

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

В. П. Пантелеев, К. В. Безверхий

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Навчальний посібник

Київ – 2016

УДК 657.375.6(047.32)(075.8)

ББК 65.052я73

П 16

*Рекомендовано до друку вченою радою Національної академії статистики,
обліку та аудиту (протокол № 6 від 29 грудня 2015 року)*

Рецензенти:

М. І. Бондар, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»;

Ю. С. Мороз, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету;

А. А. Пилипенко, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Пантелеєв В. П.

Консолідація фінансової звітності : навч. посіб. / В. П. Пантелеєв, К. В. Безверхий. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2016. – 442 с.

ISBN 978-617-571-132-3

Потреби користувачів у якісній консолідованій фінансовій звітності, а також необхідність оновлення нормативно-правової бази обліку та звітності в умовах їх переходу на міжнародні стандарти, вимагають належного теоретичного, організаційного та методичного забезпечення формування показників такої звітності. Отже, особливого значення набуває вирішення питань розробки методики консолідації фінансової звітності групи підприємств.

Управління групою підприємств передбачає належну підготовку консолідованої фінансової звітності, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів материнського та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

У навчальному посібнику висвітлено теоретичні, економічні та правові основи консолідації фінансової звітності групи підприємств, наведено вимоги МСБО, МСФЗ та законодавства України щодо консолідаційних процедур. Основу посібника утворює викладення методичних засад підготовки, визнання та заповнення статей усіх форм консолідованої фінансової звітності, а саме: Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к; Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к; Консолідованого звіту про рух грошових коштів, форми № 3-к та № 3-кн; Консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к, що передбачені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Розкриваються призначення, інформаційні джерела та порядок наповнення кожної форми звітності, використання статей форми для аналізу й управління економікою. Крім «бланкових» форм у навчальному посібнику висвітлюється методика формування приміток до консолідованої фінансової звітності, правила виправлення помилок, консолідація фінансової звітності холдингів а також консолідація звітів в іноземних валютах. При підготовці посібника використано багатий досвід викладання авторами дисципліни «Консолідація фінансової звітності» у ВНЗ України.

Навчальний посібник розрахований на студентів вузів спеціальності 8.03050901 – «Облік і аудит», які навчаються за програмою підготовки магістрів. Він також може бути використаний для підготовки керівників, економістів, бухгалтерів, менеджерів, аудиторів та спеціалістів, які професійно займаються підготовкою та використанням звітності підприємства та групи підприємств.

ISBN 978-617-571-132-3

УДК 657.375.6(047.32)(075.8)

ББК 65.052я73

© В. П. Пантелеєв, К. В. Безверхий, 2016

© Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2016

ЗМІСТ

Вступ.....	8
Тема 1.	
Теоретичні та економіко-правові засади консолідації фінансової звітності	12
1.1. Економічна сутність та концептуальні основи консолідації фінансової звітності	13
1.2. Користувачі консолідованої фінансової звітності	24
1.3. Сутність і види об'єднань підприємств та схеми взаємозв'язків підприємств групи.....	27
1.4. Міжнародні підходи до консолідації фінансової звітності. Законодавство ЄС, МСБО і МСФЗ з питань консолідованої фінансової звітності	36
1.5. Принципи формування консолідованої фінансової звітності.....	40
1.6. Організація підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності	45
1.7. Склад і строки подання консолідованої фінансової звітності	53
Контрольні запитання до теми 1	61
Тестові запитання до теми 1	61
Запитання для самоконтролю до теми 1	63
Завдання для самостійного вивчення до теми 1	64
Тема 2.	
Методика складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан)	67
2.1. Призначення, загальна характеристика та структура консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к	68
2.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к	74
2.3. Процедури консолідації активів, власного капіталу та зобов'язань у Балансі (Звіт про фінансовий стан) материнського підприємства та його дочірніх підприємств.....	90
2.3.1. Консолідація статей консолідованого балансу (Звіт про фінансовий стан), якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 100 відсотків	93

2.3.2. Консолідація статей консолідованого балансу (Звіт про фінансовий стан), якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 51 – 99 відсотків	96
2.3.3. Консолідація статей консолідованого балансу (Звіт про фінансовий стан), якщо сума інвестицій материнського підприємства відрізняється від номінальної вартості акцій дочірнього підприємства	98
2.3.4. Консолідація статей консолідованого Балансу (Звіт про фінансовий стан) при придбанні материнським підприємством привілейованих акцій дочірнього підприємства	109
2.4. Особливості консолідації статей консолідованого балансу (Звіт про фінансовий стан), пов'язаних із внутрішньогруповими розрахунками та операціями	112
2.5. Використання показників консолідованого балансу (Звіт про фінансовий стан) для аналізу та управління	116
Контрольні запитання до теми 2	122
Тестові запитання до теми 2	122
Запитання для самоконтролю до теми 2	125
Завдання для самостійного вивчення до теми 2	125

Тема 3.

Методика складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	132
3.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к	133
3.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к	141
3.3. Методика і послідовність формування показників консолідованого звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к	143
3.4. Процедури консолідації статей Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) материнського та дочірніх підприємств	154
3.5. Використання показників консолідованого звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) для аналізу та управління	167

Контрольні запитання до теми 3	168
Тестові запитання до теми 3	169
Запитання для самоконтролю до теми 3	171
Завдання для самостійного вивчення до теми 3	172

Тема 4.

Методика складання консолідованого звіту про рух грошових коштів	175
4.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту про рух грошових коштів, форми № 3-к та № 3-кн. Грошові кошти та їх потоки	176
4.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів	185
4.3. Методика і послідовність формування показників руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності групи підприємств за прямим методом	190
4.4. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів за непрямим методом, форма № 3-кн	198
4.5. Використання показників консолідованого звіту про рух грошових коштів для аналізу та управління	208
Контрольні запитання до теми 4	209
Тестові запитання до теми 4	210
Запитання для самоконтролю до теми 4	211
Завдання для самостійного вивчення до теми 4	212

Тема 5.

Методика складання консолідованого звіту про власний капітал	216
5.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к	217
5.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про Власний капітал, форма № 4-к	222
5.3. Коригування залишків власного капіталу на початок року	242
5.4. Методика відображення змін зареєстрованого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к	244
5.5. Методика відображення змін неоплаченого та вилученого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к	248
5.6. Використання показників консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к для аналізу та управління	251

Контрольні запитання до теми 5	258
Тестові запитання до теми 5	259
Запитання для самоконтролю до теми 5	261
Завдання для самостійного вивчення до теми 5	261

Тема 6.

Методика складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності

6.1. Призначення, зміст і структура Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5	264
6.2. Розкриття інформації з консолідації у консолідованій фінансовій звітності підприємств України	277
Контрольні запитання до теми 6	279
Тестові запитання до теми 6	279
Запитання для самоконтролю до теми 6	281
Завдання для самостійного вивчення до теми 6	282

Тема 7.

Виправлення помилок і зміни у консолідованих фінансових звітах

7.1. Помилки в бухгалтерському обліку, їх види та порядок виправлення	285
7.2. Порядок і методика виправлення помилок у поточній фінансовій звітності компанії	288
7.3. Порядок і методика виправлення помилок, допущених при складанні консолідованих фінансових звітів за попередні роки	289
7.4. Методика відображення впливу зміни облікової політики та подій після дати балансу та порядок їх висвітлення у консолідованій фінансовій звітності	299
7.5. Вплив інфляції на коригування показників консолідованої фінансової звітності	302
Контрольні запитання до теми 7	309
Тестові запитання до теми 7	310
Запитання для самоконтролю до теми 7	312
Завдання для самостійного вивчення до теми 7	312

Тема 8.

Консолідація фінансової звітності в холдингах України

8.1. Консолідація фінансової звітності в холдингах України	314
8.2. Консолідація фінансової звітності асоційованих підприємств України	319

8.3. Консолідація фінансових звітів в іноземній валюті	322
8.4. Консолідація фінансової звітності у фінансовій безпеці групи підприємств України	331
Контрольні запитання до теми 8	336
Тестові запитання до теми 8	337
Запитання для самоконтролю до теми 8	339
Завдання для самостійного вивчення до теми 8	340
Список використаних та рекомендованих джерел	344
Глосарій	356
Додатки	363
Відомості про авторів	431

ВСТУП

Глобалізація супроводжується збільшенням обсягів відкритої інформації про діяльність суб'єктів господарювання та розгалуженням напрямків її подання. З необхідністю консолідації звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), сьогодні стикаються будь-які підприємства, що мають дочірні та залежні підприємства. На відміну від індивідуальної звітності юридичної особи, консолідована фінансова звітність дає більш повне уявлення про те, як «працюють» гроші інвестора або акціонера у групі підприємств, як менеджмент компанії управляє наданими йому ресурсами. Консолідована фінансова звітність має неоціненне значення для інвесторів та акціонерів, оскільки відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Слід зазначити також нагальність реалізації консолідаційних процедур, оскільки з 2013 р. в Україні використовуються спеціальні форми консолідованої фінансової звітності.

Процес реформування українського бухгалтерського обліку продовжуватиметься тривалий період, а МСФЗ будуть застосовуватися з урахуванням економічних, юридичних та інших умов України й у сполученні з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Сучасний фахівець у галузі обліку повинен бути готовий до змін, що відбуваються в методології бухгалтерського обліку та складання звітності, у т. ч. фінансової звітності, на підприємствах України в умовах ринкової економіки. Тому в навчальну програму студентів за спеціальністю «Облік і аудит» включено дисципліну «Консолідація фінансової звітності».

Метою вивчення цієї дисципліни є опанування студентами теоретичних засад, методичних підходів, змісту основних положень (стандартів), нормативно-правових актів, що регламентують правила складання й подання консолідованої фінансової звітності, а також вивчення ними засад організації підготовки та порядку складання звітності, тобто правил заповнення кожної статті кожної форми консолідованої фінансової звітності групи підприємств складу та строків подання й використання показників форм консолідованої фінансової звітності для аналізу та управління економікою.

Завдання дисципліни «Консолідація фінансової звітності» – надати студентам теоретичні знання у сфері правового й організаційного забезпечення консолідації звітності, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності групи підприємств, необхідні для розуміння

змін, що відбуваються в методології бухгалтерського обліку та звітності підприємств України.

Місце дисципліни у професійній підготовці студента. Курс «Консолідація фінансової звітності» є невід'ємною складовою блоку навчальних дисциплін, що формує фахівця-магістра в галузі бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Цей курс вивчається на базі володіння знаннями з таких дисциплін: «Звітність підприємств», «Фінансовий облік», «Фінансова звітність», «Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку», «Управлінський облік», «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами», «Організація обліку» та ін.

Метод дисципліни. Вивчення дисципліни «Консолідація фінансової звітності» базується на попередньому засвоєнні гуманітарних, фундаментальних економічних та професійно орієнтованих навчальних дисциплін, нормативно-правових актів Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної фіскальної служби, міністерств та відомств з огляду на основні положення освітньо-кваліфікаційної програми та освітньо-кваліфікаційні характеристики підготовки фахівців з обліку і аудиту за рівнем «магістр».

Для засвоєння матеріалу дисципліни «Консолідація фінансової звітності» заплановано такі форми навчання: лекції, виконання практичних завдань, індивідуальна робота під керівництвом викладача, самостійна позааудиторна підготовка студента, пов'язана із опрацюванням спеціальної літератури, інструкцій, положень, заповнення первинної та зведеної документації, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, робочої таблиці за консолідації, форм консолідованої фінансової звітності; передбачається належна інтерпретація та аналіз інформації фінансової звітності, підготовка рефератів, доповідей, тез, наукових статей та ін.

Навчальна дисципліна «Консолідація фінансової звітності» ґрунтується на подальшому розкритті головних елементів методу бухгалтерського обліку, що були розкриті студентам у курсі «Бухгалтерський облік» (документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, бухгалтерські рахунки (облік на аналітичних та синтетичних рахунках), подвійний запис), відомостей за курсами «Фінансова звітність» та «Звітність підприємств» із наголосом на елементах методу баланс та бухгалтерська звітність, а також облікова політика.

Результатом здійснення процедур консолідації фінансової звітності є підготовлена консолідована фінансова звітність, що відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. У навчальному посібнику панує ідеологія консолідації фінансової звітності, яка полягає у безумовному пріоритеті вимог користувачів фінансової звітності.

Навчальна дисципліна «Консолідація фінансової звітності» вивчає головні об'єкти бухгалтерського обліку групи підприємств (активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, рух грошових коштів), специфічні категорії консолідації звітів групи підприємств (управління, контроль, материнське та дочірнє підприємства, група підприємств, контрольована та неконтрольована частки, гудвіл, справедлива вартість, внутрішньогрупові операції та внутрішньогрупове сальдо, вартісна різниця, робоча таблиця з консолідації тощо) та відповідні бухгалтерські процедури, що здійснюються підприємством з позиції викладення їх у вигляді окремого інформаційного простору – консолідованої фінансової звітності для користувачів. Тим самим передбачається підготовка та надання бухгалтером інформації про специфічні аспекти діяльності групи підприємств інституціям держави, бізнес-середовищу та підрозділам групи підприємств для управління економікою.

Кожна тема навчального посібника, крім докладного викладення лекційного та методичного матеріалів з консолідаційних процедур, містить також завдання для перевірки знань студента: контрольні та тестові запитання, запитання для самоконтролю та завдання для самостійного вивчення. Матеріал доповнюють розроблені авторами принципи формування консолідованої фінансової звітності, глосарій (українсько-англійський словник основних термінів), тематичний покажчик. Наведено основну нормативну базу та актуальні літературні джерела з дисципліни. У додатках до навчального посібника наводяться форми консолідованої фінансової звітності; викладено зміст нормативно-правових актів України щодо складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, економічне та облікове наповнення термінів «консолідація» та «субсидіарний», а також зміст актів щодо консолідації звітів холдингових компаній України; розміщено таблицю порівняльності рядків форм консолідованої фінансової звітності, наведено ст. 28, 29 Директиви 2013/34/ЄС щодо річних фінансових звітів, консолідованих фінансових звітів і пов'язаних доповідей окремих видів підприємств. Значний практичний досвід авторів з аналізу та аудиту, бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності знайшов відображення у формуванні так званих «Золотих правил» консолідації фінансової звітності, які, хоча й мають характер рекомендацій, але допомагають студенту у засвоєнні матеріалу курсу.

Вимоги, які пред'являються до рівня освоєння змісту дисципліни.

Студент після освоєння курсу «Консолідація фінансової звітності» повинен:

- ✧ розуміти необхідність постійного реформування українського бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності й адекватного оновлення знань і вмінь фахівців з обліку, аналізу та контролю;

- ✧ знати зміст специфічних категорій консолідації звітів групи підприємств, а саме: управління, контроль, материнське та дочірнє підприємства, група підприємств, контрольована частка, неконтрольована частка, гудвіл, справедлива вартість, внутрішньогрупові операції та внутрішньогрупове сальдо, єдина облікова політика групи, вартісна різниця, робоча таблиця з консолідації та ін.;
- ✧ усвідомлювати зміст основних положень (нормативно-правових актів), на яких ґрунтується складання консолідованої фінансової звітності;
- ✧ освоїти особливості формування даних при заповненні конкретної форми консолідованої фінансової звітності та вміти скласти її;
- ✧ вміти узгоджувати дані різних форм консолідованої фінансової звітності між собою;
- ✧ використовувати інформацію форм консолідованої фінансової звітності для аналізу та управління економікою.

Авторський колектив сподівається, що підготовлений навчальний посібник «Консолідація фінансової звітності» буде доцільним при вивченні студентами дисциплін «Фінансова звітність» і «Звітність підприємства», а також при плануванні кафедрами бухгалтерського обліку навчального процесу.

Навчальна дисципліна «Консолідація фінансової звітності» є однією з вибіркового фахових дисциплін, що забезпечує формування у студентів необхідних методичних навичок для подальшого їх використання в майбутній практичній діяльності за фахом «Облік і аудит». Після вивчення студентами дисципліни «Консолідація фінансової звітності» відбувається подальше їх сходження у формі опрацювання проблем, використання інформації фінансового обліку для управління суб'єктами господарювання.

Навчальну дисципліну «Консолідація фінансової звітності» передбачено навчальним планом з підготовки магістрів за напрямом 8.03050901 «Облік і аудит» та для спеціалістів і магістрів за напрямом підготовки: 7.03050801, 8.03050801 «Фінанси і кредит».

Матеріали нормативного характеру навчального посібника «Консолідація фінансової звітності» ґрунтуються на нормативній базі України станом на 25.12.2015 р.

ТЕМА 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ
ЗАСАДИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Після вивчення теми студент повинен:

- а) **знати:** сутність консолідованої звітності та її значення; користувачів звітності та їх інформаційні потреби; класифікацію та вимоги до звітності, її нормативно-правове забезпечення; мету, призначення, склад та елементи консолідованої фінансової звітності; принципи підготовки консолідованої фінансової звітності та її якісні характеристики; етапи підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності;
- б) **вміти:** застосовувати нормативно-правове регулювання щодо формування консолідованої звітності; організувати процедуру складання консолідованої звітності.

ПЛАН

- 1.1. Економічна сутність та концептуальні основи консолідації фінансової звітності.
- 1.2. Користувачі консолідованої фінансової звітності.
- 1.3. Сутність і види об'єднань підприємств та схеми взаємозв'язків підприємств групи.
- 1.4. Міжнародні підходи до консолідації фінансової звітності. Законодавство ЄС, МСБО і МСФЗ з питань консолідованої фінансової звітності.
- 1.5. Принципи формування консолідованої фінансової звітності.
- 1.6. Організація підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності.
- 1.7. Склад і строки подання консолідованої фінансової звітності.

Основні терміни: консолідована фінансова звітність, консолідація, користувачі звітності, материнське підприємство, дочірнє підприємство, контроль об'єкта інвестування, окрема фінансова звітність, господарські об'єднання, об'єднання підприємств, група, принципи бухгалтерського обліку, облікова політика, НП(С)БО, МСФЗ.

1.1. Економічна сутність та концептуальні основи
консолідації фінансової звітності

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

Найбільша американська корпорація General Electric складає консолідовану фінансову звітність з 1894 р. Перший звіт про прибутки і збитки містив інформацію щодо всіх компаній групи і починався цифрами про виручку. Така практика застосовується в компанії й досі [20].

Інша впливова корпорація United States Steel Company, організована в 1901 р., 12 березня 1903 р. опублікувала свою першу консолідовану фінансову звітність (станом на 31 грудня 1902 р.). До неї додавався позитивний висновок аудиторської компанії Price Waterhouse & Co (нині PriceWaterhouseCoopers), про те, що звітність була перевірена й визначена коректною [20]. Тоді ж журнал «Американський учений» назвав цю звітність «найповнішою та ґрунтовною звітністю, що коли-небудь випускалася великими американськими компаніями» [20]. Лоуез Дікінсон (Lowe Dickinson) – старший партнер компанії Price Waterhouse & Co переконав раду директорів, що звітність компанії USSC повинна складатися консолідовано по всіх компаніях, які входять до групи. До такого висновку його привели роздуми про те, що для такого гіганта звітність не може складатися тільки за даними материнської компанії, для цього необхідний принципово новий підхід, оскільки її дочірні структури були найбільшими металургійними підприємствами США. Так виникла ідея консолідації, яку він розробив разом з головним бухгалтером USSC В. Філбертом, використовуючи концепцію економічної єдності взаємодіючих компаній [33].

Значного поширення консолідована фінансова звітність отримала в США на початку XX сторіччя. Основними чинниками цього були:

- ✧ бурхливий розвиток холдингового бізнесу;
- ✧ відсутність бар'єрів і нормативних приписів щодо застосування нових методів обліку та складання звітності;
- ✧ схвалення консолідації найбільшими фондовими біржами.

В Європі, процес розвитку консолідованої фінансової звітності відставав. Створення нових холдингових структур відбувалося повільно, причинами цього була пильна увага з боку держави та значна кількість юридичних бар'єрів. Особливістю європейського бізнесу були картельні угоди,

що представляли собою угоду про співпрацю незалежних підприємців, які мають спільні економічні інтереси, з метою надання впливу на відносини виробництва та збуту шляхом обмеження або усунення вільної конкуренції. Таким чином, великі компанії воліли домовлятися зі своїми конкурентами, а не збільшуватися в розмірах і набувати монопольний контроль над ринком. Тому ідея консолідації набула поширення в європейських країнах набагато пізніше.

Свій внесок у виправлення цієї ситуації внесла Велика Британія після Першої світової війни. Одними з перших, хто підготував консолідовану фінансову звітність, були фахівці компанії Nobel Industries Ltd у 1922 р. [29]. У 1923 р. вийшла книга, що була присвячена питанням складання консолідованої фінансової звітності, автором якої був Гілберт Гарнзей (Gilbert Garnsey). У 1939р. Лондонська фондова біржа схвалила ідею консолідації та ввела її як одну з обов'язкових вимог до звітності зареєстрованих на біржі компаній. У 1947 р. складання консолідованої фінансової звітності на законодавчому рівні у Великій Британії було прийнято остаточно.

У Голландії, холдинговий бізнес отримав поширення в 20-х р.р. XX ст. Перша згадка про консолідовану фінансову звітність фірми Mueller & Co датується 1926 р. [7].

У Німеччині, початок практики консолідації датовано тільки 30-ми рр. XX ст. Консолідація стала обов'язковою обліковою процедурою в середині 60-х рр., і вона значно відрізнялася від англо-американської практики. Ці відмінності були усунені в 1983 р. у зв'язку з прийняттям Директиви ЄС № 7 [135]. У 1990 р. обов'язкова консолідація була поширена на зарубіжні філії і дочірні компанії.

В інших європейських країнах спроби складання консолідованої фінансової звітності також належать до 1980-х р. Визнання консолідованої фінансової звітності в міжнародній практиці багатьох країн пов'язане з прийняттям Директиви ЄС № 7 [135], визначене як звітність, що призначена для відображення фінансового стану та фінансових результатів групи взаємозалежних компаній.

У Франції, складання консолідованої фінансової звітності для компаній, цінні папери яких котируються на біржі, стало обов'язковим з 1985 р. До 1967 р. у Франції не більше 24 компаній складали консолідовану фінансову звітність, і цей процес мав епізодичний характер [20]. Французька компанія Compagnie Frances des Petroles у звітності за 1968 р. навела дані по консолідації за 1965, 1966 та 1967 рр. Слід зазначити, що перші європейські холдингові компанії з'явилися саме у Франції на початку 1920-х рр. Але в цей час у країні ще не складалася загальна практика нової бухгалтерської процедури консолідації, і кожна компанія організовувала та проводила її так, як вважала за потрібне. У 1976 р. з 292-х компаній, що опублікували консолідовану фінансову звітність, 46 складали тільки консолідований баланс.

У Японії, лише в 1977 р. Міністерством фінансів було прийнято «Положення про консолідовану бухгалтерську звітність». Принципи консолідації були схожі з англо-американською моделлю, а складати консолідовану фінансову звітність японські компанії стали в другій половині 80-х років.

Отже, практика складання консолідованої фінансової звітності в різних країнах різноманітна і розрізняється за такими ознаками:

- ✧ цілі складання консолідованої фінансової звітності;
- ✧ ступінь поширення консолідованої фінансової звітності;
- ✧ розуміння консолідованої групи та її складу;
- ✧ учасники;
- ✧ методи консолідації;
- ✧ інше.

Згідно з Директивою ЄС № 7 [135], що дала поштовх до визнання консолідованої фінансової звітності в багатьох країнах і внесла зміни в нормативне регулювання обліку, виділяють як вертикальні, так і горизонтальні групи, або консорціуми. При цьому визначальним фактором групи є наявність взаємного контролю, що може бути представлений у формах де юре і де факто. Контроль де юре виникає в таких випадках:

- ✧ володіння більшістю акцій компанії;
- ✧ право призначати або знімати більшість членів ради директорів або загальних керівників;
- ✧ право контролю, визначається в меморандумі або установчому договорі, а також у випадку договору про спільний контроль.

Контроль де факто виникає з інших факторів (родинні зв'язки, взаємні домовленості, спільність економічних рішень тощо).

Щодо обов'язковості консолідації існує дві можливості: субконсолідація, коли компанія є філійованою особою іншої компанії та малі групи, коли сама компанія та її дочірні компанії на консолідованій основі перевищують не більше одного критерію за річним обсягом обороту, сумою балансу та середньою чисельністю персоналу [103, с. 610].

Згідно з Директивою ЄС № 7, країни-учасниці ЄС мають право вимагати формування консолідованої фінансової звітності в тому випадку, коли одна з компаній підлегла іншій і має місце домінуючий вплив і об'єднане керівництво. При цьому формування консолідованої фінансової звітності не обов'язково, якщо материнська компанія «не є зареєстрованою на фондовій біржі і водночас є повністю залежною структурою від компанії з іншої країни члена ЄС. Цей же виняток може застосовуватися і в тому випадку, якщо частка участі дочірніх компаній не перевищує 10%, за умови, що вони висловляться за такий виняток» [77, с. 59].

З наведеного вище випливає, що одним із основних питань, при формуванні консолідованої групи, є визначення ступеня контролю.

Так, у Німеччині консолідована фінансова звітність складається, якщо материнська компанія:

- ✧ контролює підлеглі організації, володіючи більш ніж 20% їх акцій;
- ✧ здійснює контроль над підлеглими організаціями, володіючи більшістю голосуючих прав, призначає (звільняє) їх раду директорів [77, с. 612].

В Іспанії, під контролем розуміється володіння материнською організацією:

- ✧ більше 20% акцій у дочірніх компаніях;
- ✧ 30% акцій, що котируються на біржі [77, с. 611].

Основним показником контролю є частка материнської компанії у власному капіталі дочірньої компанії, що впливає на вибір методу консолідації. Тобто, якщо материнська компанія володіє в дочірній більш ніж половиною акцій, то, відповідно до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [132], вона має повний контроль і методом консолідації, у даному випадку, є повна консолідація.

Бувають випадки, коли таке володіння не передбачає контроль, наприклад, материнському підприємству належать частки участі в компаніях призначені для продажу й обліковуються вони відповідно до МСФЗ (IFRS) 5 «Довгострокові активи, призначені для продажу, та припинена діяльність» [130]. Взаємозв'язок ступеня контролю та методу консолідації приведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Вплив контролю на метод консолідації звітності
(складено на основі нормативно-правових актів)**

Ступінь контролю	Тип підприємства	Метод консолідації, нормативно-правовий акт, який його визначає
> 50%	Дочірнє підприємство	Повна консолідація (МСФЗ 10 «Консолідація звітності» [132])
20 - 50%	Асоційоване підприємство	Частка участі (МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [126])
Рівноправний контроль	Спільне підприємство	Частка участі (МСФЗ 11 «Спільна діяльність» [133])
< 20%	Інші інвестиції	Інші інвестиції (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [127])

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI, контроль – вирішальний вплив або можливість здійснення вирішального впливу на господарську діяльність суб'єкта господарювання, що здійснюється, зокрема, шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною частиною, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування та прийняття рішення органами управління суб'єкта господарювання, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління суб'єкта господарювання [23].

Ступінь контролю материнського підприємства над дочірнім підприємством наведено в табл. 1.2 [101, с. 141].

Таблиця 1.2

**Ступінь контролю материнського підприємства
над дочірнім підприємством**

Ступінь контролю	Характеристика контролю
Виключний контроль	100 % участі материнського підприємства у власному капіталі дочірнього підприємства (тобто контроль, який належить одному суб'єкту)
Повний контроль	75 % участі у власному капіталі дочірнього підприємства. Проте виникають певні обмеження. При ліквідації дочірнього підприємства група матиме право лише на 75% вартості чистих активів дочірнього підприємства. Те ж саме стосується і доходів (дивідендів): група має право лише на 75% нарахованих дивідендів в дочірньому підприємстві. Відповідно змінюється і структура консолідованого балансу – в ньому виникає неконтрольована частка
Гарантований контроль	51% голосів достатньо для формування органів управління дочірнього підприємства. Такий пакет гарантує достатньо надійний контроль. Можна стверджувати, що гарантований контроль забезпечує таку участь в акціонерному капіталі, яка дозволяє мати вирішальний голос при персональних призначеннях на ключові посади (голови ради директорів, генерального директора компанії)

Продовж. табл. 1.2

Ступінь контролю	Характеристика контролю
Обмежений контроль	33% – такий контроль можливий за наявності блокувального пакету акцій, якщо статутом передбачено право меншості. Управління залежним підприємством і вплив на його господарсько-фінансову політику можливі через спільний контроль. Такий контроль здійснюється обмеженою кількістю учасників і не дає права приймати принципово важливі рішення без одностайної угоди. Спільно контрольоване підприємство консолідується за методом пропорційної інтеграції балансів
Спільний вплив	20% – подібний контроль дозволяє брати участь у фінансовій та операційній політиці без права виняткового і спільного контролю. Таке підприємство розглядається як залежне

Джерело: за даними [101, с. 141]

Контроль може здійснюватися прямо або непрямо (через інші дочірні підприємства) (рис. 1.1).

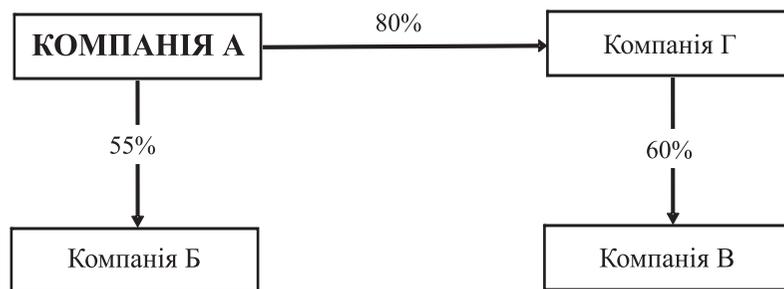


Рис. 1.1. Прямий та непрямий контроль

Джерело: за даними [13, с. 714]

З наведеної схеми видно, що компанія А прямо контролює компанію Б та непрямо (через дочірню компанію Г) контролює компанію В.

Контрольовані компанії визначаються наявністю права у материнської компанії приймати рішення про принципи їх фінансової, виробничої та комерційної діяльності. Контроль за їх діяльністю, який вважається існуючим, подано у вигляді схеми (рис. 1.2.).



Рис. 1.2. Контроль за діяльністю компаній, що входять у сферу консолідації

Джерело: за даними [112, с. 351]

Структурна перебудова економіки та широкомасштабна приватизація державних підприємств в Україні сприяли створенню холдингів. До середини 1990-х років цей процес прийняв масштабний характер і мав два основні напрями:

- ✧ створення холдингів шляхом перетворення великих підприємств із виділенням з їх складу підрозділів як юридично самостійних осіб;
- ✧ формування шляхом об'єднання пакетів акцій юридично самостійних осіб до статутного капіталу холдингу.

Зазначимо, що ключовими особливостями, завдяки яким відбувався розвиток консолідованої фінансової звітності є:

- ✧ поява і розвиток приватних корпорацій;
- ✧ добре розвинений фінансовий ринок;
- ✧ розширення кола і потреб користувачів звітності.

Крім розширення сфери дії великих компаній, важливим фактором розвитку консолідованої фінансової звітності є джерело фінансування

бізнесу. Історія виникнення консолідованої фінансової звітності свідчить: незважаючи на те, що в Німеччині був добре розвинений великий приватний бізнес, розвиток консолідованої фінансової звітності не був таким стрімкий, як у США та Англії. Основною причиною цього було фінансування бізнесу шляхом банківського кредитування, яке можливе за наявності у компанії активів, що є забезпеченням повернення кредиту. Таким чином, вид фінансування бізнесу зіграв важливу роль у розвитку бухгалтерського обліку та процесу консолідації бухгалтерської звітності.

Ще одна причина розвитку консолідованої фінансової звітності – це розширення кола і потреб користувачів звітності, до яких належать власники, інвестори та кредитори (у т.ч., фізичні особи, банки, державні органи). Звітність повинна забезпечувати достовірність, повноту й надання зрозумілої інформації реальним і потенційним інвесторам та кредиторам для прийняття ними рішень. Залежно від користувачів звітності мінятиметься її обсяг, форма, повнота розкриття й аналітичність облікових даних. Чим вища потреба в отриманні якісної, повної та достовірної звітності, тим більш досконалою буде ставати система обліку та звітності, в тому числі й консолідована фінансова звітність, яка стає найважливішим джерелом даних, що відображають майнове і фінансове становище підприємства в цілому і результати його діяльності [29].

Для того, щоб зрозуміти історію та причини виникнення інституту консолідованої фінансової звітності, розглянемо її генезис у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Генезис зародження консолідованої фінансової звітності та вплив великого приватного бізнесу та фінансового ринку на її розвиток

Країна	Час зародження консолідованої фінансової звітності	Період становлення практики складання консолідованої фінансової звітності	Розповсюдження великого приватного бізнесу	Наявність розвинутого фінансового ринку
США	Кінець XIX ст.	1920-ті рр.	Високе	Так
Велика Британія	1920-ті рр.	1940-ві рр.	Високе	Так
Голландія	1920-ті рр.	1940-ві рр.	Високе	Так
Германія	1930-ті рр.	1960-ті рр.	Високе	Ні
Франція	1940-ві рр.	1970-ті рр.	Низьке	Ні
Японія	1970-ті рр.	1980-ті рр.	Високе	Ні

Джерело: за даними [1, с. 10; 4, с. 150]

Таким чином, наявність великого приватного бізнесу, розвинутого фінансового ринку та інформаційні потреби розширяють коло користувачів звітності, що стали основоположними факторами появи консолідованої фінансової звітності.

На рис. 1.3 представлена система бухгалтерського обліку та звітності України із зазначенням місця в ній консолідованої фінансової звітності (розроблено на основі досліджень Д. Ковтуна [35, с. 18]).

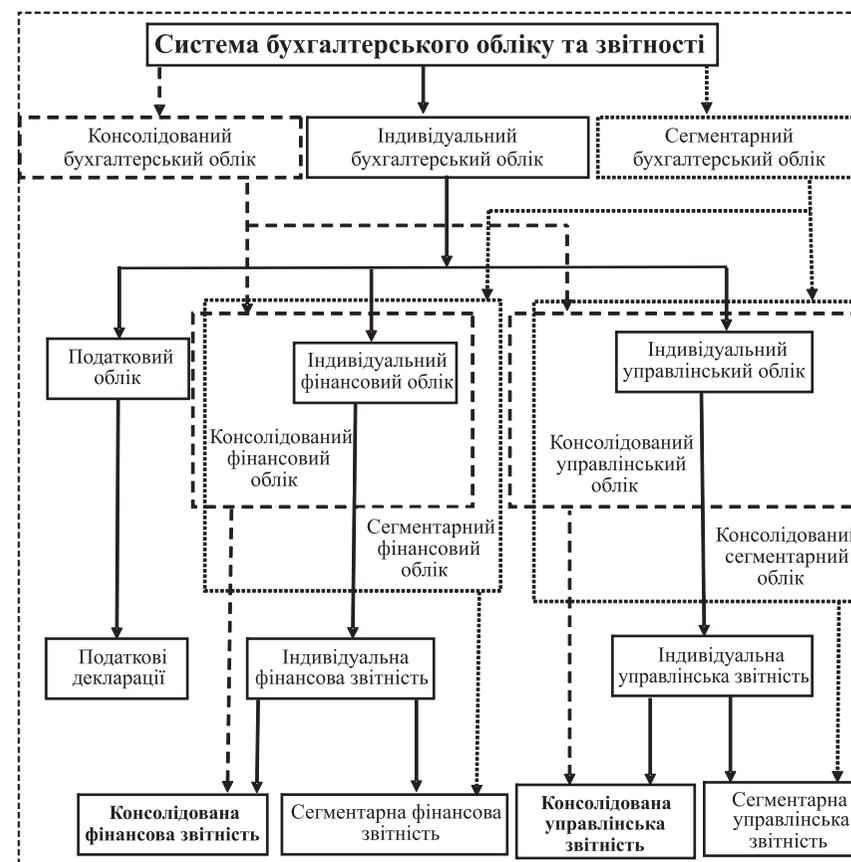


Рис. 1.3. Позиція консолідованої фінансової звітності в системі бухгалтерської звітності комерційних підприємств

Сфера консолідованої фінансової звітності у межах п'яти послідовних технологічних революцій наведено у табл. 1.4 (складено на основі досліджень К. Перес [76]).

