веб-інтерфейс, а материнська компанія контролює процес консолідації та затверджує фінальну консолідовану звітність. Автоматизація зменшує ризик помилок при ручному введенні даних та прискорює процес підготовки консолідованої звітності, що критично важливо для дотримання строків публікації звітності публічними компаніями (рис. 1.1).



Рисунок 1.1 – Алгоритм процесу консолідації фінансової звітності групи підприємств

Джерело: розроблено автором на основі даних [2]

Таким чином, консолідована фінансова звітність є складним інструментом представлення фінансової інформації про групу підприємств як єдину економічну одиницю, що базується на концепції контролю та

передбачає застосування спеціальних процедур елімінації внутрішньогрупових операцій. Методологія консолідації регулюється міжнародними стандартами фінансової звітності з поступовою імплементацією цих стандартів у національне законодавство України. Основні методи консолідації включають метод повної консолідації для дочірніх підприємств та метод участі в капіталі для асоційованих і спільних підприємств, а ключові процедури охоплюють визначення сфери консолідації, агрегування показників, консолідаційні елімінації та коригування, виділення неконтролюючої частки [63, с. 168-175].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОЦЕС КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ГРУПІ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Організаційно-економічна характеристика групи і облікова політика щодо консолідації

ПРАТ "КПМГ АУДИТ" функціонує як материнська компанія у структурі міжнародної корпоративної групи КПМГ, що представляє собою глобальну мережу професійних фірм, які надають аудиторські, податкові та консультаційні послуги у понад 150 країнах світу. Організаційно-правова структура групи в Україні сформована таким чином, що ПРАТ "КПМГ АУДИТ" виступає як основне підприємство, що здійснює аудиторську діяльність, маючи у своєму складі частку участі у статутному капіталі ТОВ "КПМГ-Україна" на рівні 30%, що класифікує цю інвестицію як інвестицію в асоційоване підприємство відповідно до МСБО 28.

Статутний капітал материнської компанії ПРАТ "КПМГ АУДИТ" становить 148 тис. грн і розподілений між трьома акціонерами у таких пропорціях: Пархоменко Галина Володимирівна володіє 46,02% акцій, Цимбал Андрій Вікторович володіє 23,98% акцій, а ТОВ "КПМГ-Україна" володіє 30% акцій. Така структура власності створює складну систему взаємних інвестицій між учасниками групи, що вимагає особливої уваги при складанні консолідованої фінансової звітності для запобігання подвійному рахуванню капіталу та результатів діяльності.

Основною діяльністю групи підприємств є надання професійних послуг у сфері аудиту фінансової звітності, податкового консультування, консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, супроводження угод злиття та поглинання, оцінки бізнесу. За результатами діяльності у 2024 році материнська компанія досягла чистого доходу від реалізації послуг у розмірі 398 117 тис. грн, що на 13,2% перевищує показник попереднього

року та свідчить про стабільне зростання обсягів діяльності навіть в умовах економічної нестабільності [2].

Структура доходів групи характеризується диверсифікацією за видами послуг, де аудиторські послуги становлять приблизно 65% загального доходу, консультаційні послуги складають близько 25%, а податкові послуги та інші види діяльності формують решту 10% доходу. Географічна диверсифікація діяльності обмежується територією України з центральним офісом у місті Києві, проте клієнтська база включає як вітчизняні підприємства різних організаційно-правових форм та галузей економіки, так і міжнародні компанії, що ведуть діяльність в Україні та потребують аудиту відповідно до міжнародних стандартів.

Чисельність персоналу материнської компанії станом на 31 грудня 2024 року становила 111 осіб, включаючи 3 особи на рівні партнерів, 5 директорів проектів, 12 менеджерів, 28 старших аудиторів, 45 молодших аудиторів та 18 працівників адміністративних підрозділів. Висока кваліфікація персоналу підтверджується наявністю сертифікатів міжнародних професійних організацій, зокрема ACCA (Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів), CIA (Сертифікований внутрішній аудитор), CFA (Chartered Financial Analyst), що дозволяє надавати послуги найвищої якості відповідно до міжнародних стандартів професійної практики.

Фінансовий стан материнської компанії характеризується достатнім рівнем ліквідності при коефіцієнті поточної ліквідності 1,44 на кінець звітного періоду, що перевищує мінімально рекомендоване значення 1 та свідчить про здатність підприємства своєчасно виконувати поточні зобов'язання. Коефіцієнт швидкої ліквідності становить 1,27, що значно перевищує нормативне значення від 0,70 до 1 та підтверджує високу якість оборотних активів з переважанням високоліквідних грошових коштів та дебіторської заборгованості з короткими термінами погашення.

Структура активів материнської компанії характеризується переважанням оборотних активів, які становлять 97% загальної суми

активів, що типово для підприємств сфери послуг, де основним ресурсом є інтелектуальний капітал персоналу, а не матеріальні необоротні активи. Необоротні активи у розмірі 8 327 тис. грн включають переважно комп'ютерну техніку, офісне обладнання, програмне забезпечення та право користування орендованими приміщеннями, відображене відповідно до МСФЗ 16 "Оренда". Оборотні активи у розмірі 265 495 тис. грн включають грошові кошти на поточних рахунках у банках у сумі 116 082 тис. грн, дебіторську заборгованість за надані послуги 11 031 тис. грн, незавершене виробництво у вигляді витрат на виконання аудиторських завдань 31 224 тис. грн.

Структура пасивів характеризується низькою часткою власного капіталу на рівні 33% від загальної суми пасивів, що обумовлено специфікою аудиторської діяльності з переважанням авансових платежів від клієнтів за незавершені аудиторські проекти. Власний капітал у розмірі 89 458 тис. грн включає зареєстрований статутний капітал 148 тис. грн, резервний капітал 22 тис. грн та нерозподілений прибуток 89 288 тис. грн. Поточні зобов'язання у розмірі 184 364 тис. грн включають переважно кредиторську заборгованість за одержаними авансами від клієнтів на суму 136 921 тис. грн (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Основні фінансово-економічні показники діяльності материнської компанії ПРАТ "КПМГ АУДИТ"

Показник	2022 рік, тис. грн	2023 рік, тис. грн	2024 рік, тис. грн	Відхилення 2024/2023, тис. грн	Темп зростання, %
Чистий дохід від реалізації послуг	320 485	351 822	398 117	+46 295	113,2
Собівартість реалізованих послуг	180 124	187 650	209 377	+21 727	111,6
Валовий прибуток	140 361	164 172	188 740	+24 568	115,0
Адміністративні витрати	125 840	148 562	165 132	+16 570	111,2
Витрати на збут	7 245	8 120	8 620	+500	106,2
Інші операційні витрати	12 580	13 845	15 138	+1 293	109,3
Операційний прибуток (збиток)	(5 304)	(6 355)	(150)	+6 205	2,4

Фінансові доходи	3 842	28 542	913	-27 629	3,2
Інші витрати	8	2	2	0	100,0
Прибуток до оподаткування	(1 470)	22 185	21 210	-975	95,6
Витрати (дохід) з податку на прибуток	(3 982)	268	(3 972)	-4 240	Не застосовується
Чистий прибуток	2 512	21 917	17 238	-4 679	78,7
Власний капітал	46 317	72 151	89 458	+17 307	124,0
Необоротні активи	4 238	5 149	8 327	+3 178	161,7
Оборотні активи	107 890	201 568	265 495	+63 927	131,7
Поточні зобов'язання	71 444	134 566	184 364	+49 798	137,0
Чисельність персоналу, осіб	98	105	111	+6	105,7

Джерело: розроблено автором на основі даних [12]

Облікова політика материнської компанії щодо консолідації фінансової звітності розроблена відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності та затверджена наказом керівника підприємства. Концептуальною основою складання консолідованої фінансової звітності є МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність", який визначає принципи подання та підготовки консолідованої звітності на основі концепції контролю. Облікова політика передбачає застосування методу повної консолідації до всіх дочірніх підприємств, над якими материнська компанія має контроль, та методу участі в капіталі до інвестицій в асоційовані підприємства, до яких належить ТОВ "КПМГ-Україна" з часткою участі тридцять відсотків [5].

Критерії визначення контролю для цілей консолідації встановлені у обліковій політиці на основі трьох елементів відповідно до МСФЗ 10: наявність повноважень щодо об'єкта інвестування через права голосу або інші договірні угоди, схильність до впливу змінних доходів від участі в об'єкті інвестування, здатність використовувати свої повноваження для впливу на величину доходів. Оцінка наявності контролю здійснюється на дату кожної фінансової звітності з урахуванням всіх фактів та обставин, що можуть вказувати на зміну у відносинах контролю. Потенційні права голосу враховуються при оцінці контролю лише якщо вони є суттєвими та можуть бути реалізовані у поточний момент часу.

Звітною датою для консолідованої фінансової звітності групи визначено тридцять перше грудня, що співпадає зі звітною датою материнської компанії та забезпечує узгодженість інформації від всіх підприємств групи. Фінансова звітність дочірніх підприємств та асоційованих підприємств, що використовується для консолідації, складається на ту саму звітну дату або з різницею не більше трьох місяців від звітної дати материнської компанії. Якщо звітна дата дочірнього підприємства відрізняється від звітної дати материнської компанії, для цілей консолідації здійснюються коригування для відображення впливу суттєвих операцій або подій, що відбулися між звітною датою дочірнього підприємства та звітною датою материнської компанії.

Облікові політики, що застосовуються при підготовці консолідованої фінансової звітності, є єдиними для материнської компанії та всіх дочірніх підприємств для подібних операцій та інших подій за подібних обставин. Якщо дочірнє підприємство застосовує облікові політики, що відрізняються від облікових політик материнської компанії, перед консолідацією фінансова звітність дочірнього підприємства коригується для приведення у відповідність з обліковими політиками групи. Основні області облікових політик, що вимагають узгодження, включають методи амортизації необоротних активів, методи оцінки вибуття запасів, порядок визнання доходу від надання послуг, методи оцінки резервів та забезпечень (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Основні положення облікової політики щодо консолідації фінансової звітності

Аспект облікової політики	Обрана облікова політика	Обґрунтування вибору
Концептуальна основа консолідації	МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність"	Відповідність міжнародним стандартам
Критерій включення до консолідації	Наявність контролю на основі трьох елементів МСФЗ 10	Забезпечення повного охоплення підконтрольних підприємств
Метод консолідації дочірніх підприємств	Метод повної консолідації	Відображення 100% активів, зобов'язань, доходів та витрат

Метод обліку асоційованих підприємств	Метод участі в капіталі	Відображення економічної сутності значного впливу
Звітна дата консолідованої звітності	31 грудня кожного року	Узгодженість з материнською компанією
Валюта подання звітності	Українська гривня	Функціональна валюта материнської компанії
Єдність облікових політик	Коригування звітності дочірніх підприємств до політик материнської компанії	Забезпечення порівнянності інформації
Оцінка неконтролюючої частки	За пропорційною часткою у чистих активах	Консервативний підхід до визнання активів
Оцінка гудвілу	За собівартістю за вирахуванням зменшення корисності	Відповідність МСФЗ 3
Частота тестування гудвілу на зменшення корисності	Щонайменше щороку	Забезпечення достовірності оцінки активів
Елімінація внутрішньогрупових операцій	Повна елімінація всіх внутрішньогрупових оборотів та залишків	Відображення лише зовнішніх операцій групи
Елімінація нереалізованого прибутку	Повна елімінація прибутку у залишках активів від внутрішньогрупових продажів	Відображення собівартості для групи

Джерело: розроблено автором на основі даних [12]

Функціональною валютою материнської компанії та валютою подання консолідованої фінансової звітності визначена українська гривня. Операції в іноземних валютах первісно визнаються у функціональній валюті за курсом Національного банку України на дату операції. Монетарні активи та зобов'язання, деноміновані в іноземних валютах, перераховуються у функціональну валюту за курсом НБУ на кінець звітного періоду. Немонетарні активи та зобов'язання, деноміновані в іноземних валютах, що оцінюються за історичною собівартістю, перераховуються за курсом на дату операції. Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при перерахунку монетарних статей, визнаються у прибутку або збитку періоду, в якому вони виникають.

Методи оцінки неконтролюючої частки при придбанні дочірніх підприємств обрані у обліковій політиці як оцінка за пропорційною

часткою у ідентифікованих чистих активах придбаного підприємства. Такий підхід передбачає визнання гудвілу лише у частині, що припадає на материнську компанію, без визнання гудвілу, що припадає на неконтролюючу частку. Вибір цього методу обумовлений консервативним підходом до визнання активів та забезпечує більш обережну оцінку консолідованих чистих активів групи. Неконтролююча частка відображається у консолідованому балансі у складі власного капіталу окремим рядком, а частка прибутку або збитку та сукупного доходу, що належить неконтролюючій частці, відображається окремо у консолідованому звіті про прибутки та збитки та сукупний дохід.

Гудвіл, що виникає при придбанні дочірніх підприємств, первісно оцінюється за собівартістю, яка є перевищенням переданої компенсації над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих придбаних чистих активів. Після первісного визнання гудвіл оцінюється за собівартістю за вирахуванням будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності. Гудвіл не амортизується, але перевіряється на зменшення корисності щонайменше щороку або частіше, якщо події чи зміни обставин вказують на можливе зменшення корисності. Для цілей тестування на зменшення корисності гудвіл розподіляється між одиницями, що генерують грошові кошти, або групами одиниць, що генерують грошові кошти, які очікується отримують вигоди від синергії об'єднання [62, с. 358-360].

2.2. Інформаційне забезпечення та документообіг консолідаційного процесу

Інформаційне забезпечення процесу консолідації фінансової звітності у групі підприємств КППМГ формується на основі системного підходу до збору, обробки та передачі фінансової інформації від всіх учасників групи до материнської компанії. Первинною інформаційною базою для консолідації є індивідуальна фінансова звітність материнської компанії

ПРАТ "КПМГ АУДИТ" та індивідуальна фінансова звітність асоційованого підприємства ТОВ "КПМГ-Україна", складені відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності на одну звітну дату 31 грудня звітного року. Повнота та достовірність первинної інформації є критично важливою для якості консолідованої звітності, тому процес збору інформації регламентується внутрішніми процедурами з чітким визначенням відповідальних осіб, строків подання та форматів представлення інформації.

Склад фінансової звітності, що подається для консолідації, відповідає вимогам МСБО 1 "Подання фінансової звітності" та включає баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, звіт про зміни у власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, примітки до фінансової звітності. Примітки до фінансової звітності містять стислий виклад значущих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію, що необхідна для розуміння фінансових звітів. Окрема фінансова звітність кожного учасника групи готується на основі єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку відповідно до національного законодавства з подальшою трансформацією у формат МСФЗ для цілей консолідації.

Додаткова інформація для потреб консолідації включає детальні розшифровки окремих статей балансу та звіту про прибутки та збитки, які не відображаються у стандартних формах звітності, але необхідні для виконання консолідаційних процедур. Детальна розшифровка дебіторської та кредиторської заборгованості з виділенням внутрішньогрупових залишків дозволяє здійснити елімінацію взаємних вимог та зобов'язань між підприємствами групи. Розшифровка доходів та витрат з виділенням внутрішньогрупових оборотів необхідна для виключення внутрішніх продажів та закупівель з консолідованої звітності. Інформація про залишки запасів, придбаних у внутрішньогрупових операціях, з зазначенням трансфертних цін та націнок дозволяє розрахувати та елімінувати нереалізований прибуток [13].

Інформація про операції з пов'язаними сторонами збирається відповідно до вимог МСБО 24 "Розкриття інформації про пов'язані сторони" та включає характер відносин з пов'язаними сторонами, інформацію про операції з пов'язаними сторонами за видами, суми невиконаних зобов'язань, умови та характеристики операцій. Для групи підприємств КПМГ основними пов'язаними сторонами є акціонери материнської компанії Пархоменко Г.В. та Цимбал А.В., асоційоване підприємство ТОВ "КПМГ-Україна", міжнародна мережа КПМГ. Операції з пов'язаними сторонами включають управлінські послуги, використання торговельної марки, відрядження персоналу, спільні маркетингові заходи.

