

2.3 Звіт про прибутки і збитки компанії країн Євросоюзу за нормами Директиви 2013/34/ЄС. Примітки до фінансової звітності.....	133
2.3.1 Побудова звіту про прибутки і збитки за нормами Директиви 2013/34/ЄС та трансформації вітчизняної форми до євростандартів. Примітки до фінансової звітності (О. Малишкін).....	133
2.3.2 Структура і зміст звіту про прибутки і збитки компанії Польщі і Німеччини (О. Малишкін).....	148
РОЗДІЛ 3. Нефінансова звітність суспільно значимих суб'єктів господарювання в умовах глобалізації.....	158
3.1 Компанії суспільного інтересу: обліковий вимір і оприлюднення звітності (О. Малишкін).....	158
3.2 Зміст, роль та види нефінансової звітності в системі інтегрованої інформації (К. Безверхий, О. Малишкін, С. Шуляренко).....	165
3.3 Поглиблення інформації про діяльність компаній на базі інтегрованої звітності (О. Малишкін, К. Безверхий).....	179
3.4 Місце і роль звіту про управління в системі звітної інформації компанії (С. Шуляренко).....	193
3.5 Звіт про платежі на користь Уряду – нові вимоги до прозорості (С. Шуляренко).....	199
РОЗДІЛ 4. Аналіз міжнародної, європейської та української практики консолідації фінансової звітності.....	208
4.1 Економічна сутність та концептуальні основи консолідації фінансової звітності (К. Безверхий).....	208
4.2 Міжнародні підходи до консолідації фінансової звітності. Вимоги законодавства ЄС та МСФЗ з питань консолідованої фінансової звітності (К. Безверхий).....	221
4.3 Організація підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності (К. Безверхий).....	226
4.4 Консолідований звіт про управління – новий звіт для української практики (К. Безверхий).....	264
РОЗДІЛ 5. Розвиток систем обліку і звітності суб'єктів малого та мікропідприємництва в Україні та ЄС.....	272
5.1 Мейнстрим бухгалтерського обліку та фінансової звітності малих та середніх підприємств в сучасних умовах (С. Семенова).....	272
5.2 Аналіз практики обліку і звітності суб'єктів малого та мікропідприємництва в країнах ЄС (С. Семенова).....	284

4.3 Організація підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності (К. Безверхий)

В сучасних умовах господарської діяльності групи підприємств особливого значення набуває питання організації підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності. Адже, такі аспекти мають певні особливості в порівнянні з індивідуальною фінансовою звітністю окремих підприємств. В Україні, на сьогодні, існують чимало об'єднань суб'єктів господарювання у формі концернів (груп), які потребують консолідованого підходу до звітності – Державне підприємство «Антонов», Державний концерн «Ядерне паливо», **Концерн радіомовлення, радіозв'язку та телебачення**, ПАТ «Концерн Стирол», концерн «Укрпромінвест», концерн «Укрторф», ТОВ «Концерн Нафтаенерго», ТОВ «Нуфарм України», ПАТ «Концерн Хлібпром», ПАТ «Концерн Галнафтогаз», ТОВ «Український промислово-фінансовий концерн «Славутич», ТзОВ «Концерн АВК»), консорціуми (Консорціум «Астек», ПрАТ «Західно-Український Консорціум», «ЮНІКОМ»), корпорації (ПАТ «Українська автомобільна корпорація», Корпорація «ТАСКО», Корпорація ДТЕК, ПАТ «Агропромислова акціонерна корпорація «Оранта», Корпорація «Хортиця», Корпорація «УкрАВТО»), асоціації (Асоціація сприяння розвитку телекомунікацій «АСТЕЛ», Асоціація «ІТ України», Асоціація «ДжіЕсІ Україна», Асоціація «Укравтопром»), холдингові компанії (Холдинг «Агро-Союз», Державна акціонерна холдингова компанія «Артем», ТОВ «Інтерпайп Україна», Холдинг «Баядера Груп», Холдинг «Global Spirits», ТОВ «Український автомобільний холдинг», ДП «Вугілля України», ДП «Укрспирт», ТОВ «ЛВН-Трейдінг» (торгова марка Nemiroff) та ін. [2, с. 19; 4, с. 27-28]. Тому питання організації підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності для українських компаній на сьогодні є актуальними.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Зазначеним аспектам присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних авторів. Букало Н., Грибинюк Н., Коршикова Р., Кучер С., Ожегова Г., Прохорова Л., Рубейкін В., Сахно О., Федоронько Н. розглядають методику складання консолідованої фінансової звітності. С. Голов, В. Костюченко розглядають міжнародні підходи до складання консолідованої звітності. Лучко М. розкрив технологію процесу складання консолідованої фінансової звітності. Вітчизняний автор Овчаренко В. досліджує проблеми складання консолідованої фінансової звітності. Дослідник Т. Саєнко виділяє етапи складання консолідованої фінансової звітності. Семчук І. вивчає процедури складання консолідованої фінансової звітності для оптимізації процесу її підготовки. Зокрема, зарубіжні автори, такі як А. Бергман (A. Bergmann) та Д. Бітенхедер (D. Bietenhader) досліджують практику складання консолідованої фінансової звітності. Гросі Г. (Grossi G.) акцентує увагу на перспективі майбутнього для складання консолідованої фінансової звітності в італійських місцевих органах влади: перший досвід в Тоскані. Разом з тим, питання

організації підготовки, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності не знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях.

Виклад основного матеріалу. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV розкриваються окремі питання щодо консолідованої фінансової звітності, а саме: а) загальні вимоги до консолідованих звітів (ст. 11); б) суб'єкти, що повинні складати та подавати консолідовану фінансову звітність (ст. 12); в) звітний період для складання консолідованої фінансової звітності (ст. 13); г) вимоги подання та оприлюднення консолідованої фінансової звітності (ст. 14) [1].

Рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств наведено у табл. 4.7.

Таблиця 4.7 – Рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств

№ з/п	Рівень стандартизації	Стандарт бухгалтерського обліку	Нормативно-правовий документ
1	Мегарівень	МСБО, МСФЗ	Директива 2013/34/ЄС, Директива 2006/43/ЄС, МСБО 12 «Податки на прибуток», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони», МСБО 27 «Окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 8 «Операційні сегменти», МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»
2	Макрорівень	НП(С)БО	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»
3	Мезорівень	Галузеві стандарти	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для підприємств різних галузей економіки
		Внутрішньокорпоративні стандарти	Єдина облікова політика групи компаній, внутрішні стандарти якості звітної інформації, контролю ефективності та ведення бухгалтерського обліку

4	Мікрорівень	Внутрішні стандарти підприємства	Облікова політика підприємства
---	-------------	----------------------------------	--------------------------------

Джерело: складено за даними [3, с. 154].