Саме у часи третьої революції, в управління економікою було введено звітність (підприємств та корпорацій) для контролю й оцінки ефективності.

Консолідована фінансова звітність ґрунтується на обліковій практиці, на правилах розкриття інформації про виробничі та фінансові компанії у яких здійснюються інвестиції.

Таблиця 1.4

**Сфера консолідованої фінансової звітності
у межах п'яти послідовних технологічних революцій**

Технологічна революція	Консолідована фінансова звітність та зміст контролю	Прийнята назва періоду	Країна (країни) економічного «ядра»	Великий вибух, що викликав революцію	Період
1	2	3	4	5	6
Перша	Консолідована фінансова звітність не складалася, перевага надавалася особистому контролю власника (сімейний капіталізм)	Промислова революція	Велика Британія	Відкриття фабрики Аркрайта в Кромфорді	1771
Друга	Консолідована фінансова звітність не складалася, виник корпоративний контроль (сучасний капіталізм)	Епоха пари та залізниць	Велика Британія (розповсюджується на континентальну Європу та США)	Випробування парового локомотиву «Ракета» для залізниці Ліверпуль-Манчестер, Велика Британія	1829
Третя	Почали складати консолідовану фінансову звітність великі корпорації США, переважав контроль з боку промислового капіталу	Епоха сталі, електрики та важкої промисловості	США та Німеччина, які перехопили ініціативу у Великої Британії	Відкриття сталеливарного заводу Є. Карнегі у США м. Пітсбурзі (шт. Пенсільванія)	1875

Продовж.табл. 1.4

1	2	3	4	5	6
Четверта	Розповсюдження засад консолідованої фінансової звітності на Велику Британію та Нідерланди 1922 р., Німеччину, 1930-ті р.р. переважав контроль з боку промислового капіталу	Епоха нафти, автомобілів та масового виробництва, зріла глобалізація	США (спочатку з Німеччиною, яка була суперницею США за світове лідерство), пізніше розповсюдилося на Європу	Першу «Модель-Т» вироблено у США, у Детройті (шт. Мі-чиган) на заводі Г.Г.Форда	1908
П'ята	Удосконалення засад консолідованої фінансової звітності, Японія (1977 р., 1980 р.), прийняття директиви № 7 ЄС (1983 р.), Франція 1985 р., прийняття директиви № 10 ЄС (2013 р.), банкрутство компанії Enron (2001 р.), переважав контроль з боку фінансового капіталу	Епоха інформації та телекомунікації, сучасна стадія глобалізації	США (розповсюджується на Європу та Азію)	Випущений перший мікропроцесор Intel у США у м. Санта-Клара (штат Каліфорнія)	1971

Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements) – фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

Материнське підприємство (parent) – суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання (найчастіше – дочірніх підприємств).

Дочірнє підприємство (subsidiary) – суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання (найчастіше – материнським підприємством).

Окрема фінансова звітність – звітність, що подається дочірнім та материнським підприємством (тобто інвестором, який контролює дочірнє підприємство) або інвестором, який має спільний контроль над об’єктом інвестування або справляє суттєвий вплив на нього, в якій інвестиції обліковуються за собівартістю або відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

1.2. Користувачі консолідованої фінансової звітності

Ініціатор утворення групи як об’єднання підприємств, проводить реформування активів, зобов’язань, доходів та витрат материнського та дочірніх підприємств, здійснює необхідні юридичні, організаційні, управлінські заходи (йдеється перш за все про контроль над групою) та їх відповідне відображення в обліку та звітності, застосовуючи єдині для всієї групи правила бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Достовірна інформація консолідованої фінансової звітності потрібна ініціатору для встановлення ступеню досягнення прогнозного ефекту від функціонування єдиної економічної одиниці як на початковій стадії створення групи так і при її подальшій діяльності та прийняття відповідних заходів. Необхідність складання консолідованої фінансової звітності підприємства зумовлена цілями внутрішніх і зовнішніх її користувачів. Внутрішніми користувачами консолідованої фінансової звітності виступають топ-менеджери та працівники відділу фінансово-економічного департаменту холдингу. Зовнішніми користувачами консолідованої фінансової звітності підприємства є власники, бізнес-партнери (контрагенти, інвестори, банки, що надають кредитні ресурси тощо) та державні органи виконавчої влади. Інформаційне навантаження форм консолідованої фінансової звітності для зовнішніх та внутрішніх користувачів наведено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Систематизація інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності українських підприємств

№ з/п	Користувачі	Консолідований баланс та звіт про прибутки та збитки	Консолідований звіт про рух грошових коштів	Консолідований звіт про власний капітал	Примітки до річної фінансової звітності групи підприємств	Розшифровка внутрішньої та зовнішньої дебіторської і кредиторської заборгованостей	Звітність за сегментами
1	2	3	4	5	6	7	8

Продовж.табл. 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8
1	Внутрішні користувачі	Інформація про майновий та фінансовий стан консолідованої групи, за-требувана для цілей управління групою	Інформація, що необхідна для прогнозування і аналізу грошових потоків, для централізованого фінансування підприємств холдингу	У графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі групи в розрізі неконтрольованої частки	Перелік дочірніх підприємств, причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності; перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль; назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано належить більше половини голосів; вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан, фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду; статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика	Інформація, що потрібна для здійснення поточного управління дебіторською і кредиторською заборгованістю холдинга та координації внутрішньо-холдингових розрахунків	Інформація, що дозволяє оцінити якість управління в рамках окремого підприємства
2	Зовнішні користувачі:	X	X	X	X	X	X
2A	Власники	Інформація про консолідований фінансовий прибуток групи і його використання	Інформація про рух грошових коштів від різних видів діяльності групи	Інформація про контрольовану та неконтрольовану частку участі	Зміст та статус суб’єктів консолідації	Стан розрахунків групи з діловими партнерами	X

Продовж.табл. 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8
2Б	Бізнес-партнери	Інформація, необхідна для аналізу ліквідності, фінансової стійкості та платоспроможності групи	Інформація, що потрібна для контролю за виконанням прогнозного надходження грошових коштів на банківські рахунки	Інформація про контрольовану та неконтрольовану частки участі	Зміст та статус суб'єктів консолідації	Стан розрахунків групи з діловими партнерами	X

Джерело: за даними [4, с. 151]

Коло користувачів консолідованої фінансової звітності та їх інформаційні запити наведено на рис. 1.4.

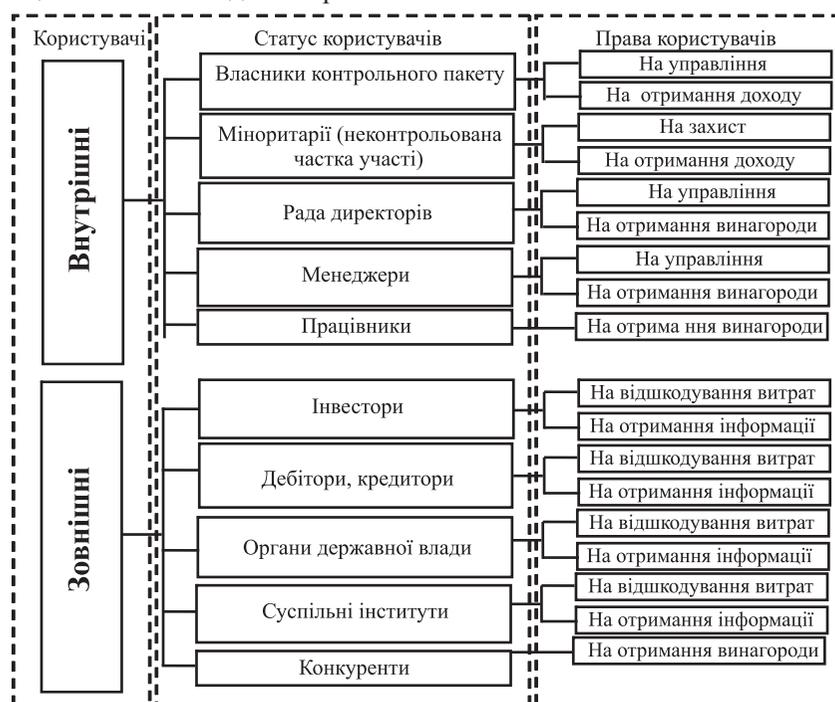


Рис. 1.4. Коло користувачів консолідованої фінансової звітності та їх інформаційні запити

Джерело: за даними [79, с. 13]

Користувачі консолідованої фінансової звітності є юридичні та фізичні особи, що потребують інформації про діяльність групи підприємств для прийняття рішень. В залежності від інформаційних потреб, вони поділяються на внутрішніх та зовнішніх.

1.3. Сутність і види об'єднань підприємств та схеми взаємозв'язків підприємств групи

Господарські об'єднання утворюються як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання підприємств, передбачені законом. Сутність господарських об'єднань наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Сутнісна характеристика господарських об'єднань в Україні

№ з/п	Найменування об'єднання	Сутнісна характеристика
1	2	3
1	Асоціація	договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації. У статуті асоціації повинно бути зазначено, що вона є господарською асоціацією. Асоціація не має права втручатися у господарську діяльність підприємств – учасників асоціації. За рішенням учасників асоціація може бути уповноважена представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями
2	Корпорація	визнається договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації
3	Консорціум	тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо)

Продовж.табл. 1.6

1	2	3
		Консорціум використовує кошти, якими його наділяють учасники, централізовані ресурси, виділені на фінансування відповідної програми, а також кошти, що надходять з інших джерел, в порядку, визначеному його статутом. У разі досягнення мети його створення консорціум припиняє свою діяльність
4	Концерн	визнається статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності один від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності. Учасники концерну наділяють його частиною своїх повноважень, у тому числі правом представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями. Учасники концерну не можуть бути одночасно учасниками іншого концерну
5	Асоційоване підприємство	це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною
6	Холдингова компанія	публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)

Джерело: за даними [17]

Порівняльна характеристика групи підприємств в Україні наведено в табл. 1.7.

На сьогодні, в Україні господарські об'єднання створені у найбільш важливих сферах діяльності держави: авіабудівній (наприклад, концерн «Антонов»), автобудівельній (наприклад, корпорації «УкрАВТО» та «Агро-Союз», Український Автомобільний холдинг, Автоальянс), торфовидобувній (наприклад, концерн «Укрторф»), нафтогазовій (наприклад, концерни «Галнафтогаз» та «Нафтоенерго»), ядерній енергетиці (наприклад, концерн «Ядерне паливо»), спиртовій (наприклад, концерн «Укрспирт»), телерадіомовлення (наприклад, Концерн

радіомовлення, радіозв'язку та телебачення) та інших. Окремими прикладами багатопрофільних груп підприємств є група «Приват», до сфери інтересів якої входять фінанси, телекомунікації, металургія, коксохімія, нафтовий бізнес, або найбільша українська група підприємств – Систем Кепітал Менеджмент (ПАТ «СКМ»), що займає лідируючі позиції в гірничо-металургічній галузі, енергетиці, банківському бізнесі, страхуванні, телекомунікаціях, медіабізнесі, нерухомості, спорті, ритейлі тощо [95, с. 182-183].

Таблиця 1.7

Порівняльна характеристика групи підприємств в Україні

№ з/п	Вид об'єднань підприємств	Тип об'єднань	Мета об'єднання	Термін діяльності	Вид фінансової звітності
1	2	3	4	5	6
1	Асоціація	Договірне	Постійна координація господарської діяльності підприємств, що об'єдналися	Довгостроковий	Кожне підприємство складає окрему фінансову звітність
2	Корпорація	Договірне	Поєднання виробничих, наукових та комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися	Довгостроковий	Зведена фінансова звітність
3	Консорціум	Тимчасове статутне об'єднання	Досягнення учасниками спільної господарської мети	Після досягнення поставленої мети діяльність припиняється	Зведена фінансова звітність
4	Концерн	Статутне об'єднання на основі фінансової залежності	Координація господарської діяльності підприємств, що об'єдналися	Довгостроковий	Зведена фінансова звітність

Продовж.табл. 1.6

1	2	3	4	5	6
5	Асоційоване підприємство	На основі економічної та/або організаційної залежності	Набуття права блокувати прийняття рішень належного підприємства або права контролю-підпорядкування	Протягом якого існує право блокувати прийняття рішень залежного підприємства або відносини контролю-підпорядкування	Зведена або консолідована фінансова звітність
6	Холдингова компанія	На основі економічної та/або організаційної залежності	Набуття права контролю-підпорядкування	Протягом якого існують відносини контролю-підпорядкування	Консолідована фінансова звітність холдингової компанії та фінансової звітності своїх корпоративних підприємств

Джерело: за даними [22, с. 85]

Підприємства та інші суб'єкти господарювання мають право створювати інші форми об'єднання інтересів підприємств, союзи, спілки, асоціації підприємців, а також інші об'єднання підприємців – торгово-промислові палати, об'єднання роботодавців, передбачені ст. 21 ГКУ. Види господарських об'єднань та їх організаційно-правові форми узагальнено на рис. 1.5.

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



Рис. 1.5. Організаційно-правові форми об'єднання підприємств в Україні

Джерело: за даними [42, с. 121]

Особливості функціонування об'єднань підприємств в Україні наведено в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Особливості функціонування об'єднань підприємств в Україні

№ з/п	Найменування об'єднання	Характеристика
1	2	3
1	Асоціація	Асоціація може здійснювати координацію спільних розробок і досліджень, надавати учасникам послуги, зокрема: юридичні (консультації з питань правового регулювання підприємницької діяльності, включаючи експортно-імпортні операції, кредитування); інформаційні (забезпечення учасників інформацією, рекламою для стимулювання попиту на ринках, забезпечення інформацією по технічним розробкам, промисловим стандартам і промисловій статистиці); інші (пошук нових ринків збуту, сфер споживання, розробка і встановлення стандартів асоціації; з питань галузевих класифікаторів якості, надійності, умов праці, рівня кваліфікації працівників)

Продовж.табл. 1.8

1	2	3
		Асоціація набула значного поширення як один з провідних видів господарських об'єднань, оскільки є універсальним способом ведення спільної діяльності. Приваблива для учасників можливістю поєднання участі в її діяльності з участю в інших асоціаціях і господарських об'єднаннях із збереженням усієї повноти юридичної самостійності. В рамках асоціацій їх учасники координують виконання окремих завдань або спільно здійснюють лише частину неосновних функцій. Така обмеженість зв'язку між учасниками робить неможливою взаємну майнову відповідальність за боргами учасників та асоціації в цілому
2	Корпорація	В корпорації можлива централізація функцій – їх перелік визначається у договорі. Корпорація виконує лише ті функції і здійснює ті повноваження, які на добровільних засадах передали їй учасники. Отже, учасники можуть передбачити вилучення окремих функцій або зменшення їх обсягів з передачею відповідних виключених повноважень корпорації в цілому. Корпорація має право втручатися в господарську діяльність підприємств – учасників лише в межах делегованих їй повноважень
3	Консорціум	Визнання консорціуму самостійним видом господарських об'єднань дозволяє вважати його юридичною особою. Консорціум не передбачає високу ступінь централізації та концентрації управління
4	Концерн	Суб'єкти господарювання, пов'язані відносинами фінансової залежності, укладають між собою установчий договір про створення концерну з метою централізації їх діяльності. Без такого договору асоційовані підприємства, пов'язані відносинами економічної залежності, не можуть визнаватися концерном. Документальним оформленням установчого договору є статут. Статут є єдиним установчим документом, у якому відображаються всі особливості правового статусу концерну: як ті, що передбачені законодавством, так і ті, що встановлені в договорному порядку. Концерн надає можливість об'єднати ресурси і зусилля його учасників при збереженні їхньої повної правової самостійності та юридичної можливості вступу в інші стосунки з іншими суб'єктами підприємницької діяльності. Відмінність концерну від інших видів господарських об'єднань у високому ступені централізації та глибині зв'язку між учасниками. Концерн є єдиним виробничо-господарським комплексом, учасники якого пов'язані між собою технологічною та коопераційною єдністю

Джерело: за даними [39, с. 87- 89]

Кількість господарських об'єднань в Україні за 2013-2014 р. у розрізі місяців відповідного року наведено в табл. 1.9.

Таблиця 1.9

**Господарські об'єднання в Україні за 2013-2014 р.
у розрізі місяців відповідного року**

№ з/п	Найменування об'єднання	Рік	Кількість, станом на:											
			01.01	01.02	01.03	01.04	01.05	01.06	01.07	01.08	01.09	01.10	01.11	01.12
1	Асоціація	2013	3194	3197	3197	3197	3204	3207	3209	3213	3222	3230	3239	3240
		2014	3234	3239	3232	3230	3099	3103	3107	3109	3110	3109	3112	3111
2	Корпорація	2013	852	854	848	847	846	846	843	842	842	842	840	839
		2014	836	836	833	832	782	781	780	779	778	777	777	777
3	Консорціум	2013	93	93	92	92	92	92	92	92	94	94	94	94
		2014	94	93	93	92	90	89	90	90	89	89	89	90
4	Концерн	2013	359	359	358	359	357	357	358	357	357	355	354	353
		2014	350	349	347	347	330	330	329	329	330	329	328	327

Кількість об'єднань підприємств в Україні за 2006-2014 р. наведено в табл. 1.10.

З юридичної точки зору, материнське та його дочірні підприємства є відокремленими юридичними особами, що складають окрему фінансову звітність. Проте, оскільки рада директорів (або інший управлінський орган) материнського підприємства одночасно володіє вирішальним голосом у радах директорів дочірніх підприємств, то сукупність пов'язаних підприємств (материнського та дочірнього) може розглядатися як окрема економічна одиниця – група [13, с. 715].

Таблиця 1.10

Кількість об'єднань підприємств в Україні за 2006-2014 рр., одиниць

№ з/п	Найменування об'єднання	На початок відповідного року:						
		2006	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	Асоціація	2751	3057	3125	3180	3222	3194	3234
2	Корпорація	824	862	866	872	862	852	836
3	Консорціум	80	89	92	92	94	93	94
4	Концерн	406	396	390	387	373	359	350
5	Інші об'єднання	1971	1717	1634	1598	1532	1412	1365
6	Дочірні підприємства	23127	20973	20408	19908	19182	18594	18173
7	Холдингова компанія	н.д.	н.д.	3	2	4	4	3

Наприклад, корпорація «Nestle» придбало 89 % акцій АТ «Світоч». В результаті цього АТ «Світоч» стало членом групи «Nestle» (рис. 1.6).

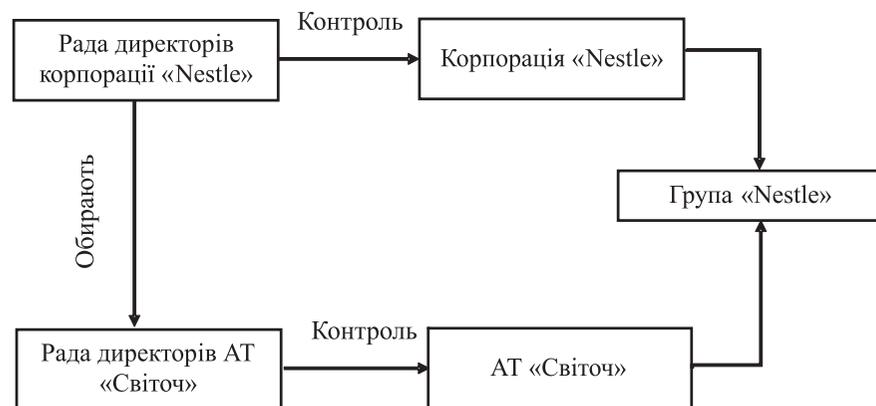


Рис. 1.6. Сутність групи підприємств
Джерело: за даними [13, с. 715]

Таким чином, група (group) – це материнське та його дочірні підприємства.

Існує різноманіття структур, що включають материнську компанію та її дочірні підприємства в групу компаній. Наведемо приклад альтернативних форм, або структур групи:

- ◇ дочірнє підприємство, що знаходиться під прямим контролем;
- ◇ дочірнє підприємство, що знаходиться під непрямым контролем;
- ◇ змішана група.

На практиці група компаній може формуватися в складну мережу холдингів. Приклади структури групи за видами контролю показано на рис. 1.7.

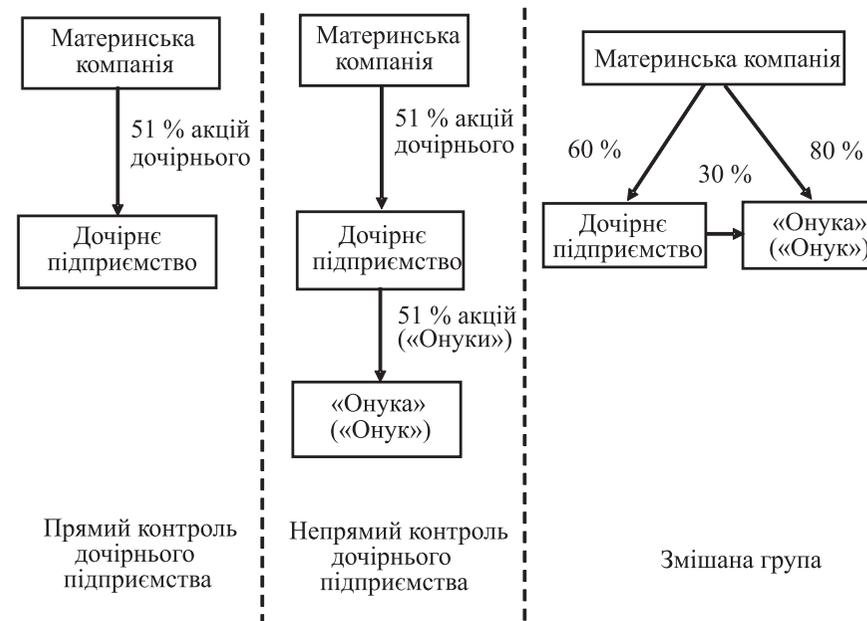


Рис. 1.7. Структура групи
Джерело: за даними [39, с. 29]

Процес консолідації фінансових звітів ускладнюється, коли материнське та дочірнє підприємства або дочірні підприємства в межах однієї групи, володіють акціями (частками в капіталі) один одного. Приклади можливого взаємного володіння наведено схематично на рис. 1.8.

МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» не вимагає горизонтальної консолідації (рис. 1.8 «а») та не містить процедури консолідації фінансових звітів у випадках вертикального взаємного володіння (рис. 1.8 «б» і «в»).

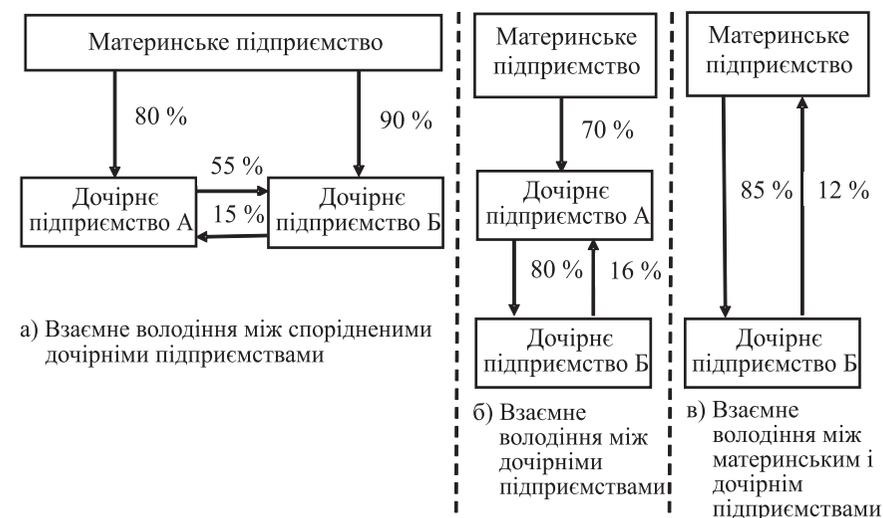


Рис. 1.8. Взаємне володіння в межах однієї групи
Джерело: за даними [12, с. 631]

1.4. Міжнародні підходи до консолідації фінансової звітності. Законодавство ЄС та МСБО і МСФЗ з питань консолідованої фінансової звітності

Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язаних з ними звітах певних типів компаній, що вносить поправки до Директиви 2006/43 / ЄС Європейського Парламенту та Ради і скасовує Директиви Ради 78/660 / ЕЕС і 83/349 / ЕЕС» від 26 червня 2013 р. (ст. 22-29) (надалі – *Директива 2013/34/ЄС*) визначає сферу і порядок консолідації фінансової звітності. Зокрема, компанії, що мають дочірні підприємства повинні консолідувати не лише фінансову звітність, а й управлінську звітність. Проте, малі та середні групи підприємств можуть бути звільнені від зобов'язання складати консолідовану фінансову звітність і консолідований звіт керівництва за винятком випадків, коли афілійовані підприємства (члени групи) є суб'єктами, щодо яких існує громадський інтерес. У директиві 2013/34/ЄС [121] детально викладено умови такого звільнення. Процедура консолідації фінансової звітності, що викладені у директиві 2013/34/ЄС [121], в цілому узгоджуються з МСФЗ. Проте, ст. 26 директиви 2013/34/ЄС [121] передбачає можливість застосування пропорційної консолідації для спільних підприємств, яку виключено з МСФЗ.

Класифікація груп підприємств відповідно до п. 3.5 – п. 3.7 ст. 3 Директиви 2013/34/ЄС наведено в табл. 1.11.

Таблиця 1.11
Класифікація груп підприємств відповідно до п. 3.5 – п. 3.7 ст. 3 Директиви 2013/34/ЄС

№ з/п	Розмір групи	Характеристика
1	Малий	Малими групами вважаються групи, що складаються з материнської компанії та дочірніх підприємств, які включаються до консолідації і які, на консолідованій основі, на звітну дату материнської компанії не виходять за рамки як мінімум двох з трьох нижченаведених критеріїв: а) загальна сума балансу: 4000000 євро; б) чистий оборот: 8000000 євро; в) середньооблікова чисельність працівників у фінансовому році: 50
2	Середній	Середніми групами вважаються групи, які не є малими групами, складаються з материнської компанії та дочірніх підприємств, які включаються до консолідації і які, на консолідованій основі, на звітну дату материнської компанії не виходять за рамки як мінімум двох з трьох нижченаведених критеріїв: а) загальна сума балансу: 20000000 євро; б) чистий оборот: 40000000 євро; в) середньооблікова чисельність працівників у фінансовому році: 250
3	Великий	Великими групами вважаються групи, що складаються з материнської компанії та дочірніх підприємств, які включаються до консолідації і які, на консолідованій основі, на звітну дату материнської компанії виходять за рамки як мінімум двох з трьох нижченаведених критеріїв: а) загальна сума балансу: 20000000 євро; б) чистий оборот: 40000000 євро; в) середньооблікова чисельність працівників у фінансовому році: 250

Директива 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» від 17.05.2006 р. (надалі – *Директива 2006/43/ЄС*) [120] встановлює правила проведення обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності.

Законодавство ЄС та МСБО і МСФЗ з питань консолідованої фінансової звітності наведено в табл. 1.12.

Таблиця 1.12

Продовж.табл. 1.12

Законодавство ЄС та МСБО і МСФЗ з питань консолідованої фінансової звітності (станом на 01.01.2015 р.)

№ з/п	Назва	Зміст
1	2	3
1	Директива 2013/34/ЄС [121]	Визначає сферу і порядок консолідації фінансової звітності. Містить окрему главу 6 «Консолідована фінансова звітність і звіти», що містить окремі статті: 1) ст. 21 «Сфера застосування консолідованої фінансової звітності і звітність»; 2) ст. 22 «Вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності»; 3) ст. 23 «Звільнення від консолідації»; 4) ст. 24 «Підготовка консолідованої фінансової звітності»; 5) ст. 25 «Об'єднання компаній у групі»; 6) ст. 26 «Пропорційна консолідація»; 7) ст. 27 «Облік частки пов'язаних підприємств»; 8) ст. 28 «Примітки до консолідованої фінансової звітності»; 9) ст. 29 «Консолідований звіт про управління»
2	Директива 2006/43/ЄС [120]	Встановлює правила проведення обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності. Містить окрему ст. 27 «Обов'язковий аудит консолідованої звітності»
3	МСБО 12 «Податки на прибуток» [122]	Відображено механізм сплати податків материнською компанією та її дочірніми підприємствами
4	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [123]	Встановлює, як включати операції в іноземній валюті і закордоні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання
5	МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [124]	Забезпечує розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на його фінансовий стан та прибуток чи збиток, спричиненого існуванням пов'язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, у тому числі загальними зобов'язаннями, між такими сторонами

1	2	3
		Вимагає розкриття інформації щодо відносин, операцій і залишків заборгованості, в тому числі загальних зобов'язань, з пов'язаними сторонами у консолідованій та окремій фінансовій звітності материнського підприємства або інвесторів, що спільно контролюють об'єкт інвестування або мають суттєвий вплив на нього, які подаються відповідно до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» або МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»
6	МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [125]	Визначено поняття групи, контролю в середині групи, а також критерії, відповідно до яких компанії можуть вважатися материнськими і дочірніми. Описано основні принципи і порядок консолідації, розкриття інформації в консолідованій звітності та вимоги до окремої фінансової звітності
7	МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [126]	Визначено порядок обліку інвестицій в асоційовані підприємства та встановлено вимоги щодо застосування методу участі у капіталі при обліку інвестицій в асоційовані та спільні підприємства
8	МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [128]	Розкрито порядок відображення інформації про активи та зобов'язання дочірніх, асоційованих та спільних підприємств
9	МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [129]	Відображено вимоги до розкриття фінансової інформації про повну консолідацію, включаючи як загальні вимоги, так і специфічні умови для придбання і злиття
10	МСФЗ 8 «Операційні сегменти» [131]	Застосовується до консолідованої фінансової звітності групи з материнським підприємством: а) боргові інструменти чи інструменти власного капіталу якого обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках), або б) яке подає або перебуває в процесі подання консолідованої фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регуляторного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок

Продовж.табл. 1.12

1	2	3
11	МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [132]	Встановлює принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання
12	МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» [134]	Вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію, за допомогою якої користувачі його фінансової звітності могли б оцінити характер його часток участі (та пов'язані з ними ризики) в інших суб'єктах господарювання та впливи таких часток участі на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки

За законодавством ЄС та МСФЗ (МСБО), консолідована фінансова звітність дає характеристику загального фінансового стану та спільного фінансового результату, що поряд із фінансовою звітністю суб'єктів групи (індивідуальної фінансової звітності) дає чітке уявлення як про перспективи інвестування в таку групу, так і про її вклад у економічний розвиток країни.

Зміст рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності за Міжнародним стандартом фінансової звітності – МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» наведено в додатку Б.

1.5. Принципи формування консолідованої фінансової звітності

Порівняння принципів організації бухгалтерського обліку в чотирьох національних облікових системах наведено в табл. 1.13.

Таблиця 1.13

Принципи організації бухгалтерського обліку в Україні, США, Великобританії та Росії

№ з/п	Принципи українського обліку	№ з/п	Принципи американського обліку	№ з/п	Принципи британського обліку	№ з/п	Принципи російського обліку
1	2	3	4	5	6	7	8
1	обачність	1	подвійність	1	подвійність	припущення застосовувані в бухгалтерському обліку	
				2	грошовий вимірник		

Продовж.табл. 1.13

1	2	3	4	5	6	7	8
2	повне висвітлення	2	вимірник	3	цілісність підприємства	1	майнова відособленість
				4	працююче підприємство	2	безперервність діяльності
3	автономність	3	підприємство	5	вартість	3	послідовне застосування облікової політики
				6	консерватизм	4	часова визначеність фактів господарської діяльності
4	послідовність	4	безперервність	7	суттєвість	вимоги, що застосовуються в бухгалтерському обліку	
5	безперервність	5	собівартість	8	реалізація	5	повнота
6	нарахування та відповідність доходів і витрат	6	консерватизм	9	накопичення	6	своєчасність
7	превалювання сутності над формою	7	значущість	10	постійність	7	обачність
8	історична (фактична) собівартість	8	реалізація	11	припущення стабільності валюти	8	превалювання сутності над формою
9	єдиний грошовий вимірник	9	відповідність	12	відкритість	9	несуперечливість
10	періодичність			13	об'єктивність	10	раціональність

Незважаючи на відмінності в класифікаційних підходах до принципів, в основі організації бухгалтерського обліку, в Україні є багато спільного з міжнародною системою обліку. Це впливає з характеристики прийнятих в Україні принципів організації бухгалтерського обліку (табл. 1.14).

Таблиця 1.14

Характеристика принципів бухгалтерського обліку в Україні

№ з/п	Найменування	Характеристика
1	2	3
1	Обачність (консерватизм) (англ.: circumspection)	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
2	Повне висвітлення (англ.: full coverage)	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
3	Автономність (англ.: business entity principle)	кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
4	Послідовність (англ.: sequence)	постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
5	Безперервність (англ.: going-concern concept)	оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
6	Нарахування та відповідності доходів і витрат (англ.: accrual basis)	для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
7	Превалювання сутності над формою (англ.: substance over form)	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми

Продовж.табл. 1.14

1	2	3
8	Історична (фактична) собівартість (англ.: historic cost)	пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
9	Єдиний грошовий вимірник (англ.: single monetary measure)	вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці
10	Періодичність (англ.: periodicity)	можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності

Джерело: за даними [24]

Систему принципів консолідації, що забезпечують формування достовірної інформації про діяльність групи підприємств наведено на рис. 1.9 (розроблено на основі досліджень К. Терешенко [105, с. 12]).



Рис. 1.9. Система принципів консолідації

Згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, консолідована фінансова звітність повинна базуватися на певних принципах і методах, тобто відповідати певним вимогам. В основу таких принципів та методів покладається застосовна концептуальна основа фінансової звітності, в деяких випадках – це має назву основа бухгалтерського обліку **Застосовна концептуальна основа фінансової звітності (Applicable financial reporting framework)** (згідно з *Глосарієм термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*) – концептуальна основа фінансової звітності групи, прийнята управлінським персоналом та в разі потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, при складанні фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання та мету фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами.

Основними принципами підготовки консолідованої звітності є:

1. Принцип повноти, який передбачає, що всі активи, зобов'язання, витрати майбутніх періодів, доходи майбутніх періодів консолідованої групи подаються у повному обсязі незалежно від частки материнської компанії. Неконтрольована частка, тобто доля чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнській компанії, відображається в балансі окремою статтею.

2. Принцип справедливої і достовірної оцінки, сутність якого полягає в тому, що консолідована звітність повинна бути зрозумілою, доступною для сприймання, надавати суттєву, об'єктивну та неупереджену інформацію про активи, зобов'язання, фінансовий стан та результати діяльності підприємств, що входять до складу групи.

3. Принцип власного капіталу, який передбачає визначення власного капіталу групи, виходячи з балансової вартості акцій підприємств, що консоліднуються, а також фінансових результатів їх діяльності та резервів. Це обумовлюється тим, що материнська компанія і дочірні підприємства розглядаються як одна економічна одиниця.

4. Принцип постійності застосування методів консолідації та принцип діючого підприємства, що передбачають використання обраних методів консолідації тривалий час за умови, що група є функціонуючою і не має наміру припинити свою діяльність. Зміни в методах консолідації можливі тільки у виняткових випадках за умови розкриття їх у примітках до консолідованої звітності з відповідним обґрунтуванням. Ці принципи поширюються як на форми, так і методи складання консолідованої фінансової звітності.

5. Принцип суттєвості, що передбачає розкриття в консолідованих звітах інформації лише за умови, що вона важлива для користувачів. Це означає, що в консолідованій фінансовій звітності повинні знайти відображення тільки ті статті, які можуть вплинути на прийняття або зміну

фінансових та управлінських рішень стосовно діяльності економічної групи.

6. Принцип єдиних методів оцінки, сутність якого полягає в тому, що в процесі консолідації звітності материнська компанія повинна використовувати ті ж самі методи оцінки, що й у своїй фінансовій звітності. За цієї умови активи і пасиви материнської компанії та дочірніх підприємств будуть оцінені за єдиною методологією, прийнятою материнською компанією. Отже, при складанні консолідованої фінансової звітності повинні застосовуватися методи оцінки за законодавством, якого дотримується материнська компанія.