Документообіг консолідаційного процесу організований на основі календарного плану-графіку підготовки консолідованої фінансової звітності, який затверджується фінансовим директором материнської компанії на початку кожного звітного року та доводиться до відома всіх відповідальних осіб. План-графік визначає ключові етапи процесу консолідації, терміни виконання кожного етапу, відповідальних виконавців та форму представлення результатів. Типовий цикл підготовки річної консолідованої фінансової звітності охоплює період з першого січня по тридцять квітня наступного за звітним року, що дозволяє дотримати вимогу оприлюднення річної звітності протягом чотирьох місяців після закінчення звітного року.

Перший етап документообігу передбачає подання індивідуальної фінансової звітності асоційованого підприємства ТОВ "КПМГ-Україна" до бухгалтерської служби материнської компанії не пізніше п'ятнадцятого лютого звітного року. Головний бухгалтер асоційованого підприємства готує повний комплект фінансової звітності за МСФЗ разом з додатковими розшифровками для консолідації та супровідним листом з описом суттєвих подій та операцій звітного періоду. Фінансова звітність подається в електронному вигляді у форматі таблиць Excel з дотриманням встановлених шаблонів для забезпечення автоматизованого завантаження даних у консолідаційну систему. Роздрукований примірник звітності

підписується головним бухгалтером та керівником асоційованого підприємства і передається до материнської компанії разом з аудиторським висновком за результатами аудиту індивідуальної звітності.

Другий етап включає перевірку отриманої інформації фахівцями бухгалтерської служби материнської компанії на предмет повноти, достовірності та відповідності встановленим форматам. Провідний бухгалтер з консолідації аналізує отриману звітність, звіряє контрольні співвідношення між різними формами звітності, перевіряє узгодженість інформації у примітках з показниками основних форм. Виявлені невідповідності або відсутня інформація запитуються у асоційованого підприємства шляхом направлення переліку запитань в електронному вигляді з встановленням терміну надання відповідей не більше п'яти робочих днів. Після отримання всіх необхідних уточнень та доповнень провідний бухгалтер готує висновок про готовність інформаційної бази для початку консолідаційних процедур.

Третій етап передбачає аналіз облікових політик асоційованого підприємства на предмет їх відповідності обліковим політикам материнської компанії та підготовку необхідних коригувань для забезпечення єдності методологічних підходів. Порівняльна таблиця облікових політик готується провідним бухгалтером з виділенням областей, де спостерігаються розбіжності у методах оцінки або визнання елементів фінансової звітності. Типовими областями розбіжностей можуть бути методи амортизації основних засобів, де асоційоване підприємство може застосовувати виробничий метод, а материнська компанія прямолінійний метод, або методи оцінки вибуття запасів, де одне підприємство використовує метод середньозваженої собівартості, а інше метод ФІФО [14].

Для кожної виявленої розбіжності в обліковій політиці розраховується коригування, необхідне для приведення показників звітності асоційованого підприємства до облікових політик материнської компанії. Розрахунок коригування оформлюється у вигляді бухгалтерської

довідки з детальним описом методики розрахунку, використаних вихідних даних, отриманого результату у розрізі впливу на окремі статті балансу та звіту про прибутки та збитки. Бухгалтерська довідка візується головним бухгалтером материнської компанії та зберігається у складі робочої документації по консолідації як обґрунтування внесених коригувань. Узагальнена інформація про всі коригування облікових політик відображається у примітках до консолідованої фінансової звітності для розкриття методології підготовки звітності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Календарний план-графік підготовки консолідованої фінансової звітності

Етап процесу	Зміст робіт	Термін виконання	Відповідальний виконавець	Документ-результат
1. Закриття рахунків	Закриття рахунків обліку доходів та витрат, визначення фінансового результату	10-15 січня	Головний бухгалтер материнської компанії	Оборотно-сальдова відомість
2. Інвентаризація	Проведення річної інвентаризації активів та зобов'язань	1-20 січня	Інвентаризаційна комісія	Акти інвентаризації
3. Складання індивідуальної звітності	Підготовка індивідуальної фінансової звітності материнської компанії за МСФЗ	15-31 січня	Бухгалтерська служба материнської компанії	Фінансова звітність материнської компанії
4. Отримання звітності асоційованого підприємства	Подання фінансової звітності асоційованого підприємства	До 15 лютого	Головний бухгалтер асоційованого підприємства	Фінансова звітність асоційованого підприємства
5. Перевірка інформації	Контроль повноти та якості отриманої інформації	16-25 лютого	Провідний бухгалтер з консолідації	Висновок про готовність інформаційної бази

Продовження таблиці 2.3

6. Аналіз облікових політик	Порівняння облікових політик та підготовка коригувань	26 лютого - 5 березня	Провідний бухгалтер консолідації з	Порівняльна таблиця облікових політик, бухгалтерські довідки
7. Консолідаційні процедури	Виконання консолідаційних коригувань та елімінацій	6-20 березня	Провідний бухгалтер консолідації з	Робочі таблиці консолідації
8. Формування консолідованої звітності	Підготовка форм консолідованої звітності та приміток	21-31 березня	Головний бухгалтер материнської компанії	Консолідована фінансова звітність
9. Внутрішня перевірка	Контроль якості консолідованої звітності	1-10 квітня	Фінансовий директор	Висновок про готовність до аудиту
10. Аудит консолідованої звітності	Зовнішній аудит консолідованої звітності	11-25 квітня	Зовнішні аудитори	Аудиторський висновок
11. Затвердження та оприлюднення	Затвердженн Радою директорів та оприлюднення звітності	До 30 квітня	Рада директорів, корпоративний секретар	Протокол Ради директорів, публікація звітності

Джерело: розроблено автором на основі даних [12]

Четвертий етап передбачає збір інформації про внутрішньогрупові операції та залишки між материнською компанією та асоційованим підприємством для виконання процедур елімінації. Хоча інвестиція у асоційоване підприємство обліковується за методом участі в капіталі без повної консолідації, певні операції між материнською компанією та асоційованим підприємством вимагають коригувань відповідно до МСБО 28. Провідний бухгалтер з консолідації запитує у асоційованого підприємства інформацію про всі операції з материнською компанією за звітний рік, включаючи продаж або закупівлю послуг, надання або отримання позик, виплату або отримання дивідендів, управлінські послуги, спільні проекти.

На основі отриманої інформації готується зведена таблиця внутрішньогрупових операцій з порівнянням даних материнської компанії та асоційованого підприємства для виявлення розбіжностей. Ідеальна ситуація передбачає повну узгодженість даних, коли дохід одного

підприємства від операції дорівнює витратам іншого підприємства, а дебіторська заборгованість одного підприємства дорівнює кредиторській заборгованості іншого. Виявлені розбіжності аналізуються для з'ясування їх причин, якими можуть бути різні дати визнання операції, курсові різниці при операціях в іноземній валюті, технічні помилки в обліку. Після узгодження всіх розбіжностей готується фінальна таблиця внутрішньогрупових операцій та залишків, що використовується для консолідаційних процедур.

П'ятий етап включає документування консолідаційних процедур у робочих таблицях, які містять систематизовану інформацію про всі консолідаційні коригування та елімінації з посиланнями на первинні документи та розрахунки. Робочі таблиці консолідації готуються у форматі електронних таблиць з використанням встановлених шаблонів, що забезпечує єдність форматів від періоду до періоду та полегшує перевірку консолідаційних розрахунків внутрішніми та зовнішніми аудиторами. Типова структура робочої таблиці включає колонку з показниками індивідуальної звітності материнської компанії, колонки з консолідаційними коригуваннями та елімінаціями з розшифровкою кожного коригування, колонку з консолідованими показниками після всіх коригувань.

Кожне консолідаційне коригування або елімінація супроводжується унікальним кодом для можливості відстеження та перевірки, детальним описом економічної сутності коригування, посиланням на бухгалтерську довідку або інший документ, що обґрунтовує коригування, зазначенням відповідальної особи, яка виконала розрахунок, та дати виконання. Всі розрахунки в робочих таблицях виконуються з використанням формул, а не введенням константних значень, що дозволяє автоматично перераховувати результати при зміні вихідних даних та зменшує ризик помилок. Контрольні співвідношення вбудовуються у робочі таблиці для автоматичної перевірки балансу дебетових та кредитових оборотів по

кожному коригуванню, рівності активів та пасивів консолідованого балансу.

Шостий етап передбачає формування остаточних форм консолідованої фінансової звітності на основі даних робочих таблиць з дотриманням форматів, встановлених МСФЗ та національним законодавством. Консолідований баланс готується з відображенням всіх активів, зобов'язань та власного капіталу групи після виконання всіх консолідаційних процедур. Консолідований звіт про прибутки та збитки відображає доходи, витрати та фінансові результати групи з виділенням частки прибутку від інвестицій в асоційоване підприємство окремим рядком відповідно до методу участі в капіталі. Консолідований звіт про рух грошових коштів готується непрямим методом на основі консолідованого прибутку з коригуваннями на негрошові операції та зміни в оборотному капіталі.

Примітки до консолідованої фінансової звітності готуються відповідно до вимог МСФЗ щодо розкриття інформації та включають опис діяльності групи, основу підготовки звітності, суттєві облікові політики, судження та оцінки керівництва, детальні розшифровки статей балансу та звіту про прибутки та збитки, інформацію про фінансові ризики, операції з пов'язаними сторонами, умовні зобов'язання та інші розкриття відповідно до вимог окремих стандартів. Особлива увага приділяється розкриттю інформації про інвестиції в асоційоване підприємство з зазначенням назви, частки участі, характеру діяльності, узагальненої фінансової інформації про асоційоване підприємство, частки групи у прибутку та чистих активах асоційованого підприємства.

Сьомий етап включає внутрішню перевірку якості підготовленої консолідованої фінансової звітності фінансовим директором материнської компанії перед поданням на зовнішній аудит. Фінансовий директор аналізує консолідовану звітність на предмет її відповідності вимогам МСФЗ, повноти необхідних розкриттів у примітках, узгодженості показників різних форм звітності, обґрунтованості значних коригувань та оцінок.

Особлива увага приділяється аналізу динаміки ключових показників порівняно з попереднім періодом та бюджетними показниками для виявлення незвичайних відхилень, що можуть вказувати на помилки в консолідаційних процедурах. Результати внутрішньої перевірки оформлюються у вигляді меморандуму з переліком виявлених зауважень та рекомендацій щодо їх усунення.

Восьмий етап передбачає подання консолідованої фінансової звітності на зовнішній аудит незалежній аудиторській фірмі для підтвердження її достовірності та відповідності МСФЗ. Для великих корпоративних груп зовнішній аудит консолідованої звітності може здійснюватись іншою аудиторською фірмою, ніж КПМГ, для забезпечення незалежності. Аудитори отримують повний комплект консолідованої звітності разом з робочими таблицями консолідації, обґрунтуваннями коригувань, індивідуальною звітністю всіх учасників групи. Протягом аудиту аудитори можуть запитувати додаткову інформацію або пояснення щодо окремих операцій та коригувань, на що бухгалтерська служба материнської компанії надає відповіді у встановлені строки (рис. 2.1) [38].

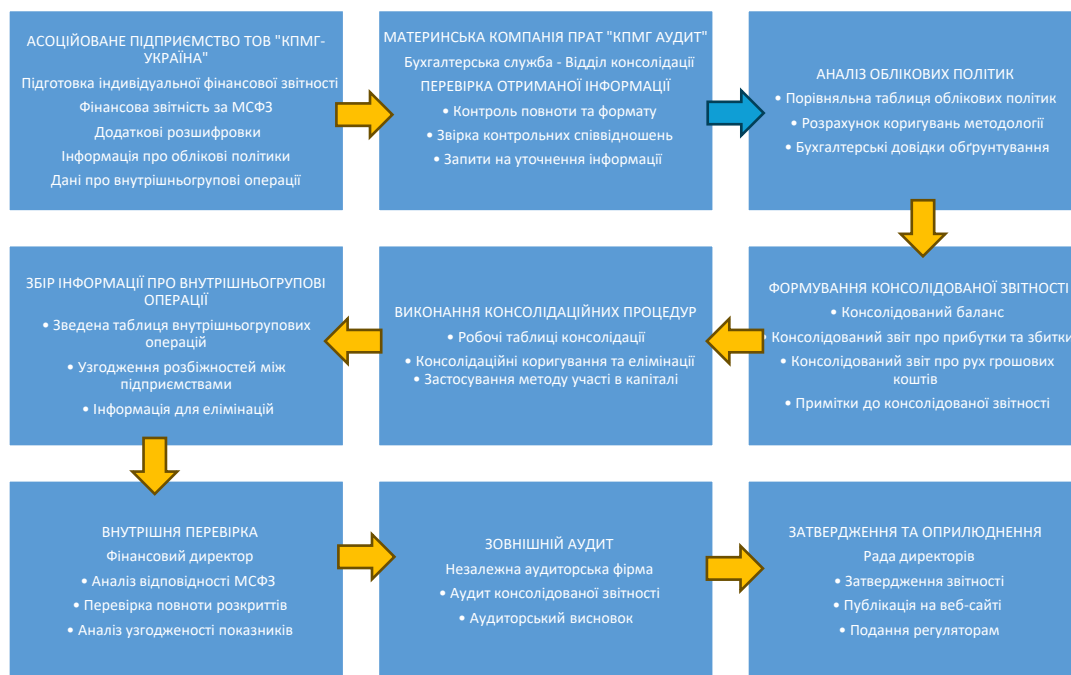


Рисунок 2.1 – Система документообігу процесу консолідації фінансової звітності

Джерело: розроблено автором на основі даних [6]

2.3. Організація процесу формування консолідованої фінансової звітності

Організація процесу формування консолідованої фінансової звітності у групі підприємств КППМГ базується на чіткому розподілі функцій та відповідальності між структурними підрозділами материнської компанії та встановленні процедур контролю якості на кожному етапі підготовки звітності. Організаційна структура управління консолідацією включає фінансового директора як керівника процесу з загальною відповідальністю за своєчасність та якість консолідованої звітності, головного бухгалтера материнської компанії як відповідального за методологічне забезпечення консолідації, провідного бухгалтера з консолідації як виконавця консолідаційних процедур, головного бухгалтера асоційованого підприємства як відповідального за своєчасне подання якісної інформації для консолідації (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Послідовність застосування методу участі в капіталі до інвестиції в асоційоване підприємство

Етап процедури	Зміст процедури	Бухгалтерський запис	Вплив на консолідовану звітність
1. Первісне визнання	Визнання інвестиції за собівартістю при придбанні	Дт Інвестиції в асоційоване підприємство Кт Грошові кошти	Відображення інвестиції у балансі
2. Коригування на частку у прибутку	Визнання частки інвестора у прибутку асоційованого підприємства за період	Дт Інвестиції в асоційоване підприємство Кт Частка у прибутку асоційованого підприємства	Збільшення вартості інвестиції та визнання доходу
3. Коригування на отримані дивіденди	Зменшення балансової вартості на суму отриманих дивідендів	Дт Грошові кошти (Дебіторська заборгованість) Кт Інвестиції в асоційоване підпр.	Зменшення вартості інвестиції без визнання доходу
4. Коригування на частку в іншому сукупному доході	Визнання частки у переоцінках та інших компонентах ІСД	Дт Інвестиції в асоційоване підприємство Кт Інший сукупний дохід	Збільшення вартості інвестиції через ІСД

5. Коригування облікових політик	Приведення звітності асоційованого підприємства до облікових політик інвестора	Коригування чистого прибутку та чистих активів асоційованого підприємства	Забезпечення єдності методології
6. Елімінація нереалізованого прибутку	Виключення частки інвестора у нереалізованому прибутку від внутрішньогрупових операцій	Дт Дохід (або Частка у прибутку) Кт Інвестиції в асоційоване підприємство	Відображення лише реалізованого прибутку
7. Тестування на зменшення корисності	Порівняння балансової вартості з відшкодовуваною вартістю при наявності ознак знецінення	Дт Збиток від зменшення корисності Кт Інвестиції в асоційоване підприємство	Зменшення вартості інвестиції до відшкодовуваної вартості

Джерело: розроблено автором на основі даних [25]

Фінансовий директор материнської компанії здійснює загальне керівництво процесом консолідації, затверджує календарний план-графік підготовки консолідованої звітності, приймає рішення щодо методології обліку складних або нестандартних операцій у консолідованій звітності, проводить попередню перевірку підготовленої консолідованої звітності перед поданням на зовнішній аудит, представляє консолідовану звітність Раді директорів для затвердження, координує взаємодію з зовнішніми аудиторами під час аудиту консолідованої звітності. Фінансовий директор несе персональну відповідальність перед Радою директорів та акціонерами материнської компанії за достовірність консолідованої фінансової звітності та дотримання строків її оприлюднення [3].