Виділені рівні стандартизації (табл. 4.7), що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств, надають цілісне уявлення про порядок формування консолідованої фінансової звітності в Україні.

Процес нормативного регулювання складання консолідованої фінансової звітності повинен відбуватися з урахуванням наступної ієрархії нормативних документів. На державному рівні встановлюються єдині правила і методичні основи складання консолідованої фінансової звітності. На рівні групи підприємств можливим є вибір і визначення елементів облікової політики в частині складання консолідованої фінансової звітності з урахуванням особливостей суб'єкта господарювання (рис. 4.4).

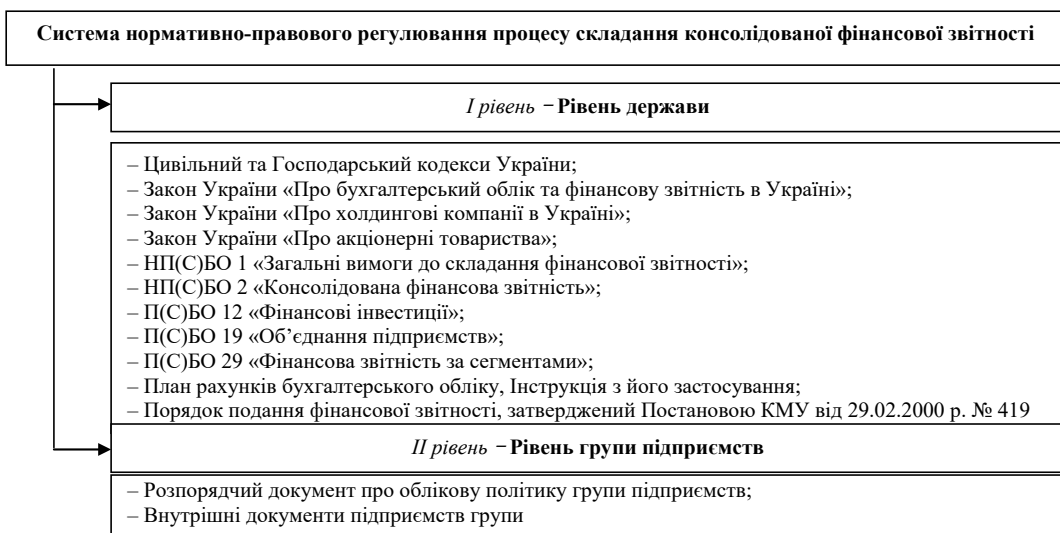


Рис. 4.4 – Система нормативно-правового регулювання процесу складання консолідованої фінансової звітності в Україні

Джерело: [4, с. 46].

Характерною особливістю консолідованої фінансової звітності є те, що активи, зобов'язання, доходи, витрати та грошові потоки двох та більше юридично самостійних одиниць об'єднуються в окрему систему фінансової звітності (рис. 4.5).

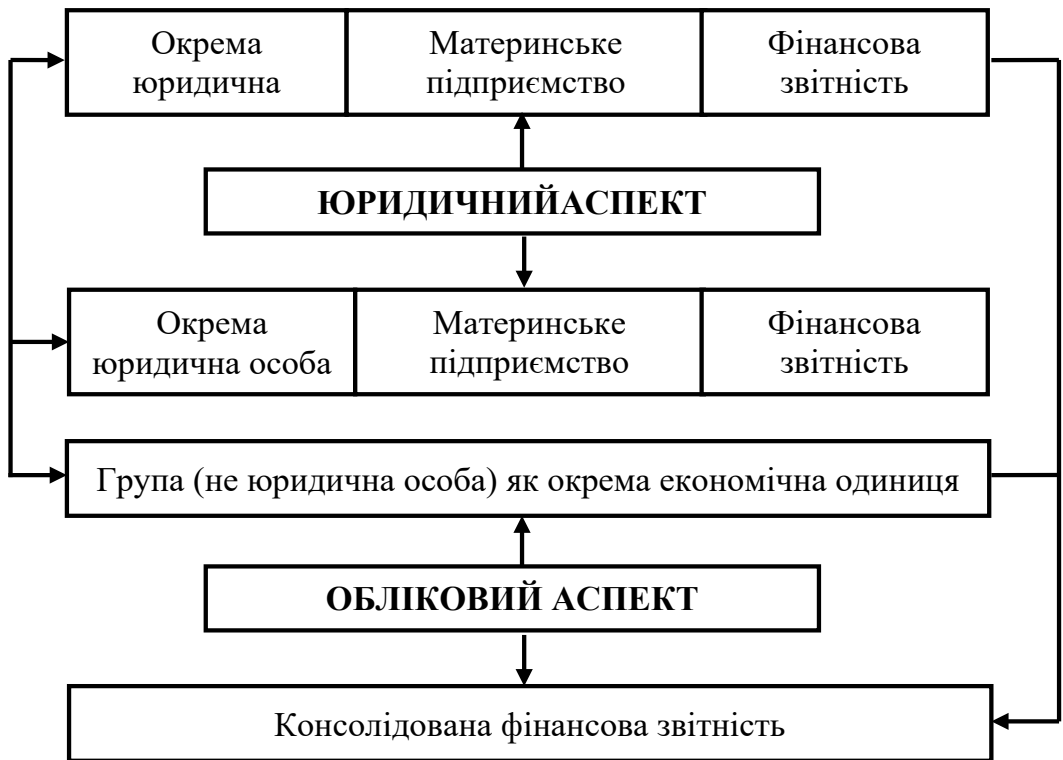


Рис. 4.5 – Обліковий та юридичний аспекти взаємозв'язку материнського та дочірнього підприємства

Джерело: складено за даними [5, с. 716].

Нормативно-правовий акт України НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [6] визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Структуру НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [6] наведено в табл. 4.8.

Таблиця 4.8 – Структура НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»

№ з/п	Назва розділу	Зміст
1	I. Загальні положення	Сфера застосування: застосовуються групою юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають такі значення: 1) владні повноваження – повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, які суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об’єктом інвестицій, зокрема через формування уповноваженого органу управління, визначення фінансової, інвестиційної і комерційної політики, та контроль за їх реалізацією; 2) внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи; 3) внутрішньо групове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов’язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньо групових операцій; 4) група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства; 5) неконтрольована частка – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства); 6) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньо групових операцій – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньо групових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства; 7) права захисту інтересів інвесторів – повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об’єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності.
2	II. Порядок складання консолідованої фінансової звітності	Визначається порядок складання консолідованої фінансової звітності.

3	III. Розкриття інформації у фінансовій звітності	У консолідованій фінансовій звітності неконтрольована частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо. Наводиться інформація, яка повинна розкриватись у примітках до консолідованої фінансової звітності.
4	Додаток до НП(С)БО 2	Наводяться приклади: 1. владних повноважень; 2. ознак наявності владних повноважень у підприємства-інвестора; 3. найбільш значущих видів діяльності; 4. прав захисту інтересів інвесторів.