7. Принцип єдиної дати складання консолідованої фінансової звітності передбачає складання її на дату фінансової звітності материнської компанії. При цьому показники звітності дочірніх підприємств повинні коригуватися щодо суттєвих подій та операцій, які мали місце між датами складання звітів дочірніх підприємств і датою фінансової звітності материнської компанії, тобто на дату складання консолідованої звітності.

8. Принцип єдиної облікової політики передбачає складання консолідованої фінансової звітності з використанням єдиної облікової політики підприємств групи для подібних операцій та інших подій за подібних обставин. За неможливості використання в процесі консолідації фінансових звітів єдиної облікової політики цей факт слід розкривати разом з часткою статей, що наведені у консолідованій звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

У додатку О навчального посібника наведено т. зв. «золоті правила» консолідації фінансової звітності.

1.6. Організація підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності

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:

- ✧ загальні вимоги до консолідованих звітів (ст. 11);
- ✧ суб'єкти, що повинні складати та подавати консолідовану фінансову звітність (ст. 12);
- ✧ звітний період для складання консолідованої фінансової звітності (ст. 13);
- ✧ вимоги подання та оприлюднення консолідованої фінансової звітності (ст. 14) [24].

Рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств наведено у табл. 1.15.

Таблиця 1.15

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
		Внутрішньо-корпоративні 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: за даними [5, с. 154]

Виділені рівні стандартизації (табл. 1.15), 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. 1.10).

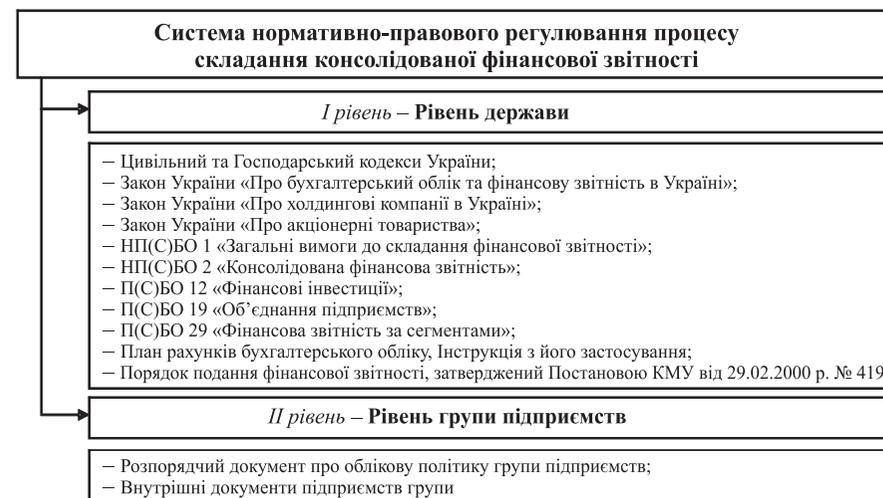


Рис. 1.10. Система нормативно-правового регулювання процесу складання консолідованої фінансової звітності в Україні

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. 1.11).

Нормативно-правовий акт України – НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [66] 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» [66] наведено в табл. 1.16.



Продовж.табл. 1.16

Рис. 1.11. Обліковий та юридичний аспекти взаємозв'язку материнського та дочірнього підприємства

Джерело: за даними [13, с. 716]

Таблиця 1.16

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

№ з/п	Назва розділу	Зміст
1	2	3
1	I. Загальні положення	<p>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)</p> <p>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;</p>

1	2	3
		<p>2) внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи;</p> <p>3) внутрішньогрупове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій;</p> <p>4) група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства;</p> <p>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);</p> <p>6) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньо-групових операцій – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства;</p> <p>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</p>
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

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, що 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 внутрішньогрупового сальдо;
- 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, що 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, що 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.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

- 1) перелік дочірніх підприємств, що 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;

Продовж. табл. 1.17

Об'єкт облікової політики	Елемент облікової політики
<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: за даними [101, с. 10]

Процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств включає в себе ряд етапів і облікових процедур. Процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств можна розділити на наступні етапи (рис. 1.12) (складено на основі досліджень О. Волкової [10, с. 12]).

Затвердження консолідованої звітності холдингових компаній відбувається на річних загальних зборах товариства, що проводяться не пізніше 30 квітня наступного за звітним року (ст. 32 Закону України «Про акціонерні товариства» [23]). У свою чергу, статус ПАТ як емітента акцій зобов'язує товариство керуватися у своїй діяльності, зокрема, і законодавством, що регламентує фондовий ринок. Так, у ст. 40 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» № 3480 розкривається суть регулярної інформації про емітента цінних паперів, а саме регулярна інформація про емітента – річна та квартальна звітна інформація про результати фінансово-господарської діяльності емітента, що розкривається на фондовому ринку, в тому числі шляхом подання до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку [27].

б) статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовува-
лася 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» [82].

Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, що розташовані за межами України, у валюту України визначаються згідно з П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [82].

У додатку Д посібника викладено зміст нормативно-правових актів України щодо складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств

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. 1.17).

Таблиця 1.17

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)

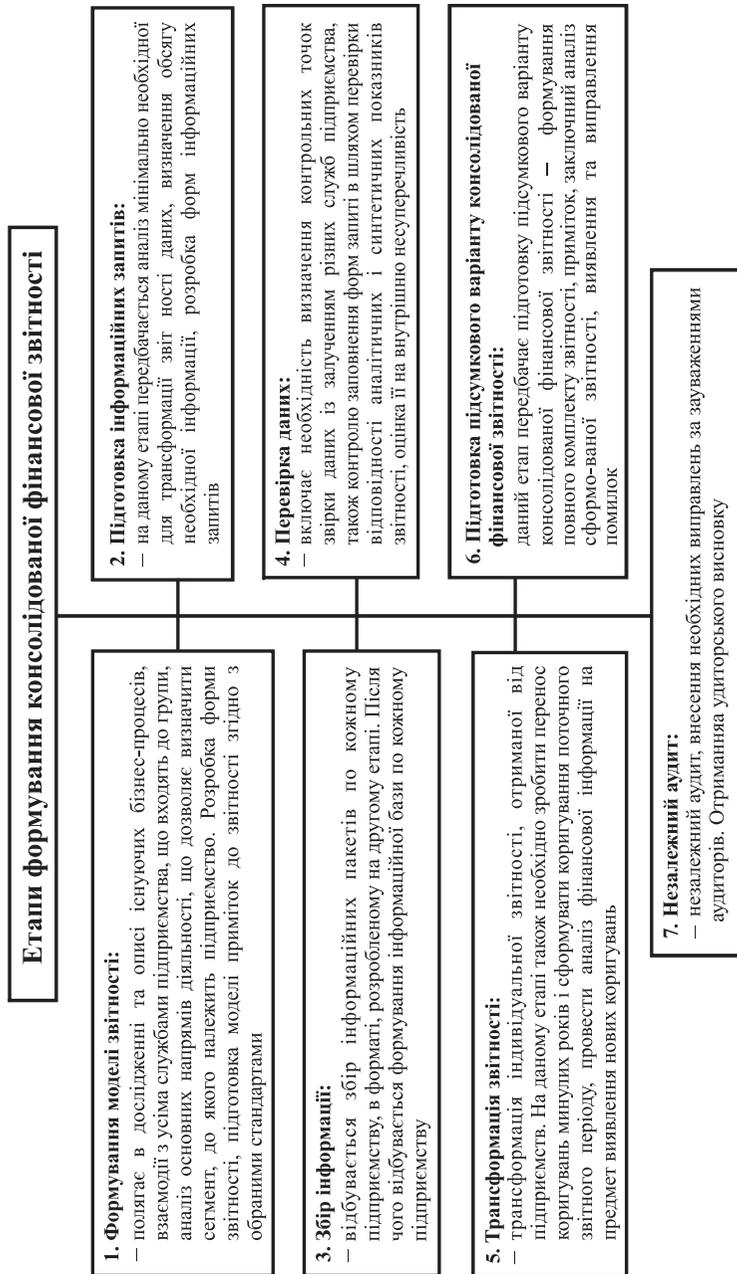


Рис. 1.12. Основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств

Разом з тим, склад, порядок і строки розкриття на фондовому ринку регулярної інформації емітентами цінних паперів врегульовані Положенням «Про розкриття інформації емітентами цінних паперів» № 2826 [89]. Виходячи з норм цього Положення фінансову звітність товариства, в т. ч. та консолідовану, слід вважати складовими такої регулярної інформації.

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) [24].

Отже, виходячи з вищевказаного, можна зробити наступні висновки:

- ✧ затвердження річного звіту (в т.ч. фінансового) 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.

1.7. Склад і строки подання консолідованої фінансової звітності

Консолідована фінансова звітність підприємства складається з таких форм звітності:

- а) консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма 1-к;
- б) консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма 2-к;
- в) консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма 3-к, альтернатива – консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), форма 3-кн;
- г) консолідований звіт про власний капітал, форма 4-к;
- д) примітки до річної фінансової звітності.

Форми консолідованої фінансової звітності в Україні затверджені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [65], окрім приміток до річної фінансової звітності, що затверджені наказом Міністерства фінансів України № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р. [94]. Призначення консолідованої фінансової звітності наведено у табл. 1.18.

Таблиця 1.18

Призначення консолідованої фінансової звітності

№ з/п	Форма звітності	Структура звітності	Призначення та використання інформації
1	2	3	4
1	Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к	Звіт про фінансовий стан підприємства відображає на певну звітну дату його активи, зобов'язання і власний капітал	Розрахунок показників, що характеризують фінансовий та майновий стан групи підприємств, оцінка економічних ресурсів, прогнозування майбутніх потреб у позиках, оцінка і прогнозування змін в економічних ресурсах, які група підприємств, ймовірно контролюватиме в майбутньому
2	Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к	Відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольовані частки	Оцінка та прогнозування структури доходів та витрат, прибутковості групи підприємств
3	Консолідований звіт про рух грошових коштів, форма № 3 (за прямим методом), форма № 3-кн (за непрямым методом)	Наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту	Оцінка, аналіз тенденцій, прогноз змін та руху грошових потоків видів діяльності групи підприємств
4	Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к	Звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах Звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводяться лише ті з них, які зазначені у балансі.	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі групи підприємств

Продовж.табл. 1.18

1	2	3	4
		У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки участі	
5	Консолідовані примітки до річної фінансової звітності	Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей консолідованої фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними П(С) БО або МСФЗ	Оцінка та прогноз облікової політики, ризиків та невпевненості, які впливають на групу підприємств, їх ресурси та зобов'язання, діяльність членів групи. Нормативні вимоги передбачають розкриття у примітках наступного: 1) перелік дочірніх підприємств, причини з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності; 2) перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль; 3) назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано належить більше половини голосів; 4) вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан, фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше

45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, надсилають листом відповідну інформацію органам державної статистики у передбачені для подання такої звітності строки [91].

У разі коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день. Періоди та строки подання консолідованої фінансової звітності наведено в табл. 1.19.

Таблиця 1.19

Періоди та строки подання консолідованої фінансової звітності

№ з/п	Склад консолідованої фінансової звітності	Період складання	Терміни подання	Кому подається	Нормативно-правовий документ
1	Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к	рік	У визначені власниками (засновниками) терміни, але не пізніше 15 квітня наступного за звітним року	Власникам (підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, направляють листом відповідну інформацію органам державної статистики у передбачені для подання такої звітності строки)	ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», п. 5 р. 1 НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», п. 11 Порядку № 419
	Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к				
	Консолідований звіт про рух грошових коштів, форма № 3 (за прямим методом), форма № 3-кн (за непрямим методом)				
	Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к				
	Консолідовані примітки до річної фінансової звітності				
2	Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к	квартал	У визначені власниками (засновниками) терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу		
	Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к				

В Україні консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма 1-к та консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма 2-к подаються щоквартально, а от консолідований звіт про рух грошових коштів, форма № 3-к (за прямим методом), консолідований звіт про рух грошових коштів, (за непрямим методом), форма № 3-кн, консолідований звіт про власний капітал, форма 4-к та примітки – один раз на рік. У додатках Е, Ж, З, И, К та Л посібника наведені форми консолідованої фінансової звітності та таблиця порівнянності рядків форм консолідованої фінансової звітності.

Згідно з роз'ясненням Міністерства фінансів України наданому у листі № 31-08410-07-21/7643 від 28.03.2012 р. [51] подання консолідованої фінансової звітності до органів статистики Порядком [91] не передбачено. Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за МСФЗ надсилають відповідним листом інформацію про складання ними консолідованої фінансової звітності за МСФЗ відповідним листом у передбачені строки для подання такої звітності [51]. У додатку А посібника наведене економічне та облікове наповнення термінів «консолідація» та «субсидіарний» у нормативно-правових актах України.

Економічним фундаментом для об'єднання підприємств є образ групи як єдиної господарської одиниці. Для управління економікою власники, працівники підприємств групи, суспільство в цілому, бізнес-спільнота цікавляться – яким є ефект діяльності нового господарського об'єднання, тобто групи із материнського та дочірніх підприємств; чи досягнуто цілі об'єднання, чи має таке формування перспективи, чи варто мати справу з підприємствами групи тощо. Із практики бізнесу відомо, що існує реальна небезпека, що невдале управління дочірніми підприємствами може привести до «проїдання» капіталу материнського підприємства, викличе значний ризик функціонування групи тощо. Ключовими моментами у облікових процедурах консолідації підприємств групи стали: відображення внесків у дочірнє підприємство як інвестиції материнського підприємства, наявність суворого контролю з боку материнського підприємства за діяльністю дочірнього та відображення у звітності неконтрольованої частки. Головним джерелом відповіді на запити зацікавлених осіб щодо рівня економічної безпеки групи є консолідована фінансова звітність, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, що складаються за знімими принципами та методами. Доречно зазначити, що саме задоволення потреб агентів ринку мати достовірну інформацію про діяльність групи за допомогою відомих в економіці форм індивідуальної звітності але переформатованих у консолідовану фінансову звітність групи при дотриманні доречних припущень свого часу було покладено у основу складання першої консолідованої фінансової звітності та успішно пройшло перевірку протягом століття (розділ 1.1. роботи).

З метою отримання обґрунтованих відповідей на вимоги бізнес-середовища та управління економікою потрібний аналіз консолідованої фінансової звітності, як окремих форм консолідованої звітності, так і всього комплексу звітності за різні періоди та на різних етапах життя групи.

В Україні, як й у інших країнах з ринковою економікою, вже визнано, що консолідація у широкому розумінні потрібна при створенні об'єднань, холдингів, в оподаткуванні суб'єктів господарювання, у обліку бюджетних установ тощо. Найбільш динамічно поняття, пов'язані із консолідацією, розвиваються щодо консолідації фінансової звітності групи підприємств. За більш ніж 100 років підготовки консолідованої фінансової звітності (вперше така звітність була подана у 1903 р. та схвально сприйнята учасниками торгів на біржі) було задоволено інформаційні потреби користувачів, зокрема, щодо розкриття результатів діяльності з погляду на досягнення мети діяльності групи та безпеки її функціонування.

Можна встановити головні невирішені питання: реальне розмежування владних повноважень інвестора та прав захисту інтересів інвесторів, що важливо не тільки при утворенні групи, а й на етапі діяльності групи; вирішення питань контролю за реалізацією політики інвестора (контрольні дії, об'єкти контролю, перевірка виконання заходів контролю, встановлення дати втрати контролю, тобто дати коли група перестає існувати а материнська компанія вже не подає консолідовану фінансову звітність), запровадження внутрішньокорпоративного контролю у групі, встановлення подібних/неподібних операцій, ефективне управління корпораціями/об'єднаннями, визначення застосовної концептуальної основи фінансової звітності (основа бухгалтерського обліку) прийнята управлінським персоналом, з огляду на характер суб'єкта господарювання та мету фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами на основі єдиної облікової політики, включаючи порядок складання внутрішньої (управлінської) консолідованої звітності групи, узгодження у розрахунках різних видів діяльності підприємств групи, погодження проведення інвентаризації та відображення її результатів у обліку та звітності, переведення звітності членів групи за національними стандартами у єдину консолідовану звітність за міжнародними правилами, визначення формату консолідованої щорічної доповіді про діяльність групи, розкриття інформації про рівень ризику та внутрішній контроль групи тощо. Варто також подолати проблему консолідації та деталізації даних про діяльність групи, оскільки є небезпека при агрегуванні даних материнського та дочірніх підприємств втратити сенс та не зазначити особливо високі або надміру низькі результати діяльності окремих підприємств групи тощо.

Процедури консолідації знаходять відображення у практиці аудиту, контролю, обліку, аналізу; вони стають предметом наукових досліджень та навчальною дисципліною при підготовці фахівців із спеціальності «Облік та оподаткування».

Завдання для перевірки знань

Контрольні запитання до теми 1 «Теоретичні та економіко-правові засади консолідації фінансової звітності»:

1. Економічна сутність та концептуальні основи консолідації фінансової звітності.
2. Користувачі консолідованої фінансової звітності.
3. Сутність і види об'єднань підприємств та схеми взаємозв'язків підприємств групи.
4. Порядок та вимоги до створення та функціонування об'єднань підприємств в Україні.
5. Організаційно-правові форми об'єднань підприємств в Україні.
6. Міжнародні підходи до консолідації фінансової звітності.
7. Законодавство ЄС та МСБО і МСФЗ з питань консолідованої фінансової звітності.
8. Принципи формування консолідованої фінансової звітності.
9. Організація підготовки, складання, затвердження і подання консолідованої фінансової звітності.
10. Склад і строки подання консолідованої фінансової звітності.

Тестові запитання до теми 1 «Теоретичні та економіко-правові засади консолідації фінансової звітності»:

1. Основоположні фактори появи консолідованої фінансової звітності:
 - а) наявність великого приватного бізнесу, розвиненого фінансового ринку та інформаційні потреби користувачів звітності;
 - б) наявність монополій;
 - в) наявність адміністративно-командної економіки;
 - г) відсутність розвинутих фінансових ринків.
2. Виберіть види об'єднань підприємств:
 - а) товариство з обмеженою відповідальністю;
 - б) товариство з додатковою відповідальністю;
 - в) акціонерне товариство;
 - г) холдингова компанія.
3. Які підприємства подають консолідовану фінансову звітність:
 - а) малі підприємства;
 - б) іноземні представництва;
 - в) великі підприємства;
 - г) підприємства, що мають дочірні підприємства.

4. Яким П(С)БО затверджені форми консолідованої звітності підприємства:
 - а) П(С)БО 15;
 - б) П(С)БО 27;
 - в) НП(С)БО 1;
 - г) НП(С)БО 2.
5. Яким національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку визначається порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності:
 - а) П(С)БО 15;
 - б) П(С)БО 27;
 - в) НП(С)БО 1;
 - г) НП(С)БО 2.
6. До консолідованої фінансової звітності включають показники:
 - а) фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств;
 - б) внутрішньогосподарської (управлінської) звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств;
 - в) статистичної звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств;
 - г) податкової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств.
7. Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к призначений для:
 - а) оцінки та прогнозування структури доходів та витрат, прибутковості групи підприємств;
 - б) оцінки, аналізу тенденцій, прогнозу змін та руху грошових потоків видів діяльності групи підприємств;
 - в) оцінки та прогнозу змін у власному капіталі групи підприємств;
 - г) розрахунку показників, що характеризують фінансовий та майновий стан групи підприємств, оцінку економічних ресурсів, прогнозування майбутніх потреб у позиках, оцінку і прогнозування змін в економічних ресурсах, які група підприємств, ймовірно контролюватиме в майбутньому.
8. Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к призначений для:
 - а) оцінки, аналізу тенденцій, прогнозу змін та руху грошових потоків видів діяльності групи підприємств;
 - б) розрахунку показників, що характеризують фінансовий та майновий стан групи підприємств, оцінку економічних ресурсів,

- прогнозування майбутніх потреб у позиках, оцінку і прогнозування змін в економічних ресурсах, які група підприємств, ймовірно контролюватиме в майбутньому;
 - в) оцінки та прогнозування структури доходів та витрат, прибутковості групи підприємств;
 - г) оцінки та прогнози змін у власному капіталі групи підприємств.
9. Який етап підготовки консолідованої фінансової звітності передбачає формування повного комплексу звітності, приміток, заключний аналіз сформованої звітності, виявлення та виправлення помилок:
 - а) незалежний аудит;
 - б) формування моделі звітності;
 - в) збір інформації;
 - г) підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності.
10. Консолідована фінансова звітність подається:
 - а) власникам;
 - б) контрагентам;
 - в) топ-менеджерам;
 - г) власникам та / або територіальному органу державної служби статистики.

Запитання для самоконтролю до теми 1 «Теоретичні та економіко-правові засади консолідації фінансової звітності»:

1. Генезис зародження консолідованої фінансової звітності, вплив великого приватного бізнесу та фінансового ринку на її розвиток.
2. Поява холдингових компаній та перше подання консолідованої фінансової звітності в США.
3. Вплив контролю на метод консолідації звітності.
4. Ступінь контролю материнського підприємства над дочірнім.
5. Систематизація інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів консолідованої фінансової звітності українських підприємств.
6. Сутнісна характеристика господарських об'єднань в Україні.
7. Особливості функціонування об'єднань підприємств в Україні.
8. Рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств.
9. Елементи облікової політики групи підприємств щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності.
10. Основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств.

Завдання для самостійного вивчення до теми 1 «Теоретичні та економіко-правові засади консолідації фінансової звітності»:

Завдання 1.1

Необхідно пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

Дані для виконання:

№ з/п	Найменування об'єднання	Сутнісна характеристика
1	Асоціація___	А. Це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною
2	Корпорація___	Б. Публічне акціонерне товариство, що володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)
3	Консорціум___	В. Визнається статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності один від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності. Учасники концерну наділяють його частиною своїх повноважень, у тому числі правом представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями. Учасники концерну не можуть бути одночасно учасниками іншого концерну
4	Концерн___	Г. Договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації. У статуті асоціації повинно бути зазначено, що вона є господарською асоціацією. Асоціація не має права втручатися у господарську діяльність підприємств – учасників асоціації. За рішенням учасників, асоціація може бути уповноважена представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями
5	Асоційоване підприємство___	Г. Визнається договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації
6	Холдингова компанія	Д. Тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо). Консорціум використовує кошти, якими його наділяють учасники, централізовані ресурси, виділені на фінансування відповідної програми, а також кошти, що надходять з інших джерел, в порядку, визначеному його статутом. У разі досягнення мети його створення консорціум припиняє свою діяльність

Завдання 1.2

Необхідно:

- ✧ виділити рівні стандартизації, що регулюють методологію формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств. Відповідь оформити у вигляді наступної таблиці:

№ з/п	Рівень стандартизації	Стандарт бухгалтерського обліку	Нормативно-правовий документ

Завдання 1.3

Необхідно:

- ✧ виділити генезис консолідованої фінансової звітності та вплив великого приватного бізнесу та фінансового ринку на її розвиток у світі. Відповідь оформити у вигляді наступної таблиці:

№ з/п	Країна	Час зародження консолідованої фінансової звітності	Період становлення практики складання консолідованої фінансової звітності	Розповсюдження великого приватного бізнесу	Наявність розвинутого фінансового ринку

Завдання 1.4

Необхідно:

- ✧ проаналізувати за розділами НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

№ з/п	Назва розділу	Зміст розділу

Завдання 1.5

Необхідно:

- ✧ охарактеризувати нормативно-правові документи, що регулюють порядок формування, складання, подання та аудиту консолідованої фінансової звітності за законодавством ЄС та міжнародних стандартів фінансової звітності. Відповідь подати в таблиці наступної форми:

№ з/п	Назва	Зміст

Дані для виконання:

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язаних з ними звітах певних типів компаній, що вносить поправки до Директиви 2006/43 / ЄС Європейського Парламенту та Ради і скасовує Директиви Ради 78/660 / ЕЕС і 83/349 / ЕЕС» від 26 червня 2013 р.
2. Директива 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» від 17.05.2006 р.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибутки».
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів».
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони».
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства».
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу».
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти».
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність».
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частку участі в інших суб'єктах господарювання».

ТЕМА 2.

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОГО БАЛАНСУ (Звіту про фінансовий стан)

Після вивчення теми студент повинен:

- а) **знати:** призначення, зміст, будову і структуру консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан); характеристики розділів консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан); інформаційні джерела для складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан);
- б) **вміти:** складати консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан).

ПЛАН

- 2.1. Призначення, загальна характеристика та структура консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к.
- 2.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к.
- 2.3. Процедури консолідації активів, власного капіталу та зобов'язань у Балансі (Звіту про фінансовий стан) материнського та дочірніх підприємств.
 - 2.3.1. Консолідація статей консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 100 відсотків.
 - 2.3.2. Консолідація статей консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 51-99 відсотків.
 - 2.3.3. Консолідація статей консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо сума інвестицій материнського підприємства відрізняється від номінальної вартості акцій дочірнього підприємства.
 - 2.3.4. Консолідація статей консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) при придбанні материнським підприємством привілейованих акцій дочірнього підприємства.

- 2.4. Особливості консолідації статей консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), пов'язаних із внутрішньогруповими розрахунками та операціями.
- 2.5. Використання показників консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) для аналізу та управління.

Основні терміни: консолідований баланс, інвестиції материнського у дочірнє підприємство, внутрішньогрупові операції, активи, власний капітал, зобов'язання, частки участі в капіталі, неконтрольована частка, елімінування, гудвіл, вартісна різниця, облікова політика

2.1. Призначення, загальна характеристика та структура консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к

Основною звітною формою, що узагальнює й відображає кількісну характеристику найважливіх елементів фінансової звітності активи, власного капіталу та зобов'язання групи підприємств є консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к.

Діяльність сучасного підприємства спрямовано не тільки на вдосконалення внутрішніх операцій, але і на стратегічне інвестування в інші комерційні підприємства. Сьогодні економіка, характеризується безперервним рухом, і результатом цього руху стало розростання комерційних підприємств та створення холдингових структур, що призвело до необхідності інформувати користувачів бухгалтерської звітності про фінансове становище не тільки окремо взятого підприємства, а й групи взаємозалежних компаній. Джерелом подібної інформації є консолідований бухгалтерський баланс.

Консолідований баланс відрізняється від самостійного або індивідуального бухгалтерського балансу наступним:

- ✧ на відміну від традиційного бухгалтерського балансу, де охопленням підлягають облікові дані одного комерційного підприємства, сферою консолідації виступає група юридично самостійних, але економічно взаємозалежних комерційних компаній;
- ✧ мета консолідованого балансу – розрахунок показників, що характеризують фінансовий та майновий стан групи підприємств, оцінка економічних ресурсів, прогнозування майбутніх потреб у позиках, оцінка і прогнозування змін в економічних ресурсах, які група підприємств, ймовірно, контролюватиме у майбутньому;
- ✧ при консолідації дослідженню підлягає ступінь контролю і впливу на об'єкти інвестицій;
- ✧ при консолідації застосовуються специфічні технології, такі як елімінування статей;

- ✧ в консолідований баланс як і в інші форми консолідованої фінансової звітності включаються додаткові показники, такі як неконтрольована частка участі.

М. Кутер та Ю. Климова застосували техніку консолідації до рівняння традиційного бухгалтерського балансу, змоделивали рівняння консолідованого балансу:

$$A_{гр} = BK_{мк} \pm \Phi P_{гр} + BЗ_{гр} = BK_{гр} + BЗ_{гр} \quad (2.1)$$

де, □ власний капітал материнського підприємства;

□ фінансовий результат групи компаній;

□ боргові зобов'язання групи;

□ власний капітал групи компаній [46].

При цьому М. Кутер та Ю. Климова відзначають, що представлений висновок рівняння консолідованого балансу демонструє обумовленість процесу консолідації принципом подвійності – однією з основоположних концепцій бухгалтерського обліку, в основі якої лежать базові бухгалтерські категорії (активи, капітал та зобов'язання) та їх взаємозв'язку [46].

Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) – це звіт про фінансовий стан групи взаємопов'язаних підприємств.

Консолідований Баланс (Звіт про фінансовий стан) характеризується рівністю загальної суми видів засобів корпоративної групи (структури) та суми джерел їх утворення. Ця рівність зберігається постійно.

Консолідація бухгалтерського балансу це не просто порядкове підсумування балансових статей, а цілий комплекс наступних процедур:

- ✧ встановлення учасників групи підприємств, звітні дані яких підлягають консолідації;
- ✧ дослідження дотримання єдиних підходів до побудови облікової політики групи та звітного періоду підприємств, що входять до групи;
- ✧ консолідація капіталу;
- ✧ консолідація статей балансу, пов'язаних з внутрішньогруповими розрахунками та операціями;
- ✧ розрахунок додаткових показників, таких як неконтрольована частка.

У вступній частині форми фінансової звітності («шапці») вказується: що дана форма є додатком відповідного НП(С)БО. Таблиця для заповнення кодів звітності починається із запису про дату надання даної форми фінансової звітності: рік, місяць, число, наприклад, 15.02.09 означає, що дана форма надана 9 лютого 2015 р.; дані про підприємство – скорочена назва підприємства, що готує звітність (це материнське підприємство); територія – записуються інформація про територію, на якій зареєстроване підприємство (район, місто); організаційно-правова форма господарювання; вид економічної діяльності – записується основний вид або види діяльності

групи; адреса, телефон (вказується лише у формі №1-к «Консолідований Баланс» (Звіт про фінансовий стан); середня кількість працівників (вказується лише у формі № 1-к) – вказується середня кількість працюючих протягом звітного року. У формі звітності обов'язково вказується за яким стандартом він складений: за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку чи за міжнародними стандартами фінансової звітності.

З метою зіставності фінансових звітів, дані у консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан), форма № 1-к подаються на останню дату звітного періоду. Звітним періодом для складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к є календарний рік. Проміжна звітність (місячна, квартальна) складається наростаючі підсумком з початку звітного року.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним роком, (табл. 1.19 розділу 1 даного навчального посібника).

Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к складається у такі строки:

- ✧ за 1-й квартал, тобто станом на 31 березня;
- ✧ за 1 півріччя, тобто станом на 30 червня;
- ✧ за 9 місяців, тобто станом на 30 вересня;
- ✧ за рік, тобто станом на 31 грудня.

Зміст, форма консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності». Особливості складання консолідованого балансу, форма № 1-к визначаються окремим НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

За формою, Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к має вигляд таблиці, у лівій стороні якої викладена інформація про активи, а у правій стороні – інформація про пасиви, тобто про власний капітал та зобов'язання. У кожній частині консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) форма № 1-к, розкривається зміст статей та код рядка такої форми.

Активи у консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан), форма № 1-к зведені у три розділи:

I. Необоротні активи.

II. Оборотні активи.

III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

Структуру активу консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к) наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Структура активу консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к**

Актив	Код рядка
1	2
I. Необоротні активи	
Нематеріальні активи	1000
первісна вартість	1001
накопичена амортизація	1002
Незавершені капітальні інвестиції	1005
Основні засоби	1010
первісна вартість	1011
Знос	1012
Інвестиційна нерухомість	1015
Довгострокові біологічні активи	1020
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030
інші фінансові інвестиції	1035
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040
Відстрочені податкові активи	1045
Гудвіл при консолідації	1055
Інші необоротні активи	1090
Усього за розділом I	1095
II. Оборотні активи	
Запаси	1100
Поточні біологічні активи	1110
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130
з бюджетом	1135
у тому числі з податку на прибуток	1136
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155
Поточні фінансові інвестиції	1160
Гроші та їх еквіваленти	1165
Витрати майбутніх періодів	1170
Інші оборотні активи	1190
Усього за розділом II	1195
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200
Баланс	1300

Пасиви у Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан), форма № 1-к зведені у чотири розділи:

- I. Власний капітал.
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення.
III. Поточні зобов'язання і забезпечення.
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.
Структуру пасиву консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Структура пасиву консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к**

Пасив	Код рядка
I. Власний капітал	
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400
Капітал у дооцінках	1405
Додатковий капітал	1410
Резервний капітал	1415
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
Неоплачений капітал	1425
Вилучений капітал	1430
Неконтрольована частка	1490
Усього за розділом I	1495
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	
Відстрочені податкові зобов'язання	1500
Довгострокові кредити банків	1510
Інші довгострокові зобов'язання	1515
Довгострокові забезпечення	1520
Цільове фінансування	1525
Усього за розділом II	1595
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	
Короткострокові кредити банків	1600
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610
товари, роботи, послуги	1615
розрахунками з бюджетом	1620
у тому числі з податку на прибуток	1621
розрахунками зі страхування	1625
розрахунками з оплати праці	1630
Поточні забезпечення	1660
Доходи майбутніх періодів	1665
Інші поточні зобов'язання	1690
Усього за розділом III	1695
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	
	1700
Баланс	1900

Бланк форми консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к наведено в Додатку Е.

Форма і структура консолідованого балансу не відрізняється від побудови індивідуального балансу кожного члена групи. Слід зауважити, що модель консолідованого балансу повинна враховувати форму балансу, визначену НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Склад статей балансу в межах форматів, установлених стандартами для елементів форми № 1-к має відповідати специфіці конкретного холдингу й встановлюватися відповідно до принципів повного розкриття господарської інформації.

Від індивідуальних балансів підприємств-учасників групи, консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к, відрізняється додатковим включенням статей: в активі за розділом I «Необоротні активи» – Гудвіл при придбанні (ряд. 1055); у пасиві за розділом I «Власний капітал» – Неконтрольована частка (ряд. 1490).

З метою зіставності фінансових звітів, дані у консолідованому балансі (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к, надаються за звітний період та за аналогічний період попереднього року.

При складанні консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к, використовується важливий принцип бухгалтерського обліку, а саме – принцип обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Для складання консолідованого балансу використовуються залишки на рахунках бухгалтерського обліку класів з 1 по 6 материнського та дочірнього підприємств, а саме – клас 1 «Необоротні активи», клас 2 «Запаси», клас 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», клас 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань», клас 5 «Довгострокові зобов'язання» та клас 6 «Поточні зобов'язання».

Якщо до складу холдингу входить товариство, що здійснює відмінні від основних види діяльності, активи та зобов'язання його слід розкривати за відповідними елементами консолідованого балансу окремо під статтею (наприклад, в т.ч. активи банківських установ). Слід відзначити, що від індивідуальних балансів підприємств – учасників консолідованої групи, консолідований баланс відрізняється відсутністю статей внутрішніх розрахунків і додатковим включенням статей: в активі за розділом I «Необоротні активи» – «Гудвіл при консолідації», у пасиві за розділом I «Власний капітал» – «Накопичені курсові різниці» та «Неконтрольована частка». Розбіжності в статтях балансів підприємств, обумовлені галузевими особливостями їхньої діяльності, не потребують суттєвого коригування побудови консолідованого балансу. Отже, для всіх холдингів не фінансового сектору економіки можна використовувати передбачену

модель консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». У табл. 2.3 наведено призначення консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к).

Таблиця 2.3

**Призначення консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к)**

Форма звітності	Структура звітності	Призначення та використання інформації
Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к	Звіт про фінансовий стан групи підприємств, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал	Розрахунок показників, що характеризують фінансовий та майновий стан групи підприємств, оцінка економічних ресурсів, прогнозування майбутніх потреб у позиках, оцінка і прогнозування змін в економічних ресурсах, які група підприємств, ймовірно, контролюватиме у майбутньому

У табл. 2.4 наведено рядки консолідованого балансу за нормативно-правовими актами України.

Таблиця 2.4

**Складання форми консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан)
за нормативно-правовими актами України**

Особливості складання консолідованої фінансової звітності		
Форма звітності	Рядок	Примітки
Консолідований Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1055 «Гудвіл при консолідації»	Для відображення гудвілу при консолідації
	1410 «Додатковий капітал»	Для відображення курсових різниць, що виникають при перерахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств в грошову одиницю України
	1490 «Неконтрольована частка»	Для неконтрольованої частки участі у дочірньому підприємстві в прибутку або у збитку

2.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к

Основними інформаційними джерелами для складання Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) є дані материнського підприємства та дані дочірнього підприємства з проведеними коригуваннями.