Головний бухгалтер материнської компанії відповідає за методологічне забезпечення процесу консолідації, включаючи розробку облікової політики щодо консолідації відповідно до МСФЗ, підготовку внутрішніх методичних інструкцій та регламентів консолідаційних процедур, консультування провідного бухгалтера з консолідації з питань застосування положень МСФЗ до конкретних ситуацій, перевірку правильності виконаних консолідаційних розрахунків та коригувань, підготовку пояснень до фінансового директора щодо складних питань консолідації. Головний бухгалтер організовує підвищення кваліфікації

працівників бухгалтерської служби з питань консолідації фінансової звітності через участь у семінарах, тренінгах, конференціях з МСФЗ.

Провідний бухгалтер з консолідації є безпосереднім виконавцем консолідаційних процедур та відповідає за збір фінансової інформації від асоційованого підприємства, перевірку повноти та якості отриманої інформації, підготовку запитів на уточнення та доповнення інформації, виконання аналізу облікових політик та розрахунку необхідних коригувань, підготовку зведеної таблиці внутрішньогрупових операцій та залишків, виконання консолідаційних коригувань та елімінацій у робочих таблицях, формування консолідованих форм звітності, підготовку проекту приміток до консолідованої звітності. Провідний бухгалтер веде робочу документацію процесу консолідації з систематизацією всіх розрахунків, обґрунтувань, довідок для можливості перевірки аудиторами.

Головний бухгалтер асоційованого підприємства ТОВ "КПМГ-Україна" відповідає за своєчасну підготовку індивідуальної фінансової звітності асоційованого підприємства за МСФЗ відповідно до встановлених строків, підготовку додаткових розшифровок та інформації для потреб консолідації, надання інформації про облікові політики асоційованого підприємства, підготовку інформації про внутрішньогрупові операції з материнською компанією, оперативне надання пояснень та уточнень на запити провідного бухгалтера з консолідації материнської компанії. Головний бухгалтер асоційованого підприємства забезпечує узгодженість інформації про внутрішньогрупові операції між обліковими даними асоційованого підприємства та материнської компанії.

Процес консолідації у частині застосування методу участі в капіталі до інвестиції в асоційоване підприємство ТОВ "КПМГ-Україна" включає кілька послідовних процедур відповідно до вимог МСБО 28. Первісне визнання інвестиції в асоційоване підприємство здійснюється за собівартістю, яка включає ціну придбання акцій або часток та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням інвестиції. У випадку материнської компанії ПРАТ "КПМГ АУДИТ" інвестиція у ТОВ "КПМГ-Україна" у

розмірі тридцяти відсотків статутного капіталу була здійснена шляхом внеску грошовими коштами при створенні товариства, тому первісна вартість інвестиції дорівнює номінальній вартості придбаної частки.

Після первісного визнання балансова вартість інвестиції в асоційоване підприємство коригується на частку інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання. Провідний бухгалтер з консолідації на основі фінансової звітності асоційованого підприємства визначає чистий прибуток або збиток за звітний період та розраховує частку материнської компанії множенням чистого прибутку на відсоток участі у капіталі тридцять відсотків. Частка материнської компанії у прибутку асоційованого підприємства визнається доходом у консолідованому звіті про прибутки та збитки з одночасним збільшенням балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство у консолідованому балансі. Аналогічно частка у збитку асоційованого підприємства визнається витратами зі зменшенням балансової вартості інвестиції.

Розподіли, отримані від асоційованого підприємства у вигляді дивідендів, зменшують балансову вартість інвестиції без визнання доходу, оскільки дохід вже був визнаний у періоді, коли асоційоване підприємство заробило прибуток. Якщо асоційоване підприємство ТОВ "КПМГ-Україна" прийняло рішення про виплату дивідендів за результатами року і нарахувало дивіденди материнській компанії, провідний бухгалтер відображає отримані дивіденди зменшенням балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство та збільшенням дебіторської заборгованості або грошових коштів залежно від стадії отримання дивідендів. Таким чином забезпечується відображення економічної сутності, коли дивіденди є поверненням частини раніше визнаного прибутку, а не новим доходом.

Частка інвестора в іншому сукупному доході асоційованого підприємства визнається в іншому сукупному доході інвестора з відповідним коригуванням балансової вартості інвестиції. Якщо асоційоване підприємство визнало переоцінку основних засобів або інші компоненти іншого сукупного доходу, материнська компанія визнає свою

частку тридцять відсотків у цих компонентах у своєму консолідованому звіті про сукупний дохід. Це забезпечує повне відображення всіх змін у чистих активах асоційованого підприємства, що впливають на вартість інвестиції для материнської компанії, включаючи не лише прибуток або збиток, а й інші зміни у власному капіталі асоційованого підприємства.

Коригування на різниці між обліковими політиками необхідні, якщо асоційоване підприємство застосовує облікові політики, що відрізняються від облікових політик материнської компанії для подібних операцій за подібних обставин. Перед застосуванням методу участі в капіталі фінансова звітність асоційованого підприємства коригується для відображення впливу облікових політик материнської компанії. Провідний бухгалтер з консолідації аналізує основні області облікових політик асоційованого підприємства, виявляє розбіжності з політиками материнської компанії, розраховує вплив приведення до єдиних політик на чистий прибуток та чисті активи асоційованого підприємства, коригує показники перед розрахунком частки материнської компанії.

Елімінація нереалізованого прибутку від операцій між материнською компанією та асоційованим підприємством здійснюється у розмірі частки материнської компанії у асоційованому підприємстві відповідно до МСБО 28. Якщо материнська компанія продала послуги асоційованому підприємству з прибутком, і ці послуги ще не реалізовані асоційованим підприємством зовнішнім клієнтам на звітну дату, частка материнської компанії у нереалізованому прибутку елімінується зменшенням балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство та зменшенням доходу материнської компанії від внутрішньогрупової операції. Аналогічно, якщо асоційоване підприємство продало послуги материнській компанії з прибутком, частка материнської компанії у нереалізованому прибутку асоційованого підприємства елімінується зменшенням балансової вартості інвестиції та зменшенням визнаної частки у прибутку асоційованого підприємства [57].

Перевірка інвестиції в асоційоване підприємство на зменшення корисності здійснюється відповідно до МСБО 28 при наявності об'єктивних ознак того, що інвестиція може бути знеціненою. Об'єктивними ознаками зменшення корисності можуть бути значні фінансові труднощі асоційованого підприємства, порушення умов договорів, ймовірність банкрутства або фінансової реорганізації асоційованого підприємства, зникнення активного ринку для інвестиції внаслідок фінансових труднощів, суттєве зниження справедливої вартості інвестиції нижче її собівартості. Провідний бухгалтер з консолідації аналізує фінансовий стан асоційованого підприємства на предмет наявності таких ознак на кожен звітний дату.

Якщо виявлені ознаки зменшення корисності, балансова вартість інвестиції порівнюється з її відшкодуваною вартістю, яка визначається як більша з справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та цінності використання. Збиток від зменшення корисності визнається у розмірі перевищення балансової вартості над відшкодуваною вартістю і відображається у консолідованому звіті про прибутки та збитки зменшенням балансової вартості інвестиції. У наступних періодах збиток від зменшення корисності може бути сторнований, якщо відбулося збільшення оціненої відшкодуваної вартості інвестиції, але не вище балансової вартості, яка була б визначена, якби збиток від зменшення корисності не визнавався у попередніх періодах.

Припинення застосування методу участі в капіталі відбувається з дати, коли інвестиція перестає бути асоційованим підприємством, наприклад при втраті значного впливу внаслідок продажу частини інвестиції або зміни у відносинах між сторонами. З цієї дати будь-яка інвестиція, що залишилася, оцінюється за справедливою вартістю, і ця справедлива вартість розглядається як справедлива вартість при первісному визнанні фінансового активу відповідно до МСФЗ 9. Різниця між справедливою вартістю будь-якої інвестиції, що залишилася, плюс надходження від часткового вибуття та балансовою вартістю інвестиції на дату втрати значного впливу визнається у прибутку або збитку [64].

2.4. Узагальнення результатів консолідації у фінансовій звітності групи

Узагальнення результатів консолідації у фінансовій звітності групи підприємств КПМГ передбачає формування консолідованого балансу, консолідованого звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі, консолідованого звіту про рух грошових коштів та приміток до консолідованої фінансової звітності з дотриманням вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності щодо подання та розкриття інформації. Консолідований баланс відображає фінансовий стан групи на звітну дату 31 грудня 2024 року після виконання всіх консолідаційних процедур, включаючи відображення інвестиції в асоційоване підприємство за методом участі в капіталі.

Структура консолідованого балансу відповідає вимогам МСБО 1 з класифікацією активів на необоротні та оборотні, зобов'язань на довгострокові та поточні, власного капіталу на складові відповідно до їх економічної природи. Необоротні активи консолідованого балансу включають інвестиції в асоційоване підприємство, обліковані за методом участі в капіталі, основні засоби та нематеріальні активи материнської компанії, право користування орендованими активами відповідно до МСФЗ 16, відстрочені податкові активи. Інвестиція в асоційоване підприємство ТОВ "КПМГ-Україна" відображається окремим рядком у складі необоротних активів за балансовою вартістю, що включає первісну вартість інвестиції з накопиченими коригуваннями на частку у прибутках та збитках, іншому сукупному доході, отримані дивіденди.

Оборотні активи консолідованого балансу включають запаси материнської компанії у вигляді незавершеного виробництва аудиторських проектів, дебіторську заборгованість за надані послуги після елімінації внутрішньогрупової заборгованості асоційованого підприємства перед материнською компанією, грошові кошти на поточних рахунках у банках, інші оборотні активи. Незавершене виробництво у розмірі 31 224 тис. грн

відображає витрати на виконання аудиторських завдань, розпочатих але не завершених на звітну дату, оцінені за фактичними витратами без визнання маржі прибутку до моменту завершення проектів та підписання актів наданих послуг клієнтами.

Власний капітал консолідованого балансу включає зареєстрований статутний капітал материнської компанії у розмірі 148 тис. грн, резервний капітал 22 тис. грн, нерозподілений прибуток, що включає накопичений прибуток материнської компанії з коригуваннями на результати застосування методу участі в капіталі до інвестиції в асоційоване підприємство. Загальна сума власного капіталу консолідованого балансу відображає фінансові інтереси акціонерів материнської компанії у чистих активах групи, включаючи частку у чистих активах асоційованого підприємства через балансову вартість інвестиції.

Поточні зобов'язання консолідованого балансу включають кредиторську заборгованість за товари та послуги після елімінації внутрішньогрупової заборгованості материнської компанії перед асоційованим підприємством, кредиторську заборгованість за одержаними авансами від клієнтів у розмірі 136 921 тис. грн, поточну заборгованість з оплати праці, поточні податкові зобов'язання, поточну заборгованість за зобов'язаннями з оренди. Висока частка авансів отриманих обумовлена специфікою аудиторської діяльності, де клієнти зазвичай оплачують значну частину вартості послуг авансом при підписанні договору, а дохід визнається материнською компанією лише після завершення аудиторського завдання та підписання акту наданих послуг [13].

Консолідований звіт про прибутки та збитки відображає фінансові результати діяльності групи за звітний період 2024 року після елімінації внутрішньогрупових оборотів та включення частки материнської компанії у прибутку асоційованого підприємства. Дохід від реалізації послуг материнської компанії у розмірі 398 117 тис. грн відображається за вирахуванням внутрішньогрупових оборотів з асоційованим підприємством, якщо такі мали місце протягом звітного періоду.

Собівартість реалізованих послуг 209 377 тис. грн також коригується на елімінацію внутрішньогрупових закупівель послуг від асоційованого підприємства.

Частка у прибутку асоційованого підприємства відображається окремим рядком консолідованого звіту про прибутки та збитки після операційного прибутку та фінансових доходів і витрат як складова прибутку до оподаткування. Розрахунок частки у прибутку асоційованого підприємства здійснюється провідним бухгалтером з консолідації на основі чистого прибутку асоційованого підприємства за звітний період після коригувань на приведення облікових політик та елімінацію нереалізованого прибутку від внутрішньогрупових операцій. Якщо асоційоване підприємство ТОВ "КПМГ-Україна" отримало чистий прибуток за рік у розмірі умовно 10 млн грн, частка материнської компанії у цьому прибутку становить 3 млн грн ($10 \text{ млн} \times 30\%$) і відображається збільшенням консолідованого прибутку до оподаткування.

Витрати або дохід з податку на прибуток консолідованого звіту про прибутки та збитки включають поточний податок на прибуток материнської компанії та коригування на відстрочені податкові активи або зобов'язання, що виникають з тимчасових різниць при застосуванні методу участі в капіталі. Материнська компанія визнає відстрочені податкові зобов'язання на оподатковуванні тимчасові різниці, пов'язані з інвестиціями в асоційоване підприємство, за винятком випадків, коли материнська компанія може контролювати час сторнування тимчасової різниці і є ймовірним, що тимчасова різниця не сторнуватиметься у найближчому майбутньому. За звітний рік материнська компанія визнала дохід з податку на прибуток у розмірі 3 972 тис. грн замість витрат внаслідок визнання відстрочених податкових активів.

Чистий прибуток консолідованого звіту про прибутки та збитки у розмірі 17 238 тис. грн повністю належить акціонерам материнської компанії, оскільки група не має дочірніх підприємств з неконтролюючою часткою. Цей показник включає прибуток материнської компанії від

власної операційної діяльності з наданням аудиторських послуг та частку у прибутку асоційованого підприємства, відображену через застосування методу участі в капіталі. Рентабельність чистого прибутку консолідованої групи становить 4,33% ($17\,238 / 398\,117 \times 100$), що свідчить про помірну прибутковість діяльності при високій конкуренції на ринку аудиторських послуг.

Консолідований звіт про інший сукупний дохід відображає компоненти іншого сукупного доходу групи за звітний період, які не визнаються у прибутку або збитку відповідно до вимог окремих МСФЗ. Для групи підприємств КПМГ основним компонентом іншого сукупного доходу може бути частка материнської компанії в іншому сукупному доході асоційованого підприємства, якщо асоційоване підприємство визнало переоцінку основних засобів, актуарні прибутки або збитки за пенсійними планами з визначеними виплатами, курсові різниці від перерахунку фінансової звітності іноземних операцій. Провідний бухгалтер з консолідації аналізує звіт про сукупний дохід асоційованого підприємства, виділяє компоненти іншого сукупного доходу, розраховує частку материнської компанії 30% у кожному компоненті та відображає у консолідованому звіті про інший сукупний дохід.

Консолідований звіт про зміни у власному капіталі відображає рух усіх компонентів власного капіталу групи протягом звітного періоду, включаючи зміни від операцій з власниками, сукупний дохід за період, реалізовані компоненти іншого сукупного доходу. Залишок власного капіталу на початок періоду відповідає консолідованому власному капіталу на кінець попереднього періоду після ретроспективного застосування змін в облікових політиках або ретроспективного перерахунку для виправлення помилок попередніх періодів, якщо такі мали місце. Сукупний дохід за період включає чистий прибуток 17 238 тис. грн та інший сукупний дохід, якщо він визнавався протягом періоду через частку в іншому сукупному доході асоційованого підприємства [16].