Джерело: складено на основі [6].

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності всіх таких умов: 1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству); 2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують; 3) якщо воно не є емітентом цінних паперів; 4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

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

Підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

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

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності відповідно до законодавства.

Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності

неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

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

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню: 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства; 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньо групового сальдо; 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств. Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).

У консолідованій фінансовій звітності неконтрольована частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо.

В практиці можливі різні варіанти консолідації, тож проаналізуємо окремі підходи.

Варіант 1. Консолідація статей Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 100 відсотків.

Якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 100 відсотків, то при складанні Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) стаття пасиву «Зареєстрований (пайовий) капітал» дочірнього підприємства та стаття активу «Довгострокові фінансові інвестиції» материнського підприємства взаємовиключаються. Відповідно, у консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан), відсутні показники за статтею «Довгострокові фінансові інвестиції», а статутний капітал консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) дорівнює статутному капіталу материнського підприємства.

Частки участі в капіталі вживається в широкому розумінні для позначення часток власності суб'єктів господарювання, якими володіють інвестори, та частки власників, членів чи учасників взаємних суб'єктів господарювання.

Приклад 4.1. Материнське підприємство придбало 100 % звичайних акцій дочірнього підприємства за номінальною вартістю 1 млн. грн. Статутний капітал материнського підприємства становить 2 млн. грн.

Наведемо схему консолідації балансу групи підприємств (рис. 4.6).

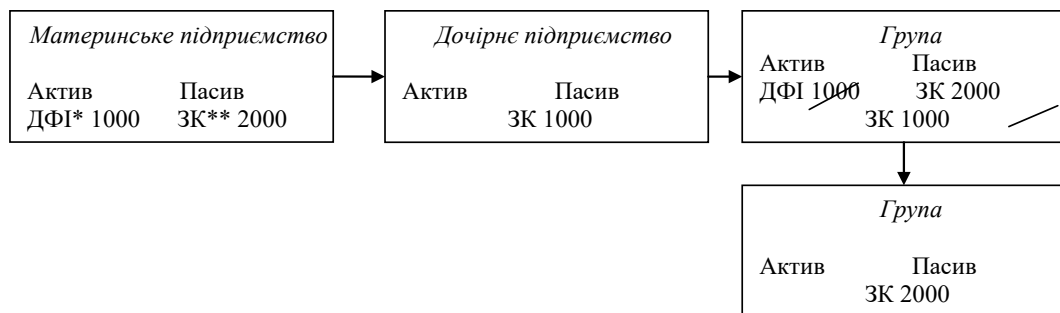


Рис. 4.6 – Схема консолідації балансу групи підприємств

* Довгострокові фінансові інвестиції.

** Зареєстрований (пайовий) капітал.

Джерело: складено за даними [4].

Оскільки інвестиції материнського підприємства у статутний капітал дочірнього підприємства – внутрішньогрупова фінансова операція, а консолідована фінансова звітність відображає відносини групи із третіми особами, то інвестиції материнського підприємства у розмірі 1 млн. грн. і, відповідно, статутний капітал дочірнього підприємства розміром 1 млн. взаємно виключаються.

Якщо материнське підприємство має не одне, а декілька дочірніх підприємств із 100-відсотковою часткою участі у статутному капіталі таких дочірніх підприємств, процедура консолідації капіталу групи відбувається аналогічно.

Важливо підкреслити, що статутний капітал групи у консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) (ф. № 1-к) має дорівнювати статутному капіталу материнського підприємства.

Приклад 4.2. Материнському підприємству належить 100 % звичайних акцій дочірнього підприємства, придбаних за номінальною вартістю 2 млн. грн. За звітний рік між материнським підприємством та дочірнім підприємством немає внутрішньогрупових операцій. Індивідуальні баланси (форма № 1) материнського підприємства та дочірнього підприємства наведено у табл. 4.9. Розглянемо приклад розрахунку Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к за наведеними даними.

Таблиця 4.9 – Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.

Статті	Код рядка	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
		Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи					

Основні засоби	1010	12 000		3 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	2 000		—	
II. Оборотні активи	1100	4 500		3 900	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	—		—	
Баланс	1300	18 500		6 900	
I. Власний капітал					
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		8 000		2 000
Додатковий капітал	1410		4 000		1 300
Резервний капітал	1415		1 500		500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		1 000		100
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	1500		500		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	1600		3 500		3 000
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		—		—
Баланс	1900		18 500		6 900

Джерело: складено за даними [4].

Послідовність складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к:

- 1) виключається вартість активів материнського підприємства, пов'язаних із фінансовими інвестиціями (2 млн. грн.);
- 2) виключається вартість пасивів дочірнього підприємства за статтею «Зареєстрований (пайовий) капітал» (2 млн. грн.);
- 3) додаються відповідні показники за рештою статей активів та пасивів материнського та дочірнього підприємства.

Процедура консолідації та Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к групи подано у табл. 4.10.

**Таблиця 4.10 – Робоча таблиця для складання Консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к станом
на 31 грудня 201X р., тис. грн.**

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Елімінування статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи								
Основні засоби	12 000		3 000				15 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	2 000		-			2 000		
II. Оборотні активи	4 500		3 900				8 400	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-					
Баланс	18 500		6 900			2 000	23 400	
I. Власний капітал								
Зареєстрований (пайовий) капітал		8 000		2 000	2 000			8 000
Додатковий капітал		4 000		1 300				5 300
Резервний капітал		1 500		500				2 000
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 000		100				1 100
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		500						500
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		3 500		3 000				6 500
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-				
Баланс		18 500		6 900	2 000			23 400

Джерело: складено за даними [4].

Варіант 2. Консолідація статей Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 51-99 відсотків.

В попередньому питанні ми розглядали випадок, коли материнське підприємство володіє 100 % статутного капіталу дочірнього підприємства. Для того, щоб мати контроль над діяльністю дочірнього підприємства достатньо мати понад 50 % звичайних акцій дочірнього підприємства.

В такому випадку необхідно приймати до уваги інтереси інших акціонерів дочірнього підприємства, у власності яких менше 50 % звичайних акцій (статутного капіталу дочірнього підприємства).

Інтереси таких акціонерів, або неконтрольована частка, підлягають відображенню у консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан), оскільки представляють собою джерело фінансування групи. Така неконтрольована частка відображається окремою статтею у складі власного капіталу.