Дані дочірнього підприємства, що придбане, повинні включатись до групи починаючи з дати, коли материнське підприємство отримало над

ним контроль. Це означає, що нерозподілений прибуток та інші складові власного капіталу дочірнього підприємства, що були накопичені до переходу контролю до материнського підприємства, не потрібно включати до консолідованої фінансової звітності. Тобто ці дані будуть виключені із окремих статей власного капіталу дочірнього підприємства та зараховані за рахунок справедливої вартості сплаченої компенсації материнським підприємством за дочірне.

В процесі виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство визначають вартісну різницю, що потребує перекласифікації. Вартісна різниця – це різниця між вартістю придбання чистих ідентифікованих активів (капіталу) дочірнього підприємства та балансовою вартістю цих активів на дату придбання.

Інформаційні джерела для складання активу консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к наведено в табл. 2.5, яка складена на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [93].

Таблиця 2.5

**Алгоритм складання активу консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к**

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000	У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, що належать до складу нематеріальних активів згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». У цій статті наводиться залишкова вартість, що визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації (п. 2.7 Методичних рекомендацій № 433): р. 1001 – р. 1002. Сума в цьому рядку наводиться у дужках
первісна вартість	1001	У рядку 1001 наводиться первісна вартість нематеріальних активів (п. 2.7 Методичних рекомендацій № 433), яка визначається з урахуванням п. 10–18 П(С)БО 8: сальдо Дт 12
накопичена амортизація	1002	У рядку 1002 наводиться нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації (п. 2.7 Методичних рекомендацій № 433), яка визначається з урахуванням п. 25–31 П(С)БО 8: сальдо Кт 133. Сума в цьому рядку наводиться у дужках
Незавершені капітальні інвестиції	1005	У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів

Продовж.табл. 2.5

1	2	3
		нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу) (п. 2.8 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 15. Бухгалтерський облік незавершених капітальних інвестицій в необоротні матеріальні активи регулюється нормами П(С) БО 7, р. 9 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів
Основні засоби	1010	У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендваних цілих майнових комплексів, що належать до складу основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів. У цій статті наводиться залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу (п. 2.9 Методрекомедацій № 433): р. 1011 – р. 1012. У статті «Основні засоби» також наводиться вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління (п. 2.9 Методрекомедацій № 433)
первісна вартість	1011	У рядку 1011 наводиться первісна (переоцінена) вартість (п. 2.9 Методрекомедацій № 433), яка визначається з урахуванням п. 7–14 П(С)БО 7: сальдо Дт 10 (крім Дт 100) та 11
знос	1012	У рядку 1012 наводиться сума зносу основних засобів (п. 2.9 Методрекомедацій № 433). Амортизація основних засобів визначається з урахуванням п. 22–29 П(С)БО 7: сальдо Кт 131 та 132. Сума в цьому рядку наводиться у дужках
Інвестиційна нерухомість	1015	У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості згідно з П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». У цій статті наводиться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, визначена на дату балансу, або залишкова вартість, якщо інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю (п. 2.10 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 100 (якщо облік ведеться за справедливою вартістю) р. 1016 – р. 1017 (якщо облік ведеться за первісною вартістю)
Первісна вартість інвестиційної нерухомості*	1016	У рядку 1016 наводиться первісна вартість інвестиційної нерухомості
Знос інвестиційної нерухомості*	1017	У рядку 1017 наводиться сума зносу інвестиційної нерухомості (п. 2.10 Методрекомедацій № 433): сальдо Кт 135 (якщо облік інвестиційної нерухомості ведеться за первісною вартістю). Сума в цьому рядку наводиться у дужках.

Продовж.табл. 2.5

1	2	3
Довгострокові біологічні активи	1020	У статті «Довгострокові біологічні активи» відображається вартість довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться за П(С)БО 30 «Біологічні активи». У цій статті наводиться справедлива вартість довгострокових біологічних активів або залишкова вартість, якщо відповідно до П(С)БО 30 довгострокові біологічні активи обліковуються за первісною вартістю (п. 2.11 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 161, 163, 165 (для біологічних активів, облік яких ведеться за справедливою вартістю) р. 1021 – р. 1022 (для біологічних активів, облік яких ведеться за первісною вартістю)
Первісна вартість довгострокових біологічних активів*	1021	У рядку 1021 наводиться первісна вартість довгострокових біологічних активів (п. 2.11 Методрекомедацій № 433), що визначається з урахуванням п. 7–12 П(С)БО 30: сальдо Дт 162, 164, 166
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів*	1022	У рядку 1022 наводиться сума накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів (п. 2.11 Метод рекомендацій № 433): сальдо Кт 134. Сума в цьому рядку наводиться у дужках
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	У рядку 1030 виділяються фінансові інвестиції, які згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» обліковуються за методом участі в капіталі (п. 2.12 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 141
інші фінансові інвестиції	1035	У рядку 1035 відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, крім фінансових інвестицій, які згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» обліковуються за методом участі в капіталі (п. 2.12 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 142, 143. Облік довгострокових фінансових інвестицій ведеться з урахуванням П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу (п. 2.13 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 181, 182, 183. Облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться з урахуванням П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
Відстрочені податкові активи	1045	У статті «Відстрочені податкові активи» відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах, що визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (п. 2.14 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 17

Продовж.табл. 2.5

1	2	3
Гудвіл при консолідації*	1055	У додатковій статті «Гудвіл при консолідації» відображається вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, яка визначається згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (п. 7 розділу II НП(С)БО № 2): сальдо Дт 19.
Відстрочені аквізиційні витрати*	1060	У додатковій статті «Відстрочені аквізиційні витрати» страховиками відображається сума аквізиційних витрат страховика, що мали місце протягом поточного та/або попередніх звітних періодів, але які належать до наступних звітних періодів та визнаються у витратах одночасно з визнанням відповідної заробленої премії протягом строку дії страхового договору (контракту) (п. 2.16 Методрекомедацій № 433)
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах*	1065	У додатковій статті «Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах» відображаються кошти у централізованих страхових резервних фондах, зокрема, які перебувають в управлінні Моторно-транспортного страхового бюро України, але які належать страховикам (п. 2.17 Методрекомедацій № 433). У статті «Гроші та їх еквіваленти» наводяться кошти в національній або іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи (п. 2.35 Методрекомедацій № 433)
Інші необоротні активи	1090	У статті «Інші необоротні активи» наводиться вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи» (п. 2.18 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 184 та ін.
Усього за розділом I	1095	У рядку 1095 відображається загальна сума розділу I, яка розраховується за формулою: р. (1000 + 1005 + 1010 + 1015 + 1020 + 1030 + 1035 + 1040 + 1045 + 1055 + 1060 + 1065 + 1090)
II. Оборотні активи Запаси	1100	У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, що визнаються запасами згідно з П(С)БО 9 «Запаси», зокрема, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством (п. 2.19 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 20, 22, 23, 25-28 (за винятком Дт 286)

Продовж.табл. 2.5

1	2	3
Виробничі запаси*	1101	У додатковій статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу (п. 2.20 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 20 та 22
Незавершене виробництво*	1102	У додатковій статті «Незавершене виробництво» відображаються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами (п. 2.21 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 23, 25
Готова продукція*	1103	У додатковій статті «Готова продукція» відображаються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, відображаються у складі незавершеного виробництва (п. 2.22 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 26 та 27
Товари*	1104	У додатковій статті «Товари» відображається без суми торгових націнок вартість залишків товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу (п. 2.23 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 28 (за винятком Дт 286)
Поточні біологічні активи	1110	У статті «Поточні біологічні активи» відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведеться згідно з П(С)БО 30 (п. 2.24 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 21
Депозити перестраховання*	1115	У додатковій статті «Депозити перестраховання» страховиками наводиться сума за угодами перестраховання, які характеризуються передачею незначного страхового ризику або відсутністю передачі страхового ризику і використовуються переважно як засіб оптимізації грошових потоків у короткостроковій та середньостроковій перспективі (п. 2.25 Методрекомедацій № 433)
Векселі одержані*	1120	У додатковій статті «Векселі одержані» відображається заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями (п. 2.26 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 34

Продовж.табл. 2.5

1	2	3
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	У статті «Дебіторська заборгованість за продукцію товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто) (п. 2.27 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 36, скориговане на резерв сумнівних боргів. Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п. 2.33 Методрекомедацій № 433)
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам, у рахунок наступних платежів (п. 2.28 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 371. Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п. 2.33 Методрекомедацій № 433)
з бюджетом	1135	У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету (п. 2.29 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 641 та 642. Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п. 2.33 Методрекомедацій № 433)
у тому числі з податку на прибуток	1136	У рядку 1136 наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток (п. 2.29 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 641/прибуток. Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п. 2.33 Методрекомедацій № 433)
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів*	1140	У додатковій статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів» відображається сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо (п. 2.30 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 373. Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п. 2.33 Методрекомедацій № 433)
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків*	1145	У додатковій статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків» відображається заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо (п. 2.31 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 682 та 683.

Продовж.табл. 2.5

1	2	3
		Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п. 2.33 Методрекомедацій № 433)
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість, або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів (п. 2.32 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 372, 374, 375, 376, 377, 63, 68, 65 та 66. Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п. 2.33 Методрекомедацій № 433)
Поточні фінансові інвестиції	1160	У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів), а також сума довгострокових фінансових інвестицій, що підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу (п. 2.34 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 352. Облік поточних фінансових інвестицій ведеться з урахуванням П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
Гроші та їх еквіваленти	1165	У статті «Гроші та їх еквіваленти» відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, що можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземній валютах (п. 2.35 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 30, 31, 333, 334, 351
Готівка*	1166	У рядку 1166 наводиться інформація про готівку (п. 2.35 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 30
Рахунки в банках*	1167	У рядку 1167 наводиться інформація про гроші на рахунках в банку (п. 2.35 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 31
Витрати майбутніх періодів	1170	У статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів (п. 2.36 Методрекомедацій № 433): сальдо Дт 39

Продовж.табл. 2.5

1	2	3
Частка перестраховика у страхових резервах*	1180	У додатковій статті «Частка перестраховика у страхових резервах» страховики наводять визначену та оцінену суму частки перестраховиків у страхових резервах кожного виду відповідно до вимог чинного законодавства (п. 2.37 Методрекомендацій № 433)
у тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань*	1181	
резервах збитків або резервах належних виплат*	1182	
резервах незароблених премій*	1183	
інших страхових резервах*	1184	
Інші оборотні активи	1190	У статті «Інші оборотні активи» відображаються суми оборотних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Оборотні активи» (п. 2.38 Методрекомендацій № 433): сальдо Дт 331, 332, 643
Усього за розділом II	1195	У рядку 1195 відображається загальна сума розділу II, що розраховується за формулою: р. (1100 + 1110 + 1115 + 1120 + 1125 + 1130 + 1135 + 1140 + 1145 + 1155 + 1160 + 1165 + 1170 + 1180 + 1190)
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	У розділі III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (п. 2.39 Методрекомендацій № 433): сальдо Дт 286
Баланс	1300	У рядку 1300 відображається алгебраїчна сума рядків : р. (1095 + 1195 + 1200)

Інформаційні джерела для складання пасиву консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к, наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Алгоритм складання пасиву консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
I. Власний капітал Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	У статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства (п. 2.40 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 40 (Кт 41)

Продовж.табл. 2.6

1	2	3
Капітал у дооцінках	1405	У статті «Капітал у дооцінках» наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів (п. 2.41 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 423
Додатковий капітал	1410	У статті «Додатковий капітал» відображається емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їх номінальну вартість), вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу (п. 2.42 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 421, 422, 424, 425
Емісійний дохід*	1411	У рядку 1411 відображається сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їх номінальну вартість (п. 2.42 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 421
Накопичені курсові різниці*	1412	У рядку 1412 відображаються накопичені курсові різниці. 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» (п. 8 розділу II НП(С)БО № 2)
Резервний капітал	1415	У статті «Резервний капітал» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства (п. 2.43 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	У статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу (п. 2.44 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 441 або Дт 442
Неоплачений капітал	1425	У статті «Неоплачений капітал» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу (п. 2.45 Методрекомендацій № 433): сальдо Дт 46
Вилучений капітал	1430	У статті «Вилучений капітал» господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу (п. 2.46 Методрекомендацій № 433): сальдо Дт 45

Продовж.табл. 2.6

1	2	3
Інші резерви*	1435	У додатковій статті «Інші резерви» страховиками наводяться інші компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу (п. 2.47 Методрекомендацій № 433)
Неконтрольована частка	1490	У статті «Неконтрольована частка» відображається неконтрольована частка, яка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, до власного капіталу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств) (п. 5 розділу II НП(С)БО № 2). Вартість неконтрольованої частки при об'єднанні (придбанні) підприємств визначається згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»
Усього за розділом I	1495	У рядку 1495 відображається загальна сума розділу I, яка розраховується за формулою: р. (1400 + 1405 + 1410 + 1415 + 1435 + 1490 +/- 1420) – р. (1425 + 1430)
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	У статті «Відстрочені податкові зобов'язання» наводиться сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах, яка визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (п. 2.48 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 54
Пенсійні зобов'язання*	1505	У додатковій статті «Пенсійні зобов'язання» наводиться сума довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами по закінченні трудової діяльності (п. 2.49 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 472 (у частині довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами по закінченні трудової діяльності). Порядок обліку цих зобов'язань регламентовано п. 13 – 29 П(С)БО 26 «Виплати працівникам»
Довгострокові кредити банків	1510	У статті «Довгострокові кредити банків» наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням (п. 2.50 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 501, 502, 503, 504
Інші довгострокові зобов'язання	1515	У статті «Інші довгострокові зобов'язання» наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства, не включена в інші статті, в яких розкривається інформація про довгострокові зобов'язання, зокрема, зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки (п. 2.51 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 505 та 506, 51, 52, 53, 55

Продовж.табл. 2.6

1	2	3
Довгострокові забезпечення	1520	У статті «Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок (п. 2.52 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 471, 473, 474, 477, 478 – в частині довгострокових забезпечень (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, розмір яких на дату балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок)
Довгострокові забезпечення витрат персоналу*	1521	У рядку 1521 відображається сума довгострокових виплат персоналу (п. 2.52 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 471 і 477 – в частині довгострокових забезпечень П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 26 «Виплати працівникам» (за аналогією з р. 1520)
Цільове фінансування	1525	У статті «Цільове фінансування» наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств (п. 2.53 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 48
Благодійна допомога*	1526	У додатковій статті «Благодійна допомога» наводиться залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до законодавства звільнюються від оподаткування податком на додану вартість (п. 2.54 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 483
Страхові резерви*	1530	У додатковій статті «Страхові резерви» страховики наводять суму резерву незароблених премій, резерву збитків або резерву належних виплат, резерву довгострокових зобов'язань та інших страхових резервів (п. 2.55 Методрекомендацій № 433)
у тому числі: резерв довгострокових зобов'язань*	1531	
резерв збитків або резерв належних виплат*	1532	
резерв незароблених премій*	1533	
інші страхові резерви*	1534	
Інвестиційні контракти*	1535	У додатковій статті «Інвестиційні контракти» страховики наводять суму за контрактами, які створюють фінансові активи чи фінансові зобов'язання і мають юридичну форму договору страхування, але які не передбачають передачу страховику значного страхового ризику, отже, не відповідають визначенню страхового контракту (п. 2.56 Методрекомендацій № 433)

Продовж.табл. 2.6

1	2	3
Призовий фонд*	1540	У додатковій статті «Призовий фонд» підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, наводять залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення (п. 2.57 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 475
Резерв на виплату джек-поту*	1545	У додатковій статті «Резерв на виплату джек-поту» підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, наводять залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї (п. 2.58 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 476
Усього за розділом II	1595	У рядку 1595 відображається загальна сума розділу II, що розраховується за формулою: р. (1500 + 1505 + 1510 + 1515 + 1520 + 1525 + 1530 + 1535 + 1540 + 1545)
III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткострокові кредити банків	1600	У статті «Короткострокові кредити банків» відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них кредитами (п. 2.59 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 31 (овердрафт), 60
Векселі видані*	1605	У додатковій статті «Векселі видані» відображається сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядників та інших кредиторів (п. 2.60 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 62
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	У статті «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу (п. 2.61 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 61
товари, роботи, послуги	1615	У статті «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті) (п. 2.62 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 63
розрахунками з бюджетом	1620	У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету (включаючи податки з працівників підприємства) (п. 2.63 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 641 та 642
у тому числі з податку на прибуток	1621	У рядку 1621 наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток (п. 2.63 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 641/прибуток

Продовж.табл. 2.6

1	2	3
розрахунками зі страхування	1625	У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування» відображається сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників (п. 2.64 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 65
розрахунками з оплати праці	1630	У статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату (п. 2.65 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 66
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами*	1635	У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами» відображається сума авансів, одержаних від інших осіб (п. 2.66 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 681
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками*	1640	У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками» відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і капіталу (п. 2.67 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 67
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків*	1645	У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо (п. 2.68 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 682 та 683
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю*	1650	У додатковій статті «Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю» страховики відображають суму кредиторської заборгованості за страховими виплатами, страховими преміями, отриманими авансами, суму кредиторської заборгованості перед страховими агентами, брокерами та посередниками і премій до сплати перестраховикам, іншу кредиторську заборгованість за страховою діяльністю (п. 2.69 Методрекомендацій № 433)
Поточні забезпечення	1660	У статті «Поточні забезпечення» наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено (п. 2.70 Методрекомендацій № 433): сальдо Кт 471, 472, 473, 474, 477, 478 – в частині забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу

Продовж.табл. 2.6

1	2	3
Доходи майбутніх періодів	1665	У статті «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів (п. 2.71 Методрекомедацій № 433): сальдо Кт 69
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків*	1670	У додатковій статті «Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків» страховики наводять неамортизований залишок комісійних винагород, отримуваних від перестраховиків, які були віднесені на майбутні періоди для їх відповідності преміям, переданим у перестраховування (п. 2.72 Методрекомедацій № 433)
Інші поточні зобов'язання	1690	У статті «Інші поточні зобов'язання» наводяться суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення» (п. 2.73 Методрекомедацій № 433): сальдо Кт 36 в частині заборгованості замовникам за будівельними контрактами, а також сальдо Кт 372, 644, 684, 685 (крім платежів у позабюджетні фонди)
Усього за розділом III	1695	У рядку 1695 відображається загальна сума розділу III, що розраховується за формулою: р. (1600 + 1605 + 1610 + 1615 + 1620 + 1625 + 1630 + 1635 + 1640 + 1645 + 1650 + 1660 + 1665 + 1670 + 1690)
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	У розділі IV «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття» відображаються зобов'язання, що визначаються відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (п. 2.74 Методрекомедацій № 433): Кт 680
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	У додатковому розділі V «Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду» недержавні пенсійні фонди наводять різницю між вартістю активів пенсійного фонду на звітну дату та сумою зобов'язань пенсійного фонду, що підлягають виконанню на звітну дату (п. 2.75 Методрекомедацій № 433)
Баланс	1900	У рядку 1900 відображається: відображається алгебраїчна сума р. (1495 + 1595 + 1695 + 1700 + 1800)

Перекласифікація цієї вартісної різниці означає розподіл її між відповідними активами:

- ✧ гудвілом;
- ✧ дооцінкою (уцінкою) балансової вартості активів до їх справедливої вартості;
- ✧ дооцінкою (уцінкою) балансової вартості зобов'язань по їх справедливій вартості.

Якщо в результаті перекласифікації вартісної різниці частина фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні підприємства визнається в консолідованому балансі як гудвіл та необоротні активи, що амортизуються, необхідно нарахувати амортизацію цих необоротних активів за період після придбання та врахувати суму амортизації при розрахунку балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірнє підприємство по методу участі в капіталі.

Особливої уваги при консолідації заслуговують регулюючі записи після дати придбання. Записи оцінки об'єднання бізнесу, що є наслідком визнання активів та зобов'язань економічної одиниці на дату придбання, не відображаються в обліку дочірніх підприємств. Відповідно, зміни в цих активах та зобов'язаннях мають місце у випадку, якщо активи амортизуються чи реалізуються та зобов'язання сплачуються.

Також, слід зазначити, що певні види операцій можуть бути причиною змін в записах після придбання, а саме:

1. Знецінення гудвілу;
2. Зміни в записах оцінки об'єднання;
3. Дивіденди, що об'явлені чи сплачені дочірнім підприємством до придбання;
4. Перенос з (в) нерозподіленого прибутку до придбання в інші резерви.

В інший звітний період деякі з цих операцій будуть здійснені в попередніх періодах, а деякі будуть здійснені у звітному періоді. Записи до придбання за звітний період будуть включати поєднання записів до придбання на початок звітного періоду та записів, пов'язаних зі змінами в капіталі до придбання в поточному періоді.

Для здійснення перелічених вище коригувань та визначення консолідованих сум, в практиці використовується наступна спеціальна робоча таблиця, табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів

Статті звітів	Окремі фінансові звіти		Регулюючі записи		Неконтрольована частка участі	Консолідована сума
	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	дебет	кредит		
1	2	3	4	5	6	7
Консолідований Баланс (Звіт про фінансовий стан)						

Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів – це проміжний розрахунок коригувань, регулюючих записів, а також визначення неконтрольованої частки участі та консолідованих сум для заповнення форм консолідованої фінансової звітності; елемент консолідації фінансових звітів.

Ця робоча таблиця складається у такій послідовності:

- 1) заносяться у стовпчики (графи) показники фінансових звітів (баланси) материнського та дочірніх підприємств;
- 2) відображаються у стовпчиках 4 та 5 регулюючи записи, які дозволяють здійснити розглянуті вище коригування.

Слід мати на увазі, що ці записи робляться лише у наведеній вище робочій таблиці та не відображаються в облікових регістрах підприємств групи. Кореспонденція рахунків, які використовуються для здійснення регулюючих записів, залежить від:

- а) періоду, за який складається консолідована фінансова звітність;
- б) характеру операцій між дочірнім і материнським підприємствами.
- 3) обчислюється та відображається у робочій таблиці неконтрольована частка участі (стовпчик 6);
- 4) обчислюються та заносяться у робочій таблиці (стовпчик 7) консолідовані суми відповідних статей.

2.3. Процедури консолідації активів, власного капіталу та зобов'язань у балансі (Звіту про фінансовий стан) материнського та дочірніх підприємства

При складанні консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к, має місце консолідація власного капіталу. Основне правило складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к – всі показники активів та пасивів материнського та дочірнього підприємства слід додавати, за виключенням тих, що характеризують взаємні розрахунки та зобов'язання між материнським та дочірнім підприємством. До показників, що елімінуються (взаємовиключаються) та не відображаються у консолідованому балансі (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к, перш за все, відносять фінансові вкладення (інвестиції) материнського підприємства в статутний капітал дочірнього підприємства.

Інвестиції материнського у дочірнє підприємство – це засоби, вкладені материнським підприємством у статутний капітал дочірнього підприємства при його створенні або придбанні. У фінансових звітах підприємств такі операції відображають наступним чином:

- ✧ у материнського підприємства – у першому розділі активу балансу за статтею «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- ✧ у дочірнього підприємства – у першому розділі пасиву балансу за статтею «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Материнська компанія			Дочірнє підприємство		
Д-т	К-т	Сума, тис. грн.	Д-т	К-т	Сума, тис. грн.
141	311	300,0	46	40	300,0
			311	46	300,0

Інвестиції материнського підприємства у дочірнє – виключно внутрішньогрупова фінансова операція, а тому вони виключаються з Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к. Тобто при виконанні процедури консолідації капіталу названі статті взаємно виключаються і в консолідованому балансі (Звіту про фінансовий стан), форма ф. № 1-к, не відображаються.

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

Процедури консолідації капіталу розрізняються залежно від:

- ✧ ступеня участі материнського підприємства у капіталі дочірнього підприємства (100 %; 50 % – 99 %);
- ✧ вартості придбання материнським підприємством акцій дочірнього підприємства (сума інвестицій материнського підприємства дорівнює або перевищує номінальну вартість акцій дочірнього підприємства);
- ✧ виду акцій дочірнього підприємства (звичайні, привілейовані).

У табл. 2.8. наведено записи на рахунках бухгалтерського обліку протягом першого року при придбання підприємства.

Таблиця 2.8

Регулюючі записи при консолідації фінансових звітів, дата консолідації – кінець першого року придбання дочірнього підприємства

№ з/п	Зміст регулюючого запису	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Виключення дивідендів, отриманих від дочірнього підприємства, та доходу від інвестицій у дочірнє підприємство	Дохід від інвестицій у дочірнє підприємство	Прибуток нерозподілений Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
2	Виключення дивідендів, отриманих від дочірнього підприємства, та доходу від інвестицій у дочірнє підприємство	Рахунки власного капіталу дочірнього підприємства	Вартісна різниця Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі

Продовж.табл. 2.8

1	2	3	4
3	Розподіл вартісної різниці та списання суми дооцінки запасів	Рахунки активів, які були дооцінено в момент придбання Гудвіл Одночасно (у разі реалізації до оцінених товарів, продукції) Собівартість продукції	Вартісна різниця Рахунки відповідних запасів
4	Нарахування амортизації гудвілу та суми дооцінки необоротних активів за поточний рік	Рахунки витрат	Знос необоротних активів
Внутрішньогруповий продаж запасів			
5	Виключення внутрішньогрупового продажу продукції (товарів, робіт, послуг)	Доходи від реалізації	Собівартість реалізації
6	Виключення нереалізованого прибутку від внутрішньогрупового продажу продукції (товарів, робіт, послуг) в поточному році	Собівартість реалізації	Рахунки запасів
Внутрішньогруповий продаж необоротних активів			
7	Виключення внутрішньогрупового продажу необоротних активів дочірнім підприємством материнському підприємству в поточному році а) з прибутком	Інші доходи Необоротні активи Інші доходи	Інші витрати Знос необоротних активів
	Одночасно виключається додаткова амортизація, нарахована після продажу	Знос необоротних активів	Рахунки витрат
	б) зі збитком	Інші доходи	Інші витрати
8	Одночасно донараховується додаткова амортизація після продажу, нарахована після продажу необоротних активів	Рахунки витрат	Знос необоротних активів
9	Виключення внутрішньогрупового продажу необоротних активів материнським підприємством дочірньому підприємству в поточному році: а) з прибутком	Інші доходи Рахунки необоротних активів Інші доходи Знос необоротних активів	Інші витрати Знос необоротних активів Рахунки витрат
	Одночасно виключається амортизація, нарахована, нарахована дочірнім підприємством		

2.3.1. 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 %, 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 2.1. 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. 2.1).

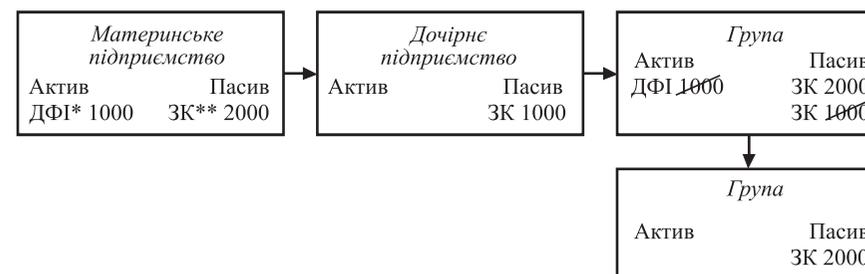


Рис. 2.1. Схема консолідації балансу групи підприємств

* – Довгострокові фінансові інвестиції.

** – Зареєстрований (пайовий) капітал.

Оскільки інвестиції материнського підприємства у статутний капітал дочірнього підприємства – це 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 2.2. 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 Баланси (форма № 1) материнського підприємства та дочірнього підприємства наведено у табл. 2.9. Розглянемо приклад розрахунку консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к, за наведеними даними.

Таблиця 2.9

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

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. 2.10.

Таблиця 2.10

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		Елімінавання 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

2.3.2. 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 представляю 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. 2.3. 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., а його додатковий капітал – 30 млн. грн.

Схема визначення неконтрольованої частки при консолідації капіталу має наступний вигляд (рис. 2.2).



Приклад. 2.4. 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. 2.11.

Таблиця 2.11

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

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 1911 тис. грн. Ця сума наводиться окремими рядком у консолідованому балансі за статтею «Неконтрольована частка» (табл. 2.12).

2) Визначається доля групи у власному капіталі дочірнього підприємства.

Таблиця 2.12

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 оборотними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-							-
Баланс	17 520		6 900		1 989	1 911		1 020		1 020	23 400

3) Інвестиції материнського підприємства вартістю 1020 тис. грн елімінуються із статті «Зареєстрований (пайовий) капітал» дочірнього підприємства.

4) Зареєстрований (пайовий) капітал консолідованого балансу дорівнює зареєстрованому (пайовому) капіталу материнського підприємства.

2.3.3. Консолідація статей консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо сума інвестицій материнського підприємства відрізняється від номінальної вартості акцій дочірнього підприємства

Ми розглядали приклади, коли інвестиції материнського підприємства в дочірнє підприємство дорівнюють сумі статутного капіталу дочірнього підприємства або частині статутного капіталу відповідно до придбаного пакету акцій, що належить материнському підприємству.

Однак є ситуації, коли материнське підприємство придбає (купує? отримує?) акції дочірнього підприємства за вартістю, що відрізняється від номінальної вартості.

В такому разі складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), форма № 1-к, починається із визначення балансової вартості власного капіталу дочірнього підприємства, що відображається у I розділі пасиву балансу за статтями (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Розділ I пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Пасив	Код рядка
1	2
I. Власний капітал	
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400
Капітал у дооцінках	1405
Додатковий капітал	1410
Резервний капітал	1415
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
Неоплачений капітал	1425
Вилучений капітал	1430

Балансова вартість власного капіталу дорівнює чистим активам. Чисті активи у свою чергу дорівнюють, вартість активів – вартість зобов'язань.

Після цього сума інвестицій у дочірнє підприємство зіставляється із балансовою вартістю власного капіталу дочірнього підприємства (або його частки, що належить материнському підприємству).

Результатом порівняння може бути рівність власного капіталу та інвестицій, а також додаткова або від'ємна різниця між інвестиціями материнського підприємства та балансовою вартістю власного капіталу дочірнього підприємства.

Розглянемо приклад, коли власний капітал дочірнього підприємства та інвестиції материнського підприємства рівні.

Приклад. 2.4. 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. 2.14.

Таблиця 2.14

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

Таблиця 2.15

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								
Довгострокові фінансові інвестиції	3 900		-					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							8 000
Додатковий капітал		4 000		1 300							4 000
Резервний капітал		1 500		500							1 500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		150							1 450
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		-		-							
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		3 500		2 950							6 450
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-							
Баланс		18 400		6 900							21 400

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.

Таблиця 2.16

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

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
1	2	3	4	5
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	

Це величина гудвіла, що 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.

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.

Таблиця 2.17
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	Групи	Меншості	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи										
Основні засоби	10 000		3 000						13 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	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				8 000
Додатковий капітал		3 600		1 300	975	325				3 600
Резервний капітал		1 500		500	375	125				1 500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		250	187	63				1 437
Неконтрольована частка										1013
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		-		-						-
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		3 500		2 850						6 350
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		-		-						-
Баланс		18 000		6 900						21 900

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. 2.7. 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, що повинен відобразитись у пасиві консолідованого балансу в складі нерозподіленого прибутку.

Схема визначення негативного гудвілу при консолідації наведено на рис. 2.4.

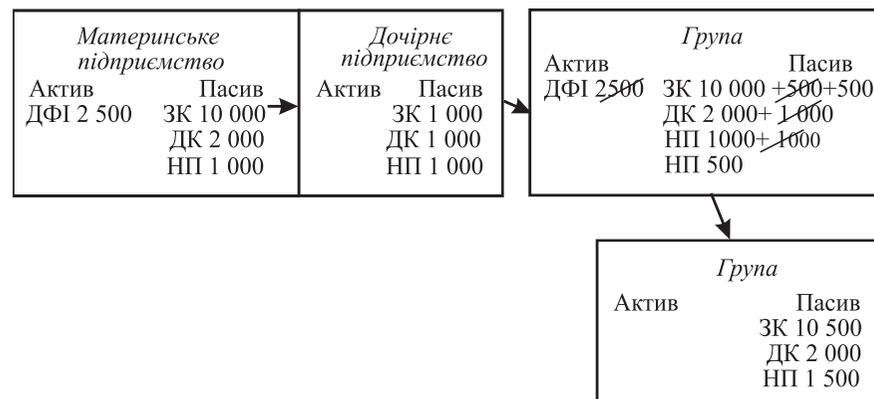


Рис. 2.4. Схема визначення негативного гудвілу при консолідації

Приклад. 2.8. Материнське підприємство придбало 75 % звичайних акцій дочірнього підприємства за 2,5 млн. грн. Індивідуальні баланси мате-

ринського та дочірнього підприємства подано у табл. 2.18. Нерозподілений прибуток материнського підприємства за звітний рік – 400 тис. грн, дочірнього підприємства – 50 тис. грн.

Таблиця 2.18

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

Послідовність складання консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (табл. 2.19):

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

Таблиця 2.19

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	Групи	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					8 000
Додатковий капітал		3 600		1 300	975	325					3 600
Резервний капітал		1 500		500	375	125					1 500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 400		250	187	63					1 937
Неконтрольована частка											1 013
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення											
III. Поточні зобов'язання і забезпечення											
IV. Зобов'язання, пов'язані з оборотними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття											
		3 500		2 850							6 350
Баланс		18 000		6 900	3 037	1 013		3 000	2 500		22 400

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. грн збільшує нерозподілений прибуток групи.

5) Розраховуємо неконтрольовану частку у власному капіталі дочірнього підприємства.

6) Визначаємо прибуток групи: 1400 тис. грн + 37 тис. грн.

7) Решта статей додаються.

2.3.4. 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 з привілейованих акцій.

Вартість привілейованих акцій, що випущені материнським підприємством, у консолідованому Балансі (Звіту про фінансовий стан) відображається 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».

Приклад. 2.9. 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 по-
дано у табл. 2.20.

Таблиця 2.20

**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		1 000	
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	

Послідовність консолідації Балансу (Звіту про фінансовий стан) (табл. 2.21):

1) Розраховуємо неконтрольовану частку 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 вказуємо окремою статтею «Неконтрольована частка»

Слід звернути увагу, що якщо сторонні акціонери (крім материнського підприємства) дочірнього підприємства володіють часткою звичай-

Таблиця 2.21

**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		Елімінавання статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Групи	Меншості	Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи										
Основні засоби	1 200		600						1 800	
Довгострокові фінансові інвестиції	250		-				250	250		
в т. ч. у звичайні акції	200						200	200		
у привілейовані акції	50						50	50		
II. Оборотні активи	550		400						950	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-							
Баланс	2 000		1 000				250	250	2 750	
I. Власний капітал										
Зареєстрований капітал		1 000		400	250	150				1 000
в т. ч. звичайні акції		800		300	200	100				800
привілейовані акції		200		100	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			250			2 750

них 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 = статутний капітал материнського підприємства.

4) Решта статей материнського підприємства та дочірнього підприємства додаються.

2.4. 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 (Звіту 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 [66].

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. 2.10. 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. 2.5.

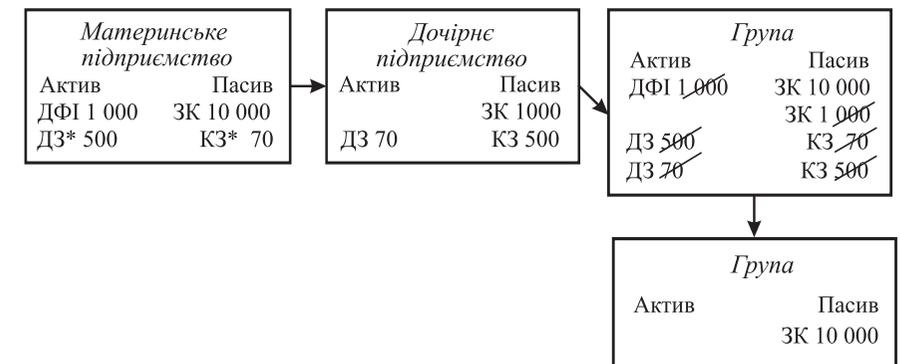


Рис. 2.5. Схема консолідації Балансу (Звіту про фінансовий стан)

* – Дебіторська заборгованість;

** – кредиторська заборгованість

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. 2.22.