Операції з власниками відображаються окремо у звіті про зміни у власному капіталі з виділенням внесків власників у капітал материнської компанії, виплачених дивідендів акціонерам, придбання власних акцій, якщо такі операції здійснювалися протягом звітнього періоду. За результатами 2024 року материнська компанія не здійснювала виплату дивідендів акціонерам, спрямувавши весь отриманий чистий прибуток на збільшення нерозподіленого прибутку для фінансування розвитку діяльності. Залишок власного капіталу на кінець періоду 89 458 тис. грн відображає накопичені інвестиції акціонерів та нерозподілений прибуток групи після всіх змін протягом звітнього періоду.

Консолідований звіт про рух грошових коштів готується непрямим методом, який передбачає коригування прибутку або збитку на вплив операцій негрошового характеру, будь-які відстрочки або нарахування минулих або майбутніх операційних надходжень або платежів грошових коштів, статті доходу або витрат, пов'язані з грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності. Початковою точкою для розрахунку грошових потоків від операційної діяльності є прибуток до оподаткування 21 210 тис. грн, який коригується на негрошові статті: частку у прибутку асоційованого підприємства, амортизацію необоротних активів, фінансові доходи та витрати, зміни в оборотному капіталі.

Коригування на частку у прибутку асоційованого підприємства здійснюється відняттям цієї суми від прибутку до оподаткування, оскільки частка у прибутку є негрошовим доходом, що збільшує прибуток але не супроводжується надходженням грошових коштів. Дивіденди, фактично отримані від асоційованого підприємства протягом звітнього періоду, відображаються у складі грошових потоків від інвестиційної діяльності як надходження грошових коштів. Таке представлення відповідає економічній сутності, коли визнання прибутку від інвестиції та отримання грошових коштів є різними подіями, що відбуваються у різний час. Зміни в оборотному капіталі включають збільшення або зменшення запасів, дебіторської заборгованості, кредиторської заборгованості, авансів

отриманих та інших складових оборотного капіталу з відповідним впливом на грошові потоки від операційної діяльності.

Примітки до консолідованої фінансової звітності готуються відповідно до вимог МСФЗ щодо розкриття інформації та включають структуровану інформацію про діяльність групи, концептуальну основу підготовки звітності, суттєві облікові політики, судження та оцінки керівництва, детальні розшифровки статей балансу та звіту про прибутки та збитки, управління фінансовими ризиками, операції з пов'язаними сторонами, умовні зобов'язання та події після звітної дати. Окрема примітка присвячена розкриттю інформації про інвестиції в асоційоване підприємство відповідно до вимог МСБО 28, яка включає назву асоційованого підприємства ТОВ "КПМГ-Україна", країну реєстрації Україна, частку участі материнської компанії у власному капіталі 30%, характер діяльності асоційованого підприємства надання консультаційних послуг.

Узагальнена фінансова інформація про асоційоване підприємство розкривається у примітках для надання користувачам розуміння фінансового стану та результатів діяльності об'єкта інвестування. Розкриття включає загальну суму активів асоційованого підприємства, загальну суму зобов'язань, чисті активи, дохід від реалізації, прибуток або збиток за період, інший сукупний дохід, сукупний дохід за період. Узгодження узагальненої фінансової інформації з балансовою вартістю інвестиції в асоційоване підприємство показує, як частка материнської компанії у чистих активах асоційованого підприємства співвідноситься з балансовою вартістю інвестиції у консолідованому балансі з урахуванням гудвілу або від'ємного гудвілу, що виник при придбанні інвестиції (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Структура консолідованої фінансової звітності групи підприємств КПМГ

Форма звітності	Основні розділи та статті	Особливості консолідації	Джерела інформації
Консолідований баланс	Необоротні активи (інвестиції в асоційоване підприємство, основні	Інвестиція в асоційоване підприємство за	Баланс материнської компанії;

	засоби, нематеріальні активи); Оборотні активи (запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти); Власний капітал (статутний капітал, резерви, нерозподілений прибуток); Поточні зобов'язання	методом участі в капіталі; Елімінація внутрішньогрупових залишків	Баланс асоційованого підприємства; Робочі таблиці консолідації
Консолідований звіт про прибутки та збитки	Дохід від реалізації послуг; Собівартість реалізованих послуг; Валовий прибуток; Адміністративні витрати; Операційний прибуток; Частка у прибутку асоційованого підприємства; Прибуток до оподаткування; Податок на прибуток; Чистий прибуток	Елімінація внутрішньогрупових оборотів; Відображення частки у прибутку асоційованого підприємства окремим рядком	Звіт про прибутки материнської компанії; Звіт про прибутки асоційованого підприємства; Розрахунок частки у прибутку
Консолідований звіт про інший сукупний дохід	Чистий прибуток; Частка в іншому сукупному доході асоційованого підприємства; Сукупний дохід за період	Включення частки материнської компанії в іншому сукупному доході асоційованого підприємства	Звіт про сукупний дохід асоційованого підприємства; Розрахунок частки материнської компанії
Консолідований звіт про зміни у власному капіталі	Залишок на початок періоду; Сукупний дохід за період; Операції з власниками; Залишок на кінець періоду	Відображення впливу застосування методу участі в капіталі на нерозподілений прибуток	Звіти про зміни у власному капіталі учасників групи; Робочі таблиці консолідації
Консолідований звіт про рух грошових коштів	Грошові потоки від операційної діяльності; Грошові потоки від інвестиційної діяльності (дивіденди від асоційованого підприємства); Грошові потоки від фінансової діяльності	Коригування прибутку на негрошову частку у прибутку асоційованого підприємства; Відображення отриманих дивідендів як інвестиційного грошового потоку	Звіти про рух коштів учасників групи; Робочі таблиці консолідації
Примітки до консолідованої звітності	Інформація про групу; Облікові політики; Інвестиції в асоційоване підприємство; Розшифровки статей	Детальне розкриття інформації про асоційоване підприємство та	Примітки учасників групи; Додаткові

	звітності; Управління ризиками; Пов'язані сторони	застосування методу участі в капіталі	розрахунки та аналіз
--	--	---	-------------------------

Джерело: розроблено автором на основі даних [25]

Таким чином, організація процесу консолідації фінансової звітності у групі підприємств КППМГ базується на чіткій структурі документообігу з визначенням відповідальних осіб та термінів виконання кожного етапу підготовки консолідованої звітності. Інформаційне забезпечення консолідації формується на основі індивідуальної фінансової звітності материнської компанії та асоційованого підприємства за МСФЗ з додатковою інформацією для виконання консолідаційних процедур. Застосування методу участі в капіталі до інвестиції в асоційоване підприємство передбачає коригування балансової вартості інвестиції на частку материнської компанії у прибутку або збитку, іншому сукупному доході асоційованого підприємства з елімінацією нереалізованого прибутку від внутрішньогрупових операцій. Узагальнення результатів консолідації у фінансовій звітності групи забезпечує користувачів повною та достовірною інформацією про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки групи підприємств як єдиного економічного утворення [52].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Сутність, мета та інформаційне забезпечення аналізу консолідованої фінансової звітності

Аналіз консолідованої фінансової звітності являє собою систему спеціальних методів і прийомів дослідження фінансової інформації групи підприємств для оцінки її фінансового стану, результатів діяльності, грошових потоків та перспектив розвитку з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень широким колом зацікавлених користувачів. Специфіка аналізу консолідованої звітності порівняно з аналізом індивідуальної звітності окремого підприємства полягає у необхідності врахування особливостей консолідаційних процедур, взаємовідносин між підприємствами групи, впливу внутрішньогрупових операцій на результати діяльності, наявності неконтролюючої частки у дочірніх підприємствах, використання методу участі в капіталі для асоційованих підприємств.

Сутність аналізу консолідованої фінансової звітності визначається необхідністю надання користувачам комплексної оцінки економічного потенціалу та ефективності функціонування групи підприємств як єдиного економічного утворення, що дозволяє абстрагуватися від юридичної самостійності окремих учасників групи та зосередитися на реальних економічних процесах, що відбуваються у межах об'єднаної бізнес-структури. Консолідована звітність елімінує вплив внутрішньогрупових операцій, які можуть штучно завищувати обсяги діяльності окремих підприємств при розгляді їх індивідуальної звітності, та відображає виключно операції з зовнішніми контрагентами, що забезпечує об'єктивну картину реальних масштабів бізнесу групи.

Основною метою аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств КПМГ є отримання об'єктивної оцінки фінансового стану та результатів діяльності групи для виявлення резервів підвищення ефективності використання ресурсів, оптимізації структури активів та капіталу, покращення фінансових результатів через синергетичні ефекти від об'єднання підприємств. Аналіз консолідованої звітності дозволяє акціонерам материнської компанії Пархоменку Г.В., Цимбалу А.В. та ТОВ "КПМГ-Україна" оцінити ефективність управління всім комплексом підконтрольних активів та бізнес-процесів, прийняти обґрунтовані рішення щодо доцільності подальшого розвитку групи, реструктуризації, залучення додаткового капіталу або інвестицій [11].

Для зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності групи КПМГ, якими є потенційні інвестори, кредитори, клієнти аудиторських послуг, професійні організації аудиторів, регулятори ринку аудиторських послуг, аналіз консолідованої звітності надає можливість оцінити реальні масштаби діяльності групи, її фінансову стійкість, ліквідність, платоспроможність, рентабельність у порівнянні з конкурентами на ринку аудиторських та консультаційних послуг. Клієнти аудиторської фірми використовують результати аналізу консолідованої звітності для оцінки надійності та стабільності свого аудитора як важливого критерію при виборі надавача аудиторських послуг, оскільки фінансові проблеми аудитора можуть негативно вплинути на якість та своєчасність надання послуг.

Інформаційною базою для аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств КПМГ є сукупність взаємопов'язаних документів, що включають власне консолідовану фінансову звітність, що складається з консолідованого балансу, консолідованого звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі, консолідованого звіту про рух грошових коштів, приміток до консолідованої фінансової звітності. Примітки містять детальну інформацію про облікові політики групи, структуру групи з

переліком всіх дочірніх та асоційованих підприємств, розшифровки основних статей балансу та звіту про прибутки та збитки, інформацію про фінансові ризики, операції з пов'язаними сторонами, умовні зобов'язання та події після звітної дати (табл. 3.1 в додатках).

Додатковими джерелами інформації для поглибленого аналізу є індивідуальна фінансова звітність материнської компанії ПРАТ "КПМГ АУДИТ" та асоційованого підприємства ТОВ "КПМГ-Україна", що дозволяє проаналізувати внесок кожного учасника групи у консолідовані показники, виявити найбільш та найменш ефективні напрями діяльності, оцінити доцільність організаційної структури групи. Робочі таблиці консолідації містять інформацію про консолідаційні коригування та елімінації, що може бути корисною для розуміння методології підготовки консолідованої звітності та оцінки впливу внутрішньогрупових операцій на фінансовий стан та результати діяльності групи.

Аудиторський висновок незалежних аудиторів щодо достовірності консолідованої фінансової звітності є важливим джерелом інформації про якість звітності, наявність або відсутність суттєвих викривлень, дотримання вимог МСФЗ при підготовці звітності. Немодифікована думка аудиторів підтверджує достовірність консолідованої звітності та підвищує довіру користувачів до представленої інформації, що робить результати аналізу більш надійними для прийняття рішень. Модифікована думка з застереженням або негативна думка аудиторів вказує на проблеми у звітності, що вимагає додаткового аналізу характеру та впливу виявлених викривлень на показники, які використовуються для оцінки фінансового стану та результатів діяльності групи [53, с. 310-314].

Звіт керівництва про управління групою доповнює консолідовану фінансову звітність якісною інформацією про стратегічні цілі групи, основні ризики та невизначеності, з якими стикається бізнес, очікувані напрями розвитку, суттєві події, що відбулися протягом звітного періоду та після звітної дати. Ця інформація дозволяє аналітику краще зрозуміти контекст, в якому функціонує група, пояснити причини змін у фінансових

показниках, оцінити адекватність дій керівництва у відповідь на виклики зовнішнього середовища. Прогнозна інформація про очікувані фінансові результати майбутніх періодів, плани капітальних інвестицій, стратегію розвитку нових послуг використовується для перспективного аналізу та оцінки інвестиційної привабливості групи.

Зовнішні джерела інформації включають дані про галузь аудиторських послуг, макроекономічні показники, інформацію про конкурентів для порівняльного аналізу позиції групи КПМГ на ринку. Статистичні дані Аудиторської палати України про кількість аудиторів, обсяги ринку аудиторських послуг, середні ціни на послуги дозволяють оцінити частку групи КПМГ на ринку, динаміку цін порівняно з середньоринковими, конкурентоспроможність. Публічна фінансова звітність конкурентів на ринку аудиторських послуг, таких як інші представництва міжнародних аудиторських мереж в Україні або великі вітчизняні аудиторські фірми, використовується для бенчмаркінгу ключових фінансових показників, виявлення сильних та слабких сторін групи КПМГ порівняно з конкурентами [60, с. 271-283].

3.2. Методика аналізу консолідованої фінансової звітності підприємств

Методика аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств КПМГ базується на комплексному застосуванні традиційних методів фінансового аналізу з урахуванням специфіки консолідованої звітності та особливостей діяльності аудиторської фірми як підприємства сфери професійних послуг. Горизонтальний аналіз консолідованої звітності передбачає дослідження динаміки абсолютних показників фінансової звітності у часі шляхом розрахунку абсолютних відхилень показників звітного періоду від базового періоду та відносних змін у відсотках. Для групи КПМГ горизонтальний аналіз проводиться за період з 2022 по 2024

рік, що дозволяє виявити тренди розвитку бізнесу, оцінити темпи зростання доходів та активів, проаналізувати динаміку прибутковості.

Вертикальний аналіз консолідованої звітності полягає у визначенні структури підсумкових фінансових показників шляхом розрахунку питомої ваги окремих статей у загальному підсумку з виявленням впливу кожної позиції на результат у цілому. Для консолідованого балансу групи КПМГ вертикальний аналіз передбачає розрахунок питомої ваги кожної статті активів у загальній сумі активів, кожної статті пасивів у загальній сумі пасивів для оцінки структури майна та джерел його формування. Для консолідованого звіту про прибутки та збитки розраховується питома вага кожної статті витрат у доході від реалізації послуг, що дозволяє оцінити структуру витрат, виявити основні напрями витрачання ресурсів, оцінити резерви оптимізації витрат.

Коефіцієнтний аналіз є основним методом оцінки фінансового стану групи підприємств та передбачає розрахунок системи відносних показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, ділової активності, рентабельності на основі даних консолідованої фінансової звітності. Коефіцієнти ліквідності характеризують здатність групи своєчасно виконувати поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів різного ступеня ліквідності. Коефіцієнт поточної ліквідності розраховується як відношення оборотних активів до поточних зобов'язань і показує, скільки гривень оборотних активів припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Для групи КПМГ станом на 31 грудня 2024 року коефіцієнт поточної ліквідності становить 1,44 (265 495 тис. грн / 184 364 тис. грн) [13].

Коефіцієнт швидкої ліквідності розраховується як відношення високоліквідних оборотних активів (грошові кошти, дебіторська заборгованість) до поточних зобов'язань без урахування найменш ліквідних запасів та інших оборотних активів. Для групи КПМГ коефіцієнт швидкої ліквідності становить 1,27 ((265 495 – 31 302) тис. грн / 184 364 тис. грн), що значно перевищує нормативне значення від 0,70 до 1,0 та свідчить про високу якість оборотних активів групи з переважанням грошових коштів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності розраховується як відношення найбільш ліквідних активів (грошові кошти та їх еквіваленти) до поточних зобов'язань і становить 0,63 (116 082 тис. грн / 184 364 тис. грн).

Коефіцієнти фінансової стійкості характеризують структуру джерел фінансування активів групи та ступінь залежності від зовнішніх джерел фінансування. Коефіцієнт автономії розраховується як відношення власного капіталу до загальної суми активів і показує частку активів, профінансованих за рахунок власних джерел. Для групи КППМГ коефіцієнт автономії становить 0,33 (89 458 тис. грн / 273 822 тис. грн), що нижче рекомендованого мінімального значення 0,50 та свідчить про високу залежність групи від залученого капіталу у вигляді авансових платежів від клієнтів за незавершені проекти.