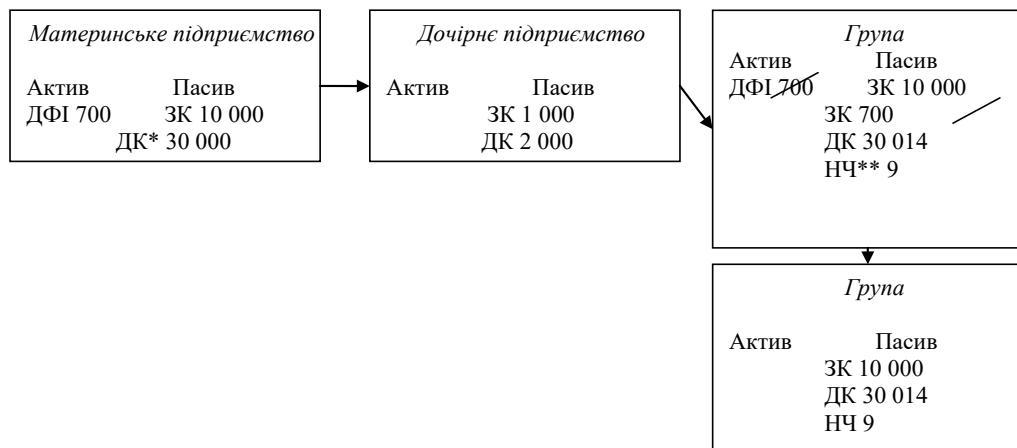
Неконтрольована частка у власному капіталі, як правило, включає 2 складові:

- частина статутного капіталу дочірнього підприємства, що належить стороннім акціонерам;
- частка додаткового, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) та інших джерел власних засобів дочірнього підприємства, що належить стороннім акціонерам.

Неконтрольована частка – власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.

Приклад. 4.3. Материнське підприємство придбало 70 % звичайних акцій дочірнього підприємства за номінальною вартістю. Статутний капітал дочірнього підприємства складає 1 млн. грн., додатковий – 2 млн. грн. Статутний капітал материнського підприємства складає 10 млн. грн., а його додатковий капітал – 30 млн. грн.

Схема визначення неконтрольованої частки при консолідації капіталу має наступний вигляд (рис. 4.7).



* – Додатковий капітал;

** – неконтрольована частка.

Рис. 4.7 – Схема визначення неконтрольованої частки при консолідації капіталу має наступний вигляд

Джерело: складено за даними [4].

Приклад 4.4. Материнське підприємство володіє 51 % звичайних акцій дочірнього підприємства. Статутний капітал дочірнього підприємства складає 20 млн. грн. Інвестиції материнського підприємства у дочірнє підприємство складає 10,2 млн. грн. Індивідуальні баланси материнського підприємства та дочірнього підприємства наведено у табл. 4.11.

Таблиця 4.11 – Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи				
Основні засоби	12 000		3 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	1 020		-	
II. Оборотні активи	4 500		3 900	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-	
Баланс	17 520		6 900	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		8 000		2 000
Додатковий капітал		3 020		1 300
Резервний капітал		1 500		500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 000		100
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		500		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		3 500		3 000
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-
Баланс		17 520		6 900

Джерело: складено за даними [4].

Послідовність консолідації капіталу:

- 1) Розраховується неконтрольована частка у власному капіталі дочірнього підприємства:

у зареєстрованому капіталі: $0,49 \times 2000 = 980$ тис. грн.

у додатковому капіталі: $0,49 \times 1300 = 637$ тис. грн.

у резервному капіталі: $0,49 \times 500 = 245$ тис. грн.

у нерозподіленому прибутку: $0,49 \times 100 = 49$ тис. грн.

Разом 1 911 тис. грн. Ця сума наводиться окремими рядком у консолідованому балансі за статтею «Неконтрольована частка» (табл. 4.12).

- 2) Визначається доля групи у власному капіталі дочірнього підприємства.
- 3) Інвестиції материнського підприємства вартістю 1 020 тис. грн. елімінуються із статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» дочірнього підприємства.
- 4) Зареєстрований (пайовий) капітал консолідованого балансу дорівнює зареєстрованому (пайовому) капіталу материнського підприємства.

**Таблиця 4.12 – Робоча таблиця для складання Консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан) станом
на 31 грудня 201X р., тис. грн.**

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Власний капітал дочірнього підприємства, що належить		Елімінування статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Групи	Меншості	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи										
Основні засоби	12 000		3 000						15 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	1 020		-					1 020	-	
II. Оборотні активи	4 500		3 900						8 400	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-						-	
Баланс	17 520		6 900						23 400	
I. Власний капітал										
Зареєстрований (пайовий) капітал	8 000		2 000		1 020	980	1 020			8 000
Додатковий капітал	3 020		1 300		663	637				3 683
Резервний капітал	1 500		500		255	245				1 755
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1 000		100		51	49				1 051

Неконтрольована частка					-	-				1 911
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	500									500
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	3 500		3 000							6 500
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-		-							-
Баланс	17 520		6 900	6 900	1 989	1 911	1 020	1 020		23 400

Джерело: складено за даними [4].

Приклад. 4.4. Материнське підприємство придбало 100 % акцій дочірнього підприємства за їх балансовою вартістю 3 млн. 900 тис. грн., що перевищує номінальну вартість (Статутний капітал дочірнього підприємства = 2 млн. грн.). У звітному році дочірнє підприємство отримало прибуток 50 тис. грн. Нерозподілений прибуток дочірнього підприємства за минулі звітні періоди – 100 тис. грн.

Індивідуальний баланс материнського підприємства та дочірнього підприємства наведено у табл. 4.14.

Таблиця 4.14 – Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи				
Основні засоби	10 000		3 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	3 900		-	
II. Оборотні активи	4 500		3 900	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-	
Баланс	18 400		6 900	
I. Власний капітал				

Зареєстрований (пайовий) капітал		8 000		2 000
Додатковий капітал		4 000		1 300
Резервний капітал		1 500		500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		150
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		—		—
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		3 500		2 950
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		—		—
Баланс		18 400		6 900

Джерело: складено за даними [4].

Послідовність елімінування (табл. 4.15):

- 1) Визначаємо балансову вартість власного капіталу дочірнього підприємства: $2000 + 1300 + 500 + 100 = 3900$ тис. грн.
- 2) Порівнюємо вартість фінансових інвестицій материнського підприємства та балансову вартість власного капіталу дочірнього підприємства: 3900 тис. грн. = 3900 тис. грн.

Таким чином балансова вартість інвестицій материнського підприємства та вартість власного капіталу дочірнього підприємства елімінуються.

- 3) Нерозподілений прибуток дочірнього підприємства звітного року (50 тис. грн.) – це дохід від інвестицій материнського підприємства у дочірнє підприємство. Тому у консолідованому балансі він додається до нерозподіленого прибутку материнського підприємства: $1400 + 50 = 1450$ тис. грн.
- 4) Решта статей балансів материнського підприємства та дочірніх підприємств додаються.

Висновок: таким чином, у Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан), форма № 1-к повністю взаємовиключаються статті «Довгострокові фінансові інвестиції» материнського підприємства та статті, що формують власний капітал дочірнього підприємства до моменту придбання (тобто нерозподілений прибуток елімінується лише за минулі роки до моменту придбання). Статутний капітал консолідованого балансу дорівнює статутному капіталу материнського підприємства.