Таблиця 2.22

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

Таким чином, при складанні консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) взаємні розрахунки між підприємствами групи виключаються (табл. 2.23).

Таблиця 2.23

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	Групи	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				2 000		8 000
Додатковий капітал		4 500		1 400						5 900
Резервний капітал		1 500		500						2 000
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 000		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						22 300

2.5. Використання показників консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) для аналізу та управління

Послідовність та методика аналізу консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) аналогічні аналізу звичайного балансу. Треба пояснити, який вид консолідації звітності використовувався, на яких умовах відбулося об'єднання підприємств в групу, охарактеризувати взаємозв'язок і взаємодію членів групи. Слід проводити фінансовий аналіз не тільки консолідованої звітності, але й вихідних форм (індивідуальних) фінансових звітів материнської організації і дочірніх підприємств. У процесі аналізу визначають питому вагу головної організації і дочірніх товариств у майні фінансово-промислової групи, оцінюють частку участі дочірніх товариств в активах групи. Розраховують питому вагу власних і позикових коштів головної організації і дочірніх товариств у джерелах формування майна фінансово-промислової групи, оцінюють частку участі дочірніх товариств у джерелах формування майна групи.

Порівняльний аналітичний консолідований Баланс (Звіт про фінансовий стан) групи підприємств наведено в табл. 2.24.

Таблиця 2.24

Порівняльний аналітичний консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) групи підприємств

АКТИВ	Код рядка	На початок року		На кінець року		Відхилення		
		тис. грн	частка, %	тис. грн	частка, %	абсолютне (гр.5-гр.3)	відносне (гр.7/гр.3)	за структурою (гр.6-гр.4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I. Необоротні активи								
Нематеріальні активи (залишкова вартість)	1000							
Незавершені капітальні інвестиції	1005							
Основні засоби (залишкова вартість)	1010							
Інвестиційна нерухомість	1015							
Довгострокові біологічні активи	1020							
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030							
інші фінансові інвестиції	1035							

Продовж. табл. 2.24

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040							
Відстрочені податкові активи	1045							
Гудвіл при консолідації	1055							
Інші необоротні активи	1090							
Усього за розділом I	1095							
II. Оборотні активи								
Запаси	1100							
Поточні біологічні активи	1110							
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125							
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130							
з бюджетом	1135							
у тому числі з податку на прибуток	1136							
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155							
Поточні фінансові інвестиції	1160							
Гроші та їх еквіваленти	1165							
Витрати майбутніх періодів	1170							
Інші оборотні активи	1190							
Усього за розділом II	1195							
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200							
Баланс	1300							
ПАСИВ	Код рядка	На початок року		На кінець року		Відхилення		
		тис. грн	частка, %	тис. грн	частка, %	абсолютне (гр.5-гр.3)	відносне (гр.7/гр.3)	за структурою (гр.6-гр.4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I. Власний капітал								
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400							
Капітал у дооцінках	1405							

Продовж. табл. 2.24

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Додатковий капітал	1410							
Резервний капітал	1415							
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420							
Неоплачений капітал	1425 ()		()					
Вилучений капітал	1430 ()		()					
Неконтрольована частка	1490							
Усього за розділом I	1495							
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення								
Відстрочені податкові зобов'язання	1500							
Довгострокові кредити банків	1510							
Інші довгострокові зобов'язання	1515							
Довгострокові забезпечення	1520							
Цільове фінансування	1525							
Усього за розділом II	1595							
III. Поточні зобов'язання і забезпечення								
Короткострокові кредити банків	1600							
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610							
товари, роботи, послуги	1615							
розрахунками з бюджетом	1620							
розрахунками зі страхування	1625							
розрахунками з оплати праці	1630							
Поточні забезпечення	1660							
Доходи майбутніх періодів	1665							
Інші поточні зобов'язання	1690							
Усього за розділом III	1695							
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700							
Баланс	1900							

Аналіз структури власного капіталу групи підприємств так більш коректне, ніж груповий капітал, рекомендується здійснювати в табл. 2.25.

Таблиця 2.25

Структура власного капіталу групи підприємств

тис. грн

№ з/п	Показники	На початок року		На кінець року		Відхилення	
		сума	% до підсумку	сума	% до підсумку	по сумі	по структурі, %
1	2	3	4	5	6	7	8
	Зареєстрований капітал						
	Капітал у дооцінках						
	Додатковий капітал						
	Резервний капітал						
	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)						
	Неоплачений капітал	()		()			
	Вилучений капітал	()		()			
	Разом власного капіталу		100,0		100,0		
	БАЛАНС		100,0		100,0		
	Частка власного капіталу в активах підприємства	x		x		x	x

Аналіз структури власного капіталу і довгострокових залучених коштів групи підприємств рекомендується здійснювати в табл. 2.26.

Аналіз консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) виконується в наступній послідовності:

I етап. Аналіз структури активів та їх джерел припускає використання активів, зобов'язань і капіталу групи проводиться за балансом за допомогою одного з таких способів:

- ✧ аналізу безпосередньо за даними балансу без попереднього зміни складу балансових статей;
- ✧ формування ущільненого порівняльного аналітичного балансу шляхом агрегування деяких однорідних по складу елементів балансових статей;
- ✧ додаткового коригування балансу на індекс інфляції з наступним агрегування статей у необхідних аналітичних розрізах.

Таблиця 2.26

Структура розміщення власного капіталу і довгострокових залучених коштів групи підприємств

тис. грн

№ з/п	Показники	На початок року		На кінець року		Відхилення	
		сума	% до підсумку	сума	% до підсумку	по сумі	по структурі, %
1	2	3	4	5	6	7	8
	Власний капітал						
	Довгострокові зобов'язання						
	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями						
	Разом		100,0		100,0		
	З них розміщено:						
	4.1. В необоротних активах						
	4.2. В оборотних активах						
	Разом		100,0		100,0		

II етап. Аналіз ліквідності консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), який полягає в порівнянні коштів по активу, згрупованих за ступенем їх ліквідності і розташованих у порядку убування ліквідності, із зобов'язаннями по пасиву, згрупованими за термінами їх погашення і розташованими у порядку зростання термінів.

Залежно від ступеня ліквідності, тобто швидкості перетворення в грошові кошти, активи підприємства поділяються на такі групи:

1. Найбільш ліквідні активи (A1) = Грошові кошти та їх еквіваленти + Поточні фінансові інвестиції.

2. Швидко реалізовані активи (A2) = Поточна дебіторська заборгованість.

3. Повільно реалізовані активи (A3) = Запаси + Довгострокова дебіторська заборгованість + Довгострокові фінансові інвестиції.

4. Важко реалізовані активи (A4) = Розділ I. Необоротні активи – за винятком того, що увійшло в попередні групи.

Пасиви балансу групуються за ступенем терміновості їх оплати:

а) найбільш строкові зобов'язання (П1) = кредиторська заборгованість, а також кредити і позики, що не погашені в зазначений термін;

б) короткострокові зобов'язання (П2) = короткострокові кредити і позикові кошти. Також до цієї групи відноситься частина пасивів,

що наведені у розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення» (суми, що заплановані до виплати протягом 12 місяців, починаючи з дати складання балансу, чи протягом одного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців), а також доходи майбутніх періодів, що відносяться до поточних зобов'язань;

в) довгострокові зобов'язання (П3) = довгострокові кредити і позикові засоби, а також забезпечення майбутніх витрат і платежів і доходи майбутніх періодів, що не відносяться до поточного зобов'язання;

г) постійні пасиви (власний капітал) (П4) = статті I розділу пасиву. Для збереження балансу активу і пасиву підсумок даної групи необхідно зменшити на суму витрат майбутніх періодів.

Для визначення ліквідності балансу зіставляються підсумки наведених груп по активу і пасиву. Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо мають місце такі співвідношення: $A1 > П1$, $A2 > П2$, $A3 > П3$, $A4 < П4$.

III етап. Аналіз загальної платоспроможності групи підприємств, що виконується на основі розрахунку фінансових коефіцієнтів платоспроможності по консолідованому Балансу (Звіту про фінансовий стан).

IV етап. Аналіз фінансової стійкості, що дозволяє оцінити ступінь незалежності групи і окремих його підприємств від позикових джерел фінансування.

V етап. Аналіз ділової активності, що дозволяє досліджувати рівні і динаміку різноманітних фінансових коефіцієнтів – показників оборотності, для цього використовуються дві групи показників:

- загальні показники оборотності;
- показники управління активами.

При проведенні аналізу ділової активності організації необхідно звернути увагу на:

- тривалість виробничо-комерційного циклу і його складові;
- основні причини зміни тривалості виробничо-комерційного циклу [77].

При аналізі консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) необхідно:

- ✧ пояснити, який вид консолідації використовувався;
- ✧ виявити, на якій основі відбулося об'єднання підприємств в групу;
- ✧ показати взаємозв'язок і взаємодію членів групи.

Аналіз консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) проводиться спільно з аналізом балансу материнської і дочірніх компаній, тому одним з напрямів аналізу стає визначення структури капіталу та майна.

Якщо консолідований баланс (Звіту про фінансовий стан) складається для групи підприємств вперше, то особлива увага приділяється аналізу відмінностей в обліковій політиці материнської і дочірніх компаній, в першу чергу в прийнятих методах оцінки активів, і так само інвестиціям материнського в дочірні підприємства. Приведення облікової політики до єдиних підходів дозволяє здійснити процедуру консолідації та визначити ділову репутацію дочірніх підприємств [118].

Завдання для перевірки знань

Контрольні запитання до теми 2 «Організація і методика складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан)»:

1. Призначення консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к).
2. Загальна характеристика та структура консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к).
3. Інформаційні джерела для складання консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к).
4. Консолідація статей консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 100 %.
5. Консолідація статей консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо частка участі материнського підприємства у статутному капіталі дочірнього підприємства становить 51%-99%.
6. Консолідація статей консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан), якщо сума інвестицій материнського підприємства відрізняється від номінальної вартості акцій дочірнього підприємства.
7. Консолідація статей консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) при придбанні материнським підприємством привілейованих акцій дочірнього підприємства.
8. Особливості консолідації статей Балансу, пов'язаних із внутрішньогруповими розрахунками та операціями.
9. Використання показників консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) для аналізу та прийняття управлінських рішень.
10. Етапи аналізу консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) для прийняття управлінських рішень.

Тестові запитання до теми 2 «Методика складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан)»:

1. Консолідований баланс відрізняється від традиційного бухгалтерського балансу наступним:

- а) наявність активу та пасиву;
- б) відсутністю власного капіталу;
- в) наявністю додаткових розділів;
- г) в консолідований баланс включаються додаткові показники, такі як неконтрольована частка участі.

2. Консолідований баланс – це звіт:

- а) про фінансові результати групи взаємопов'язаних підприємств;
- б) про прибутки або збитки групи взаємопов'язаних підприємств;
- в) про фінансовий стан групи взаємопов'язаних підприємств;
- г) про фінансовий стан дочірнього підприємства.

3. Від індивідуальних балансів підприємств-учасників групи консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1-к):

- а) відрізняється додатковим включенням статей: в пасиві за розділом I «Необоротні активи» – Гудвіл при придбанні (ряд. 1055); у активі за розділом I «Власний капітал» – Неконтрольована частка (ряд. 1490);
- б) відрізняється додатковим включенням статей: в активі за розділом I «Необоротні активи» – Гудвіл при придбанні (ряд. 1055); у пасиві за розділом I «Власний капітал» – Неконтрольована частка (ряд. 1490);
- в) відрізняється додатковим включенням статей: в активі за розділом I «Власний капітал» – Гудвіл при придбанні (ряд. 1055); у пасиві за розділом I «Необоротні активи» – Неконтрольована частка (ряд. 1490);
- г) відрізняється додатковим включенням статей: в активі за розділом I «Власний капітал» – Гудвіл при придбанні (ряд. 1055); у пасиві за розділом I «Необоротні активи» – Неконтрольована частка (ряд. 1490).

4. Активи у консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан) (ф. № 1-к) зведені:

- а) у три розділи;
- б) у чотири розділи;
- в) у п'ять розділів;
- г) у два розділи.

5. Процедури консолідації капіталу розрізняються залежно від:

- а) ступеня участі материнського підприємства у капіталі дочірнього підприємства (100 %; 50%-99%);
- б) вартості придбання дочірнім підприємством акцій материнського підприємства (сума інвестицій дочірнього підприємства дорівнює або перевищує номінальну вартість акцій материнського підприємства);

- в) виду акцій материнського підприємства (звичайні, привілейовані).
 - г) ступеня участі дочірнього підприємства у капіталі материнського підприємства (100 %; 50%-99%).
6. Інвестиції материнського підприємства у дочірнє:
- а) виключно внутрішньогрупова не фінансова операція, а тому вони виключаються з консолідованого Звіту про прибутки та збитки;
 - б) не виключно внутрішньогрупова фінансова операція, а тому вони не виключаються з консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к);
 - в) виключно внутрішньогрупова фінансова операція, а тому вони виключаються з консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к);
 - г) виключно внутрішньогрупова фінансова операція, а тому вони включаються до консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к).
7. Статті, що взаємовиключаються – це статті:
- а) балансу, що відображаються як в активі балансу одного підприємства групи, так в пасиві балансу іншого підприємства групи;
 - б) балансу, що відображаються як в активі балансу одного підприємства групи, так в активі балансу іншого підприємства групи;
 - в) балансу, що відображаються як в оборотних активах балансу одного підприємства, так у власному капіталі балансу іншого підприємства;
 - г) балансу, що відображаються як в оборотних активах балансу одного підприємства, так у зобов'язаннях балансу іншого підприємства.
8. Аналіз консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) проводиться:
- а) окремо з аналізом балансу материнської і дочірніх компаній, тому одним з напрямів аналізу стає визначення структури капіталу та майна;
 - б) спільно з аналізом балансу материнської і дочірніх компаній, тому одним з напрямів аналізу стає визначення структури капіталу та майна;
 - в) спільно без аналізу балансу материнської і дочірніх компаній, тому одним з напрямів аналізу стає визначення структури грошових коштів;
 - г) спільно з аналізом звіту про фінансовий стан материнської і дочірніх компаній, тому одним з напрямів аналізу стає визначення структури капіталу та майна.

9. При складанні консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) кредит, наданий дочірньому підприємству, що відображається у складі активів материнського підприємства та пасиві дочірнього підприємства:
- а) елімінується;
 - б) додається;
 - в) віднімається;
 - г) множитья.
10. Яким національним П(С)БО затверджена форма консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к):
- а) П(С)БО 15;
 - б) П(С)БО 27;
 - в) НП(С)БО 1;
 - г) НП(С)БО 2.

Запитання для самоконтролю до теми 2 «Методика складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан)»:

1. Загальна характеристика, структура та значення консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к).
2. Статті активу консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан), їх визнання та оцінка.
3. Статті пасиву консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан), їх визнання та оцінка.
4. Процедури консолідації власного капіталу у Балансі (Звіті про фінансовий стан) материнського та дочірніх підприємства.
5. Особливості консолідації статей Балансу.
6. Методика складання консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан).
7. Організація складання консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан).
8. Техніка складання консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан).
9. Використання показників консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) для аналізу.
10. Використання показників консолідованого Балансу (Звіту про фінансовий стан) для прийняття управлінських рішень.

Завдання для самостійного вивчення до теми 2 «Методика складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан)»:

Завдання 2.1

Материнському підприємству належить 100% звичайних акцій дочірнього підприємства, приданих за номінальною вартістю 5 млн. грн. За

звітний рік між материнським підприємством та дочірнім підприємством немає внутрішньогрупових операцій. Індивідуальні баланси материнського підприємства та дочірнього підприємства наведено у табл. 2.23.

Таблиця 2.23

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

Статті	Код ряд-ка	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
		Актив	Пасив	Актив	Пасив
I. Необоротні активи					
Основні засоби	1010	30000		7500	
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	5000		–	
II. Оборотні активи					
1100	11250			9750	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття					
1200	–			–	
Баланс	1300	46250		17250	
I. Власний капітал					
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		20000		5000
Додатковий капітал	1410		10000		3250
Резервний капітал	1415		3750		1250
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		2500		250
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення					
1500			1250		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення					
1600			8750		7500
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття					
1700			–		–
Баланс	1900		46250		17250

Необхідно скласти робочу таблицю для складання консолідованого балансу та консолідований баланс у вигляді табл. 2.24.

Таблиця 2.24

Робоча таблиця для складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к) станом на 31 грудня 201X р., тис. грн

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Елімінація статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив

Завдання 2.2

Материнське підприємство володіє 51 % звичайних акцій дочірнього підприємства. Статутний капітал дочірнього підприємства складає 30 млн. грн. Інвестиції материнського підприємства у дочірнє підприємство складає 15,3 млн. грн. Індивідуальні баланси материнського підприємства та дочірнього підприємства наведено у табл. 2.25.

Таблиця 2.25

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	18000		4500	
Довгострокові фінансові інвестиції	1530		–	
II. Оборотні активи				
6750			5850	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття				
–			–	
Баланс	26280		10350	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		12000		3000
Додатковий капітал		4530		1950
Резервний капітал		2250		750
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1500		150
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
		750		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
		5250		4500
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття				
		–		–
Баланс		26280		10350

Необхідно скласти робочу таблицю для складання консолідованого балансу, провести відповідні розрахунки та скласти консолідований Баланс у вигляді табл. 2.26.

Таблиця 2.26

**Робоча таблиця для складання консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан) (ф. № 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

Завдання 2.3

Материнське підприємство придбало 75 % акцій дочірнього підприємства за 10,5 млн. грн.

Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства подано у табл. 2.27.

При цьому нерозподілений прибуток материнського підприємства за звітний рік – 1200 тис. грн, за минулі роки – 3000 тис. грн.

Нерозподілений прибуток дочірнього підприємства за звітний рік – 150 тис. грн, за минулі звітні періоди – 600 тис. грн.

Таблиця 2.27

**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	30000		9000	
Довгострокові фінансові інвестиції	10500		–	
II. Оборотні активи	13500		11700	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	–		–	
Баланс	54000		20700	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		24000		6000
Додатковий капітал		10800		3900
Резервний капітал		4500		1500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		4200		750
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		–		–
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		10500		8550
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		–		–
Баланс		54000		20700

Таблиця 2.28

**Робоча таблиця для складання Консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан) (ф. № 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

Завдання 2.4

Материнське підприємство придбало 75 % звичайних акцій дочірнього підприємства за 3,75 млн. грн. Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства подано у табл. 2.29. Нерозподілений прибуток материнського підприємства за звітний рік – 600 тис. грн, дочірнього підприємства – 75 тис. грн.

Таблиця 2.29

**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	15000		4500	
Довгострокові фінансові інвестиції	3750		–	
II. Оборотні активи	8250		5850	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	–		–	
Баланс	27000		10350	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		12000		3000
Додатковий капітал		5400		1950
Резервний капітал		2250		750
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		2100		375
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		–		–
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		5250		4275
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		–		–
Баланс		27000		10350

Необхідно скласти робочу таблицю для складання консолідованого балансу, провести відповідні розрахунки та скласти консолідований баланс у вигляді табл. 2.30.

Таблиця 2.30

**Робоча таблиця для складання консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к)
станом на 31 грудня 201X р., тис. грн**

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Елімінавання статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив

Завдання 2.5

Материнське підприємство має одне дочірнє підприємство та володіє його акціями. Статутний капітал материнського підприємства складається з 8000 звичайних акцій номінальною вартістю 250 грн кожна та 2000 привілейованих акцій номінальною вартістю 250 грн, таким чином, статутний капітал материнського підприємства дорівнює 2,5 млн. грн.

Статутний капітал дочірнього підприємства дорівнює 1000 тис. грн і складається з 3000 звичайних акцій номінальною вартістю 250 грн кожна та 1000 привілейованих акцій номінальною вартістю 250 грн кожна.

Материнському підприємству належить 2/3 звичайних акцій та половина привілейованих акцій дочірнього підприємства. Інвестиції у дочірнє підприємство складають 625,00 тис. грн.

Індивідуальні баланси материнського та дочірнього підприємства подано у табл. 2.31.

Таблиця 2.31

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

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Основні засоби	3000		1500	
Довгострокові фінансові інвестиції	625		–	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття				
	–		–	
II. Оборотні активи	1375		1000	
Баланс	5000		2500	
I. Власний капітал				

Продовж. табл. 2.31

1	2	3	4	5
Зареєстрований (пайовий) капітал		2500		1000
Додатковий капітал		1000		450
Резервний капітал		375		150
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		250		150
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		875		750
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		–		–
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		–		–
Баланс		5000		2500

Необхідно скласти робочу таблицю для складання консолідованого балансу, провести відповідні розрахунки та скласти консолідований баланс у вигляді табл. 2.32.

Таблиця 2.32

**Робоча таблиця для складання консолідованого балансу
(Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1-к)
станом на 31 грудня 201X р., тис. грн**

Статті	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Елімінавання статей		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Актив	Пасив

ТЕМА 3.
МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТУ
ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
(Звіту про сукупний дохід)

Після вивчення теми студент повинен:

- а) **знати:** призначення, зміст, будову та структуру консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід); характеристику розділів консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід); інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);
- б) **вміти:** складати консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

ПЛАН

- 3.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к.;
- 3.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к.;
- 3.3. Методика і послідовність формування показників консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к.;
- 3.4. Процедури консолідації статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) материнського та дочірніх підприємств;
- 3.5. Використання показників консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для аналізу та управління.

Основні терміни: консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), витрати, внутрішньогрупові операції, внутрішньогрупове сальдо, дохід, курсові різниці, неконтрольована частка, облікова політика, нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій, прибуток, сукупний дохід, фінансові результати.

3.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту
про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к

Другою, після Балансу (Звіту про фінансовий стан), формою консолідованої фінансової звітності є консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к, що наведена у додатку Ж.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності, у тому числі консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, визначено НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Форма консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є додатком до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Правильно заповнена форма консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, надає користувачам повну, правдиву і неупереджену інформацію про доходи, витрати, прибутки, збитки консолідованої групи за звітний період та за відповідний попередній період. У консолідованому звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) наводяться доходи і витрати підприємств групи, що відповідають критеріям, визначеним в національних П(С)БО.

Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності зазначено, що у консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки. Інформація консолідованого звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) доповнює інформацію, що міститься у консолідованому балансі (Звіт про фінансовий стан) тому що розкриваються господарські операції за даними про обороти на рахунках бухгалтерського обліку підприємств групи.

Мета подання форми звітності. Метою складання консолідованого звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід групи підприємств за звітний період. консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) має значне інформаційне навантаження, оскільки показує окремо статті доходів і витрат групи за основними видами діяльності, головним чином, операційною діяльністю та на підставі таких даних дозволяє визначити не тільки підсумковий фінансовий результат – сукупний дохід або сукупні витрати, складові операційних витрат та дає можливість розрахувати показники прибутковості акцій, але визначити також специфічні характеристики, що виникають при консолідації фінансової звітності, а

саме чистий прибуток та сукупний дохід, що належить відповідно власникам материнської компанії та неконтрольованій частці.

З метою зіставності фінансових звітів, дані у консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), форма № 2-к, подаються на останню дату звітного періоду. Звітним періодом для складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, є календарний рік. Проміжна звітність (місячна, квартальна) складається наростаючі підсумком з початку звітного року.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року (табл. 1.19 розділу 1 даного навчального посібника).

Консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), форма № 2-к, складається у такі строки:

- ✧ за 1-й квартал, тобто з 1 січня по 31 березня;
- ✧ за 1 півріччя, тобто з 1 січня по 30 червня;
- ✧ за 9 місяців, тобто з 1 січня по 30 вересня;
- ✧ за рік, тобто з 1 січня по 31 грудня.

Структура консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Форма консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) складається із 4 розділів: розділ I «Фінансові результати», розділ II «Сукупний дохід», розділ III «Елементи операційних витрат» та Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій».

Розділ I консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – «Фінансові результати», визначає підсумковий фінансовий результат діяльності групи: чистий прибуток (рядок 2350 форми) або чистий збиток (рядок 2355 форми).

Структура розділу I консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) «Фінансові результати» наведено в табл. 3.1.

Розділ II консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – «Сукупний дохід», дає можливість визначити сукупний дохід підприємств групи, підсумок відображається у рядку 2465 форми. Окремо розкриваються чистий прибуток (збиток), що належить власникам материнської компанії (рядок 2470 форми) та прибуток (збиток), що належить неконтрольованій частці (рядок 2475 форми) та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії (рядок 2480 форми) та сукупний дохід, що належить неконтрольованій частці (рядок 2485 форми).

Таблиця 3.1

Структура розділу I «Фінансові результати» консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к

Назва статті	Код рядка
1	2
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050
Валовий:	
прибуток	2090
збиток	2095
Інші операційні доходи	2120
Адміністративні витрати	2130
Витрати на збут	2150
Інші операційні витрати	2180
Фінансовий результат від операційної діяльності:	
прибуток	2190
збиток	2195
Дохід від участі в капіталі	2200
Інші фінансові доходи	2220
Інші доходи	2240
Фінансові витрати	2250
Втрати від участі в капіталі	2255
Інші витрати	2270
Фінансовий результат до оподаткування	
прибуток	2290
збиток	2295
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300
Чистий фінансовий результат:	
прибуток	2350
збиток	2355

Структура розділу II консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к «Сукупний дохід» наведена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Структура розділу II «Сукупний дохід» консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к

Назва статті	Код рядка
1	2
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405
Накопичені курсові різниці	2410
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415
Інший сукупний дохід	2445
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465
Чистий прибуток (збиток), що належить:	
власникам материнської компанії	2470
неконтрольованій частці	2475
Сукупний дохід, що належить:	
власникам материнської компанії	2480
неконтрольованій частці	2485

Розділ III консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – «Елементи операційних витрат», дає інформацію про витрати діяльності консолідованої групи, а саме, за елементами операційних витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Підсумок розділу III відображається у рядку 2550 форми.

Структура розділу III консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) «Елементи операційних витрат» наведено в табл. 3.3.

Розділ IV консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – «Розрахунок показників прибутковості акцій», містить дані про чистий та скоригований чистий прибуток на акцію. Для заповнення даного розділу форми використовується П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»; підсумок розрахунку відображається у рядку 2650 форми. У даному розділі IV консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2-к) грошові показники наводяться в гривнях з копійками.

Таблиця 3.3

Структура розділу III «Елементи операційних витрат» консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к

Назва статті	Код рядка
1	2
Матеріальні затрати	2500
Витрати на оплату праці	2505
Відрахування на соціальні заходи	2510
Амортизація	2515
Інші операційні витрати	2520
Разом	2550

Структуру розділу IV консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) «Розрахунок показників прибутковості акцій» наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Структура розділу IV консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) «Розрахунок показників прибутковості акцій» (ф. № 2-к)

Назва статті	Код рядка
1	2
Середньорічна кількість простих акцій	2600
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615
Дивіденди на одну просту акцію	2650
Середньорічна кількість простих акцій	2600

У формі консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) наводяться показники фінансової звітності підприємств групи за звітний період та за аналогічний період попереднього року.

При складанні консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, головним чином використовується важливий принцип бухгалтерського обліку, а саме **принцип нарахування та відповідності доходів і витрат**, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівняти доходи звітного періоду з ви-

тратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Для коректного заповнення консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) всім підприємствам групи потрібно дотримуватися єдиної облікової політики групи. За такими умовами показники певних рядків форми консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), заповнюються шляхом алгебраїчної суми відповідних рядків окремих форм звітів про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) материнського та дочірнього підприємств.

За НП(С)БО 1, консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин для складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності. Аналогічну вимогу зазначає МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»: материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин. Якщо член групи користується обліковими політиками, що відрізняються від тих, які були прийняті в консолідованій фінансовій звітності для обліку подібних операцій та подій за подібних обставин, то відповідні коригування мають бути здійснені у фінансовій звітності такого члена групи при складанні консолідованої фінансової звітності, щоб забезпечити узгодженість з обліковими політиками групи.

Консолідована фінансова звітність: об'єднує подібні статті доходу, витрат материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; згортає (виключає) балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ 3 «Проміжна фінансова звітність» (пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу); виключає повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, що визнані в складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються повністю). Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 «Податки на прибуток» розглядає тимчасові різниці, що виникають внаслідок виключення прибутків або збитків від внутрішньогрупових операцій.

Суб'єкт господарювання включає дохід та витрати дочірнього підприємства у консолідовану фінансову звітність з дати, коли він отримав контроль над дочірнім підприємством, до дати, коли суб'єкт господарювання втратив контроль над дочірнім підприємством. Дохід та витрати дочірнього підприємства розраховуються на основі величини активів та зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання. Наприклад, витрати на амортизацію, визнані у консолідованому звіті про сукупні доходи після дати придбання, визначаються на основі справедливої вартості відповідних активів, що амортизуються, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання.

При складанні форми № 2-к консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), застосовується функція витрат. **Функція витрат** – це кількісне відображення залежності витрат від їх чинників. Такі формалізовані залежності у вигляді функцій полегшують процеси прогнозування і планування витрат, використовуються в аналізі й оцінюванні роботи центрів відповідальності та в інших сферах діяльності підприємства та групи підприємств.

Для заповнення консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) застосовується функція сукупних (абсолютних) витрат групи підприємств та індивідуальних витрат кожного із підприємств, що складають групу, наприклад, окремих статей чи елементів (наприклад, собівартості реалізованої продукції, витрат на збут, фінансових витрат тощо).

Основною проблемою під час побудови функцій витрат є встановлення причинно-наслідкових зв'язків між чинниками і витратами. Чинники витрат виражаються характеризуються певними показниками, що впливають на витрати і мають кількісну оцінку. Вони визначаються в процесі аналізу і емпіричної перевірки зв'язку з витратами і в подальшому розглядаються як змінні параметри функції витрат.

Базою для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є розуміння власника та менеджменту підприємств групи щодо отримання групою економічних вигід, наприклад, доходу у майбутньому. Під вигодою – розуміють отримання групою певної комерційної переваги, додаткового доходу, прибутку тощо.

Призначення та використання інформації консолідованого звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) – це викладення користувачам звітності об'єктивної оцінки та міркування щодо абсолютних величин витрат, доходів та фінансових результатів, структури доходів та витрат, прибутковості діяльності підприємств групи та показників групи в цілому, табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Призначення консолідованого Звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід)**

Форма звітності	Структура звітності	Призначення та використання інформації
Консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), форма № 2-к	відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки	оцінка та прогнозування структури доходів та витрат, прибутковості діяльності групи підприємств

У табл. 3.6 наведено порядок складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за методичними рекомендаціями з порядку заповнення форм фінансової звітності.

Таблиця 3.6

**Складання консолідованого звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід)
за нормативно-правовими актами України**

Особливості складання консолідованої фінансової звітності		
Форма звітності	Рядок форми	Примітки
Консолідований Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) форма № 2-к	2410 «Накопичені курсові різниці»	Для відображення накопичених курсових різниць
	2445 «Інший сукупний дохід»	Для відображення накопичених курсових різниць
	2470 «Чистий прибуток (збиток), що належить власникам материнської компанії»	Чистий прибуток (збиток), що належить власникам материнської компанії
	2475 «Чистий прибуток (збиток), що належить неконтрольованій частці»	Чистий прибуток (збиток), що належить неконтрольованій частці
	2480 «Сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії»	Сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії
	2485 «Чистий прибуток (збиток), що належить неконтрольованій частці»	Чистий прибуток (збиток), що належить неконтрольованій частці

Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) служить сполучною ланкою між балансами минулих і звітного облікових періодів і показує, за рахунок чого відбулися зміни у звітному балансі групи порівняно з минулим.

Значущі види діяльності та управління такими видами діяльності.

Для багатьох об'єктів інвестування сукупність операційної та фінансової діяльності суттєво впливає на їхні результати. Прикладами діяльності, що, залежно від обставин, може бути значущими видами діяльності, є, зокрема, такі:

- продаж та придбання товарів або послуг;
- управління фінансовими активами протягом терміну їхньої дії (в тому числі після дефолту);
- відбір, придбання або продаж активів;
- дослідження та розробка нових продуктів або процесів;
- визначення структури фінансування або отримання фінансування.

Прикладами рішень стосовно значущих видів діяльності, є, зокрема, такі:

- прийняття операційних та довгострокових рішень щодо об'єкта інвестування, в тому числі ухвалення бюджету;
- призначення на посаду та встановлення розміру винагороди провідного управлінського персоналу або провайдерів послуг об'єкта інвестування та звільнення або припинення контрактних відносин з переліченими особами.

В деяких випадках значущою діяльністю може бути діяльність, що виникає до та після появи певної сукупності обставин або настання певних подій. Якщо два або кілька інвесторів мають здатність наразі керувати різними видами значущої діяльності, і така діяльність не ведеться одночасно, то інвестори мають визначити, який інвестор керує діяльністю, що найсуттєвіше вплине на результати діяльності об'єкта інвестування, та одночасно має діюче право приймати рішення. Інвестори мають час від часу переглядати цю оцінку, якщо релевантні факти або обставини змінюються.

**3.2. Інформаційні джерела для складання
консолідованого звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к**

При складанні консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, материнське підприємство та дочірні підприємства використовують обороти за рахунками бухгалтерського обліку класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності». Материнське підприємство для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) покладається на інформацію про доходи та витрати всіх підприємств групи та про додаткові дані, що розкривають зміст окремих операцій, їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та висвітлення у фінансовій звітності.

Для здійснення необхідних коригувань при консолідації та визначення консолідованих сум для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, в практиці використовується спеціальна робоча таблиця (табл. 3.7.).

Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів – важливий інструмент консолідації фінансових звітів, проміжний розрахунок коригувань, регулюючих записів, а також визначення неконтрольованої частки участі та консолідованих сум для заповнення форм консолідованої фінансової звітності.

Таблиця 3.7

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Статті звітів	Окремі фінансові звіти підприємств групи		Регулюючі записи		Неконтрольована частка участі	Консолідована сума
	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	дебет	кредит		
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)						

Ця робоча таблиця складається у такій послідовності:

- 1) заносяться у стовпчики (графи) таблиці 2 та 3 відповідні показники фінансових звітів (звіт про фінансові результати) материнського та дочірніх підприємств;
- 2) відображаються у стовпчиках 4 та 5 таблиці регулюючі записи, які дозволяють здійснити розглянуті вище коригування.

Слід мати на увазі, що ці записи робляться лише у наведеній вище робочій таблиці та не відображаються в облікових регістрах підприємств групи.

Кореспонденція рахунків, що використовуються для здійснення регулюючих записів, залежить від:

- а) періоду, за який складається консолідована фінансова звітність;
 - б) характеру операцій між дочірнім і материнським підприємствами.
- 3) обчислюється та відображаються у робочій таблиці неконтрольована частка участі (стовпчик 6);

Наприклад, якщо Підприємство М (материнське підприємство) у звітному періоді придбало 30 % акцій з правом голосу в АТ Д (дочірнє

підприємство), сума чистого прибутку групи склала 120,00 тис. грн, тоді неконтрольована частка складе $(120 * (100-30)/100) = 120,0 * 0,7 = 84$ тис. грн.

- 4) обчислюються та заносяться у робочій таблиці (стовпчик 7) консолідовані суми відповідних статей.

Принципи консолідації фінансових звітів материнської і дочірньої компаній однаково застосовуються як й до балансу та й до звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Формат робочої таблиці може бути використаний для комплексу звітів зі стовпчиками для материнського підприємства, кожного дочірнього підприємства і консолідації групи компаній.