Коефіцієнт фінансування розраховується як відношення власного капіталу до залученого капіталу і показує, скільки гривень власного капіталу припадає на одну гривню залученого капіталу. Значення коефіцієнта менше одиниці вказує на переважання залученого капіталу над власним, що створює ризики фінансової нестійкості при несприятливих змінах у зовнішньому середовищі. Коефіцієнт маневреності власного капіталу розраховується як відношення власних оборотних коштів (власний капітал мінус необоротні активи) до загальної суми власного капіталу і показує, яка частка власного капіталу знаходиться у мобільній формі, що дозволяє відносно вільно маневрувати цими коштами.

Показники ділової активності характеризують ефективність використання ресурсів групи та швидкість обертання активів і зобов'язань. Коефіцієнт оборотності активів розраховується як відношення чистого доходу від реалізації послуг до середньорічної вартості активів і показує, скільки гривень доходу генерує кожна гривня активів. Для групи КППМГ за 2024 рік коефіцієнт оборотності активів становить 1,45 (398 117 тис. грн / ((215 315 тис. грн + 273 822 тис. грн) / 2)).

Період обороту дебіторської заборгованості розраховується як 365 днів поділити на коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (дохід

від реалізації поділити на середню дебіторську заборгованість) і показує середню кількість днів, протягом яких дебіторська заборгованість перетворюється на грошові кошти. Короткий період обороту дебіторської заборгованості свідчить про ефективну роботу з клієнтами щодо своєчасної оплати наданих послуг, тоді як тривалий період вказує на проблеми зі збором платежів та необхідність посилення контролю за дебіторською заборгованістю. Період обороту кредиторської заборгованості розраховується аналогічно і показує середню кількість днів, протягом яких група розраховується зі своїми постачальниками.

Показники рентабельності характеризують ефективність діяльності групи та віддачу від використання ресурсів у вигляді отриманого прибутку. Рентабельність активів розраховується як відношення чистого прибутку до середньорічної вартості активів і показує, скільки гривень прибутку генерує кожна гривня вкладених в активи коштів. Для групи КПМГ за 2024 рік рентабельність активів становить 6,3% ($17\,238 \text{ тис. грн} / 244\,569 \text{ тис. грн} \times 100$), що свідчить про помірну ефективність використання активів групи з урахуванням специфіки діяльності у сфері професійних послуг [48, с. 57-61].

Рентабельність власного капіталу розраховується як відношення чистого прибутку до середньорічної величини власного капіталу і показує віддачу від інвестицій акціонерів у бізнес групи. Значення коефіцієнта 19,3% ($17\,238 \text{ тис. грн} / 80\,805 \text{ тис. грн} \times 100$) вказує на достатньо високу ефективність використання власного капіталу, яка перевищує можливу дохідність від альтернативних інвестицій у банківські депозити або державні цінні папери. Рентабельність продажів розраховується як відношення чистого прибутку до чистого доходу від реалізації і показує, скільки гривень прибутку залишається у групі з кожної гривні отриманого доходу після покриття всіх витрат та податків (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Система коефіцієнтів для аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств

Група показників	Назва коефіцієнта	Формула розрахунку	Нормативне значення	Економічна інтерпретація
Ліквідність	Коефіцієнт поточної ліквідності	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	> 1,0-2,0	Здатність покрити поточні зобов'язання оборотними активами
	Коефіцієнт швидкої ліквідності	(Оборотні активи - Запаси) / Поточні зобов'язання	0,7-1,0	Здатність покрити поточні зобов'язання високоліквідними активами
	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Грошові кошти / Поточні зобов'язання	> 0,2	Здатність негайно погасити поточні зобов'язання
Фінансова стійкість	Коефіцієнт автономії	Власний капітал / Активи	> 0,5	Частка активів, профінансованих власним капіталом
	Коефіцієнт фінансування	Власний капітал / Залучений капітал	> 1,0	Співвідношення власних та залучених джерел
	Коефіцієнт маневреності	(Власний капітал - Необоротні активи) / Власний капітал	0,2-0,5	Частка власного капіталу у мобільній формі
Ділова активність	Коефіцієнт оборотності активів	Дохід від реалізації / Середні активи	Залежить від галузі	Ефективність використання активів
	Період обороту дебіторської заборгованості	365 / (Дохід / Середня дебіторська заборгованість)	Чим менше, тим краще	Швидкість повернення дебіторської заборгованості у днях
	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	Дохід від реалізації / Середній власний капітал	Залежить від галузі	Ефективність використання власного капіталу
Рентабельність	Рентабельність активів (ROA)	Чистий прибуток / Середні активи × 100%	> 5%	Віддача від використання всіх активів

	Рентабельність власного капіталу (ROE)	Чистий прибуток / Середній власний капітал $\times 100\%$	> 15%	Віддача від інвестицій акціонерів
	Рентабельність продажів	Чистий прибуток / Дохід від реалізації $\times 100\%$	Залежить від галузі	Частка прибутку в доході
	Валова рентабельність	Валовий прибуток / Дохід від реалізації $\times 100\%$	Залежить від галузі	Маржа до покриття операційних витрат

Джерело: розроблено автором на основі даних [25]

Факторний аналіз застосовується для кількісної оцінки впливу окремих факторів на зміну результативного показника діяльності групи. Модель факторного аналізу рентабельності власного капіталу за методологією Дюпона розкладає цей показник на добуток рентабельності продажів, оборотності активів та коефіцієнта фінансового левериджу, що дозволяє виявити, за рахунок яких факторів відбулася зміна рентабельності власного капіталу. Якщо рентабельність власного капіталу групи КПМГ зросла з 18% у попередньому році до 19,3% у звітному році, факторний аналіз дозволяє визначити, чи відбулося це зростання за рахунок підвищення рентабельності продажів, прискорення оборотності активів або збільшення фінансового левериджу.

Порівняльний аналіз передбачає зіставлення фінансових показників групи КПМГ з показниками конкурентів на ринку аудиторських послуг для оцінки конкурентної позиції групи, виявлення сильних та слабких сторін порівняно з іншими учасниками ринку, визначення областей, що потребують покращення для досягнення лідерських позицій. Об'єктами порівняння можуть бути інші представництва міжнародних аудиторських мереж великої четвірки в Україні (PwC, Deloitte, Ernst&Young), провідні національні аудиторські фірми, а також середньогалузеві показники ринку професійних послуг.

Для проведення порівняльного аналізу використовуються публічно доступні дані фінансової звітності конкурентів, галузеві огляди та аналітичні звіти професійних асоціацій. Ключовими параметрами порівняння виступають темпи зростання доходів, рівень операційної та чистої рентабельності, показники ліквідності та фінансової стійкості, продуктивність праці у розрахунку на одного працівника, структура доходів за напрямками послуг. Результати порівняльного аналізу дозволяють ідентифікувати конкурентні переваги групи КПМГ, такі як високі показники ліквідності, ефективне управління дебіторською заборгованістю, диверсифікована структура доходів, а також виявити області для покращення, зокрема відносно низьку частку власного капіталу у структурі джерел фінансування.

Аналіз сегментної звітності є важливим елементом методики аналізу консолідованої фінансової звітності диверсифікованих груп підприємств, до яких належить КПМГ з її широким спектром професійних послуг. Сегментна звітність розкриває фінансову інформацію в розрізі окремих напрямів діяльності (аудит, податкове консультування, консультаційні послуги) або географічних регіонів діяльності, що дозволяє оцінити внесок кожного сегмента у загальні фінансові результати групи, виявити найбільш та найменш прибуткові напрями бізнесу, прийняти обґрунтовані рішення щодо розподілу ресурсів між сегментами.

Для групи КПМГ аналіз сегментної звітності передбачає оцінку доходів, операційних витрат, операційного прибутку та рентабельності за кожним напрямом послуг. Аудиторські послуги традиційно забезпечують стабільний базовий дохід з помірною рентабельністю, консультаційні послуги демонструють вищі темпи зростання та рентабельність завдяки можливості застосування спеціалізованої експертизи та формування преміальної ціни, податкове консультування характеризується сезонною нерівномірністю попиту з піками активності у періоди подання звітності. Розуміння структури доходів та прибутковості за сегментами дозволяє групі оптимізувати розподіл людських ресурсів, інвестувати у розвиток

найбільш перспективних напрямів, коригувати стратегію розвитку з урахуванням ринкових тенденцій.

Аналіз грошових потоків на основі консолідованого звіту про рух грошових коштів доповнює аналіз прибутковості та дозволяє оцінити реальну здатність групи генерувати грошові кошти від операційної діяльності, визначити потреби у фінансуванні інвестиційної діяльності, оцінити політику залучення та повернення фінансових ресурсів. Операційний грошовий потік характеризує надходження та вибуття грошових коштів від основної діяльності групи з надання професійних послуг і є найбільш важливим індикатором фінансового здоров'я бізнесу, оскільки саме операційна діяльність має забезпечувати стійке генерування грошових коштів для фінансування поточних потреб та розвитку.

Позитивний операційний грошовий потік свідчить про те, що група генерує достатньо грошових коштів від своєї основної діяльності для покриття операційних витрат, сплати податків, обслуговування зобов'язань та фінансування розвитку. Для групи КПМГ у 2024 році чистий грошовий потік від операційної діяльності є позитивним, що підтверджує ефективність бізнес-моделі та здатність конвертувати отриманий дохід у реальні грошові кошти. Інвестиційний грошовий потік відображає вибуття коштів на придбання необоротних активів, інвестицій у програмне забезпечення, офісне обладнання, розвиток інформаційних систем, що є необхідним для підтримання конкурентоспроможності та забезпечення якості послуг на сучасному технологічному рівні.

Фінансовий грошовий потік показує операції з власниками щодо внесення капіталу, виплати дивідендів, залучення та погашення позик, зміну інших фінансових зобов'язань. Аналіз структури джерел та напрямів використання грошових коштів за звітний період дозволяє оцінити фінансову політику групи, збалансованість між акумуляцією коштів у бізнесі для забезпечення розвитку та повернення доходів власникам у вигляді дивідендів. Коефіцієнт достатності грошового потоку розраховується як відношення чистого грошового потоку від операційної

діяльності до суми виплат за зобов'язаннями, капітальних інвестицій та дивідендів і показує, наскільки операційний грошовий потік покриває потреби групи у коштах.

Інтегральна оцінка фінансового стану групи підприємств здійснюється на основі побудови системи збалансованих показників, що охоплюють усі ключові аспекти фінансового стану та результатів діяльності. До складу інтегральної оцінки включаються показники ліквідності, що характеризують платоспроможність, показники фінансової стійкості, що відображують структуру капіталу та ступінь фінансової незалежності, показники ділової активності, що характеризують ефективність використання ресурсів, показники рентабельності, що демонструють прибутковість діяльності. На основі порівняння фактичних значень показників з нормативними або еталонними значеннями кожному показнику присвоюється певна кількість балів, після чого розраховується інтегральний показник фінансового стану як середньозважена сума балів за всіма показниками з урахуванням їх відносної важливості.

Результати інтегральної оцінки дозволяють класифікувати фінансовий стан групи як високий, достатній, задовільний, незадовільний або критичний, що дає можливість сформулювати комплексне уявлення про фінансове становище групи, ідентифікувати ключові ризики та проблемні зони, розробити систему заходів щодо підвищення фінансової стійкості та ефективності діяльності. Для групи КПМГ інтегральна оцінка за результатами аналізу 2024 року свідчить про достатній рівень фінансового стану з високими показниками ліквідності та рентабельності при помірному рівні фінансової автономії, що відповідає специфіці бізнес-моделі аудиторської фірми з характерним переважанням авансових платежів від клієнтів у структурі зобов'язань.

Таким чином, методика аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств КПМГ базується на комплексному застосуванні взаємопов'язаних методів горизонтального, вертикального, коефіцієнтного, факторного, порівняльного аналізу, доповнених аналізом сегментної

звітності, грошових потоків та інтегральною оцінкою фінансового стану, що дозволяє всебічно оцінити фінансове становище групи, виявити тенденції розвитку, ідентифікувати ризики та можливості, сформувані обґрунтовані висновки та рекомендації щодо підвищення ефективності діяльності та зміцнення фінансової стійкості групи підприємств [49, с. 79-88].

3.3. Оцінка фінансового стану та ефективності діяльності групи за консолідованими показниками

Оцінка фінансового стану групи підприємств КПМГ на основі консолідованої фінансової звітності за період з 2022 по 2024 рік дозволяє виявити основні тенденції розвитку бізнесу та оцінити результативність управлінських рішень у складних умовах зовнішнього середовища. Горизонтальний аналіз консолідованого балансу свідчить про суттєве зростання валюти балансу з 242 315 тис. грн на кінець 2022 року до 273 822 тис. грн на кінець 2024 року, що становить збільшення на 31 507 тис. грн або 13%. Таке зростання активів відбулося переважно за рахунок збільшення оборотних активів, що типово для підприємств сфери послуг при нарощуванні обсягів діяльності та розширенні клієнтської бази.

Структурний аналіз консолідованого балансу групи КПМГ демонструє переважання оборотних активів, частка яких становить 97% від загальної суми активів станом на 31 грудня 2024 року, тоді як необоротні активи займають лише 3%. У складі оборотних активів найбільшу питому вагу мають грошові кошти та їх еквіваленти у розмірі 116 082 тис. грн або 42% від загальної суми активів, що свідчить про високу ліквідність активів групи та здатність швидко реагувати на зміни зовнішнього середовища. Незавершене виробництво у вигляді витрат на виконання поточних аудиторських проектів становить 31 224 тис. грн або 11% активів, що відображає специфіку аудиторської діяльності з тривалістю виконання проектів від кількох тижнів до кількох місяців.

Дебіторська заборгованість за надані послуги у розмірі 11 031 тис. грн становить лише 4% від загальної суми активів, що вказує на ефективну політику управління дебіторською заборгованістю з мінімізацією ризиків несвоєчасної оплати послуг клієнтами. Період обороту дебіторської заборгованості для групи КПМГ становить приблизно 10 днів, що є надзвичайно коротким терміном і пояснюється практикою отримання авансових платежів від клієнтів при укладанні договорів на надання аудиторських послуг та остаточних розрахунків відразу після завершення проектів. Інвестиція в асоційоване підприємство ТОВ КПМГ-Україна обліковується за методом участі в капіталі у складі необоротних активів, що відображає довгостроковий характер цієї інвестиції та стратегічне значення взаємодії між учасниками групи.

Аналіз структури пасивів консолідованого балансу виявляє низьку частку власного капіталу на рівні 33% від загальної суми пасивів, тоді як поточні зобов'язання становлять 67%. Така структура капіталу є специфічною для аудиторських фірм і обумовлена переважанням кредиторської заборгованості за одержаними авансами від клієнтів у розмірі 136 921 тис. грн або 50% від загальної суми пасивів. Авансові платежі від клієнтів за своєю економічною природою не є класичними зобов'язаннями у розумінні необхідності повернення коштів, а швидше представляють собою передоплату за послуги, що будуть надані у найближчому майбутньому, після чого відбудеться визнання доходу та зменшення зобов'язань.

Власний капітал групи демонструє стабільне зростання з 46 317 тис. грн на кінець 2022 року до 89 458 тис. грн на кінець 2024 року, що становить приріст на 93% за два роки. Збільшення власного капіталу відбулося виключно за рахунок накопичення нерозподіленого прибутку, оскільки протягом аналізованого періоду група не здійснювала виплату дивідендів акціонерам материнської компанії, спрямовуючи весь отриманий чистий прибуток на фінансування розвитку діяльності. Статутний капітал материнської компанії залишався незмінним на рівні 148 тис. грн протягом

всього аналізованого періоду, що свідчить про відсутність додаткових внесків акціонерів та фінансування розвитку виключно за рахунок внутрішніх джерел.