Таблиця 4.15 – Робоча таблиця для складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Власний капітал дочірнього підприємства, що належить		Елімінування статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Групи	Меншості	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи										
Основні засоби	10 000		3 000						13 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	3 900		-					3 900	-	
II. Оборотні активи	4 500		3 900						8 400	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-						-	
Баланс	18 400		6 900						21 400	
I. Власний капітал										
Зарєстрований (пайовий) капітал		8 000		2 000		2 000	2 000			8 000
Додатковий капітал		4 000		1 300		1 300	1 300			4 000
Резервний капітал		1 500		500		500	500			1 500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		150		100	100			1 450

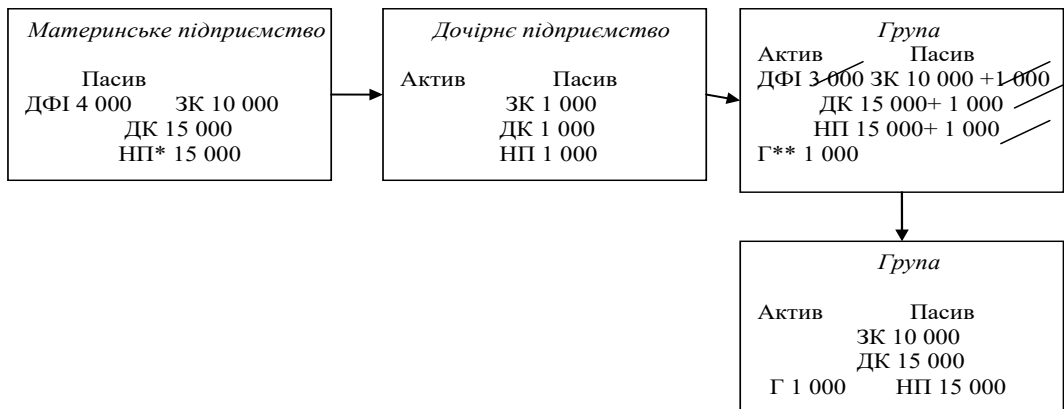
Якщо інвестиції материнського підприємства перевищують балансову вартість власного капіталу дочірнього підприємства, то відповідна різниця називається гудвілом. Відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» гудвіл – це актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати. Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Відповідно до п. 16 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» по гудвілу амортизація не нараховується.

У Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан), форма № 1-к гудвіл відображають у складі необоротних активів за статтею «Гудвіл при консолідації» (ряд. 1055).

Приклад. 4.5. Статутний капітал материнського підприємства = 10 млн. грн., додатковий капітал – 15 млн. грн., нерозподілений прибуток – 15 млн. грн. Материнське підприємство придбало 100 % звичайних акцій дочірнього підприємства за 4 млн. грн. Власний капітал дочірнього підприємства становить: статутний капітал – 1 млн. грн., додатковий капітал – 1 млн. грн., нерозподілений прибуток – 1 млн. грн. Таким чином, власний капітал дочірнього підприємства = 3 млн. грн. Виникає гудвіл: 4 млн. грн. – 3 млн. грн. = 1 млн. грн.

Схема консолідації гудвілу наглядає наступним чином на рис. 4.8.



* – Нерозподілений прибуток;

** – гудвіл

Рис. 4.8 – Схема консолідації гудвілу

Джерело: складено за даними [4].

Таким чином, із Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) повністю виключаються фінансові інвестиції материнського підприємства в сумі 4 млн. грн. при цьому в загальному порядку елімінується власний капітал дочірнього підприємства. Відповідно, статутний капітал дочірнього підприємства у консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан) також не відображається. Решта 1 млн. грн. із

загальної суми інвестицій відображається за статтею консолідованого балансу «Гудвіл при придбанні».

Приклад. 4.6. Материнське підприємство придбало 75 % акцій дочірнього підприємства за 3,5 млн. грн.

Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства подано у табл. 4.16.

При цьому нерозподілений прибуток материнського підприємства за звітний рік – 400 тис. грн., за минулі роки – 1 000 тис. грн.

Нерозподілений прибуток дочірнього підприємства за звітний рік – 50 тис. грн., за минулі звітні періоди – 200 тис. грн.

Таблиця 4.16 – Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи				
Основні засоби	10 000		3 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	3 500		-	
II. Оборотні активи	4 500		3 900	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	–		–	
Баланс	18 000		6 900	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		8 000		2 000
Додатковий капітал		3 600		1 300
Резервний капітал		1 500		500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		250
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		–		–
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		3 500		2 850
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-
Баланс		18 000		6 900

Джерело: складено за даними [4].

Послідовність консолідації балансу на дату придбання (табл. 4.17):

- 1) Визначаємо балансову вартість власного капіталу дочірнього підприємства: $2000 + 1300 + 500 + 200$ (за минулі роки) = 4000 тис. грн.
- 2) Розраховуємо балансову вартість частки материнського підприємства у власному капіталі дочірнього підприємства: $0,75 \times 4000 = 3$ млн. грн.
- 3) Порівнюємо балансову вартість власного капіталу дочірнього підприємства на дату придбання та вартість фінансових інвестицій материнського підприємства у дочірнє підприємство: $3500 - 3000 = 500$ тис. грн. Це величина гудвіла, яка підлягає відображенню у консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан).
- 4) З Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) виключається вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в сумі 3500 тис. грн., а також частка власного капіталу дочірнього підприємства, що належить дочірньому підприємству.

Решта 500 тис. грн. відображаються як гудвіл при придбанні.

Таблиця 4.17 – Робоча таблиця для складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31.12 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Власний капітал дочірнього підприємства, що належить			Елімінування статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Групі	Меншості		Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи											
Основні засоби	10 000		3 000							13 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	3 500		-						3 500	-	
Гудвіл при придбанні								500		500	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-							-	
II. Оборотні активи	4 500		3 900							8 400	
Баланс	18 000		6 900							21 900	
I. Власний капітал											
Зареєстрований капітал		8 000		2 000	1 500	500		1 500			8 000
Додатковий капітал		3 600		1 300	975	325		975			3 600
Резервний капітал		1 500		500	375	125		375			1 500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		250	187	63		150			1 437

[illegible]

Джерело: складено за даними [4].

- 5) Розраховуємо неконтрольовану частку власного капіталу дочірнього підприємства (0,25). Визначену суму відображаємо у консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан) окремою статтею у складі власного капіталу.
- 6) Визначається сума нерозподіленого прибутку, що включається до Балансу (Звіту про фінансовий стан): $1400 + (50 \times 0,75) = 1437,5 \approx 1437$ тис. грн.
- 7) Решта статей додаються.