3.3. Методика і послідовність формування показників консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к

Консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) складається на прямолінійній основі на підставі показників діяльності підприємств групи. Тобто, якщо будь-яке дочірнє підприємство належить материнському підприємству не повністю, неконтрольована частка участі розраховується після визначення податку на прибуток і зменшує прибуток (збиток) групи за період відповідно до Національних П(С)БО. За МСФЗ неконтрольована частка участі розраховується після визначення прибутку або збитку за період.

При складанні консолідованого звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) слід дотримуватися вимог Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. наказом Мінфіну України від 28 березня 2013 р. № 433, далі – Методрекомедації № 433 [93] та Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затв. наказом Мінфіну України від 11 квітня 2013 р. № 476, далі – Методрекомедації № 476 [60].

При складанні консолідованого звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) необхідно враховувати важливі моменти, що будуть впливати на процес підготовки звіту:

1. Придбання дочірнього підприємства протягом року: якщо будь-яке дочірнє підприємство було придбано протягом року, то необхідно розрахувати, яка частина його прибутку після оподаткування пов'язана з періодом до придбання. Це може бути здійснено на діючій основі, якщо відомо, який прибуток був на дату придбання та який прибуток виник при підготовці комплексу фінансових звітів як частина відповідного процесу. У випадку складання першого комплексу консолідованих звітів на дату придбання прибуток буде враховано у складі власного капіталу дочірнього підприємства по статті «Нерозподілений прибуток/непокритий збиток».

2. Внутрішньогруповий продаж запасів, їх залишки та нереалізований прибуток:

- 1) для консолідації фінансових звітів будь-які внутрішньо-групові залишки, що виникли до консолідації повинні бути виключені. Якщо материнське підприємство купує сировину у дочірнього підприємства, то материнське підприємство буде мати запаси, що включені по «собівартості їх реалізації», а дочірнє підприємство буде мати таку ж суму по показнику «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». В той же час ці суми є релевантними в окремих (індивідуальних) фінансових звітах двох підприємств, та не будуть мати змісту у випадку складання показників цих двох підприємств та підготовки консолідованого звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), оскільки група не може продавати запаси сама собі. Таким чином, при консолідації з метою підготовки звітів групи внутрішньогруповий продаж та собівартість повинні бути виключені. Відповідно, однакові суми будуть виключатись, не впливаючи на суму прибутку.
- 2) сум доходу від реалізації та собівартість придбання необхідно коригувати з метою визначення чи включено ще будь-яку продукцію, що передана в межах групи в кінцеві запаси покупця. Якщо так, то вони будуть включені по собівартості підприємства. Однак, при консолідації, коли всі підприємства розглядаються як одна економічна одиниця, запаси не будуть записані по собівартості в межах групи, оскільки вони будуть включати елемент внутрішньогрупового прибутку. Таким чином, з метою консолідації прибуток, що включений до запасів, які були передані від одного підприємства групи до іншого необхідно виключити. Таке виключення здійснюється за рахунок зменшення суми кінцевих запасів та валового прибутку групи. Це виключення необхідно враховувати в наступному році, та запаси на початок необхідно записати у консолідованому звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) по відкорегованій сумі, по якій вони з'явилися як запаси на кінець попереднього періоду.

3. Неконтрольована частка: коли підприємство групи, у якого є доля частці участі, здійснило реалізацію іншому підприємству групи, то сума запасів на кінець повинна бути зменшена на повний прибуток по операції. Однак прибуток групи повинен бути зменшений лише на долю групи в дочірньому підприємстві. За МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», суб'єкт господарювання має відносити прибуток або збиток та кожний компонент іншого сукупного доходу на власників материнського підприємства та неконтрольовані частки участі. Загальний сукупний дохід відноситься на

власників материнського підприємства та неконтрольовані частки участі, навіть якщо це призведе до від'ємного балансу неконтрольованих часток. Якщо дочірнє підприємство має кумулятивні привілейовані акції в обігу, які класифіковані як капітал та утримуються неконтрольованими частками, то суб'єкт господарювання має обчислити свою частку прибутку або збитку після коригування дивідендів на такі акції, незалежно від того, чи були оголошені такі дивіденди. У разі зміни пропорційного відношення капіталу, що відноситься на неконтрольовані частки участі, суб'єкт господарювання повинен скоригувати балансову вартість контрольного пакету та неконтрольованої частки участі, з метою відображення зміни їх співвідношення в капіталі дочірнього підприємства. Суб'єкт господарювання повинен визнати будь-яку різницю між сумою коригування неконтрольованих часток участі та справедливою вартістю отриманої або сплаченої винагороди і віднести таку різницю на власників материнського підприємства.

4. Продаж активів інших, ніж запаси: якщо підприємство групи реалізує необоротні активи будь-якому іншому підприємству групи, то застосовуються ті ж принципи – прибуток, що закладений в активі, повинен бути виключений з метою складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Також необхідно здійснити корегування амортизації необоротних активів.

Інформаційні джерела для складання Розділу I. Фінансові результати консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к наведено в табл. 3.8, який складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [60; 93].

Таблиця 3.8

**Алгоритм складання Розділу I. Фінансові результати
консолідованого звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к**

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	У статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2000) відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) підприємств групи за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше продажних товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. (п. 3.3. Методичних рекомендацій № 433)
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» (рядок 2050) відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів підприємств групи. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(с)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи», (п. 3.5. Методичних рекомендацій № 433), обороти за Дт 901, 902, 903, 904

Продовж.табл. 3.8

1	2	3
Валовий:		Валовий прибуток (збиток) (рядки 2090 або 2095) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) підприємств групи з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях. (п. 3.7. Методрекомедацій № 433)
прибуток	2090	р. 2000 – р. 2050 позитивне значення
збиток	2095	р. 2000 – р. 2050 відємне значення
Інші операційні доходи	2120	У статті «Інші операційні доходи» (рядок 2120) відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємств групи, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо. До цієї статті можуть наводитись додаткові статті: «Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», в якій відображається дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю; «Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності. До розрахунків приймається загальна сума інших операційних доходів. (п. 3.10. Методрекомедацій № 433), обороти за Кт рахунків від 711 по 719
Адміністративні витрати	2130	У статті «Адміністративні витрати» (рядок 2130) відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємств групи (п. 3.11. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 92 в Дт 79
Витрати на збут	2150	У статті «Витрати на збут» (рядок 2150) відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо. (п. 3.12. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 93 в Дт 79
Інші операційні витрати	2180	У статті «Інші операційні витрати» (рядок 2180) відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебиторської заборгованості відповідно до П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємств групи (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). До цієї статті можуть наводитись додаткові статті: «Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», в якій відображаються витрати від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю;

Продовж.табл. 3.8

1	2	3
		«Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», в якій відображаються витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності. До розрахунків приймається загальна сума інших операційних витрат. (п. 3.13. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 94 в Дт 79
Фінансовий результат від операційної діяльності:		Прибуток (збиток) від операційної діяльності як фінансовий результат від операційної діяльності (рядки 2190 або 2195) визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємств групи з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях. (п. 3.14. Методрекомедацій № 433)
прибуток	2190	р. 2090 або р. 2095 + р. 2120 – р. 2130 – р. 2150 – р. 2180 позитивне значення
збиток	2195	р. 2090 або р. 2095 + р. 2120 – р. 2130 – р. 2150 – р. 2180 відємне значення
Дохід від участі в капіталі	2200	У статті «Дохід від участі в капіталі» (рядок 2200) відображається дохід, отриманий підприємствами групи від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. (п. 3.15. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 72
Інші фінансові доходи	2220	У статті «Інші фінансові доходи» (рядок 2200) відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані підприємствами групи від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі). (п. 3.16. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 73
Інші доходи	2240	У статті «Інші доходи» (рядок 2240) відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності підприємств групи, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. До розрахунків приймається загальна сума інших доходів. (п. 3.17. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 74
Фінансові витрати	2250	У статті «Фінансові витрати» (рядок 2240) відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємств групи, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(с)БО 31 «Фінансові витрати». (п. 3.18. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 95 в Дт 79
Втрати від участі в капіталі	2255	У статті «Втрати від участі в капіталі» (рядок 2255) відображається збиток підприємств групи від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. (п. 3.19. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 96 в Дт 79
Інші витрати	2270	У статті «Інші витрати» (рядок 2270) відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності підприємств групи (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. (п. 3.20. Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 97 в Дт 79

Продовж.табл. 3.8

1	2	3
Фінансовий результат до оподаткування:		Прибуток (збиток) до оподаткування як фінансовий результат до оподаткування (рядки 2290 або 2295) визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) підприємств групи з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях. (п. 3.22. Методрекомедацій № 433)
прибуток	2290	р. 2190 абл р. 2195 + р. 2200 + р. 2220 + р.2240 – р. 2250 – р. 2255 – р. 2270 позитивне значення
збиток	2295	р. 2190 абл р. 2195 + р. 2200 + р. 2220 + р.2240 – р. 2250 – р. 2255 – р. 2270 відємне значення
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	У статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» (рядок 2300) відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з П(с)БО 17 «Податок на прибуток». (п. 3.23 Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 981
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	У статті «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування» (рядок 2305) відображаються відповідно прибуток або збиток підприємств групи від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації. (п. 3.24 Методрекомедацій № 433), обороти по Кт 98
Чистий фінансовий результат:		Чистий прибуток (збиток) як чистий фінансовий результат (рядки 2350 або 2355) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) підприємств групи до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування. (п. 3.25. Методрекомедацій № 433)
прибуток	2350	р. 2290 або р. 2295 + / – р. 2300 + / р. 2305 позитивне значення
збиток	2355	р. 2290 або р. 2295 + / – р. 2300 + / р. 2305 відємне значення

Інформаційні джерела для складання Розділу II. Сукупний дохід консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, наведено в табл. 3.9, який складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [60; 93].

Таблиця 3.9

**Алгоритм складання Розділу II.
Сукупний дохід консолідованого звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к**

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
У розділі наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємств групи, отриманий у звітному періоді. (п. 3.26. Методрекомедацій № 433)		
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	У статті «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» (рядок 2400) наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів підприємств групи, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). (п. 3.27. Методрекомедацій № 433) аналітичні дані за 423

Продовж.табл. 3.9

1	2	3
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	У статті «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» (рядок 2405) наводиться сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування підприємств групи у порядку, визначеному П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» (п. 3.28. Методрекомедацій № 433) аналітичні дані за 423
Накопичені курсові різниці	2410	У статті «Накопичені курсові різниці» (рядок 2410) наводиться сума курсових різниць підприємств групи, які відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході. (п. 3.29. Методрекомедацій № 433) аналітичні дані за 425
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	У статті «Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств» підприємств групи (рядок 2415) наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі. (п. 3.30. Методрекомедацій № 433) аналітичні дані за 42
Інший сукупний дохід	2445	У статті «Інший сукупний дохід» (рядок 2445) наводиться сума іншого сукупного доходу підприємств групи, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі. (п. 3.31. Методрекомедацій № 433) аналітичні дані за 42
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Інший сукупний дохід до оподаткування (рядок 2450) визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу. (п. 3.32. Методрекомедацій № 433), алгебраїчна сума рядків 2400 – 2445 (п. 46 Методрекомедацій № 476)
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	У статті «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом» (рядок 2455) наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом. (п. 3.33. Методрекомедацій № 433)
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	У статті «Інший сукупний дохід після оподаткування» (рядок 2460) наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток. (п. 3.34. Методрекомедацій № 433), рядок 2450 мінус рядок 2455 (п. 47 Методрекомедацій № 476)
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	У статті Сукупний дохід (рядок 2465) розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу підприємств групи після оподаткування. (п. 3.35. Методрекомедацій № 433,) рядок 2460 плюс рядок 2350 мінус рядок 2355 (п. 48 Методрекомедацій № 476)
Чистий прибуток (збиток), що належить:		У статті чистий прибуток (збиток) (рядки 2470 та 2475) вказується чистий прибуток (збиток) за звітний період що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки (п. 3.36. Методрекомедацій № 433)
власникам материнської компанії	2470	Чистий прибуток (збиток) що належить власникам материнської компанії відображається у рядку 2470 (п. 3.36. Методрекомедацій № 433)

Продовж.табл. 3.9

1	2	3
неконтрольованій частці	2475	Чистий прибуток (збиток) що належить неконтрольованій частці відображається у рядку 2475 (п. 3.36. Методрекоме-ндацій № 433). Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать мате-ринському підприємству чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньо групових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств) (п. II.5. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»)
Сукупний дохід, що належить:		У статті сукупний дохід (рядки 2480 та 2485) вказується сума сукупного доходу за звітний період що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки (п. 3.36. Ме-тодрекомендацій № 433)
власникам материнської компанії	2480	Сукупний дохід що належить власникам материнської компанії відображається у рядку 2480 (п. 3.36. Методрекомендацій № 433)
неконтрольованій частці	2485	Сукупний дохід що належить неконтрольованій частці відобра-жається у рядку 2485 (п. 3.36. Методрекомендацій № 433) Не-контрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньо групових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств). (п. II.5. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»)

Інформаційні джерела для складання Розділу III. Елементи операційних витрат консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, наведено в табл. 3.10, який складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [60; 93].

Таблиця 3.10

**Алгоритм складання Розділу III.
Елементи операційних витрат консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к**

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
У розділі наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнали підприємства групи в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту в тому числі внутрішньо групового обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться (п. 3.37. Методрекомендацій № 433)		
Матеріальні затрати	2500	Оборот за Кт 80, або підсумковий оборот за за проведеннями з Кт рахунків класу 2 «Запаси» (крім рах. 206) в Дт рахунків витрат 23, 901, 903, 91, 92, 93, 94
Витрати на оплату праці	2505	Оборот за Кт 81, або підсумковий оборот за за проведеннями з Кт рах. 661 в Дт рахунків витрат 23, 901, 903, 91, 92, 93, 94

Продовж.табл. 3.10

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Відрахування на соціальні заходи	2510	Оборот за Кт 82, або підсумковий оборот за за проведеннями з Кт рахунків 65 в Дт рахунків витрат 23, 901, 903, 91, 92, 93, 94
Амортизація	2515	Оборот за Кт 83, або підсумковий оборот за за проведеннями з Кт рахунків 13 в Дт рахунків витрат 23, 901, 903, 91, 92, 93, 94
Інші операційні витрати	2520	Оборот за Кт 84, або підсумковий оборот за за проведеннями з Кт рахунків 372, 377, 63, 685 в Дт рахунків витрат 23, 901, 903, 91, 92, 93, 94
Разом	2550	Сума рядків 2500 – 2520 (п. 49 Методрекомендацій № 476)

Інформаційні джерела для складання Розділу IV. Розрахунок показників прибутковості акцій консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, наведено в табл. 3.11, який складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [60; 93].

Таблиця 3.11

**Алгоритм складання Розділу IV.
Розрахунок показників прибутковості акцій консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к**

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Даний розділ заповнюють акціонерні товариства підприємств групи, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій (п. 3.38. Методрекомендацій № 433). Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію та їх коригування здійснюється згідно з П(с)БО 24 «Прибуток на акцію» (п. 3.43. Методрекомендацій № 433)		
Середньорічна кількість простих акцій	2600	У статті «Середньорічна кількість простих акцій» (рядок 2600) наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду. (п. 3.39. Методрекомендацій № 433)
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	У статті «Скоригована середньорічна кількість простих акцій» (рядок 2605) наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій. (п. 3.40. Методрекомендацій № 433)
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	У статті «Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» (рядок 2610) наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу. (п. 3.41 Методрекомендацій № 433)
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	У статті «Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» (рядок 2615) відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу. (п. 3.42 Методрекомендацій № 433)
Дивіденди на одну просту акцію	2650	У статті «Дивіденди на одну просту акцію» (рядок 2650) відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди. (п. 3.44 Методрекомендацій № 433)

Основною відмінністю побудови консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) від індивідуальних звітів про фінансові результати підприємств учасників групи є наявність статті «Неконтрольована частка», урахування (у разі потреби) у складі адміністративних витрат зменшення корисності гудвіла, а також статті, за якою відображають фінансові результати від операційної діяльності підприємств – учасників групи, що здійснюють відмінні від решти видів економічної діяльності. У моделі консолідованого звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) повинні бути ураховано формати для індивідуального звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), встановлені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Гудвіл – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо. Гудвіл вважається активом, а негативний гудвіл – контрактом. **Гудвіл (негативний)** – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання. Негативний гудвіл виникає у тих випадках, коли балансова вартість активів підприємства, що продається, перевищує суму оплати за них.

Гудвіл, що виникає від придбання становить собою платіж, зроблений підприємством, яке купує, у сподіванні отримати у майбутньому економічну вигоду, тобто є грошовою оцінкою передбачуваного перевищення прибутковості підприємства, що купується. Наприклад, купуючи діюче підприємство з багаторічними діловими зв'язками, широко розрекламованою діяльністю або стабільними ринками збуту (що дозволяє тривалий час не турбуватися про рекламу і накопичення нових зв'язків), покупець готовий заплатити ціну, яка перевищує вартість чистих активів виставленого на продаж підприємства, тому що очікує в майбутньому отримати певні економічні вигоди. Однак при всій очевидності вигоди від придбання такої фірми, виникає цілком логічне запитання: скільки коштують ці вигоди? Адже не кожен покупець готовий без зайвих торгів викласти суму, яку з нього просять. Ціну необхідно обґрунтувати, щоб цей покупець був впевненим в поверненні коштів, які він має намір вкласти.

Отже, у Консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) показано, як змінилися доходи, витрати та чисті прибутки (збитки) групи а також складові цих ключових понять консолідованої групи підприємств під впливом доходів та витрат, здійснених підприємствами групи у звітному періоді.

У Примітках до консолідованої фінансової звітності стосовно Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) зазначається наступне.

Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

1. Загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

- а) сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.
- б) вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.
- в) загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в облік.

2. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

- а) кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;
- б) номінальна вартість акції;
- в) зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;
- г) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;
- г) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;
- д) перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;
- е) кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5%;
- є) акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

3. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

4. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

5. Усі інші підприємства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про: розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками; права, привілеї або обмеження щодо цих часток; зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі.

6. У примітках до фінансової звітності у разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- а) загальну їх вартість придбання або продажу;
- б) частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима;

- в) суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані;
- г) Суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

Якщо при складанні консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

3.4. Процедури консолідації статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) материнського та дочірніх підприємств

3.4.1. Консолідація статей звіту при внутрішньогруповій реалізації продукції (товарів, послуг)

Внутрішньогрупові обороти від реалізації продукції (робіт, послуг) значно впливають на показники консолідованого звіту про фінансові результати.

При складанні консолідованого звіту про фінансові результати виділяють два випадки:

- 1) В середині групи відбулась внутрішня реалізація (придбання) продукції (товарів, робіт, послуг), при цьому вся така продукція була реалізована покупцям поза групою (третім особам).
- 2) В середині групи відбулась внутрішня реалізація (придбання) продукції (товарів, робіт, послуг), при цьому на кінець звітного періоду така продукція повністю не реалізована третім особам.

3.4.1.1. Консолідація фінансових результатів від внутрішньогруповій реалізації продукції (товарів, послуг) у випадку повної реалізації кінцевої продукції третім особам

Якщо на кінець звітного року одна компанія групи реалізувала продукцію (роботи, послуги) іншому підприємству цієї ж групи, а останнє потім повністю реалізувало цю продукцію покупцям поза групою (термін особам), то при консолідації фінансових результатів прибуток (збиток) групи підсумовується.

Проте у консолідованому звіті про фінансові результати не включають виручку від реалізації продукції (робіт, послуг), що відображає внутрішньогосподарський оборот, а відповідно і витрати.

Приклад 3.1. МП володіє 100 % звичайних акцій ДП. У звітному році ДП реалізувало МП продукцію на суму 800 тис. грн. Витрати на виробництво та реалізацію цієї продукції склали 600 тис. грн. Витрати МП на придбання цієї продукції дорівнюють виручці від реалізації, що отримана ДП, і

складають 800 тис. грн. МП повністю реалізувало придбану у ДП продукцію у звітному році. Виручка МП від реалізації такої продукції третім особам склала 1100 тис. грн.

Схема консолідації звіту про фінансові результати наведено на рис. 3.1.

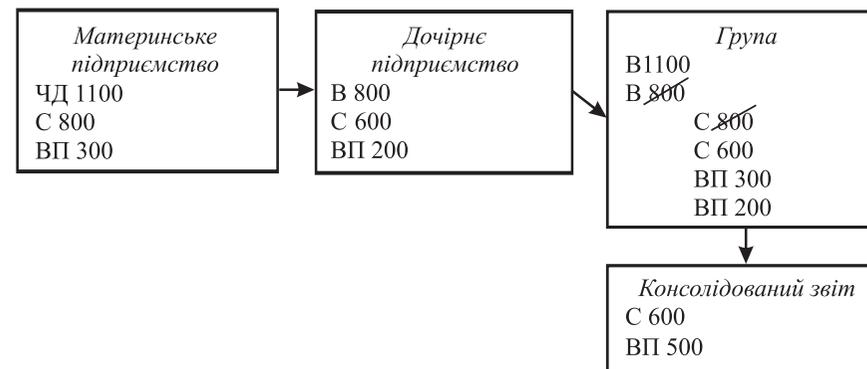


Рис. 3.1. Схема Консолідації звіту про фінансові результати до прикладу 3.1

Таким чином, у Консолідованому звіті про фінансові результати включають витрати МП на придбання продукції у ДП. Витрати, що включаються у консолідований звіт про фінансові результати, включають лише витрати ДП на виробництво і реалізацію продукції (собівартість). Чистий дохід (500 тис. грн) – це дохід ДП та МП.

У розглянутому прикладі витрати МП дорівнюють вартості придбаній у ДП продукції. Проте на практиці МП може понести додаткові витрати – адміністративні, збутові. А при переробці придбаній у ДП продукції – і виробничі витрати, які включаються до собівартості такої продукції.

Приклад 3.2. МП володіє 100 % звичайних акцій ДП. У звітному році ДП реалізувало МП продукцію на суму 800 тис. грн. Собівартість на виробництво такої продукції у ДП становить 600 тис. грн. МП понесло витрати: на придбання у сумі 800 тис. грн, на подальшу її переробку – 100 тис. та реалізацію – 100 тис. грн. Таким чином, повні витрати МП на виробництво та реалізацію продукції склали 1 млн. грн. МП повністю реалізувало продукцію, придбану у ДП, у звітному періоді. Відповідно виручка від реалізації МП становить 1350 тис. грн.

Схема консолідації звіту про фінансові результати за наведених умов наведено на рис. 3.2.

Таким чином, у Консолідованому звіті про фінансові результати елімінують показники виручки від реалізації продукції ДП та витрат МП на придбання цієї продукції. Витрати, що входять до консолідованого звіту

про фінансові результати: витрати ДП на виробництво продукції, витрати МП на переробку та реалізацію продукції.

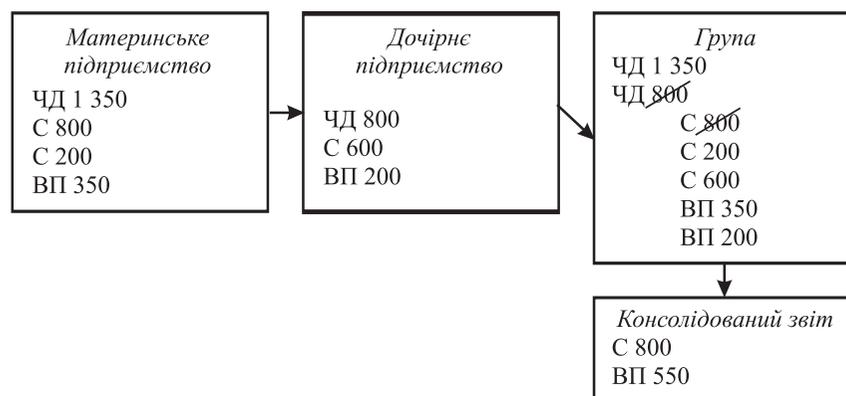


Рис. 3.2. Схема консолідації звіту про фінансові результати до прикладу 3.2

Приклад 3.3. Умова попередня.

Таблиця 3.12

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) материнського та дочірнього підприємств за 201X рік

Показники	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1350	800
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	900	600
Валовий прибуток	450	200
Витрати на збут	100	-
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	360	200

Процедура консолідації звіту про фінансові результати:

- взаємовиключаються показники чистого доходу від реалізації ДП (800 тис.) та витрати МП на придбання продукції у ДП (800 тис. грн).
- у консолідованому звіті про фінансові результати відображаються:
 - ❖ всі витрати ДП, пов'язані із виробництвом та реалізацією продукції (600 тис. грн);

- ❖ витрати, понесені МП на переробку та збут продукції (100 тис. грн. та 100 тис. грн).

3) Решта статей додаються.

Таким чином, у Консолідованому звіті відображають витрати: собівартість продукції (600 тис. грн), витрати на збут (200 тис. грн).

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) наведено в табл. 3.12.

Таблиця 3.12

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за 201X р.

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Елімінування	Консолідований звіт
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1350	800	-800	1350
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	900	600	-800	700
Валовий прибуток	450	200		650
Витрати на збут	100	-		100
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	360	200		550

3.4.1.2. Нереалізований прибуток при внутрішньогруповій реалізації продукції (робіт, послуг) та його відображення у консолідованому звіті про фінансові результати

У попередніх прикладах вся продукція, яка складає внутрішньогруповий оборот, була реалізована третім особам. Процедура консолідації ускладнюється, якщо така продукція на кінець звітнього року залишається частково або повністю нереалізованою.

Якщо розглядати групу в цілому, то така нереалізована продукція відображається у складі запасів у балансі групи, а прибуток, отриманий одним із підприємств групи при реалізації іншому підприємству групи, являє собою нереалізований прибуток групи.

При складанні консолідованої фінансової звітності нереалізований прибуток виключається із загальної суми прибутку або збитку групи, а вартість запасів у вигляді залишків нереалізованої продукції зменшується на суму такого нереалізованого прибутку.

Приклад 3.4. МП володіє 100 % звичайних акцій ДП. У звітному році ДП реалізувало МП продукцію на загальну суму 800 тис. грн. Собівартість такої продукції для ДП склала 600 тис. грн. Чистий дохід від реалізації склав

200 тис. грн. Витрати МП на придбання продукції у ДП склали 800 тис. грн. На кінець звітнього року МП не реалізувало третім особам придбану у ДП продукцію. Таким чином, така продукція відображається у балансі МП у складі запасів.

Звіт про фінансові результати материнського та дочірнього підприємств подано у табл. 3.13.

Таблиця 3.13

**Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)
материнського та дочірнього підприємств за 201X рік**

Показники	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)		800
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)		600
Валовий прибуток		200
Витрати на збут		–
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток		200

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) наведено в табл. 3.14.

Таблиця 3.14

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за 201X р.

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Елімінування	Консолідований звіт
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)		800	–	–
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	–	600	–	–
Валовий прибуток	–	200	–	–
Витрати на збут	–	–	–	–
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	–	200	–	–

Розглянутий приклад наочно демонструє, що якщо одне підприємство групи (у даному випадку МП) не реалізувало третім особам впродовж звітнього року продукцію, придбану у підприємств групи, то показники

покупця та продавця не підлягають відображенню у консолідованому звіті. В даному випадку весь прибуток виявився нереалізованим.

При наявності в групі нереалізованого прибутку коригуванню підлягає не тільки звіт про фінансові результати, але й дві статті балансу:

- ✧ в актив на величину нереалізованого прибутку зменшується вартість запасів, оскільки нереалізований прибуток знайшов відображення в запасах МП;
- ✧ в пасиві на величину нереалізованого прибутку зменшується нерозподілений прибуток (збиток) звітнього року.

3.4.2. Відображення у консолідованій звітності нереалізованого прибутку при наявності неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві

Методика складання Консолідованої фінансової звітності при наявності нереалізованого прибутку ускладнюється в тому випадку, якщо ДП, яке реалізувало свою продукцію іншим підприємствам групи, має неконтрольовану частку.

В такому випадку в нереалізованому прибутку необхідно виділити частку групи та неконтрольовану частку.

У міжнародній практиці використовують один із трьох способів:

- 1) З суми прибутку групи в консолідованому звіті про фінансові результати виключають нереалізований прибуток ДП лише в частці, що належить групі. У консолідованому балансі вартість запасів та нерозподіленого прибутку також зменшують на частку нереалізованого прибутку, що належить групі. Неконтрольована частка ДП включається окремою статтею в пасиві балансу у складі власного капіталу.
- 2) Неконтрольована частка у нереалізованому прибутку не обліковується у консолідованому звіті. Вся сума нереалізованого прибутку виключається з консолідованого звіту про фінансові результати. У консолідованому балансу на суму нереалізованого прибутку зменшують вартість запасів групи та величину нерозподіленого прибутку звітнього року групи.
- 3) Весь нереалізований прибуток виключається з прибутку групи. При цьому частка групи у нереалізованому прибутку виключається з консолідованого звіту про фінансовий стан. В консолідованому балансі вартість запасів зменшується на всю суму нереалізованого прибутку. У пасиві консолідованого балансу виключається частка нереалізованого прибутку, що відповідає частці, яка належить групі. З неконтрольованої частки виключається друга частина нереалізованого прибутку, що припадає на частку меншості.

Розглянемо на прикладі використання третьої метод виокремлення неконтрольованої частки у нерезалізованому прибутку.

Приклад 3.5. МП належить 75 % звичайних акцій ДП. Станом на кінець звітного року запаси МП включають товари, придбані у ДП загальною сумою 800 тис. грн. Витрати на виробництво та реалізацію цих товарів у ДП склали 600 тис. грн.

Звітні баланси МП та ДП наведено у табл. 3.15.

Таблиця 3.15

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	12000		8000	
Довгострокові фінансові інвестиції	3000		–	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	–		–	
II. Оборотні активи				
Виробничі запаси	4500		4000	
Баланс	19500		12000	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал		8000		4000
Додатковий капітал		5000		4000
Резервний капітал		1500		500
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1000		500
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		4000		3000
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		–		–
Баланс		19500		12000

Послідовність консолідації балансу:

1) визначається нерезалізований прибуток:

$$800 - 600 = 200 \text{ тис. грн}$$

2) Визначаємо частку групи у ВК:

$$\text{У статутному капіталі: } 4000 \times 0,75 = 3000 \text{ тис. грн}$$

$$\text{У додатковому капіталі: } 4000 \times 0,75 = 3000 \text{ тис. грн}$$

- У резервному капіталі: $500 \times 0,75 = 375$ тис. грн
У нерозподіленому прибутку: $500 \times 0,75 = 375$ тис. грн
- 3) визначається частка нерезалізованого прибутку, що належить групі:
 $200 \times 0,75 = 150$ тис. грн
 - 4) нерозподілений прибуток групи зменшується на величину нерезалізованого прибутку в частці, що належить групі:
 $375 - 150 = 125$ тис. грн
 - 5) визначається частка меншості в ДП:
У статутному капіталі: $4000 \times 0,25 = 1000$ тис. грн
У додатковому капіталі: $4000 \times 0,25 = 1000$ тис. грн
У резервному капіталі: $500 \times 0,25 = 125$ тис. грн
У нерозподіленому прибутку: $500 \times 0,25 = 125$ тис. грн
Разом: 2250 тис. грн
 - 5) Розраховується нерезалізований прибуток, що припадає на частку меншості:
 $0,25 \times 200 = 50$ тис. грн
 - 6) Неконтрольована частка зменшується на відповідну частку нерезалізованого прибутку:
 $2250 - 50 = 2200$ тис. грн

Ця сума відображається у пасиві балансу за статтею «Неконтрольована частка».

- 7) Вартість запасів в активів зменшується на всю суму нерезалізованого прибутку 200 тис. грн
- 8) Інвестиції МП у СК ДП в сумі 3000 тис. грн елімінуються в загальному порядку.
СК групи = СК МП

У Консолідованому звіті про фінансові результати визначається прибуток групи з урахуванням нерезалізованого прибутку. Відповідні показники наведені в табл. 3.16.

Таблиця 3.16

Показники МП та ДП в консолідованому звіті про фінансові результати

Показники	тис. грн
Прибуток МП	1000
Прибуток ДП у частині, що належить групі	375
Виключається частка групи у нерезалізованому прибутку	150
Нерозподілений прибуток групи	1225

В даному прикладі розглянута процедура консолідації у випадку, коли ДП, що має неконтрольовану частку, реалізувало свою продукцію МП, а останнє не реалізувало її третім особам.

Таблиця 3.17
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		8 000						20 000	
Довгострокові фінансові інвестиції	3 000		-					3 000	-	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття										
II. Оборотні активи										
Виробничі запаси	4 500		4 000						200	8 300
Баланс	19 500		12 000					3 200	28 300	
I. Власний капітал										
Зареєстрований (пайовий) капітал		8 000		4 000	3 000	1 000		3 000		8 000
Додатковий капітал		5 000		4 000	3 000	1 000				8 000
Резервний капітал		1 500		500	375	125				1 875
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		1 000		500	375	125	150(нер. прибуток)			1 225 (1000+375-150)
Неконтрольована частка							50			2 200 (2 250-50)
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		4 000		3 000						7 000
III. Поточні зобов'язання і забезпечення										

Якщо ДП, що має неконтрольовану частку, реалізує свою продукцію іншому ДП, а останнє не реалізувало таку продукцію, то процедура консолідації буде аналогічною.

Аналогічно відбувається консолідація при взаєморозрахунки між підприємствами групи у випадку придбання інших активів, майна між учасниками групи, сплаті премій, штрафів і т.д.

Робоча таблиця для складання консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) наведена в табл. 3.17.

3.4.3. Відображення у консолідованому звіті про фінансові результати дивідендів МП та ДП

Частина прибутку МП, як правило, формується за рахунок дивідендів, отримуваних від ДП. У звіті про фінансові результати МП вони відображаються за статтею «Дохід від участі в капіталі».

Оскільки сплата дивідендів ДП МП є перерозподілом прибутку всередині групи, то при складанні консолідованої звітності необхідно виключити повторний рахунок. Для цього у консолідованому балансі та консолідованому звіті про фінансовий стан не враховують дивідендів.

3.4.3.1. Відображення у консолідованій звітності дивідендів, що виплачуються ДП материнській компанії, яка володіє 100 % звичайних акцій ДП

В такому випадку слід керуватись наступними правилами:

- ✧ у консолідованій звітності дивіденди, що сплачуються ДП, не враховують у сукупному прибутку групи;
- ✧ у консолідованій звітності відображаються лише дивіденди, що сплачують материнським підприємством.

Приклад 3.6. МП володіє 100 % звичайних акцій МП. У звітному році прибуток від реалізації продукції МП склав 6 млн. грн, а ДП – 5 млн. грн. Податок на прибуток склав 1 млн. 425 тис. грн 950 тис. грн та відповідно. ДП сплатило МП дивіденди у сумі 1,5 млн. грн, а МП третім особам – 2,5 млн. грн.

Схема консолідації звіту про фінансові результати наведено на рис. 3.3.

Таким чином, у консолідованому звіті вказується прибуток без дивідендів ДП, що сплачуються на користь МП. Дивіденди, що сплачуються МП його акціонерам, не залишаються у групі, тому включаються до консолідованої звітності.

Приклад 3.7. МП володіє 100% звичайних акцій дочірньої компанії з моменту реєстрації групи. У звітному році ДП виплатило основному дивіденди в сумі 1,5 млн. грн. Показники звітів про фінансові результати

тати МП та ДП., а також відповідні показники консолідованого звіту представлені в табл. 3.18.