Оцінка ліквідності та платоспроможності групи на основі розрахунку коефіцієнтів ліквідності свідчить про високу здатність своєчасно виконувати поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів. Коефіцієнт поточної ліквідності становить 1,44 станом на кінець 2024 року, що перевищує мінімально рекомендоване значення 1 та вказує на наявність достатнього запасу оборотних активів для покриття поточних зобов'язань. Коефіцієнт швидкої ліквідності на рівні 1,27 значно перевищує нормативний діапазон від 0,70 до 1, що підтверджує високу якість оборотних активів з переважанням високоліквідних грошових коштів та короткострокової дебіторської заборгованості. Коефіцієнт абсолютної ліквідності у розмірі 0,63 втричі перевищує мінімальне рекомендоване значення 0,20, що свідчить про можливість негайного погашення більше ніж 60% поточних зобов'язань за рахунок наявних грошових коштів без реалізації інших активів [13].

Аналіз фінансової стійкості групи через систему відповідних коефіцієнтів виявляє певну залежність від залученого капіталу при збереженні загальної фінансової стабільності. Коефіцієнт автономії на рівні 0,33 нижче рекомендованого мінімального значення 0,50, що формально вказує на високу залежність від зовнішніх джерел фінансування, однак у випадку групи КПМГ така структура капіталу є результатом специфіки бізнес-моделі з переважанням авансових платежів від клієнтів. Коефіцієнт фінансування менше 1 підтверджує переважання залученого капіталу над власним, проте слід враховувати, що значна частина залученого капіталу представлена авансами отриманими, які будуть трансформовані у дохід протягом найближчих місяців після завершення поточних аудиторських проектів. Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, що більша частина власного капіталу знаходиться у мобільній формі оборотних

активів, що забезпечує гнучкість у використанні власних ресурсів для фінансування поточної діяльності.

Оцінка ділової активності групи на основі показників оборотності активів та капіталу демонструє ефективне використання ресурсів для генерування доходу від надання професійних послуг. Коефіцієнт оборотності активів становить 1,45 за 2024 рік, що означає генерування 1,45 грн доходу на кожен гривню вкладену в активи, і є задовільним показником для підприємств сфери професійних послуг з відносно невисокою капіталомісткістю діяльності. Коефіцієнт оборотності власного капіталу на рівні 4,93 вказує на інтенсивне використання власних коштів акціонерів для генерування доходу, що частково компенсує відносно низьку рентабельність продажів у висококонкурентному середовищі ринку аудиторських послуг. Короткий період обороту дебіторської заборгованості близько 10 днів свідчить про ефективну роботу з клієнтами щодо своєчасної оплати наданих послуг та мінімізацію ризику виникнення безнадійної заборгованості.

Аналіз рентабельності діяльності групи за консолідованими показниками виявляє помірний рівень прибутковості при стабільній позитивній динаміці фінансових результатів. Чистий прибуток групи за 2024 рік становив 17 238 тис. грн порівняно з 21 917 тис. грн у попередньому році, що вказує на зменшення на 21% внаслідок зростання операційних витрат та зменшення фінансових доходів. Рентабельність активів на рівні 6,3% вказує на генерування 6,30 грн чистого прибутку на кожні 100 грн вкладених в активи, що є помірним показником з урахуванням специфіки діяльності у сфері професійних послуг з обмеженими можливостями підвищення рентабельності через високу конкуренцію на ринку. Рентабельність власного капіталу 19,3% демонструє достатньо високу ефективність використання власних коштів акціонерів, що перевищує можливу дохідність від альтернативних інвестицій у банківські депозити або державні цінні папери і свідчить про доцільність утримання інвестицій у бізнес групи.

Узагальнююча оцінка фінансового стану та ефективності діяльності групи підприємств КПМГ за консолідованими показниками свідчить про достатній рівень фінансової стабільності при високій ліквідності та помірній рентабельності діяльності у складних умовах зовнішнього середовища. Сильними сторонами фінансового стану групи є висока ліквідність активів з переважанням грошових коштів, короткий період обороту дебіторської заборгованості, стабільне зростання власного капіталу за рахунок накопичення нерозподіленого прибутку, позитивна динаміка доходів від реалізації послуг. Областями для покращення є відносно низька частка власного капіталу у структурі джерел фінансування, хоча це частково компенсується специфікою авансових платежів від клієнтів, помірний рівень рентабельності продажів, що вимагає пошуку шляхів оптимізації витрат та підвищення ефективності надання послуг. Загалом група демонструє стабільні фінансові результати та здатність продовжувати діяльність у найближчому майбутньому без суттєвих ризиків для фінансової стійкості [55, с. 54-65].

3.4. Напрями удосконалення процесу консолідації та підвищення прозорості фінансової звітності групи

Удосконалення процесу консолідації фінансової звітності групи підприємств КПМГ потребує комплексного підходу, що охоплює як методологічні аспекти підготовки консолідованої звітності, так і організаційно-технічні питання забезпечення якості та своєчасності інформації. Аналіз поточної практики консолідації виявив ряд областей, де впровадження удосконалень дозволить підвищити ефективність процесу підготовки консолідованої звітності, посилити внутрішній контроль за достовірністю інформації, забезпечити більш повне розкриття інформації для користувачів. Основними напрямами удосконалення є автоматизація консолідаційних процедур через впровадження спеціалізованого програмного забезпечення, розширення складу розкриттів у примітках до

консолідованої звітності для підвищення інформативності, удосконалення системи внутрішнього контролю за процесом консолідації, посилення аналітичної складової консолідованої звітності через включення додаткових індикаторів ефективності діяльності групи.

Автоматизація процесу консолідації є пріоритетним напрямом удосконалення з огляду на зростання складності консолідаційних процедур при можливому розширенні групи у майбутньому через придбання нових дочірніх підприємств або збільшення інвестицій в асоційовані підприємства. Впровадження спеціалізованої консолідаційної системи на платформі провідних постачальників корпоративного програмного забезпечення дозволить централізувати збір фінансової інформації від всіх учасників групи через веб-портал, автоматизувати виконання стандартних консолідаційних коригувань та елімінацій на основі заданих правил, забезпечити автоматичну перевірку контрольних співвідношень та виявлення невідповідностей у даних, формувати консолідовану звітність у заданих форматах з мінімальним ручним втручанням. Автоматизована система консолідації має підтримувати багатовалютність для можливості консолідації іноземних дочірніх підприємств при майбутній міжнародній експансії групи, забезпечувати версійність даних для можливості порівняння різних варіантів консолідації, вести повний аудиторський слід всіх змін у консолідованих даних з фіксацією користувача та часу внесення змін, інтегруватися з обліковими системами учасників групи для автоматичного завантаження первинної інформації без ручного введення [58].

Розширення складу розкриттів у примітках до консолідованої фінансової звітності дозволить підвищити прозорість інформації про діяльність групи та забезпечити користувачів більш повним розумінням фінансового стану та результатів діяльності. Доцільним є впровадження більш детального розкриття інформації про інвестиції в асоційоване підприємство ТОВ КПМГ-Україна, включаючи не лише узагальнені фінансові показники, а й детальнішу інформацію про операційні сегменти

асоційованого підприємства, географічну структуру його діяльності, основних клієнтів та джерела доходів. Розкриття інформації про внутрішньогрупові операції між материнською компанією та асоційованим підприємством має включати не лише загальні суми операцій, а й їх характер, умови здійснення, політику трансфертного ціноутворення, що застосовується при визначенні цін на внутрішньогрупові послуги. Така деталізація дозволить користувачам краще оцінити економічну сутність взаємовідносин між учасниками групи, зрозуміти логіку розподілу функцій та ресурсів між материнською компанією та асоційованим підприємством, оцінити справедливість умов внутрішньогрупових операцій.

Удосконалення сегментної звітності групи передбачає більш детальне розкриття фінансової інформації в розрізі основних напрямів діяльності з виділенням аудиторських послуг, податкового консультування, консультаційних послуг з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, консультацій з питань корпоративних фінансів та угод злиття і поглинання. Для кожного сегмента доцільно розкривати не лише дохід від реалізації послуг, а й операційні витрати сегмента, операційний прибуток, рентабельність, кількість працівників, задіяних у сегменті, середню вартість людино-години роботи фахівців. Розкриття інформації про п'ятьох найбільших клієнтів групи з зазначенням частки кожного у загальному доході без розкриття конкретних назв клієнтів з міркувань конфіденційності дозволить користувачам оцінити ступінь концентрації клієнтської бази та ризику залежності від обмеженої кількості великих клієнтів. Інформація про географічну структуру доходів з виділенням Києва, інших обласних центрів та регіонів України надасть розуміння про географічну диверсифікацію діяльності групи та потенціал для розширення присутності у регіонах.

Посилення системи внутрішнього контролю за процесом консолідації має включати формалізацію та документування всіх ключових контрольних процедур, що застосовуються на різних етапах підготовки консолідованої звітності. Доцільним є розробка детального регламенту консолідації, що

описує послідовність виконання всіх консолідаційних процедур, відповідальних осіб на кожному етапі, форми документування результатів, контрольні точки перевірки якості даних, процедури узгодження розбіжностей. Впровадження системи чотирьох очей для критичних консолідаційних коригувань, коли кожне значне коригування готується одним бухгалтером та перевіряється іншим незалежним бухгалтером перед включенням до консолідованої звітності, дозволить знизити ризик помилок та навмисних викривлень. Регулярний незалежний перегляд процесу консолідації службою внутрішнього аудиту материнської компанії або залученими зовнішніми експертами на предмет дотримання встановлених процедур, повноти документування, адекватності застосованих суджень та оцінок забезпечить додатковий рівень впевненості у якості консолідованої звітності [59].

Удосконалення облікової політики щодо консолідації передбачає більш детальну регламентацію підходів до складних облікових питань, що можуть виникати при консолідації. Доцільним є розробка детальних методичних вказівок щодо визначення справедливої вартості інвестицій в асоційовані підприємства для цілей тестування на зменшення корисності, що має включати опис дозволених методів оцінки, джерел інформації для оцінки, підходів до визначення ставки дисконтування, процедур документування результатів оцінки. Регламентація підходів до елімінації нереалізованого прибутку від внутрішньогрупових операцій має чітко визначати методику розрахунку нереалізованого прибутку для різних типів активів, порядок розподілу елімінації між материнською компанією та асоційованим підприємством при двосторонніх операціях, підхід до елімінації при ланцюжку послідовних внутрішньогрупових продажів. Політика щодо значущих облікових суджень та оцінок у консолідованій звітності має включати опис процесу формування суджень щодо строків корисного використання основних засобів, методів амортизації, оцінки резервів під знецінення дебіторської заборгованості з зазначенням відповідальних осіб та рівня затвердження таких суджень.

Підвищення аналітичної цінності консолідованої фінансової звітності може бути досягнуто через включення до складу річного звіту групи розділу управлінського аналізу фінансового стану та результатів діяльності, підготовленого керівництвом материнської компанії. Цей розділ має містити коментарі керівництва щодо динаміки ключових фінансових показників за звітний період з поясненням основних факторів, що вплинули на зміни, аналіз структури доходів та витрат з виділенням основних драйверів зростання або зменшення, оцінку ліквідності та достатності капіталу для підтримання поточної діяльності та фінансування планів розвитку, опис основних ризиків та невизначеностей, з якими стикається група у своїй діяльності, з оцінкою їх потенційного впливу на майбутні результати. Включення до звіту нефінансових ключових індикаторів ефективності діяльності групи, таких як кількість клієнтів, середня вартість проекту, індекс задоволеності клієнтів, показники якості наданих послуг, плинність персоналу, години навчання на одного працівника, дозволить користувачам отримати більш повне розуміння операційної ефективності групи та факторів, що впливають на фінансові результати [56, с. 36-44].

Впровадження інтегрованої звітності як концептуального підходу до розкриття інформації про діяльність групи дозволить представити користувачам цілісну картину створення вартості групою протягом часу з урахуванням не лише фінансового, а й інтелектуального, людського, соціального, природного капіталів. Інтегрований звіт групи КПМГ має описувати бізнес-модель групи з поясненням того, як група перетворює вхідні ресурси у вихідні результати та наслідки через свою діяльність з надання професійних послуг, представляти стратегію групи на середньостроковий період з визначенням стратегічних цілей та ключових ініціатив для їх досягнення, розкривати систему корпоративного управління групою з описом ролей та відповідальності Ради директорів, виконавчого керівництва, комітетів при Раді, висвітлювати підхід групи до управління ризиками з ідентифікацією основних ризиків та заходів з їх мітігації, описувати вплив діяльності групи на зацікавлені сторони та

суспільство в цілому через призму корпоративної соціальної відповідальності. Такий комплексний підхід до звітності відповідає найкращим світовим практикам корпоративної прозорості та дозволить групі КПМГ підвищити свою репутацію як відповідальну корпоративну компанію, що сприятиме зміцненню довіри клієнтів, залученню та утриманню талановитих фахівців, покращенню відносин з регуляторами та іншими зацікавленими сторонами [67, с. 225-227].

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження теоретичних та практичних аспектів консолідації фінансової звітності групи підприємств КПМГ отримано наступні результати та сформульовано висновки.

Консолідована фінансова звітність являє собою систему взаємопов'язаних показників, що відображають фінансовий стан та результати діяльності групи підприємств як єдиного економічного утворення. Економічна сутність консолідації полягає у представленні групи юридично самостійних підприємств як єдиної економічної одиниці шляхом елімінації внутрішньогрупових операцій. Основними принципами консолідації є повне покриття, справедлива оцінка, єдність методів та звітної дати, безперервність діяльності, що забезпечують послідовність підходів та порівнянність звітності різних груп підприємств.

Критерії формування групи підприємств базуються на концепції контролю як визначальному факторі включення інвестицій до складу консолідації. Контроль виникає з поєднання повноважень щодо об'єкта інвестування, схильності до впливу змінних доходів та здатності використовувати повноваження для впливу на доходи. Значний вплив застосовується до асоційованих підприємств при володінні від 20% до 50% голосів без контролю над розробкою політик. Методологічною основою консолідації є МСФЗ 10, МСБО 28, МСФЗ 11, які визначають порядок застосування методу повної консолідації до дочірніх підприємств та методу участі в капіталі до асоційованих підприємств.

Група підприємств КПМГ в Україні сформована таким чином, що ПРАТ КПМГ АУДИТ виступає материнською компанією з інвестицією у ТОВ КПМГ-Україна на рівні 30%, що класифікує цю інвестицію як асоційоване підприємство. За результатами 2024 року материнська компанія досягла чистого доходу 398 117 тис. грн при зростанні на 13,2% порівняно з попереднім роком. Структура активів характеризується переважанням оборотних активів 97%, що типово для підприємств сфери

послуг. Власний капітал групи зріс з 46 317 тис. грн у 2022 році до 89 458 тис. грн у 2024 році, що становить приріст на 93% за рахунок накопичення нерозподіленого прибутку без виплати дивідендів.

Інформаційне забезпечення консолідації формується на основі індивідуальної фінансової звітності учасників групи за МСФЗ з додатковими розшифровками внутрішньогрупових операцій та залишків. Документообіг організовано за календарним планом-графіком з чітким визначенням термінів та відповідальних осіб на кожному етапі. Застосування методу участі в капіталі передбачає коригування балансової вартості інвестиції на частку материнської компанії у прибутку або збитку асоційованого підприємства з елімінацією нереалізованого прибутку від внутрішньогрупових операцій. Узагальнення результатів консолідації у фінансовій звітності забезпечує користувачів повною інформацією про фінансовий стан та результати діяльності групи як єдиного економічного утворення.

Аналіз консолідованої фінансової звітності групи за період 2022-2024 років виявив достатній рівень фінансової стабільності при високій ліквідності та помірній рентабельності. Коефіцієнт поточної ліквідності становить 1,44, що перевищує нормативне значення та підтверджує здатність групи своєчасно виконувати зобов'язання. Коефіцієнт автономії 0,33 нижче рекомендованого через специфіку авансових платежів від клієнтів, що становлять 50% пасивів. Рентабельність власного капіталу 19,3% демонструє високу ефективність використання власних коштів акціонерів. Період обороту дебіторської заборгованості близько 10 днів свідчить про ефективну політику управління розрахунками з клієнтами.