Якщо вартість інвестицій материнського підприємства менша балансової вартості власного капіталу дочірнього підприємства, то сума перевищення визнається доходом (рах. 746 «Інші доходи») та на таку різницю коригують нерозподілений прибуток у консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан).

Приклад. 4.7. Статутний капітал материнського підприємства = 10 млн. грн., додатковий капітал = 2 млн. грн., нерозподілений прибуток – 1 млн. грн. материнське підприємство придбало 100 % звичайних акцій дочірнього підприємства за 2,5 млн. грн. Статутний капітал дочірнього підприємства = 1 млн. грн., додатковий капітал – 1 млн. грн., нерозподілений прибуток на дату придбання – 1 млн. грн. Таким чином, фінансові інвестиції материнського підприємства менші за балансову вартість власного капіталу дочірнього підприємства на 1 млн. грн. Різниця між балансовою вартість власного капіталу дочірнього підприємства та фінансовими інвестиціями материнського підприємства становить 500 тис. грн. Це прибуток групи, який повинен відображатись у пасиві консолідованого балансу в складі нерозподіленого прибутку.

Схема визначення негативного гудвілу при консолідації наведено на рис. 4.9.

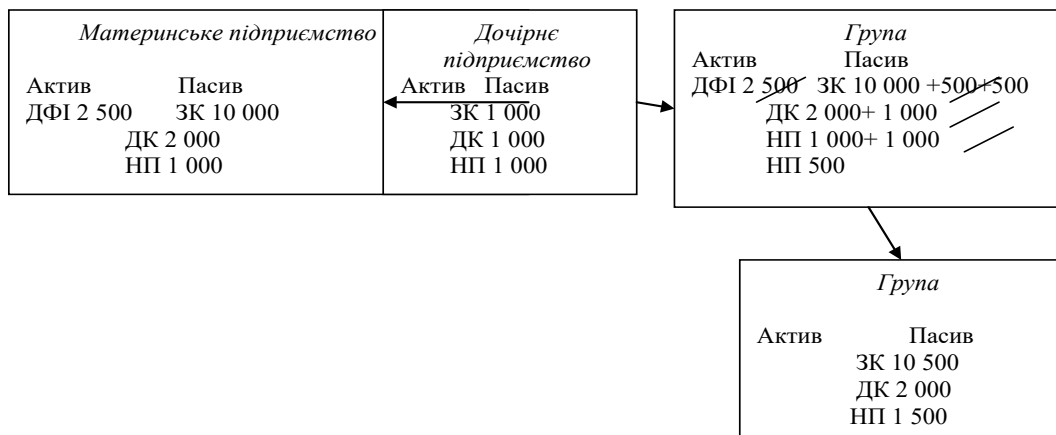


Рис. 4.9 – Схема визначення негативного гудвілу при консолідації

Джерело: складено за даними [4].

Приклад. 4.8. Материнське підприємство придбало 75 % звичайних акцій дочірнього підприємства за 2,5 млн. грн. Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства подано у табл. 4.18. Нерозподілений прибуток материнського підприємства за звітний рік – 400 тис. грн., дочірнього підприємства – 50 тис. грн.

Таблиця 4.18 – Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи				
Основні засоби	10 000		3 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	2 500		-	
II. Оборотні активи	5 500		3 900	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-	
Баланс	18 000		6 900	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		8 000		2 000
Додатковий капітал		3 600		1 300
Резервний капітал		1 500		500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		250
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		—		—
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		3 500		2 850
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		—		—
Баланс		18 000		6 900

Джерело: складено за даними [4].

Послідовність складання консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (табл. 4.19):

- 1) Визначаємо балансову вартість власний капітал дочірнього підприємства на момент придбання: $2000 + 1300 + 500 + 200 = 4000$ млн. грн.
- 2) Розраховуємо балансову вартість частки власного капіталу дочірнього підприємства, що належить материнському підприємству: $0,75 \times 4000 = 3$ млн. грн.
- 3) Порівнюємо величину фінансових інвестицій материнського підприємства та частку у власному капіталі дочірнього підприємства на момент придбання:

2500 – 3000 = -500 тис. грн. На цю суму збільшується нерозподілений прибуток групи.

- 4) З консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) повністю елімінуються фінансові інвестиції материнського підприємства в сумі 2500 тис. грн. Також виключається частка балансової вартості власного капіталу, що належить материнському підприємству на момент створення групи – 3000 тис. грн.

Залишок 500 тис. збільшує нерозподілений прибуток групи.

- 5) Розраховуємо неконтрольовану часту у власному капіталі дочірнього підприємства.
6) Визначаємо прибуток групи: 1400 тис. грн. + 37 тис. грн.
7) Решта статей додаються.

Варіант 3. Консолідація статей Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) при придбанні материнським підприємством привілейованих акцій дочірнього підприємства

Статутний капітал материнського підприємства та дочірнього підприємства може складатись як із звичайних, так і привілейованих акцій.

Вартість привілейованих акцій, що випущені материнським підприємством, у консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображаються повністю (у пасиві).

Якщо материнському підприємству належать всі привілейовані акції дочірнього підприємства, то при консолідації елімінуються показники, що відображають інвестиції материнського підприємства, а також акції та статутний капітал дочірнього підприємства в частині, що відповідає вартості привілейованих акцій, які придбані материнським підприємством.

Якщо материнському підприємству належить частина привілейованих акцій дочірнього підприємства, то вартість акцій, що не належить групі, включається у консолідований Баланс (Звіт про фінансовий стан) за статтею «Неконтрольована частка».

Таблиця 4.19 – Робоча таблиця для складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31.12.201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Власний капітал дочірнього підприємства, що належить		Елімінування статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Групі	Меншості	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи										
Основні засоби	10 000		3 000						13 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	2 500		-					2 500	-	
II. Оборотні активи	5 500		3 900						9 400	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-						-	
Баланс	18 000		6 900						22 400	
I. Власний капітал										
Зареєстрований капітал		8 000		2 000	1 500	500	1 500			8 000
Додатковий капітал		3 600		1 300	975	325	975			3 600
Резервний капітал		1 500		500	375	125	375			1 500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		250	187	63	150	37+500		1 937

Приклад. 4.9. Материнське підприємство має одне дочірнє підприємство та володіє його акціями. Статутний капітал материнського підприємства складається з 8000 звичайних акцій номінальною вартістю 100 грн. кожна та 2000 привілейованих акцій номінальною вартістю 100 грн. таким чином статутний капітал материнського підприємства дорівнює 1 млн. грн.

Статутний капітал дочірнього підприємства дорівнює 400 тис. грн. і складається з 3000 звичайних акцій номінальною вартістю 100 грн. кожна та 1000 привілейованих акцій номінальною вартістю 100 грн. кожна.

Материнському підприємству належить 2/3 звичайних акцій та половина привілейованих акцій дочірнього підприємства. Інвестиції у дочірнє підприємство складають 250 тис. грн.

Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства подано у табл. 4.20.

Таблиця 4.20 – Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи				
Основні засоби	1 200		600	
Довгострокові фінансові інвестиції	250		-	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-	
II. Оборотні активи	550		400	
Баланс	2 000		1000	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		1 000		400
Додатковий капітал		400		180
Резервний капітал		150		60
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		100		60
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		350		300
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		-		-

IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-
Баланс		2 000		1 000

Джерело: складено за даними [4].

Послідовність консолідації Балансу (Звіту про фінансовий стан) (табл. 4.21):

Таблиця 4.21 – Робоча таблиця для складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31.12 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Власний капітал дочірнього підприємства, що належить		Елімінування статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Групі	Меншості	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи										
Основні засоби	1 200		600						1 800	
Довгострокові фінансові інвестиції	250		-					250		
в т.ч. у звичайні акції	200							200		
у привілейовані акції	50							50		
II. Оборотні активи	550		400						950	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-							
Баланс	2 000		1 000					250	2 750	
I. Власний капітал										
Зареєстрований капітал		1 000		400	250	150	250			1 000
в т.ч. звичайні акції		800		300	200	100	200			800
привілейовані акції		200		100	50	50	50			200
Додатковий капітал		400		180	120	60				520

Резервний капітал		150		60	40	20				190
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		100		60	40	20				140
Неконтрольована частка										250
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		350		300						650
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		-		-						-
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-						-
Баланс		2 000		1 000	450	250				2 750

Джерело: складено за даними [4].

- 1) Розраховуємо неконтрольовану часту у балансовій вартості власного капіталу дочірнього підприємства:

Статутний капітал у звичайних акціях: $1/3 \times 300 = 100$ тис. грн.

У додатковому капіталі: $1/3 \times 180 = 60$ тис. грн.

У резервному капіталі: $1/3 \times 60 = 20$ тис. грн.

У нерозподіленому прибутку: $1/3 \times 60 = 20$ тис. грн.

50% у привілейованих акціях: $0,5 \times 100 = 50$ тис. грн.

Разом 250 тис. грн. цю суму показуємо окремою статтею «Неконтрольована частка».

Слід звернути увагу, що якщо сторонні акціонери (крім материнського підприємства) дочірнього підприємства володіють часткою звичайних акцій, то це дає їм право на таку ж частку у додатковому, резервному капіталі та нерозподіленому прибутку дочірнього підприємства.

Якщо сторонні акціонери володіють часткою привілейованих акцій, то права на частку у додатковому, резервному капіталі та нерозподіленому прибутку дочірнього підприємства у них немає. Тому у неконтрольовану частку включають лише вартість привілейованих акцій, що належить стороннім акціонерам.

- 2) Інвестиції материнського підприємства у звичайні та привілейовані акції дочірнього підприємства елімінуються у загальному порядку.

- 3) Розраховуємо частку групи у власному капіталі дочірнього підприємства:

Статутний капітал у звичайних акціях: $2/3 \times 300 = 200$ тис. грн.

У додатковому капіталі: $2/3 \times 180 = 120$ тис. грн.

У резервному капіталі: $2/3 \times 60 = 40$ тис. грн.

У нерозподіленому прибутку: $2/3 \times 60 = 40$ тис. грн.

50% у привілейованих акціях: $0,5 \times 100 = 50$ тис. грн.

При консолідації балансу ці суми додаються до відповідних сум материнського підприємства.

- 3) Статутний капітал групи = статутному капіталу материнського підприємства.

- 4) Решта статей материнського підприємства та дочірнього підприємства додаються.

Особливості консолідації статей Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), пов'язаних із внутрішньогруповими розрахунками та операціями.

Наступним важливим аспектом консолідації є відображення у Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) внутрішньогрупових розрахунків та операцій.

Між підприємствами групи виникають різноманітні господарські операції, які відображаються в індивідуальних балансах підприємств:

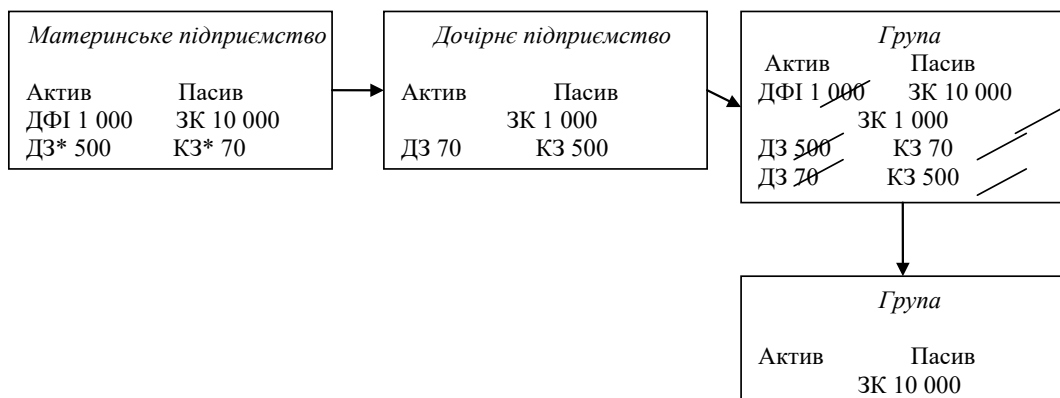
- заборгованість учасників (засновників) за внесками до статутного капіталу;
- аванси видані та отримані;
- довгострокова та короткострокова дебіторська та кредиторська заборгованість;
- довгострокові та короткострокові кредити;
- придбання (реалізація) активів між підприємствами групи;
- витрати та доходи майбутніх періодів;
- нарахування дивідендів
- тощо [11].

При складанні Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) ці внутрішньогрупові розрахунки взаємовиключаються. Це стосується як взаєморозрахунків між материнським та дочірнім підприємством, так і між дочірніми підприємствами однієї групи. Ця вимога зумовлена тим, що консолідована звітність відображає фінансово-господарські взаємовідносини групи лише із третіми особами.

Статті, що взаємовиключаються – це статті балансу, що відображаються як в активі балансу одного підприємства групи, так в пасиві балансу іншого підприємства групи.

Приклад. 4.10. Материнське підприємство придбало 100 % звичайних акцій дочірнього підприємства за номінальною вартістю 1 млн. грн. Зареєстрований капітал дочірнього підприємства складає 1 млн. грн. У звітному періоді материнське підприємство видала короткостроковий кредит дочірньому підприємству у сумі 500 тис. грн. Крім того, в результаті господарських операцій між материнським та дочірнім підприємством у материнського підприємства виникла дебіторська заборгованість 70 тис. грн., і, відповідно, у дочірнього підприємства виникла кредиторська заборгованість у 70 тис. грн.

Схема консолідації Балансу (Звіту про фінансовий стан) наведено на рис. 4.10.



* – Дебіторська заборгованість;

** – кредиторська заборгованість

Рис. 4.10 – Схема консолідації Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Джерело: складено автором.