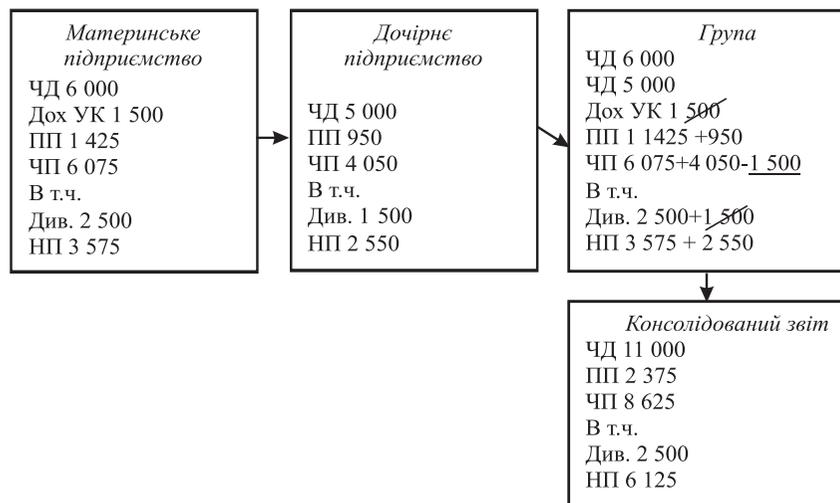


Рис. 3.3. Схема консолідації звіту про фінансові результати до прикладу 3.6

За даними прикладу (табл. 3.18) МП сплатило своїм акціонерам дивіденди у сумі 2 млн. грн. У консолідованому балансі нерозподілений прибуток буде відображатись у сумі 6125.

Таким чином, у консолідованій звітності вказують прибуток груп без дивідендів, що виплачуються ДП на користь МП. Натомість дивіденди, що сплачуються МП своїм акціонерам, зменшують нерозподілений прибуток групи.

Таблиця 3.18

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за 201X р.

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Елімінування	Консолідований звіт
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	10 000	7 000		17 000
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	4 000	2 000		6 000
Валовий прибуток	6 000	5 000		11 000

Продовж.табл. 3.18

1	2	3	4	5
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	6 000	5 000		11 000
Дохід від участі в капіталі	1 500		- 1 500	-
Інші витрати		1 500	- 1 500	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	7 500	3 500	- 1 500	11 000
Витрати з податку на прибуток	1 425	950		2 375
Чистий фінансовий результат: прибуток	6 075	2 550		8 625

3.4.3.2. Відображення у консолідованій звітності дивідендів, що виплачуються ДП материнській компанії при наявності неконтрольованої частки

Якщо МП володіє менше 100% звичайних акцій дочірньої компанії, то частина дивідендів дочірньої компанії виплачується МП, а інша частина – стороннім акціонерам (меншості). При цьому, дивіденди, що виплачуються дочірньою компанією МП, не відбиваються на консолідованій звітності групи. Дивіденди, що виплачуються ДП меншості (стороннім акціонерам), включаються консолідованої звітності групи, як і дивіденди МП.

Приклад 3.8. МП належить 2/3 звичайних акцій ДП. У звітному періоді чистий прибуток від реалізації продукції МП склав 6 млн. грн, а ДП – 5 млн. грн. У звітному році ДП виплатило дивіденди в сумі 1,5 млн. грн, у т.ч. МП – 1 млн. грн. МП виплатило дивіденди своїм акціонерам у сумі 2,5 млн. грн.

Схема консолідації звіту про фінансові результати наведено на рис. 3.4.

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) наведена в табл. 3.19.

Відповідно до процедури консолідації до консолідованої фінансової звітності групи включаються:

- ✧ дивіденди, що сплачують материнським підприємством на користь сторонніх акціонерів;
- ✧ дивіденди, що сплачують дочірнім підприємством на користь сторонніх акціонерів.

При цьому, якщо є неконтрольована частка, то коригуванню також підлягає і консолідований баланс.

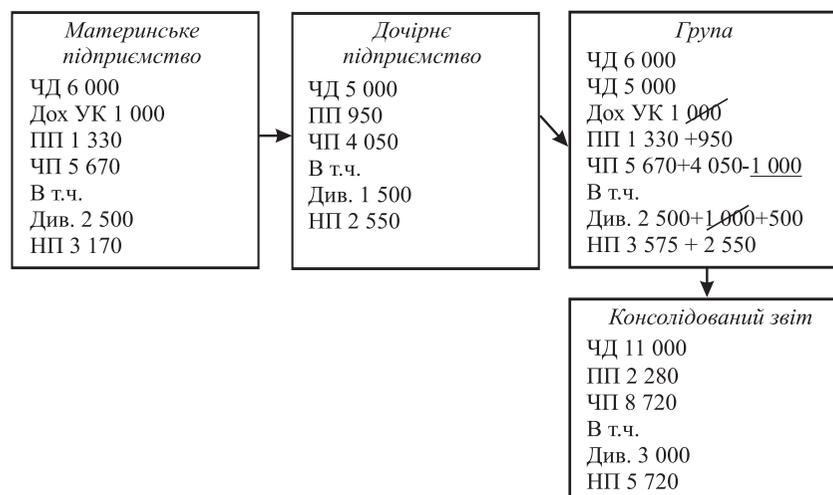


Рис. 3.4. Схема консолідації звіту про фінансові результати до прикладу 3.8

Таблиця 3.19

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за 201X р.

Стаття	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	Елімінування	Консолідований звіт
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	10 000	7 000		17 000
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	4 000	2 000		6 000
Валовий прибуток	6 000	5 000		11 000
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	6 000	5 000		11 000
Дохід від участі в капіталі	1 000		- 1 000	-
Інші витрати		1 500	- 1 000	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	7 500	3 500	- 1 000	11 000
Витрати з податку на прибуток	1 330	950		2 280
Чистий фінансовий результат: прибуток	670	2 550		8 720

Якщо МП оголосило про виплату дивідендів, то у консолідованому балансі:

- оголошені, але не сплачені дивіденди МП, включаються до складу короткострокових зобов'язань за статтею;
- оголошені дивіденди виключають із нерозподіленого прибутку.

Якщо ДП із неконтрольованою часткою оголосило про виплату дивідендів, то у консолідованому балансі:

- дивіденди у частині, що належить групі, відображуються у складі короткострокових зобов'язань;
- дивіденди, що належать іншим акціонерам, виключаються із статті балансу «Неконтрольована частка».

3.5. Використання показників консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к для аналізу та управління

У Консолідованому Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відображаються нараховані доходи й витрати (їх фактичні надходження або сплати відображаються у Звіті про рух грошових коштів). Якщо консолідований звіт про рух грошових коштів демонструє, на які операції за якими видами діяльності були витрачено кошти, то структуру цих витрат і джерела прибутку (збитку) можна встановити в консолідованому звіті про фінансові результати діяльності (Звіті про сукупний дохід) підприємств групи.

Багатогранність поняття фінансового результату діяльності підприємства вимагає від економістів та бухгалтерів глибокого пізнання кожного його аспекту. Користуючись інформацією консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), можна проаналізувати прибуток (збиток) всієї групи від операційної діяльності, прибуток (збиток) до оподаткування, витрати (дохід) з податку на прибуток, чистий фінансовий результат (прибуток або збиток), сукупний дохід, а також чистий прибуток або збиток та сукупний дохід, що належать власникам материнської компанії та неконтрольованої частці участі; у формі вказуються також елементи операційних витрат та показники прибутковості акцій.

На основі консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) зручно здійснювати перспективне планування, проводити аналіз витрат виробництва й роботи прогнозні економічні розрахунки. Звичайно консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) містить розбивку на прямі, загальні, адміністративні, витрати на збут тощо. Останнє спрощує поділ витрат на змінні й умовно-постійні, що потрібно для визначення «точки беззбитковості». На базі консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний

дохід) плануються витрати підприємств, прибути та податки (хоча відповідні їм фінансові потоки відображаються й у консолідованій звітності про рух грошових коштів). Через інформацію консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) фінансові потоки погоджуються з технічними та економічними аспектами виробничої діяльності підприємств групи.

Тому, при підготовці консолідованого звіту про фінансові результати групи, потрібно скласти додаткові розрахунки, а саме:

- 1) плани (бюджети) та звіти виручки (доходів) дочірнього та материнського підприємств;
- 2) плани (бюджети) та звіти витрат дочірнього та материнського підприємств.

Завдання для перевірки знань

Контрольні запитання до теми 3 «Методика складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к»:

1. Мета подання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).
2. Структура консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к. Джерела інформації для заповнення звіту.
3. Методика заповнення розділу I «Фінансові результати» консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).
4. Методика заповнення розділу II «Сукупний дохід» консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).
5. Методика розрахунку та відображення у консолідованому звіті про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу, що належить власникам материнської компанії та що належить неконтрольованій частці.
6. Методика заповнення розділу IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).
7. Зв'язок консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з іншими формами Консолідованої фінансової звітності.
8. Як відображається у Консолідованому звіті про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) придбання дочірнього підприємства впродовж року.

9. Як відображається у консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) придбання дочірнього підприємства впродовж року.
10. Як відображається у Консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) внутрішньогруповий продаж запасів, їх залишки і нереалізований прибуток.

Тестові запитання до теми 3 «Методика складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к»:

1. У консолідованому Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) рядки у зв'язку з процедурами консолідації відображаються:
 - а) лише у Розділі II Сукупний дохід форми № 2-к;
 - б) у всіх розділах форми № 2-к;
 - в) лише у Розділі I Фінансові результати форми № 2-к;
 - г) у Розділі III Елементи операційних витрат форми № 2-к.
2. У консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан) рядки у зв'язку з процедурами консолідації відображаються:
 - а) лише у Розділі II Власний капітал форми № 1-к;
 - б) лише у Розділі I Необоротні активи форми № 1-к;
 - в) у всіх розділах форми № 1-к;
 - г) у Розділі III Поточні зобов'язання і забезпечення форми № 2-к.
3. Стаття «Накопичені курсові різниці» відображається у рядку консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к:
 - а) рядок 2200 у складі доходу від участі в капіталі;
 - б) рядок 2490 у складі власного капіталу;
 - в) рядок 2410 у складі сукупного доходу;
 - г) рядок 2485 у складі сукупного доходу.
4. Статті «Чистий прибуток (збиток)» та «Сукупний дохід», що належать власникам материнської компанії відображається у рядках консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к:
 - а) рядки 2400 та 2405 у складі сукупного доходу;
 - б) рядки 2410 та 2445 у складі сукупного доходу;
 - в) рядки 2475 та 2485 у складі сукупного доходу;
 - г) рядки 2470 та 2480 у складі сукупного доходу.
5. Статті «Чистий прибуток (збиток)» та «Сукупний дохід», що належить неконтрольованій частці відображається у рядках консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к:

- а) рядки 2475 та 2485 у складі сукупного доходу;
 - б) рядки 2470 та 2480 у складі сукупного доходу;
 - в) рядки 2400 та 2405 у складі сукупного доходу;
 - г) рядки 2410 та 2445 у складі сукупного доходу.
6. Яка організація визначає неконтрольовану частку участі для у чистому прибутку (збитку) та сукупному доходу дочірніх підприємств для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к:
- а) материнське підприємство;
 - б) добірне підприємство;
 - в) холдингова компанія;
 - г) головне підприємство об'єднання.
7. Неконтрольована частка для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству:
- а) відповідно до чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій;
 - б) відповідно до власного капіталу з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій;
 - в) відповідно до руху грошових коштів від інвестиційної діяльності за прямим методом;
 - г) відповідно до руху грошових коштів від інвестиційної діяльності за непрямим методом.
8. У статті консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к «Накопичені курсові різниці», наводиться сума курсових різниць, які:
- а) відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході;
 - б) відображені як залишки на рахунках бухгалтерського обліку;
 - в) відображені як обороти на рахунках бухгалтерського обліку;
 - г) формують величину зобов'язань.
9. Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к призначений для:
- а) оцінки, аналізу тенденцій, прогнозу змін та руху грошових потоків видів діяльності групи підприємств;
 - б) розрахунку показників, що характеризують фінансовий та майновий стан групи підприємств, оцінку економічних ресурсів, прогнозування майбутніх потреб у позиках, оцінку і прогнозування змін в економічних ресурсах, які група підприємств, ймовірно контролюватиме в майбутньому;

- в) оцінки та прогнозування структури доходів та витрат, прибутковості групи підприємств;
 - г) оцінки та прогнозу змін у власному капіталі групи підприємств.
10. Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к, складається за:
- а) залишками на рахунках бухгалтерського обліку материнського та дочірніх підприємств;
 - б) оборотами на рахунках бухгалтерського обліку материнського та дочірніх підприємств;
 - в) даними оборотно-сальдової відомості;
 - г) даними робочої таблиці з консолідації.

Запитання для самоконтролю до теми 3 «Методика складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к»:

1. Зміст інформації про групу, що розкривається у консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).
2. Принципові положення щодо складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, функція витрат, отримання майбутніх економічних вигод групою.
3. Зміст, розрахунок та відображення у консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) неконтрольованої частки участі.
4. Зв'язок консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з індивідуальними (окремими) фінансовими звітами та з іншими формами консолідованої фінансової звітності.
5. Відображення у обліку та у консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), придбання дочірнього підприємства впродовж року.
6. Відображення у обліку та у консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) внутрішньогрупового продажу запасів, їх залишки і нереалізованого прибутку.
7. Відображення у обліку та у консолідованому звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) внутрішньогрупового продажу активів інших ніж запаси.
8. Використання робочої таблиці з консолідованих фінансових звітів як основи для складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).
9. Зміст інформації про фінансові результати групи, яка розкривається у примітках до консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

10. Використання показників консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к для аналізу та управління економікою.

Завдання для самостійного вивчення до теми 3 «Методика складання консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к»:

Завдання 3.1

Необхідно:

– пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

Дані для виконання:

№ з/п	Поняття	Сутнісна характеристика
1	Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій _____	А. прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.
2	Сукупний дохід _____	Б. зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).
3	Фінансові результати _____	В. відображений у грошовій формі підсумок господарської діяльності підприємства (групи підприємств).
4	Неконтрольована частка участі _____	Г. частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства)
5	Курсова різниця _____	Г'. різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.
6	Консолідований Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) _____	Д. звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід групи підприємств.
7	Дохід _____	Е. збільшення економічних вигод підприємства у вигляді надходження активів (коштів, інших матеріальних або нематеріальних активів), або зменшення зобов'язань підприємства перед його діловими партнерами, що забезпечують зростання власного капіталу підприємства
8	Внутрішньогрупове сальдо _____	Ж. сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій
9	Внутрішньогрупові операції _____	З. операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.
10	Витрати _____	І. зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Завдання 3.2

Необхідно:

– розкрити зміст консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к. Відповідь оформити у вигляді наступної таблиці:

№ з/п	Показник	Характеристика
1	Призначення та використання інформації форми № 2-к	
2	Нормативна база складання форми № 2-к	
3	Структура форми звітності № 2-к за змістом	
4	Періодичність складання форми № 2-к	
5	Інформаційна база форми № 2-к	
6	Використання робочої таблиці консолідації для складання форми № 2-к	
7	Зміст облікової політики групи щодо складання форми	
8	Операції, які враховуються при складанні форми № 2-к	
9	П(С)БО, з якими пов'язані процедури складання форми № 2-к	
10	Схема розрахунку та відображення неконтрольованій частці у формі № 2-к	
11	Відображення накопичених курсових різниць у формі № 2-к	
12	Зміст інформації, що розкривається у примітках до форми № 2-к	
13	Використання показників консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к для аналізу та прийняття управлінських рішень.	

Завдання 3.3

Необхідно:

– знайти неконтрольовану частку, якщо материнське підприємство у звітному періоді придбало 80 % акцій з правом голосу дочірнього підприємства, а загальна сума чистого прибутку групи склала 96,0 тис. грн.

Завдання 3.4

Необхідно:

– проаналізувати за розділами зміст «Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)». Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

№ з/п	Назва розділу	Зміст розділу

Завдання 3.5

АТ Південь (материнське підприємство) володіє 80% акцій **АТ Північ** (дочірнє підприємство). Потягом звітнього року **АТ Південь** реалізувало **АТ Північ** товари на суму 200 тис. грн. **АТ Північ** реалізувало всі товари, придбані у **АТ Південь** протягом звітнього року. Нижче наведений фрагмент фінансових звітів компаній **Південь та Північ, тис. грн.**

Стаття	Код рядка	АТ Південь	АТ Північ
Чистий дохід від реалізації продукції	2000	2400	600
Собівартість реалізованих товарів	2050	1800	450
Валовий прибуток	2090	600	150

Яку суму собівартості товарів слід відобразити у рядку 2050 «Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)»:

- а) 2250;
- б) 2050;
- в) 1800;
- г) 450.

ТЕМА 4.

МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Після вивчення теми студент повинен:

- а) **знати:** сутність та призначення консолідованого звіту про рух грошових коштів за формами № 3-к та № 3-кн, розуміти форму № 3-к як складову консолідованої фінансової звітності групи підприємств та її значення; сутність єдиної облікової політики групи підприємств для заповнення консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к; методику формування чистого руху коштів від операційної, інвестиційної та від фінансової діяльності групи підприємств; правила заповнення статей консолідованого звіту про рух грошових коштів, у яких розкриваються операції з консолідації звітності; зв'язок консолідованого звіту про рух грошових коштів з іншими формами консолідованої фінансової звітності та окремими фінансовими звітами материнського та дочірнього підприємств; особливості складання та призначення консолідованого звіту про рух грошових коштів за непрямим методом (форма № 3-кн).
- б) **вміти:** застосовувати нормативно-правове регулювання складання консолідованого звіту про рух грошових коштів, форми № 3-к та № 3-кн; організувати процедури складання консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к та № 3-кн.

ПЛАН

- 4.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту про рух грошових коштів, форми № 3-к та № 3-кн. Грошові кошти та їх потоки.
- 4.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів.
- 4.3. Методика і послідовність формування показників руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності групи підприємств за прямим методом.
- 4.4. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів за непрямим методом (форма № 3-кн).

4.5. Використання показників консолідованого звіту про рух грошових коштів для аналізу та управління.

Основні терміни: видатки, грошові кошти (гроші), еквіваленти грошових коштів (грошей), консолідований звіт про рух грошових коштів, звичайна діяльність, інвестиційна діяльність, надходження, облікова політика, операційна діяльність, рух грошових коштів, фінансова діяльність, прямий та непрямий методи складання консолідованого Звіту про рух грошових коштів.

4.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к, № 3-кн). Грошові кошти та їх потоки

Найліквідним активом підприємства є його грошові кошти. Грошовими коштами (грошіма) визнається готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання. При здійсненні діяльності групи підприємств відбувається як надходження на підприємства групи грошових коштів (від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, також цільового фінансування, надходження від реалізації основних засобів, отримання послуг тощо), так й витрачання ними грошових коштів – на закупівлю товарів, на сплату оплати праці, податків, на придбання фінансових інвестицій, погашення позик, викуп власних акцій тощо. У результаті таких операцій відбувається рух грошових коштів. Під рухом грошових коштів підприємства розуміють – надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів. Під еквівалентами грошових коштів (грошей) розуміють короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Види грошових надходжень підприємства.

Гроші, грошові надходження підприємств відіграють важливу роль у процесі кругообігу його коштів. Грошові надходження підприємства повинні забезпечувати нормальне функціонування підприємства, а саме надходження виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), від реалізації довгострокових активів, надходження грошових коштів від власного капіталу, отриманих позик тощо та одночасно відшкодування його витрат, своєчасне виконання фінансових та інших зобов'язань, придбання необоротних активів, погашення позик та дивідендів, формування доходів і прибутку (збитку) тощо.

Продаж продукції (товарів) – це господарські операції підприємства, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за компенсацію незалежно від термінів її надання, а також операції з безоплатного надання товарів.

Продаж послуг (робіт) – операції цивільно-правового характеру з наданням послуг (результатів робіт), надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами, а також: надання об'єктів власності за компенсацією; надання права на користування або розпорядження товарами у межах договорів лізингу, продажу, ліцензування або інші способи і передачі права на патент, авторське право, торговий знак, інші об'єкти права інтелектуальної власності.

Грошові надходження – це сукупність надходжень коштів за реалізовану продукцію, виконані роботи, послуги, а також виконання інших господарських операцій у процесі операційної, фінансової й інвестиційної діяльності підприємства. Слід розрізняти надходження грошових коштів та доходи групи підприємств: сума грошових надходжень не завжди дорівнює сумі доходу підприємства за реалізовану продукцію. Дохід – це збільшення економічних вигод підприємства у вигляді надходження активів (коштів, інших матеріальних або нематеріальних активів), або зменшення зобов'язань підприємства перед його діловими партнерами, що забезпечують зростання власного капіталу підприємства.

Розрізняють доходи:

- ✧ дохід від усіх видів звичайної (операційної, фінансової, інвестиційної) діяльності підприємства та надзвичайних подій;
- ✧ дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) загальний, який дорівнює загальній сумі доходу без вирахування наданих знижок, ПДВ, акцизного податку тощо.
- ✧ чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, який обчислюють вирахуванням із загального доходу суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших зборів або податків з обороту, суми наданих знижок, повернення проданих товарів та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходу.

За економічним змістом, прибуток – це грошовий вираз частини вартості додаткового продукту, тобто частини чистого доходу, отриманого підприємством.

Рух грошових коштів (грошових потоків) неможливо відокремити від видів діяльності підприємства, а тому є доцільним розглянути класифікацію видів діяльності підприємств відповідно до зазначеного вище НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», рис. 4.1.

Кожному виду діяльності підприємства відповідають відповідні грошові потоки, рис. 4.2.

Грошові надходження підприємств включають:

- ✧ доходи від основної (операційної) діяльності – виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг;
- ✧ доходи від іншої операційної діяльності (реалізація оборотних активів, іноземної валюти, від операційної оренди,

римання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) також не включаються до звіту про рух грошових коштів.

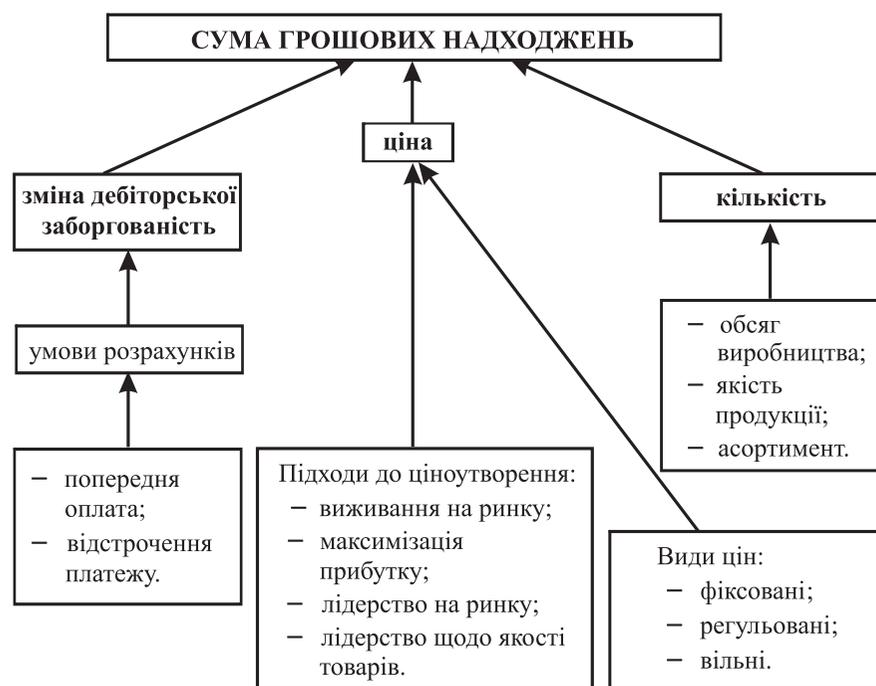


Рис. 4.3. Фактори, які впливають на суму доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

Порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності, у тому числі консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к та № 3-кн визначено НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Форма консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к та № 3-кн є додатком до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Метою складання консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к, 3-кн) – є оцінка, аналіз тенденцій, прогноз змін та руху грошових потоків видів діяльності групи підприємств за звітний період та за аналогічний період попереднього року.

Структура форми консолідованої фінансової звітності. У консолідованому звіті про рух грошових коштів, форма № 3-к та форма № 3-кн наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду та за аналогічний період попереднього року. Інформація у Консолідованому звіті про рух грошових коштів згрупована за такими розділами:

Розділ I форми консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к «Рух коштів у результаті операційної діяльності групи підприємств» після розрахунку показників надходження та витрачання коштів за звітний період дають можливість визначити підсумкову характеристику розділу – показник чистого руху коштів від операційної діяльності групи підприємств, рядок 3195 форми. Під операційною діяльністю розуміють основну діяльність групи підприємств, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Структуру розділу I консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к) наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Структура розділу I: «Рух коштів у результаті операційної діяльності» консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к)

Стаття звіту	Код рядка
1	2
Надходження від:	
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000
Повернення податків і зборів	3005
у тому числі податку на додану вартість	3006
Цільового фінансування	3010
Інші надходження	3095
Витрачання на оплату:	
Товарів (робіт, послуг)	3100
Праці	3105
Відрахувань на соціальні заходи	3110
Зобов'язань з податків і зборів	3115
Інші витрачання	3190
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195

Розділ II форми консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к) «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» групи підприємств після зазначення надходжень грошових коштів від реалізації необоротних активів та фінансових інвестицій, надходжень від отриманих відсотків та дивідендів, від деривативів, а також витрачання грошових

коштів на придбання необоротних активів та фінансових інвестицій, виплат за деривативами та іншими платежами містить у підсумку чистий рух коштів від інвестиційної діяльності групи підприємств рядок 3295 форми. Інвестиційною діяльністю для складання форми № 3-к вважається придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Структуру розділу II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к) групи підприємств наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Структура розділу II. «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к)

Статті звіту	Код рядка
1	2
Надходження від отриманих:	
відсотків	3215
дивідендів	3220
Надходження від деривативів	3225
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235
Інші надходження	3250
Витрачання на придбання:	
фінансових інвестицій	3255
необоротних активів	3260
Виплати за деривативами	3270
Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280
Інші платежі	3290
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295

Розділ III форми консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к) «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» групи підприємств відображає надходження грошових коштів від власного капіталу, отримання позик тощо, а також витрачання грошових коштів на викуп власних акцій, погашення позик, сплату дивідендів та ін.; чистий рух коштів від фінансової діяльності групи підприємств заноситься у рядок 3395 форми. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність групи підприємств, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємств групи.

Структуру розділу III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к) групи підприємств наведено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Структура розділу III: «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к)

Статті звіту	Код рядка
1	2
Надходження від:	
Власного капіталу	3300
Отримання позик	3305
Надходження від продажу частки у дочірньому підприємстві	3310
Інші надходження	3340
Витрачання на:	
Викуп власних акцій	3345
Погашення позик	3350
Сплату дивідендів	3355
Витрачання на придбання частки у дочірньому підприємстві	3370
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах	3375
Інші платежі	3390
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395

Підсумком чистого руху коштів групи підприємств за видами діяльності, сума рядків 3195, 3295 та 3395 буде рядок 3400 форми. Зміна величини грошових коштів за звітний період відображається у рядках 3405 та 3415 форми.

Структуру підсумкової частини консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к) групи підприємств наведено в табл. 4.4.

Тобто, у консолідованому звіті про рух грошових коштів, форма № 3-к та форма № 3-кн, відображається підсумок чистого руху грошових коштів групи підприємств у результаті здійснення операційної, інвестиційної та фінансової діяльності групи підприємств за звітний період.

При складанні консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к використовується важливий принцип бухгалтерського обліку, а саме принцип єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Таблиця 4.4

Структура показників зміни величини грошових коштів за звітний період консолідованого звіту про рух грошових коштів (ф. № 3-к)

Статті звіту	Код рядка
1	2
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400
Залишок коштів на початок року	3405
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410
Залишок коштів на кінець року	3415

У додатковій статті консолідованого звіту про рух грошових коштів форми № 3 «Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах» рядок 3375 в консолідованому звіті про рух грошових коштів, відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах.

При складанні консолідованого звіту про рух грошових коштів використовується загальний Порядок складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, який полягає у наступному. По-перше, фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, в тому числі консолідований звіт про рух грошових коштів складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу. По-друге, консолідовану фінансову звітність в тому числі Консолідований звіт про рух грошових коштів 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. По-третє, консолідована фінансова звітність в тому числі консолідований звіт про рух грошових коштів, складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. По-четверте, при складанні консолідованої фінансової звітності в тому числі консолідованого звіту про рух грошових коштів, підлягають виключенню:

- 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
- 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

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

По-п'яте, з метою складання консолідованого звіту про рух грошових коштів для визначення обсягу руху грошових коштів згідно з вимогами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСФЗ підприємства використовують як прямий так і непрямий методи. Це означає, що при складанні консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання консолідованого звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту. Реалізація цієї вимоги на практиці передбачає, що ініціатор формування групи та складання консолідованої фінансової звітності доручає материнському підприємству довести до відома органів управління групою обраний єдиний для всієї групи спосіб складання консолідованого звіту про рух грошових коштів із двох регламентованих стандартами обліку: або за прямим методом із застосуванням форми звіту № 3-к; або за непрямим методом із застосуванням форми звіту № 3-кн.

У табл. 4.5. наведено основні положення з призначення форми консолідованої фінансової звітності, а саме консолідованого звіту про рух грошових коштів.

Таблиця 4.5

Призначення консолідованого звіту про рух грошових коштів

Форма звітності	Структура звітності	Призначення та використання інформації
Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма № 3-к, (за непрямим методом), форма № 3-кн	наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту	оцінка, аналіз тенденцій, прогноз змін та руху грошових потоків видів діяльності групи підприємств

4.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів

Основними джерелами інформації для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів є консолідований баланс (звіт про фінансовий стан), консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) та консолідований звіт про власний капітал згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і П(С)БО 21 «Вплив змін

валютних курсів», а також індивідуальні звіти про рух грошових коштів підприємств групи.

Процедури складання форми консолідованого звіту про рух грошових коштів 3-к подібні до процедур формування індивідуальних звітів про рух грошових коштів підприємств групи. Основна відмінність між переліком статей індивідуального і консолідованого звітів про рух грошових коштів полягає у включенні до консолідованого звіту про рух грошових коштів статей, на які коригується прибуток доходу, що відноситься до неконтрольованої частки і втрат від зменшення корисності гудвіла.

Дані дочірнього підприємства, що придбане, повинні включатись до групи починаючи з дати, коли материнське підприємство отримало над ним контроль.

Детальна методика підготовки консолідованого звіту про рух грошових коштів відсутня.

Враховуючи, що національне П(С)БО – нормативно-правовий акт, що не суперечить міжнародним стандартам, при визначенні порядку складання консолідованого звіту про рух грошових коштів слід користуватися МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів».

Консолідований звіт про рух грошових коштів відтворює інтегральну картину доходів і витрат групи, подану у вигляді розподілених за видами діяльності групи підприємств статей звіту – операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. У сальдо консолідованого звіту про рух грошових коштів відображені кошти, що перебувають на поточних рахунках, у касах, на депозитах до запитання учасників групи підприємств, а також короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у визначені суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості. Саме сальдо демонструє платіжну позицію групи на кожний момент часу.

Консолідований звіт про рух грошових коштів – це найбільш інформативна форма подання фінансів групи, за допомогою якого користувачі звітності можуть оцінити реальний стан грошових потоків групи. Метою формування консолідованого звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності підстав для оцінки спроможності групи генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти, а також потреби групи в грошових коштах. Від підтримки консолідованою групою позитивного рівня грошових коштів (як і від її спроможності одержувати прибуток) залежить перспектива її розвитку. Консолідований звіт про рух грошових коштів відображає джерела отриманих групою готівкових та безготівкових коштів і напрями їх використання у звітному періоді, а також рух грошових коштів за звітний період залежно від виду діяльності підприємств групи (операційної, інвестиційної та фінансової діяльності). Отже, результат змін у русі грошових коштів у процесі операційної,

інвестиційної та фінансової діяльності має відповідати змінам у грошових коштах та їх еквівалентам у звітному періоді.

На відміну від консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2-к, у якому відображаються нараховані доходи відповідні ним витрати, у консолідованому звіті про рух грошових коштів фіксуються фактичні платежі та надходження грошових коштів, пов'язаних з певними видами діяльності групи підприємств. Якщо структуру витрат і джерела прибутку (збитку) можна встановити в консолідованому звіті про фінансові результати діяльності (Звіті про сукупний дохід) підприємств групи, то Консолідований звіт про рух грошових коштів вказує, на які операції за якими видами діяльності були витрачено грошові кошти.

Таблиця 4.6

Складання форм консолідованого звіту про рух грошових коштів за нормативно-правовими актами України

Особливості складання консолідованої фінансової звітності		
Форма звітності	Стаття	Примітки
Консолідований Звіт про рух грошових коштів (прямым та не прямим способом) Складається на основі консолідованого Балансу (звіту про фінансовий стан). Інформація, що необхідна для прогнозування і аналізу грошових потоків, для централізованого фінансування підприємств холдингу	3235 «Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці»	–
	3280 «Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці»	–
	3310 «Надходження від продажу частки у дочірньому підприємстві»	–
	3370 «Витрачання на придбання частки у дочірньому підприємстві»	–
	3375 «Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах»	Відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах

Як можна помітити, додаткові рядки у формі консолідованого звіту про рух грошових коштів у зв'язку з процедурами консолідації знаходять відображення лише у двох розділах форми, а саме у Розділі II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» та у Розділі III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності групи підприємств».

Консолідований звіт про рух грошових коштів групи повинен охоплювати лише грошові потоки, що є зовнішніми по відношенню до групи.

На практиці при підготовці цього консолідованого Звіту про рух грошових коштів необхідно відповісти на 2 питання:

1. Чи відображується грошовий потік у фінансових результатах групи в результаті цієї операції?
2. Чи змінюється залишок грошових засобів групи в результаті цієї операції?

Якщо відповідь на поставлені питання негативна, то не розглядається при підготовці консолідованого звіту про рух грошових коштів. Якщо відповідь позитивна – необхідно визначити чистий рух цього грошового потоку.

Також необхідно розглянути додаткові питання, що виникають та потребують розгляду під час підготовки консолідованого звіту про рух грошових коштів:

1. Грошові потоки, що є внутрішніми по відношенню до групи: такі потоки слід виключати при підготовці консолідованого звіту про рух грошових коштів. Так, сплату дивідендів, погашення займу чи платежі з продажу або придбання між підприємствами, консолідованими у фінансових звітах групи, не потрібно відображати в консолідованому звіті про рух грошових коштів групи, оскільки тимчасово грошовий потік не призводить до змін в грошових потоках всередині чи за межами групи.
2. Дивіденди, що виплачені неконтрольованій частці: дивіденди, виплачені неконтрольованій частці впливають на грошовий потік групи як економічної одиниці. Неконтрольована частка в дивідендах є зовнішньою по відношенню до консолідованого звіту про рух грошових коштів, в той же час як сума дивідендів, отриманих материнським підприємством, залишається в межах групи.
3. Грошові потоки асоційованих підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі: такі грошові потоки слід включати в консолідований звіт про рух грошових коштів групи. Гроші, отримані та сплачені за товари та послуги між підприємствами групи та асоційованим підприємством, повинні бути включені в консолідований звіт про рух грошових коштів як частина руху засобів від операційної діяльності. Дивіденди, отримані від асоційованого підприємства, включаються в окрему категорію інвестиційної діяльності. Таким чином, асоційовані підприємства, що обліковуються за методом участі в капіталі, розглядаються як зовнішні по відношенню до групи з метою складання консолідованого звіту про рух грошових коштів.
4. Грошові потоки, що виникають внаслідок придбання чи продажу дочірніх підприємств: якщо дочірнє підприємство купляється чи продається на протязі періоду, слід дізнатися, чи впливає ця операція на грошовий потік групи. Грошові потоки в результаті

придбання чи продажу дочірнього підприємства можуть включати два аспекти: 1) грошові засоби, що сплачуються чи отримуються як частина придбання чи продажу дочірнього підприємства.

5. Грошові засоби в балансі дочірнього підприємства, що включаються чи виключаються з консолідованого балансу. Ці грошові потоки необхідно показувати на основі «нетто» як частина придбання чи продажу групи. При придбанні чи продажу дочірнього підприємства потребує пояснення залишок грошових коштів дочірнього підприємства та дата придбання чи продажу дочірнього підприємства. Так, залишок грошових коштів, придбаний чи реалізований, є залишком дочірнього підприємства на дату придбання чи реалізації. Дата придбання чи реалізації з метою складання консолідованого звіту про рух грошових коштів така ж сама, як і для звіту про фінансові результати. Материнське підприємство повинно розкривати в узагальненому вигляді придбання і продаж дочірніх підприємств протягом звітного періоду по кожному з наступних пунктів:

- 1) загальна компенсація за придбання чи продаж;
- 2) частина компенсації, що сплачується грошовими засобами чи їх еквівалентами;
- 3) сума грошових коштів чи їх еквівалентів в дочірньому підприємстві, які були придбані чи продані;
- 4) сума активів та зобов'язань по кожній основній категорії, за виключенням грошових коштів та їх еквівалентів в дочірньому підприємстві, які були придбані чи продані.