Основними напрямками удосконалення процесу консолідації визначено автоматизацію консолідаційних процедур через впровадження спеціалізованого програмного забезпечення, розширення складу розкриттів у примітках для підвищення прозорості, посилення системи внутрішнього контролю за процесом консолідації, включення додаткових аналітичних індикаторів ефективності діяльності. Впровадження інтегрованої звітності

дозволить представити цілісну картину створення вартості групою з урахуванням фінансового, інтелектуального, людського та соціального капіталів, що відповідає найкращим світовим практикам корпоративної прозорості та сприятиме зміцненню репутації групи як відповідальну корпоративну компанію.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 27.11.2025).
2. Консолідована фінансова звітність : Міжнародний стандарт фінансової звітності 10. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).
3. Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).
4. Спільна діяльність : Міжнародний стандарт фінансової звітності 11. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).
5. Об'єднання бізнесу : Міжнародний стандарт фінансової звітності 3. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).
6. Консолідована фінансова звітність : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2, затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (дата звернення: 27.11.2025).
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 27.11.2025).
8. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 № 514-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (дата звернення: 27.11.2025).
9. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23.02.2006 № 3480-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15> (дата звернення: 27.11.2025).
10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 27.11.2025).

11. Особливі міркування щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів) : Міжнародний стандарт аудиту 600. URL: <https://www.apu.net.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

12. Зменшення корисності активів : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

13. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

14. Розкриття інформації про пов'язані сторони : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

15. Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність : Міжнародний стандарт фінансової звітності 5. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

16. Оренда : Міжнародний стандарт фінансової звітності 16. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

17. Вплив змін валютних курсів : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

18. Фінансові інструменти : Міжнародний стандарт фінансової звітності 9. URL: <https://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 27.11.2025).

19. Господарський Кодекс України від 21.10.2019 № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19> (дата звернення: 27.11.2025).

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 27.11.2025).

21. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (дата звернення: 27.11.2025).

22. Митний кодекс України від 22.09.2019 № 73-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/73-20> (дата звернення: 27.11.2025).

23. Про охорону праці : Закон України від 14.10.1992 № 2694-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12> (дата звернення: 27.11.2025).

24. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94> (дата звернення: 27.11.2025).

25. Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій : наказ Міністерства статистики України від 15.02.1996 № 51. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0098-96> (дата звернення: 27.11.2025).

26. Про затвердження типових форм первинного обліку : наказ Міністерства статистики України від 09.10.1995 № 253. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0661-95> (дата звернення: 27.11.2025).

27. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 27.11.2025).

28. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 27.11.2025).

29. Нематеріальні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 27.11.2025).

30. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 27.11.2025).

31. Дебіторська заборгованість : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10, затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (дата звернення: 27.11.2025).

32. Зобов'язання : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення: 27.11.2025).

33. Дохід : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 27.11.2025).

34. Витрати : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 27.11.2025).

35. Податок на прибуток : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01> (дата звернення: 27.11.2025).

36. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04> (дата звернення: 27.11.2025).

37. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17> (дата звернення: 27.11.2025).

38. Маначинська Ю. А. *Консолідація фінансової звітності групи: практичні аспекти у контексті сталого розвитку аграрних підприємств.*

2025 URL: <http://rps.chtei-knteu.cv.ua:8585/jspui/handle/123456789/3224>

(дата звернення: 27.11.2025).

39. Замлинський В. А., Волошина О. В., Степаненко С. В. *Облікова політика і економічна безпека в системі управління підприємством*. 2024.

URL: <https://openarchive.nure.ua/server/api/core/bitstreams/870019ce-2ad2-4f8d-9bc6-a24855770c78/content> (дата звернення: 27.11.2025).

40. Нестеренко О., Ставерська Т. *Функції та роль аудиту інтегрованої звітності як інструменту забезпечення сталого розвитку*.

Digital transformation and technologies for sustainable development all branches of modern education, science and practice: матеріали міжнар. наук.-

практ. конф. 2023. С. 55–58. URL:

<https://www.researchgate.net/publication/373070515> (дата звернення: 27.11.2025).

41. Афанасьєва М. А. *Удосконалення механізму контролю діяльності в управлінні сталим розвитком підприємств*. 2020. URL:

<https://repository.kpi.kharkov.ua/server/api/core/bitstreams/4d21568e-31cc-4104-b6f3-96a72aеc6f84/content> (дата звернення: 27.11.2025).

42. Лазоренко Т. О., Пермінова С. О. *Основи менеджменту*. 2021.

URL: <https://library.megu.edu.ua:9443/jspui/handle/123456789/5000> (дата звернення: 27.11.2025).

43. Костецька Н. І. *Стратегічне планування діяльності підприємств: теоретичні аспекти*. *Інноваційна економіка*. 2020. № 7-8. С.

65–71. URL:

<http://188.190.43.194:7980/jspui/bitstream/123456789/10219/1/IE-7-8-20-65-71.pdf> (дата звернення: 27.11.2025).

44. Шевчук Н. *Нормативно-правове регулювання підготовки інтегрованої звітності*. *Облік і фінанси*. 2023. Т. 99. № 1. С. 43–51. URL:

<https://openurl.ebsco.com/EPDB%3Agcd%3A2%3A35870626/detailv2> (дата звернення: 27.11.2025).

45. Годнюк І. В. *Консолідована фінансова звітність, проблеми формування та нормативного регулювання*. *Актуальні проблеми сучасного*

бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти : матеріали конф. 2022. URL:

[https://sci.ldubgd.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/10383/1/ЛНУП%20Матеріали%20конференції%20Частина%20202%20\(22-23.03.2022р.\).pdf#page=58](https://sci.ldubgd.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/10383/1/ЛНУП%20Матеріали%20конференції%20Частина%20202%20(22-23.03.2022р.).pdf#page=58)

(дата звернення: 27.11.2025).

46. Бойчук У. І., Сторожук Т. М. *Відмінності в національних та міжнародних стандартах щодо консолідованої фінансової звітності. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф. 2020. С. 25–27. URL:

http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/10702/1/Збірник_конф_05.06.11.2020_17.11.20.pdf#page=25 (дата звернення: 27.11.2025).

47. Оробей В. В., Кулініч О. В. *Публічне управління і адміністрування в Україні*. 2024. № 42. С. 164–169. URL: https://pag-journal.iei.od.ua/archives/2024/42-2024/42_2024.pdf#page=164 (дата звернення: 27.11.2025).

48. Іванчук Н. В. Фінансова звітність як джерело інформації для аналізу фінансового стану підприємства. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2020. № 18 (46). С. 57–61. URL: <https://eprints.oa.edu.ua/id/eprint/8396/1/10.pdf> (дата звернення: 27.11.2025).

49. Царук В. *Необхідність формування аналітичної системи корпоративного управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Т. 1. № 1. С. 79–88. URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/449> (дата звернення: 27.11.2025).

50. Гайдучок Т., Вітер С., Гданська Ю. *Обліково-інформаційне забезпечення механізму управління фінансовими результатами підприємств в умовах євроінтеграційних процесів*. Молодий вчений. 2024. № 5 (129). С. 116–122. URL:

<https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/6217> (дата звернення: 27.11.2025).

51. Будько О. В., Губський Ю. Г. Особливості формування консолідованої фінансової звітності підприємства. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2023. № 2 (7). С. 92–98. URL: <http://econvisnyk.dstu.dp.ua/article/view/293772> (дата звернення: 27.11.2025).

52. Уманська В. Г., Лаврова-Манзенко О. О. *Трансформація сучасних методів фінансового аналізу консолідованої фінансової звітності підприємств*. 2021. URL: <http://srd.pgasa.dp.ua:8080/bitstream/123456789/6677/1/Umanska%20.pdf> (дата звернення: 27.11.2025).

53. Гладюк М. Особливості економічного аналізу інформації консолідованої фінансової звітності корпорацій. *Молодий вчений*. 2020. № 2 (78). С. 310–314. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/1358/1327> (дата звернення: 27.11.2025).

54. Ткачук Г. О. та ін. Проблемні аспекти консолідації обліку та фінансової звітності в управлінні підприємством. 2021. URL: https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/15308/1/apie_2021_r01_a07.pdf (дата звернення: 27.11.2025).

55. Чумаченко О., Плетенецька С., Антонець Т. Управління фінансовим станом підприємств у системі стратегічного менеджменту. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2024. № 1 (73). С. 54–65. URL: <https://snku.krok.edu.ua/index.php/vcheni-zapiski-universitetu-krok/article/view/672/693> (дата звернення: 27.11.2025).

56. Slobodianuk Y. Аудит консолідованої фінансової звітності уряду як інструмент забезпечення прозорості держави. *Scientific Bulletin of the Odessa National Economic University*. 2024. С. 36–44. URL: <https://nv-oneu.com.ua/index.php/journal/article/download/149/112> (дата звернення: 27.11.2025).

57. Маначинська Ю. А. Консолідація фінансової звітності групи: практичні аспекти у контексті сталого розвитку аграрних підприємств. 2025. Стаття в журналі «Економічний аналіз». URL: http://rps.chteiknteu.cv.ua:8585/jspui/bitstream/123456789/3068/1/manachynska_consolidation%20of%20group%20financial%20statements.pdf (дата звернення: 27.11.2025).

58. Нестеренко О. О., Митрофанова Л. В., Кизим А. Ю. *Розвиток методичних аспектів формування інтегрованої звітності: імплементація європейського досвіду.* 2024. URL: <https://repo.btu.kharkiv.ua/server/api/core/bitstreams/5d40fb13-4fe5-4a94-b41e-c08e62d881ae/content> (дата звернення: 27.11.2025).

59. Янчева Л. М., Крутова А. С., Нестеренко О. О. *Інтегрована звітність : навч. посіб. «Інтегрована звітність».* Харків, 2020. 245 с. URL: <https://repo.btu.kharkiv.ua/server/api/core/bitstreams/2d6daf97-1068-4292-9940-8dcd57f28a36/content> (дата звернення: 27.11.2025).

60. Іванова Н. А., Дроздова О. Г., Ченаш В. С. Аналітичний підхід до вивчення практики застосування суттєвості в міжнародних стандартах аудиту. *Scientific notes of Lviv University of Business and Law.* 2025. № 45. С. 271–283. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/1694/1477> (дата звернення: 27.11.2025).

61. Крот Ю. М., Бразілій Н. М. *Удосконалення організації та методики аудиту фінансової звітності підприємств для сталого регіонального розвитку. Стратегічні імперативи розвитку туризму та економіки в умовах глобалізації : монографія.* 2019. С. 206–220.

62. Сторожук Т. М. *Формування єдиної облікової політики групи при консолідації фінансової звітності. Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки : наукові тези.* 2021. С. 358–360. URL: [https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-11/Збірник%20тез%20\(9%20жовтня%202021%20р.\)_1.pdf#page=358](https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-11/Збірник%20тез%20(9%20жовтня%202021%20р.)_1.pdf#page=358) (дата звернення: 27.11.2025).

63. Пелех У. В., Тенюх З. І., Хоча Н. В. Аналіз методів та організаційних основ складання консолідованої фінансової звітності. *Бізнес Інформ.* 2021. № 4. С. 168–175.

64. Линенко А. В. *Сучасні проблеми консолідації фінансової звітності об'єднань підприємств в Україні.* URL: https://kafstat.at.ua/konferens2020/linenko_tezi.pdf (дата звернення: 27.11.2025).

65. Чуєнков А. А. *Проблеми складання консолідованої фінансової звітності на підприємствах України. Інноваційні наукові дослідження: теорія, методологія, практика* : зб. тез доп. 2021. С. 92–95. URL: <https://novaosvita.com/wp-content/uploads/2021/03/InnTheoryMethPract-Kyiv-Feb2021.pdf#page=92> (дата звернення: 27.11.2025).

66. Денисовець Н. О. *Основні проблеми складання та використання консолідованої фінансової звітності. Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки* : тези доп. 2021. С. 112–115. URL: [https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-11/Збірник%20тез%20\(9%20жовтня%202021%20р.\)_1.pdf#page=112](https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-11/Збірник%20тез%20(9%20жовтня%202021%20р.)_1.pdf#page=112) (дата звернення: 27.11.2025).

67. Сакун А. Ж., Лисенко В. М. *Специфіка проведення аудиту консолідованої фінансової звітності. Розвиток аграрної економіки в умовах євроінтеграції* : зб. матеріалів конф. 2020. С. 225–227. URL: https://www.ksau.kherson.ua/files/konferencii/20201022/Збірник_листопад_2_020.pdf#page=225 (дата звернення: 27.11.2025).

68. Татарченко Д. А. Принципи та процедури консолідації фінансової звітності групи підприємств та її аналізу. *International experience in scientific research : proceedings of the XX International scientific and practical conference, October 23–25, 2025, New York, USA.* – Warsaw : Sp. z o. o. “iScience”, 2025. – С. 648–651. URL: <https://sci-conf.com.ua/wp-content/uploads/2025/10/INTERNATIONAL-EXPERIENCE-IN-SCIENTIFIC-RESEARCH-23-25.10.25.pdf> (дата звернення: 27.11.2025).

ДОДАТКИ

Фінансова звітність за 2024 рік *

Підприємство
 ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО "КПМГ АУДИТ"
 Дата та час подачі звіту
 02.03.2025 19:42
 Керівник
 Цимбал Андрій Валентинович
 Головний бухгалтер
 Пархоменко Ірина Юріївна
 Вид економічної діяльності
 69.20 Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування
 Телефон
 0444905507
 КАТОТТГ
 UA80000000000624772
 Середня кількість працівників
 255
 Одиниця виміру: тис.грн без десяткового знака

Баланс (Форма № 1) станом на 31.12.2024 року *

Актив	Код	На початок року, тис.грн	На кінець року, тис.грн
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	479	248
Первісна вартість	1001	1 091	1 035
Накопичена амортизація	1002	612	787
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	-
Основні засоби	1010	4 538	7 497
Первісна вартість	1011	34 801	40 141
Знос	1012	30 263	32 644
Інвестиційна нерухомість	1015	0	-
первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	0	-
знос інвестиційної нерухомості	1017	0	-
Довгострокові біологічні активи	1020	0	-
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	0	-
накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	0	-
Довгострокові фінансові інвестиції:			
Які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	-
Інші фінансові інвестиції	1035	0	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	-
Відстрочені податкові активи	1045	132	582
Гудвіл	1050	0	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	-
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	-
Інші необоротні активи	1090	0	-
Усього за розділом I "Необоротні активи"	1095	5 149	8 327
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	57 234	31 302
виробничі запаси	1101	211	78

незавершене виробництво	1102	57 023	31 224
готова продукція	1103	0	-
товари	1104	0	-
Поточні біологічні активи	1110	0	-
Депозити перестраховання	1115	0	-
Векселі одержані	1120	0	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	12 850	11 031
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
За виданими авансами	1130	0	-
З бюджетом	1135	14	17
У тому числі з податку на прибуток	1136	0	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	0	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	0	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1 748	87 972
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	113 269	116 082
готівка	1166	0	-
рахунки в банках	1167	113 269	116 082
Витрати майбутніх періодів	1170	1 671	2 052
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	-
у тому числі:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	-
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	-
резервах незароблених премій	1183	0	-
інших страхових резервах	1184	0	-
Інші оборотні активи	1190	13 993	17 039
Усього за розділом II "Оборотні активи"	1195	200 779	265 495
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	-
Баланс (Усього активів)	1300	205 928	273 822

Пасив	Код	На початок року, тис.грн	На кінець року, тис.грн
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	148	148
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	-
Капітал у дооцінках	1405	0	-
Додатковий капітал	1410	0	-
емісійний дохід	1411	0	-
накопичені курсові різниці	1412	0	-
Резервний капітал	1415	22	22
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	71 981	89 288
Неоплачений капітал	1425	(0)	(-)
Вилучений капітал	1430	(0)	(-)
Інші резерви	1435	0	-
Усього за розділом I "Власний капітал"	1495	72 151	89 458
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	-
Пенсійні зобов'язання	1505	0	-
Довгострокові кредити банків	1510	0	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	-
Довгострокові забезпечення	1520	0	-
довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	-
Цільове фінансування	1525	0	-