При складанні Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) кредит, наданий дочірньому підприємству, що відображається у складі активів материнського підприємства та пасиві дочірнього підприємства, елімінується. Аналогічно і з дебіторською та кредиторською заборгованістю у підприємств групи. Інвестиції материнського підприємства та статутний капітал дочірнього підприємства також елімінуються. Звітні баланси материнського та дочірнього підприємства подано у табл. 4.22.

**Таблиця 4.22 – Звітні баланси материнського та дочірнього підприємства
станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.**

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи				
Основні засоби	12 000		3 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	2 000		–	
II. Оборотні активи				
Виробничі запаси	4 000		3 300	
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	500		700	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-	
Баланс	18 500		7 000	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		8 000		2 000
Додатковий капітал		4 500		1 400
Резервний капітал		1 500		500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 000		100
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		–		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків		700		500
Поточні забезпечення		2 800		2 500
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		–		–
Баланс		18 500		7 000

Джерело: складено автором.

Таким чином, при складанні Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) взаємні розрахунки між підприємствами групи виключаються (табл. 4.23).

Таблиця 4.23 – Робоча таблиця для складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31 грудня 201X р., тис. грн.

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Власний капітал дочірнього підприємства, що належить		Елімінування статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Групі	Меншості	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи										
Основні засоби	12 000		3 000						15 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	2 000		-					2 000	-	
II. Оборотні активи										
Виробничі запаси	4 000		3 300						7 300	
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	500		700					700+500	-	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-						-	
Баланс	18 500		7 000					3 200	22 300	
I. Власний капітал										
Зареєстрований (пайовий) капітал		8 000		2 000						8 000
Додатковий капітал		4 500		1 400						5 900

Резервний капітал		1 500		500		500					2 000
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 000		100		100					1 100
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		-									
III. Поточні зобов'язання і забезпечення											
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків		700		500			700+500				-
Поточні забезпечення		2 800		2 500							5 300
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-							-
Баланс		18 500		7 000			3 200				22 300

Джерело: складено автором.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про: 1) перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням назви дочірніх підприємств, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі якщо вона не збігається з часткою в капіталі), іншої форми контролю; 2) причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності; 3) перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду; 4) назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством; 5) вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду; 6) статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

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

Вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, та вартість неконтрольованої частки при об'єднанні (придбанні) підприємств визначаються згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [7].

Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України визначаються згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [8].

З метою регулювання порядку складання та контролю консолідованої фінансової звітності доречно погодитись із пропозицією застосовувати елементи облікової політики з урахуванням актуальної термінології, що виділяє вітчизняний вчений-економіст І. Семчук (табл. 4.24).

Таблиця 4.24 – Елементи облікової політики групи підприємств щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності

Об'єкт облікової політики	Елемент облікової політики
<i>Організаційна складова облікової політики</i>	
Форма організації бухгалтерського обліку в групі підприємств	Створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером за такими її видом та типом: – децентралізована структура бухгалтерської служби; – комбінована (функціональна) організація облікової служби з визначенням повноважень щодо узагальнення звітних показників
Форма організації системи внутрішнього контролю в групі підприємств	Створення служби внутрішнього контролю (встановлення посад, осіб з контрольними функціями)

<i>Методична складова облікової політики</i>	
Фінансові інвестиції у дочірні підприємства	Метод собівартості, що застосовується для звітів материнського підприємства, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи підприємств
Внутрішньогрупові операції, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи	Субрахунки обліку. Засади ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках
Неконтрольована частка	Альтернативний підхід до оцінювання неконтрольованої частки в капіталі дочірнього підприємства на дату придбання, за яким неконтрольована частка складає частку справедливої вартості чистих ідентифікованих активів придбаного підприємства
<i>Технічна складова облікової політики</i>	
Форми робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності	Перелік форм робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності, відповідальні особи за їх підготовку

Джерело: складено за даними [9, с. 10].

Щодо оприлюднення звітності, то українські ПАТ зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, наступного за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях (п. 4 ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996) [1].

Висновки і перспективи подальших досліджень. Отже, виходячи з вищевказаного, можна зробити наступні висновки:

- затвердження річного звіту (в т.ч. фінансового консолідованого) відноситься виключно до компетенції загальних зборів акціонерів холдингу;
- терміни оприлюднення та затвердження консолідованої фінансової звітності збігаються, тому в разі відстрочення дати проведення зборів акціонерів є ризик оприлюднити затверджену звітність із запізненням. Тому цілком імовірна ситуація, коли оприлюднюється фінансова звітність, що не затверджена загальними зборами;
- консолідована фінансова звітність холдингової компанії повинна бути готова (складена і підписана) до затвердження на загальних зборах, тобто не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. В подальших наукових дослідженнях вбачається за доцільне розглянути порядок складання та подання консолідованої фінансової звітності за допомогою інформаційних технологій з урахуванням законодавства України про таксономію фінансової звітності.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XI.
2. *Kucher S.V.* Consolidated financial statements in Ukraine: normative and legal regulation state / S.V. Kucher // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2016. – № 3. – С. 19-25.
3. *Безверхий К.В.* Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: [Моногр.] / К.В. Безверхий, Т.В. Бочуля. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
4. *Пантелеев В.П.* Консолідація фінансової звітності: [Навч. посіб.] / В.П. Пантелеев, К.В. Безверхий. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2016. – 429 с.
5. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: наказ Міністерства фінансів України від 30.07.1999 р. № 176.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193.
9. *Семчук І.В.* Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / І.В. Семчук; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 20 с.

4.4 Консолідований звіт про управління – новий звіт для української практики (К. Безверхий)

Управління суб'єктами господарювання доволі складний і трудомісткий процес, що насамперед потребує відповідної інформації, яка б сприяла ефективному прийняттю рішень менеджментом. Так, прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII [1] на законодавчому рівні ухвалило підґрунтя для запровадження Консолідованого звіту про управління в національну практику звітування, який інформаційна забезпечить прийняття управлінських рішень менеджментом групи підприємств на якісно новому рівні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням звіту про управління, у тому числі, консолідованого звіту, здебільше висвітлено у працях зарубіжних авторів. Вітчизняні автори лише розпочинають аналізувати цю проблематику. Так, Т. Бондар розглядає етапи складання звіту про управління, автори І. Жураковська та А. Озеран розглядають звіт про управління як елемент фінансової звітності, а вітчизняний вчений Л. Ловінська наводить зміст, мету, склад, сферу застосування звіту про управління. Стецюк Л. наголошує, що з прийняттям звіту про управління підготовка звітності буде виходити за межі бухгалтерських служб. Н. Бейн (Bain N.) наводить склад звіту про управління. О. Малишкін аналізує призначення і зміст звіту про управління за нормами Директиви 2013/34/ЄС.