благодійна допомога	1526	0	-
Страхові резерви	1530	0	-
у тому числі:			
резерв довгострокових зобов'язань	1531	0	-
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0	-
резерв незароблених премій	1533	0	-
інші страхові резерви	1534	0	-
Інвестиційні контракти	1535	0	-
Призовий фонд	1540	0	-
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	-
Усього за розділом II "Довгострокові зобов'язання і забезпечення"	1595	0	0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	-
Векселі видані	1605	0	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
Довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	-
Товари, роботи, послуги	1615	2 501	4 713
Розрахунками з бюджетом	1620	5 360	7 143
У тому числі з податку на прибуток	1621	689	1 050
Розрахунками зі страхування	1625	1 019	1 089
Розрахунками з оплати праці	1630	4 337	4 329
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	89 549	136 921
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	0	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	0	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	0	-
Поточні забезпечення	1660	31 005	30 158
Доходи майбутніх періодів	1665	0	-
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	-
Інші поточні зобов'язання	1690	6	11
Усього за розділом III "Поточні зобов'язання і забезпечення"	1695	133 777	184 364
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	-
Баланс (Усього пасивів)	1900	205 928	273 822

Звіт про фінансові результати (Форма № 2) за 2024 рік *

Фінансові результати

Стаття	Код	За поточний рік, тис.грн	За попередній рік, тис.грн
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	398 117	351 822
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	0
премії підписані, валова сума	2011	-	0
премії, передані у перестраховання	2012	-	0
зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	-	0
зміна частки перестраховиків у резерві незароблених	2014	-	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	209 377	155 025
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	0
Валовий:			
Прибуток	2090	188 740	196 797
Збиток	2095	-	-
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	0
зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	-	0
зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	-	0
Інші операційні доходи	2120	20 449	42 299
у тому числі:			
дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	-	0
дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	-	0
дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	-	0
Адміністративні витрати	2130	165 132	200 958
Витрати на збут	2150	8 620	9 067
Інші операційні витрати	2180	15 138	11 994
у тому числі:			
витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	-	0
витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	-	0
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
Прибуток	2190	20 299	17 077
Збиток	2195	-	-
Дохід від участі в капіталі	2200	-	0
Інші фінансові доходи	2220	913	927
Інші доходи	2240	-	0
у тому числі:			
дохід від благодійної допомоги	2241	-	0
Фінансові витрати	2250	-	0
Втрати від участі в капіталі	2255	-	0
Інші витрати	2270	2	14
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	0
Фінансовий результат до оподаткування:			
Прибуток	2290	21 210	17 990

Збиток	2295	-	-
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-3 972	-4 976
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	0
Чистий фінансовий результат:			
Прибуток	2350	17 238	13 014
Збиток	2355	-	-

Сукупний дохід

Стаття	Код	За поточний рік, тис.грн	За попередній рік, тис.грн
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	0
Накопичені курсові різниці	2410	-	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	0
Інший сукупний дохід	2445	-	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід	2465	17 238	13 014

Елементи операційних витрат

Стаття	Код	За поточний рік, тис.грн	За попередній рік, тис.грн
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	1 914	1 114
Витрати на оплату праці	2505	277 455	291 466
Відрахування на соціальні заходи	2510	30 220	24 657
Амортизація	2515	2 764	4 146
Інші операційні витрати	2520	60 117	45 459
Разом	2550	372 470	366 842

Розрахунок показників прибутковості акцій

Стаття	Код	За поточний рік, тис.грн	За попередній рік, тис.грн
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	1 180	1 180
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	1 180	1 180
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	14 608	11 029
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	14 608	11 029
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	0

Звіт про рух грошових коштів (Форма № 3) за 2024 рік *

Стаття	Код	За поточний рік, тис.грн	За попередній рік, тис.грн
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	515 526	411 809
Повернення податків і зборів	3005	-	0
у тому числі податку на додану вартість	3006	-	0
Цільового фінансування	3010	-	0
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011	-	0
Надходження авансів від покупців і замовників	3015	-	0
Надходження від повернення авансів	3020	-	144
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	913	496
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	-	0
Надходження від операційної оренди	3040	-	0
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	-	0
Надходження від страхових премій	3050	-	0
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055	-	0
Інші надходження	3095	37 993	20 860
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	(49 857)	(33 532)
Праці	3105	(224 138)	(225 676)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(32 827)	(26 617)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(126 615)	(111 607)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	(4 061)	(3 363)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3117	(68 281)	(53 315)
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	3118	(54 273)	(54 929)
Витрачання на оплату авансів	3135	(-)	(0)
Витрачання на оплату повернення авансів	3140	(353)	(1 320)
Витрачання на оплату цільових внесків	3145	(-)	(0)
Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150	(-)	(0)
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155	(-)	(0)
Інші витрачання	3190	(125 013)	(1 060)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	-4 371	33 497
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200	-	0
необоротних активів	3205	-	0
відсотків	3215	-	0
дивідендів	3220	-	0
Надходження від деривативів	3225	-	0
Надходження від погашення позик	3230	-	0
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235	-	0
Інші надходження	3250	-	0
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	(-)	(0)
необоротних активів	3260	(-)	(0)
Виплати за деривативами	3270	(-)	(0)
Витрачання на надання позик	3275	(-)	(0)
Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280	(-)	(0)
Інші платежі	3290	(-)	(0)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	0	0

III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300	-	0
Отримання позик	3305	-	0
Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310	-	0
Інші надходження	3340	-	90 467
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	(-)	(0)
Погашення позик	3350	(-)	(0)
Сплату дивідендів	3355	(-)	(0)
Витрачання на сплату відсотків	3360	(-)	(0)
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	(-)	(0)
Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370	(-)	(0)
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375	(-)	(0)
Інші платежі	3390	(-)	(85 230)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	0	5 237
Чистий рух грошових коштів за звітний період			
Залишок коштів на початок року	3400	-4 371	38 734
Залишок коштів на початок року	3405	113 269	68 972
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	7 184	5 563
Залишок коштів на кінець року	3415	116 082	113 269

Таблиця 3.1 – Інформаційне забезпечення аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств

Група джерел інформації	Конкретні джерела	Зміст інформації	Напрями використання в аналізі
Консолідована фінансова звітність	Консолідований баланс	Активи, зобов'язання, власний капітал групи на звітну дату	Аналіз майнового стану, структури капіталу, ліквідності
	Консолідований звіт про прибутки та збитки	Доходи, витрати, фінансові результати діяльності групи	Аналіз рентабельності, структури доходів та витрат, динаміки прибутку
	Консолідований звіт про рух грошових коштів	Грошові потоки від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності	Аналіз ліквідності, якості прибутку, інвестиційної активності
	Примітки до консолідованої звітності	Облікові політики, розшифровки статей, інформація про ризики	Деталізація та пояснення показників звітності
Індивідуальна звітність учасників групи	Фінансова звітність материнської компанії	Активи, зобов'язання, доходи, витрати материнської компанії	Оцінка внеску материнської компанії у консолідовані показники
	Фінансова звітність асоційованого підприємства	Фінансове становище та результати асоційованого підприємства	Аналіз ефективності інвестиції в асоційоване підприємство
Робоча документація консолідації	Робочі таблиці консолідації	Консолідаційні коригування та елімінації	Розуміння методології консолідації, оцінка впливу внутрішньогрупових операцій
	Розрахунки застосування методу участі в капіталі	Частка у прибутку асоційованого підприємства, коригування	Оцінка результатів від інвестиції в асоційоване підприємство

		балансової вартості інвестиції	
Аудиторська інформація	Аудиторський висновок	Думка аудиторів про достовірність звітності	Оцінка надійності інформаційної бази аналізу
	Повідомлення про ключові питання аудиту	Області підвищеного аудиторського ризику	Виявлення проблемних зон у звітності
Управлінська звітність	Звіт керівництва про управління	Стратегія, ризики, очікувані напрями розвитку	Контекстний аналіз, перспективний аналіз
	Бюджети та прогнози	Планові показники діяльності	Порівняння фактичних результатів з плановими
Зовнішні джерела	Галузева статистика	Дані про ринок аудиторських послуг	Порівняльний аналіз позиції групи на ринку
	Звітність конкурентів	Фінансові показники конкурентів	Бенчмаркінг ключових показників
	Макроекономічні дані	Інфляція, курси валют, економічне зростання	Аналіз впливу зовнішнього середовища

Джерело: розроблено автором на основі даних [25]

INTERNATIONAL EXPERIENCE IN SCIENTIFIC RESEARCH

Proceedings of III International Scientific and Practical Conference

Chicago, USA

23-25 October 2025

Chicago, USA

2025

2

UDC 001.1

The 3rd International scientific and practical conference “International experience in scientific research” (October 23-25, 2025) BoScience Publisher, Chicago, USA. 2025. 694 p.

ISBN 978-1-73981-121-1

The recommended citation for this publication is:

Ivanov I. Analysis of the phaunistic composition of Ukraine // International experience in scientific research. Proceedings of the 3rd International scientific and practical conference. BoScience Publisher. Chicago, USA. 2025. Pp. 21-27. URL: <https://sci-conf.com.ua/iii-mizhnarodna-naukovo-praktichna-konferentsiya-international-experience-in-scientific-research-23-25-10-2025-chikago-ssha-arhiv/>.

Editor**Komarytskyy M.L.***Ph.D. in Economics, Associate Professor*

Collection of scientific articles published is the scientific and practical publication, which contains scientific articles of students, graduate students, Candidates and Doctors of Sciences, research workers and practitioners from Europe, Ukraine and from neighbouring countries and beyond. The articles contain the study, reflecting the processes and changes in the structure of modern science. The collection of scientific articles is for students, postgraduate students, doctoral candidates, teachers, researchers, practitioners and people interested in the trends of modern science development.

e-mail: chicago@sci-conf.com.ua

homepage: <https://sci-conf.com.ua>

©2025 Scientific Publishing Center “Sci-conf.com.ua” ®

©2025 BoScience Publisher ®

©2025 Authors of the articles

ПРИНЦИПИ ТА ПРОЦЕДУРИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇЇ АНАЛІЗУ

Татарченко Данило Андрійович,

Студент другого (магістерського) рівня освіти
Факультет обліку та податкового менеджменту

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
Київ, Україна

Вступ. В умовах глобалізації економіки та зростання ролі транснаціонального бізнесу консолідована фінансова звітність розглядається як інструмент забезпечення прозорості корпоративного управління та ефективності контролю за діяльністю груп підприємств. Вона є «невід'ємною складовою інформаційної системи управління бізнесом» [8] і формує базу для оцінки фінансової стійкості, ризиків і результативності діяльності.

Особливого значення консолідація набуває для груп компаній, що функціонують у багатокомпонентному середовищі – із різними формами власності, валютами звітності, стандартами обліку. Такі умови вимагають впровадження уніфікованих методик, визначених Міжнародними стандартами фінансової звітності (зокрема МСФЗ 3, 10, 12), та застосування сучасних цифрових інструментів консолідації.

Як наголошується у МСФЗ 10 «Consolidated Financial Statements», ключовим критерієм складання консолідованої звітності є наявність контролю, що забезпечує повноту та достовірність відображення фінансових результатів усієї корпоративної групи.

Мета роботи. Метою дослідження є узагальнення теоретичних засад, принципів і процедур консолідації фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, а також визначення напрямів її аналізу для оцінки фінансової стійкості корпоративних груп.

Матеріали та методи. Інформаційною базою дослідження стали положення МСФЗ, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

України, аналітичні звіти Світового банку «PULSE Ukraine 2024» [6], компаній «KPMG» [5] та «EY» [1], а також наукові праці українських і зарубіжних дослідників. Використано методи логічного аналізу, порівняння, узагальнення, а також фінансово-аналітичні прийоми – горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний аналіз.

Результати та обговорення. Консолідація базується на таких принципах, як контроль, уніфікованість облікової політики, повнота охоплення групи та елімінація внутрішньогрупових операцій. Вони забезпечують «справедливе та достовірне відображення фінансового стану корпоративного об'єднання» [2]. На практиці процес включає визначення складу групи, трансформацію звітності дочірніх компаній до єдиних стандартів, елімінацію взаємних оборотів, розрахунок гудвілу й визначення неконтрольованої частки.

Згідно зі звітом Світового банку «PULSE Ukraine 2024», «автоматизація процесів консолідації у публічному секторі дозволила підвищити прозорість, зменшити помилки та прискорити об'єднання даних, проте все ще існують методологічні прогалини» [6]. В українських умовах порядок консолідації визначено Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», однак реальна практика свідчить про проблеми з кадровим забезпеченням і низький рівень автоматизації. Як зазначають Богданюк О. В. та Лебедько А. В., «ефективність консолідації в Україні гальмується через фрагментарність методичної бази та різні підходи до трансформації звітності» [2].

Сучасні тенденції свідчать про посилення ролі цифрових інструментів у консолідації. За спостереженнями спеціалістів «KPMG», компанії дедалі активніше «впроваджують автоматизовані системи обробки консолідованих даних, що забезпечують своєчасність і точність управлінської звітності» [5]. Такі інструменти не лише скорочують трудомісткість, а й підвищують якість даних для подальшого аналізу.

Аналітичний етап консолідації дає змогу оцінити ефективність управління групою, визначити синергію між підприємствами та виявити

потенційні фінансові ризики. Для цього використовуються показники рентабельності, ліквідності, структури капіталу й коефіцієнти боргового навантаження. Важливо, що аналіз консолідованих показників дозволяє «оцінювати не окремі фінансові результати, а узгодженість бізнес-моделі всієї групи».

У звіті «EY Accounting Considerations for the War in Ukraine» наголошується, що «в умовах війни та економічної нестабільності компанії мають переоцінювати можливість контролю над дочірніми структурами та коригувати консолідовані показники з урахуванням нових ризиків» [1]. Це підтверджує, що гнучкість системи консолідації є передумовою її життєздатності у кризових умовах.

Висновки. Консолідована фінансова звітність є не лише інструментом фінансового контролю, а й стратегічною основою управління корпоративною групою. Її роль виходить за межі суто бухгалтерського завдання – вона забезпечує «системне бачення результатів діяльності об'єднаного бізнесу, що є ключем до стійкості в умовах нестабільності» [1, 5].

Для України першочерговими є гармонізація нормативної бази з МСФЗ, створення централізованих цифрових платформ консолідації, підвищення кваліфікації фахівців і впровадження систем автоматизованого фінансового аналізу. Подальші дослідження мають бути спрямовані на розробку методів оцінки синергії, прогнозування фінансових результатів групи та управління ризиками на основі консолідованих даних.

Таким чином, «консолідована фінансова звітність стає не просто формою облікової інформації, а інструментом стратегічного розвитку, що поєднує управлінський, аналітичний і контрольний виміри корпоративного управління» [2, 6].

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Accounting Considerations for the War in Ukraine. March 2022. URL: https://www.ey.com/en_gl/ifrs/accounting-considerations-for-the-war-in-ukraine (дата звернення: 19.10.2025).

2. Bohdanyuk O.V., Lebedko A.V. Problems of Formation of Consolidated Financial Statements in Ukraine and Ways of its Solution. SWorld Journal, 2023. URL: <https://www.sworldjournal.com/index.php/swj/article/download/swj08-04-021/1511/1173> (дата звернення: 17.10.2025).
3. IFRS Foundation. IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-12-disclosure-of-interests-in-other-entities/> (дата звернення: 18.10.2025).
4. IFRS Foundation. IFRS 3 Business Combinations. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations/> (дата звернення: 18.10.2025).
5. Preparation of separate/consolidated financial statements. URL: <https://kpmg.com/ua/en/home/services/consulting/accounting-methodology/consolidated-separate-financial-statements.html> (дата звернення: 18.10.2025).
6. The World Bank. PULSE Ukraine Report 2024. URL: <https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2024-06/PULSE%20Ukraine%20report%20final.pdf> (дата звернення: 17.10.2025).
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відомості ВРУ, 1999, № 40. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.10.2025).
8. IFRS Foundation. IFRS 10 Consolidated Financial Statements. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-10-consolidated-financial-statements/> (дата звернення: 20.10.2025).
9. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Наказ МФУ № 628 від 27.06.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 20.10.2025).