Для відображення вказаної інформації в форматі консолідованого Звіту про рух грошових коштів у складі II розділу «Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності» слід передбачити додаткові строки «Реалізація дочірніх підприємств» та «Придбання дочірніх підприємств».

Для здійснення необхідних коригувань при консолідації та визначення консолідованих сум для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к в практиці використовуються спеціальна робоча таблиця, табл. 4.7.

Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів – важливий інструмент консолідації фінансових звітів, проміжний розрахунок коригувань, регулюючих записів, а також визначення неконтрольованої частки участі та консолідованих сум для заповнення форм консолідованої фінансової звітності.

Ця робоча таблиця складається у такій послідовності:

- 1) заносяться у стовпчики (графи) таблиці 2 та 3 відповідні показники фінансових звітів (звіт про рух грошових коштів) материнського та дочірніх підприємств;

- 2) відображаються у стовпчиках 4 та 5 таблиці регулюючи записи, які дозволяють здійснити розглянуті вище коригування.

Таблиця 4.7

Робоча таблиця для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів

Статті звітів	Окремі фінансові звіти підприємств групи		Регулюючі записи		Неконтрольована частка участі	Консолідована сума
	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство	дебет	кредит		
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про рух грошових коштів						

Слід мати на увазі, що ці записи робляться лише у наведеній вище робочій таблиці та не відображаються в облікових регістрах підприємств групи.

Кореспонденція рахунків, які використовуються для здійснення регулюючих записів, залежить від:

- періоду, за який складається консолідована фінансова звітність;
 - характеру операцій між дочірнім і материнським підприємствами.
- обчислюється та відображаються у робочій таблиці неконтрольована частка участі (стовпчик 6);
 - обчислюються та заносяться у робочій таблиці (стовпчик 7) консолідовані суми відповідних статей.

4.3. Методика і послідовність формування показників руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності групи підприємств за прямим методом

Прямий метод складання консолідованого звіту про рух грошових коштів вимагає постійного нагромадження даних про обороти (надходження та вибуття) грошових коштів за напрямками (статтями), узагальнення потрібних показників у аналітичному обліку підприємств-членів групи.

При складанні консолідованого звіту про рух грошових коштів необхідно з'ясувати чистий вплив операцій на грошові потоки групи.

У Консолідованому звіті про рух грошових коштів, складеному за прямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності

Методика складання Консолідованого звіту про рух грошових коштів

визначається за сумою надходжень грошових коштів від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

Методика і послідовність заповнення статей консолідованого звіту про рух грошових коштів прямим методом стосовно руху коштів від операційної діяльності (ф. № 3-к) наведено в табл. 4.8, який складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [93] та методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [60].

Таблиця 4.8.

Алгоритм складання консолідованого звіту про рух грошових коштів стосовно руху коштів у результаті операційної діяльності (за прямим методом), форма № 3-к

Стаття	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності У звіті про рух грошових коштів, складеному за прямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку. (пп. 4.6. Методрекомендацій № 433)		
Надходження від: Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	У статті 3000 відображаються грошові надходження від основної діяльності підприємств групи, тобто від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), платежів за оренду інвестиційної нерухомості з урахуванням відповідних вирахувань з доходу (ПДВ, акцизний податок, інші вирахування з доходу) (пп. 4.6.1 Методрекомендацій № 433)
Повернення податків і зборів	3005	У статті 3005 відображаються одержані з бюджету на рахунки підприємств групи в установах банків суми податків і зборів (пп. 4.6.2 Методрекомендацій № 433)
у тому числі податку на додану вартість	3006	У статті 3006 окремо наводяться відшкодовані підприємству суми податкового кредиту з ПДВ шляхом зарахування грошових коштів на рахунки в установах банків (пп. 4.6.2 Методрекомендацій № 433)
Цільового фінансування	3010	У статті 3010 відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємств групи надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб (пп. 4.6.3 Методрекомендацій № 433)
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011	У додатковій статті 3011 розкривається інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій (пп. 4.6.3 Методрекомендацій № 433)

Продовж.табл. 4.8

1	2	3
Надходження авансів від покупців і замовників	3015	У додатковій статті 3015 відображається сума одержаної попередньої оплати та авансових надходжень грошовими коштами від покупців і замовників під подальшу поставку продукції (товарів, робіт, послуг) (пп. 4.6.4 Методрекомендацій № 433)
Надходження від повернення авансів	3020	У додатковій статті 3020 відображаються повернуті підприємствам групи постачальниками і підрядниками суми попередньої оплати та попередньо наданих авансів грошовими коштами (пп. 4.6.5 Методрекомендацій № 433)
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	У додатковій статті 3025 відображається сума одержаних підприємством відсотків (процентів) за залишками коштів на його поточних рахунках за договорами банківського рахунка (пп. 4.6.6 Методрекомендацій № 433)
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	У додатковій статті 3035 відображаються одержані підприємством грошовими коштами економічні (фінансові) санкції за порушення законодавства та умов договорів (пп. 4.6.7 Методрекомендацій № 433)
Надходження від операційної оренди	3040	У додатковій статті 3040 відображаються суми грошових надходжень від операційної оренди, крім надходжень від оренди інвестиційної нерухомості (пп. 4.6.8 Методрекомендацій № 433)
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	У додатковій статті 3045 відображаються суми, отримані як винагорода за користування або за надання права користування будь-яким авторським та суміжним правом (пп. 4.6.9 Методрекомендацій № 433)
Надходження від страхових премій	3050	У додатковій статті 3050 страховики відображають надходження грошей за страховими преміями (пп. 4.6.10 Методрекомендацій № 433)
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055	У додатковій статті 3055 фінансові установи відображають повернення клієнтами раніше наданих позик (пп. 4.6.11 Методрекомендацій № 433)
Інші надходження	3095	У статті 3095 відображаються інші надходження грошових коштів від операційної діяльності, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю, або не включені до попередніх статей звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації оборотних активів, надходження від діяльності обслуговуючих господарств тощо (пп. 4.6.12 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	У статті 3100 відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги (пп. 4.6.13 Методрекомендацій № 433)
Праці	3105	У статті 3105 відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород (пп. 4.6.14 Методрекомендацій № 433)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	У статті 3110 відображається сума сплаченого ЄСВ (пп. 4.6.15 Методрекомендацій № 433)

Продовж.табл. 4.8

1	2	3
Зобов'язань з податків і зборів	3115	У статті 3115 відображається загальна сума сплачених до бюджету податків і зборів (пп. 4.6.16 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	У додатковій статті 3116 відображається сума сплаченого до бюджету податку на прибуток за умови, що податок конкретно не ототожнюється з фінансовою або інвестиційною діяльністю (пп. 4.6.17 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3117	У додатковій статті 3117 відображається сума сплаченого до бюджету ПДВ (пп. 4.6.18 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	3118	У додатковій статті 3118 відображаються суми сплачених інших податків і зборів (крім ПДВ, податку на прибуток, зобов'язань із ЄВ) (пп. 4.6.19 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на оплату авансів	3135	У додатковій статті 3135 відображаються суми попередньої оплати та авансових платежів постачальникам та підрядникам за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги), що будуть поставлені (виконані, надані) (пп. 4.6.20 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на оплату повернення авансів	3140	У додатковій статті 3140 відображається сума попередньої оплати та авансових платежів, яку підприємство групи повернуло покупцям і замовникам (пп. 4.6.21 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на оплату цільових внесків	3145	У додатковій статті 3145 відображається сума сплачених цільових та благодійних внесків (пп. 4.6.22 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150	У додатковій статті 3150 страховики відображають суми, сплачені клієнтам за страховими контрактами (пп. 4.6.23 Методрекомендацій № 433)
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155	У додатковій статті 3155 фінансові установи відображають суми позик, наданих клієнтам (пп. 4.6.24 Методрекомендацій № 433)
Інші витрачання	3190	У статті 3190 наводиться сума використаних грошових коштів на інші напрями операційної діяльності, для відображення якої за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або яка не включена до попередніх статей звіту про рух грошових коштів (пп. 4.6.25 Методрекомендацій № 433)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	У статті 3195 відображається результат руху коштів від операційної діяльності (п. 4.8 Методрекомендацій № 433). Показник розраховується за формулою (пп. 58-59 Методрекомендацій № 476): р. (3000 + 3005 + 3010 + 3015 + 3020 + 3025 + 3035 + 3040 + 3045 + 3050 + 3055 + 3095) – р. (3100 + 3105 + 3110 + 3115 + 3135 + 3140 + 3145 + 3150 + 3155 + 3190)

Методика і послідовність заповнення рядків консолідованого звіту про рух грошових коштів прямим методом стосовно руху коштів від

інвестиційної діяльності, форма № 3-к наведено в табл. 4.9, яку складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [93] та методичних рекомендацій із перевірки порівнянності показників фінансової звітності [60].

Таблиця 4.9

Алгоритм складання консолідованого звіту про рух грошових коштів стосовно руху коштів у результаті інвестиційної діяльності (за прямим методом), форма № 3-к

Стаття	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності		
Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції». (п. 4.9 Методрекомендацій № 433)		
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200	У статті 3200 відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей) (п. 4.10 Методрекомендацій № 433)
необоротних активів	3205	У статті 3205 відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій) (п. 4.11 Методрекомендацій № 433)
Надходження від отриманих: відсотків	3215	У статті 3215 відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо (п. 4.12 Методрекомендацій № 433)
дивідендів	3220	У статті 3220 відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів від володіння акціями або частками у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей) (п. 4.13 Методрекомендацій № 433)
Надходження від деривативів	3225	У статті 3225 відображаються надходження грошових коштів від деривативів, зокрема від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, контрактів «своп» та опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємств групи, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність) (п. 4.14 Методрекомендацій № 433)
Надходження від погашення позик	3230	У додатковій статті 3230 підприємствами (крім фінансових установ) відображаються надходження грошових коштів від повернення авансів та позик, наданих іншим сторонам, пов'язаних з інвестиційною діяльністю (п. 4.15 Методрекомендацій № 433)

Продовж.табл. 4.9

1	2	3
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235	У додатковій статті 3235 відображається надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу) (п. 4.16 Методрекомендацій № 433)
Інші надходження	3250	У статті 3250 відображаються надходження, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів (п. 4.17 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	У статті 3255 відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей) (п. 4.18 Методрекомендацій № 433)
необоротних активів	3260	У статті 3260 відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів (п. 4.19 Методрекомендацій № 433)
Виплати за деривативами	3270	У статті 3270 відображаються виплати грошових коштів за деривативами, зокрема ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, контрактами «своп» та опціонами тощо (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства групи або виплати класифікуються як фінансова діяльність) (п. 4.20 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на надання позик	3275	У додатковій статті 3275 підприємствами групи (крім фінансових установ) відображаються виплати грошових коштів для надання авансів та позик, пов'язаних з інвестиційною діяльністю (п. 4.21 Методрекомендацій № 433)
Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280	У додатковій статті 3280 відображаються виплати грошових коштів на придбання дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу) (п. 4.22 Методрекомендацій № 433)
Інші платежі	3290	У статті 3290 відображаються інші платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів (п. 4.23 Методрекомендацій № 433)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	У статті 3295 відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності (п. 4.24 Методрекомендацій № 433). Показник розраховується за формулою (пп. 60-61 Методрекомендацій № 476): р. (3200 + 3205 + 3215 + 3220 + 3225 + 3230 + 3235 + 3250) – р. (3255 + 3260 + 3270 + 3275 + 3280 + 3290)

Методика і послідовність заповнення статей консолідованого звіту про рух грошових коштів від фінансової діяльності прямим методом, форма № 3-к, наведено в табл. 4.10, яку складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [93] та Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [60].

Таблиця 4.10

Алгоритм складання консолідованого звіту про рух грошових коштів стосовно руху коштів у результаті фінансової діяльності (за прямим методом), форма № 3-к

Стаття	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності		
Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом «Власний капітал» та статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу: «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Довгострокові зобов'язання» і «Поточні зобов'язання». (п. 4.25 Методрекомендацій № 433).		
Надходження від: Власного капіталу	3300	У статті 3300 відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу (п. 4.26 Методрекомендацій № 433).
Отримання позик	3305	У статті 3305 відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю) (п. 4.27 Методрекомендацій № 433).
Надходження грошових коштів від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310	У додатковій статті 3310 відображаються надходження грошових коштів від продажу частки в дочірньому підприємстві, яка не привела до втрати контролю (п. 4.28 Методрекомендацій № 433).
Інші надходження	3340	У статті 3340 відображаються інші надходження грошових коштів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів (п. 4.29 Методрекомендацій № 433).
Витрачання на: Виплат власних акцій	3345	У статті 3345 відображаються виплати грошових коштів для придбання власних акцій (п. 4.30 Методрекомендацій № 433).
Погашення позик	3350	У статті 3350 відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик (п. 4.31 Методрекомендацій № 433).
Сплату дивідендів	3355	У статті 3355 відображаються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами (п. 4.32 Методрекомендацій № 433).
Витрачання на сплату відсотків	3360	У додатковій статті 3360 відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним у фінансовій діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються (п. 4.33 Методрекомендацій № 433).

Продовж. табл. 4.10

1	2	3
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	У додатковій статті 3365 відображаються суми сплаченої заборгованості з фінансової оренди (п. 4.34 Методрекомендацій № 433).
Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370	У додатковій статті 3370 відображаються виплати грошових коштів на придбання додаткової частки в дочірньому підприємстві (п. 4.35 Методрекомендацій № 433).
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375	У додатковій статті 3375 в консолідованому звіті про рух грошових коштів відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах (п. 4.36 Методрекомендацій № 433).
Інші платежі	3390	У статті 3390 відображаються платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів (п. 4.37 Методрекомендацій № 433).
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	У статті 3395 відображається результат руху коштів від фінансової діяльності (п. 4.38 Методрекомендацій № 433). Показник розраховується за формулою (пп. 62-63 Методрекомендацій № 476): $p. (3300 + 3305 + 3310 + 3340) - p. (3345 + 3350 + 3355 + 3360 + 3365 + 3370 + 3375 + 3390)$
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	У статті 3400 відображається сума різниць між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» (п. 4.39 Методрекомендацій № 433). Показник розраховується за формулою (пп. 64-65 Методрекомендацій № 476): $p. (3195 + /- 3295 + /- 3395)$
Показники зміни величини грошових коштів за звітний період		
Залишок коштів на початок року	3405	У статті 3405 відображається залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі (п. 4.40 Методрекомендацій № 433). Показник граfi 3 рядка 3405 дорівнює показнику граfi 3 рядка 1165 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (п. 66 Методрекомендацій № 476). Показник граfi 3 рядка 3405 дорівнює показнику граfi 4 рядка 3415 форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки) (п. 67 Методрекомендацій № 476). Показник граfi 4 рядка 3405 дорівнює показнику граfi 3 рядка 1165 форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за аналогічний період попереднього року (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки) (п. 68 Методрекомендацій № 476).
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	У статті 3410 відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду (п. 4.41 Методрекомендацій № 433).

Продовж. табл. 4.10

1	2	3
Залишок коштів на кінець року	3415	У статті 3415 наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду (п. 4.42 Методрекомендацій № 433). Показник граfi 3 рядка 3415 дорівнює показнику граfi 4 рядка 1165 форми № 1-к «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (п. 69 Методрекомендацій № 476). Показник граfi 4 рядка 3415 дорівнює показнику граfi 4 рядка 1165 форми № 1-к «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за аналогічний період попереднього року (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки) (п. 71 Методрекомендацій № 476). Показник розраховується за формулою (п. 70, 72 Методрекомендацій № 476): $p. (3405 +/- 3400 +/- 3410)$

4.4. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів за непрямим методом, форма № 3-кн

Складання консолідованого звіту про рух грошових коштів за непрямим методом ґрунтується на використанні вже підготовлених показників консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан), консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та мінімальної потреби використання даних безпосередньо з первинних документів, реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку.

При використанні непрямого методу, якщо протягом звітного періоду збільшилися залишки за рахунками обліку будь-якої дебіторської заборгованості, це означає, що доходи, визнані за методом нарахування, перевищують визнані за касовим методом доходи. Тобто, операційна діяльність привела до зростання доходів, але не всі ці доходи привели до зростання грошових коштів. Їх частина привела до зростання дебіторської заборгованості. З метою коригування чистого прибутку в чисті грошові кошти від операційної діяльності суму зростання дебіторської заборгованості слід відняти від суми чистого прибутку. Зменшення залишків за рахунками обліку дебіторської заборгованості додається до суми чистого прибутку.

Якщо протягом звітного періоду збільшилися залишки за рахунками обліку будь-якої кредиторської заборгованості, це означає, що затрати, визнані за методом нарахування, перевищують витрати, визнані за касовим методом. Тобто, у процесі операційної діяльності за звітний період були понесені витрати, які не оплачені грошовими коштами. З метою кори-

гування чистого прибутку в чисті грошові кошти від операційної діяльності суму зростання кредиторської заборгованості слід додати до суми чистого прибутку. Зменшення залишків за рахунками обліку кредиторської заборгованості віднімається від сум чистого прибутку.

У консолідованому звіті про рух грошових коштів, складеному за непрямим методом, зазначаються показники діяльності групи підприємств за звітний період та відповідний період попереднього року у розрізах надходження та видатку коштів; рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

Методика і послідовність заповнення рядків консолідованого звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності непрямим методом, форма № 3-кн, наведено в табл. 4.11, який складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [93] та Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [60].

Таблиця 4.11

Алгоритм складання консолідованого звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності (за непрямим методом), форма № 3-кн

Стаття	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності		
У звіті про рух грошових коштів, складеному за непрямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування. (пп. 4.7. Методрекомендацій № 433)		
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	У статті «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» відображається прибуток або збиток до оподаткування за звітний період, наведений у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). (пп. 4.7.1 Методрекомендацій № 433) графа 3 форма № 2 рядок 2290 графа 3, (п. 72 Методрекомендацій № 476). графа 4 форма № 2 рядок 2295 графа 3, (п. 73 Методрекомендацій № 476).
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505	У статті «Амортизація необоротних активів» відображається нарахована протягом звітного періоду амортизація на необоротні активи. (пп. 4.7.2 Методрекомендацій № 433)
збільшення (зменшення) забезпечень	3510	У статті «Збільшення (зменшення) забезпечень» відображається зміна (у графі «Надходження» – збільшення, у графі «Видаток» – зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю. (пп. 4.7.3 Методрекомендацій № 433)
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	У статті «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» у графі «Надходження» відображаються збитки, у графі «Видаток» – прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквіваленти в іноземній валюті. (пп. 4.7.4 Методрекомендацій № 433)

Продовж.табл. 4.11

1	2	3
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520	У статті «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій» у графі «Надходження» відображається збиток, у графі «Видаток» – прибуток від володіння фінансовими інвестиціями (дивіденди, відсотки тощо) та їх реалізації, а також від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності (без урахування витрат на сплату відсотків, якщо вони розкриваються у звіті в окремій статті). У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття підприємство може окремо навести такі додаткові статті: «Прибуток (збиток) від участі в капіталі», «Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та дохід (витрати) від первісного визнання», «Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття», «Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій», «Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів». До розрахунків приймається загальна сума за статтею. (пп. 4.7.5 Методрекомендацій № 433) графа 3 форма № 2 рядки 2255, 2270 графа 3 мінус рядки 2200, 2220, 2240 графа 3 (п. 75 Методрекомендацій № 476). графа 4 форма № 2 рядки 2200, 2220, 2240 графа 3 мінус рядки 2255, 2270 графа 3 (п. 76 Методрекомендацій № 476)
Фінансові витрати	3540	У додатковій статті «Фінансові витрати» відображаються витрати, включені до фінансового результату та наведені в статті «Фінансові витрати» звіту про фінансові результати. (пп. 4.7.6 Методрекомендацій № 433) форма № 2 рядок 2250 графа 3 (п. 77 Методрекомендацій № 476)
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550	У статті «Зменшення (збільшення) оборотних активів» у графі «Надходження» відображається зменшення, у графі «Видаток» – збільшення статей оборотних активів (крім статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду. При цьому не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу, включення фінансових витрат до собівартості продукції тощо) або виправлення помилок минулих років. Окрім того, не враховується зміна дебіторської заборгованості поточного податку на прибуток і зменшення дебіторської заборгованості за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування кредиторської заборгованості за поточним податком на прибуток, а також не враховуються зміни в складі дебіторської заборгованості за розрахунками з податку на додану вартість, які є наслідком інвестиційної діяльності. При визначенні змін статей оборотних активів не враховується зменшення статей внаслідок переведення оборотних активів до складу групи вибуття, збільшення дебіторської заборгованості внаслідок відображення операцій з реалізації інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття і зменшення зазначеної дебіторської заборгованості внаслідок її погашення

Продовж.табл. 4.11

1	2	3
		У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття підприємство може з урахуванням зазначених обмежень окремо навести такі додаткові статті: «Збільшення (зменшення) запасів», «Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів», «Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги», «Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості», «Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів», «Зменшення (збільшення) інших оборотних активів». До розрахунків приймається загальна сума за статтею. (пп. 4.7.7 Методрекомендацій № 433)
Збільшення зменшення зобов'язань	3560	У статті «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань» у графі «Надходження» відображається збільшення, у графі «Видаток» – зменшення у статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (крім статей «Короткострокові кредити банків», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками», «Поточні забезпечення», сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю). При цьому не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій з включення поточних зобов'язань до групи вибуття, інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. При визначенні суми збільшення (зменшення) поточних зобов'язань не враховується зменшення суми зобов'язань: з поточного податку на прибуток унаслідок його сплати та враховується зменшення суми зобов'язання з поточного податку на прибуток унаслідок його списання і визнання доходу; з податку на додану вартість, що виникає внаслідок інвестиційної діяльності. При визначенні суми збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів не враховується зміна доходів майбутніх періодів унаслідок їх утворення від операцій з коштами цільового фінансування, подальшого їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування, зменшення доходів майбутніх періодів унаслідок включення до групи вибуття. У разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття підприємство може з урахуванням зазначених обмежень окремо навести такі додаткові статті: «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування», «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці», «Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів», «Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань». До розрахунків приймається загальна сума за статтею. (пп. 4.7.8 Методрекомендацій № 433)
Грошові кошти від операційної діяльності	3570	У статті «Грошові кошти від операційної діяльності» відображається різниця між сумами надходжень та видатків після коригування податку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування

Продовж.табл. 4.11

1	2	3
		(пп. 4.7.9 Методрекомедацій № 433) графа 3 форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3500, 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560 графа 3 і сумою рядків 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560 графа 4 (п. 78 Методрекомедацій № 476). графа 4 форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3500, 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560 графа 4 і сумою рядків 3510, 3515, 3520, 3540, 3550, 3560 графа 3 (п. 79 Методрекомедацій № 476)
Сплачений податок на прибуток	3580	У статті «Сплачений податок на прибуток» відображається використання грошових коштів для сплати податку на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю. (пп. 4.7.10 Методрекомедацій № 433)
Сплачені відсотки		У додатковій статті «Сплачені відсотки» відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним в операційній діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються. (пп. 4.7.11 Методрекомедацій № 433)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	У статті «Чистий рух коштів від операційної діяльності» відображається результат руху коштів від операційної діяльності. (пп. 4.8 Методрекомедацій № 433) графа 3 форма № 3-н, рядок 3570, графа 3 мінус рядок 3580 графа 4 (п. 80 Методрекомедацій № 476). графа 4 форма № 3-н, рядок 3570, графа 4 плюс рядок 3580 графа 4 (п. 81 Методрекомедацій № 476)

Методика і послідовність заповнення статей консолідованого звіту про рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності непрямим методом, форма № 3-кн, наведено в табл. 4.12, який складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [93] та Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [60].

Таблиця 4.12

Алгоритм складання консолідованого звіту про рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності (за непрямим методом), форма № 3-кн

Стаття	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності		
Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції». (пп. 4.9 Методрекомедацій № 433)		
Надходження від реалізації фінансових інвестицій	3200	У статті «Надходження від реалізації фінансових інвестицій» відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей). (пп. 4.10 Методрекомедацій № 433)

Продовж.табл. 4.12

1	2	3
необоротних активів	3205	У статті «Надходження від реалізації необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій). (пп. 4.11 Методрекомедацій № 433)
Надходження від отриманих відсотків	3215	У статті «Надходження від отриманих відсотків» відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо. (пп. 4.12 Методрекомедацій № 433)
дивідендів	3220	У статті «Надходження від отриманих дивідендів» відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів від володіння акціями або частками у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей). (пп. 4.13 Методрекомедацій № 433)
Надходження від деривативів	3225	У статті «Надходження від деривативів» відображаються надходження грошових коштів, зокрема від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, контрактів «своп» та опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства групи, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність). (пп. 4.14 Методрекомедацій № 433)
Надходження від погашення позик		У додатковій статті «Надходження від погашення позик» підприємствами групи (крім фінансових установ) відображаються надходження грошових коштів від повернення авансів та позик, наданих іншим сторонам, пов'язаних з інвестиційною діяльністю. (пп. 4.15 Методрекомедацій № 433)
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235	У додатковій статті «Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці» відображається надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу). (пп. 4.16 Методрекомедацій № 433)
Інші надходження	3250	У статті «Інші надходження» відображаються надходження, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів. (пп. 4.17 Методрекомедацій № 433)
Витрачання на придбання фінансових інвестицій	3255	У статті «Витрачання на придбання фінансових інвестицій» відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей). (пп. 4.18 Методрекомедацій № 433)

Продовж.табл. 4.12

1	2	3
Витрачання на придбання необоротних активів	3260	У статті «Витрачання на придбання необоротних активів» відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів. (пп. 4.19 Методрекомедацій № 433)
Надходження від деривативів	3225	У статті «Виплати за деривативами» відображаються виплати грошових коштів за деривативами, зокрема ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, контрактами «своп» та опціонами тощо (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність). (пп. 4.20 Методрекомедацій № 433)
Витрачання на надання позик		У додатковій статті «Витрачання на надання позик» підприємствами (крім фінансових установ) відображаються виплати грошових коштів для надання авансів та позик, пов'язаних з інвестиційною діяльністю. (пп. 4.21 Методрекомедацій № 433)
Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280	У додатковій статті «Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці» відображаються виплати грошових коштів на придбання дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу). (пп. 4.22 Методрекомедацій № 433)
Інші надходження	3250	У статті «Інші платежі» відображаються інші платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів. (пп. 4.23 Методрекомедацій № 433)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	У статті «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності. (пп. 4.24 Методрекомедацій № 433) графа 3 форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3200, 3205, 3515, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250 графа 3 і сумою рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4 (п. 82 Методрекомедацій № 476) графа 4 форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3255, 3260, 3270, 3275, 3280, 3290, графа 4 і сумою рядків 3200, 3205, 3515, 3220, 3225, 3230, 3235, 3250 графа 3 (п. 83 Методрекомедацій № 476)

Методика і послідовність заповнення статей консолідованого звіту про рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності непрямим методом, форма № 3-кн, наведено в табл. 4.13, який складено на основі Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [93] та Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [60].

Таблиця 4.13

Алгоритм складання консолідованого звіту про рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності (за непрямим методом), форма № 3-кн

Стаття	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності		
Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом «Власний капітал» та статтях, пов'язаних з фінансовою діяльністю, у розділах балансу: «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Довгострокові зобов'язання» і «Поточні зобов'язання». (пп. 4.25 Методрекомедацій № 433)		
Надходження від: Власного капіталу	3300	У статті «Надходження від власного капіталу» відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу. (пп. 4.26 Методрекомедацій № 433)
Отримання позик	3305	У статті «Отримані позики» відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю). (пп. 4.27 Методрекомедацій № 433)
Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310	У додатковій статті «Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві» відображаються надходження грошових коштів від продажу частки в дочірньому підприємстві, яка не привела до втрати контролю. (пп. 4.28 Методрекомедацій № 433)
Інші надходження	3340	У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів (пп. 4.29 Методрекомедацій № 433)
Витрачання на: Виплати власних акцій	3345	У статті «Витрачання на викуп власних акцій» відображаються виплати грошових коштів для придбання власних акцій. (пп. 4.30 Методрекомедацій № 433)
Погашення позик	3350	У статті «Витрачання на погашення позик» відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик. (пп. 4.31 Методрекомедацій № 433)
Сплату дивідендів	3355	У статті «Витрачання на сплату дивідендів» відображаються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами. (пп. 4.32 Методрекомедацій № 433)
Витрачання на сплату відсотків	3360	У додатковій статті «Витрачання на сплату відсотків» відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним у фінансовій діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються. (пп. 4.33 Методрекомедацій № 433)
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	У додатковій статті «Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди» відображаються суми сплаченої заборгованості з фінансової оренди. (пп. 4.34 Методрекомедацій № 433)

Продовж.табл. 4.13

1	2	3
Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370	У додатковій статті «Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві» відображаються виплати грошових коштів на придбання додаткової частки в дочірньому підприємстві. (пп. 4.35 Методрекомедацій № 433)
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах	3375	У додатковій статті «Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах» в консолідованому звіті про рух грошових коштів відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах. (пп. 4.36 Методрекомедацій № 433)
Інші платежі	3390	У статті «Інші платежі» відображаються платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів. (пп. 4.37 Методрекомедацій № 433)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	У статті «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» відображається результат руху коштів від фінансової діяльності. (пп. 4.38 Методрекомедацій № 433) графа 3 форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3300, 3305, 3310, 3340 графа 3 і сумою рядків 3345, 3350, 3355, 3360, 3365, 3370, 3375, 3390 графа 4 (п. 84 Методрекомедацій № 476) графа 4 форма № 3-н, різниця між сумою рядків 3345, 3350, 3365, 3370, 3375, 3390 графа 4 і сумою рядків 3300, 3305, 3310, 3240 графа 3 (п. 85 Методрекомедацій № 476)
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	У статті «Чистий рух коштів за звітний період» відображається сума різниць між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності». (пп. 4.39 Методрекомедацій № 433) графа 3 Форма № 3-н, сума рядків 3195, 3295, 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 3 плюс рядок 3295, графа 3 мінус рядок 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 3 мінус рядки 3295 і 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 3 мінус рядок 3295, графа 4 плюс рядок 3395 графа 3 або рядок 3295, графа 3 мінус рядок 3195 і 3395, графа 4 або рядок 3295, графа 3 плюс рядок 3395, графа 3 мінус рядок 3195, графа 4 або рядок 3395, графа 3 мінус рядок 3195, графа 4 мінус рядок 3295, графа 4 (п. 86 Методрекомедацій № 476) Графа 4 Форма № 3-н, сума рядків 3195, 3295, 3395, графа 4 або рядок 3195, графа 4 плюс рядок 3295, графа 4 мінус рядок 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 4 мінус рядки 3295 і 3395, графа 3 або рядок 3195, графа 4 мінус рядок 3295, графа 3 плюс рядок 3395, графа 4 або рядок 3295, графа 4 мінус рядок 3195 і 3395, графа 3 або рядок 3295, графа 4 плюс рядок 3395, графа 4 мінус рядок 3195, графа 3 або рядок 3395, графа 4 мінус рядок 3195, графа 3 мінус рядок 3295, графа 3 (п. 87 Методрекомедацій № 476)
Залишок коштів на початок року	3405	У статті «Залишок коштів на початок року» відображається залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі. (пп. 4.40 Методрекомедацій № 433) графа 3 форма № 1, рядок 1165 графа 3 (п. 88 Методрекомедацій № 476) графа 3 форма № 3-н, рядок 3415 графа 5 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки) (п. 89 Методрекомедацій № 476)

Продовж.табл. 4.13

1	2	3
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	У статті «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду. (пп. 4.41 Методрекомедацій № 433) графа 3 форма № 3-н, рядок 3515 графа 4 (п. 90 Методрекомедацій № 476) графа 4 форма № 3-н, рядок 3515 графа 3 (п. 91 Методрекомедацій № 476)
Залишок коштів на кінець року	3415	У статті «Залишок коштів на кінець року» наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду. (пп. 4.42 Методрекомедацій № 433) графа 3 форма № 1, рядок 1165, графа 4 (п. 92 Методрекомедацій № 476) графа 3 форма № 3-н, сума рядків 3400, 3405, 3410 графа 3 (п. 93 Методрекомедацій № 476) графа 3 Форма № 3-н, сума рядків 3400, 3405, графа 3 мінус рядок 3410, графа 4 або сума рядків 3405, 3410, графа 3 мінус рядок 3400, графа 4 або сума рядків 3405, графа 3 мінус сума рядків 3400, 3410, графа 4 (п. 94 Методрекомедацій № 476)

Придбання необоротних активів, вартість яких підлягає амортизації, відображається як використання грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності. Зростання нагромаджені амортизації основних засобів і нематеріальних активів є не грошовою статтею і з метою додається до суми чистого прибутку, щоб визначити чисті грошові потоки від операційної діяльності.

Зростання протягом звітного року залишків за рахунками обліку запасів означає, що сума придбаних запасів перевищує суму використаних запасів, тобто собівартість реалізованої продукції за принципом нарахування нижча, ніж собівартість реалізації, обчислена за касовим методом. Тому ця сума віднімається від суми чистого прибутку з метою отримання чистого грошового потоку від операційної діяльності.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- ✧ склад грошових коштів;
- ✧ склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;
- ✧ наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- ✧ загальну їх вартість придбання або продажу;
- ✧ частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима;
- ✧ суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані;
- ✧ суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

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

4.5. Використання показників консолідованого звіту про рух грошових коштів для аналізу та управління

Модель консолідованого звіту про рух грошових коштів слід побудувати з урахуванням НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСФЗ щодо форматів цього звіту та діючих ділових звичаїв.

Користувачі фінансової інформації за даними консолідованого звіту про рух грошових коштів можуть проводити аналіз фінансових потоків, який дає виразну та об'єктивну картину функціонування холдингу. Інформація, що міститься у консолідованому звіті про рух грошових коштів дозволяє визначити суму грошового прибутку (збитку) групи завдяки перегруповуванню доходів і витрат та їх інтерпретації на основі касового методу (за принципом бухгалтерського обліку – єдиного грошового вимірника) та декласифікації даних бухгалтерського обліку щодо фінансових результатів, одержаних підприємствами групи на основі принципу бухгалтерського обліку – нарахування доходів і витрат.

Консолідований звіт про рух грошових коштів дає відповіді на питання щодо джерел надходження і напрямів витрачання грошових коштів та їх еквівалентів підприємствами групи протягом звітного періоду.

Додаткові питання, які виникають і які слід розглянути під час підготовки консолідованого звіту про рух грошових коштів групи, такі:

- ✧ грошові потоки, внутрішні по відношенню до групи підприємств;
- ✧ дивіденди, сплачені неконтрольованій частці участі;
- ✧ грошові потоки асоційованих підприємств, які обліковуються методом участі в капіталу;
- ✧ грошові потоки, які виникають внаслідок придбання і продажу дочірніх підприємств.

Тому, при підготовці консолідованого звіту про рух грошових коштів групи, потрібно складати додаткові розрахунки, а саме:

Плани (бюджети) та звіти про надходження/витрачання грошових коштів підприємства, в т.ч.:

- ✧ від внутрішньогрупових операцій;
- ✧ від дивідендів, сплачені неконтрольованій частці участі;
- ✧ від грошовий потоків асоційованих підприємств, які обліковуються методом участі в капіталу;
- ✧ від грошових потоків, які виникають внаслідок придбання і продажу дочірніх підприємств.

План та звіт витрачання грошових коштів підприємства, в т.ч. на внутрішньогрупові операції.

Завдання для перевірки знань

Контрольні запитання до теми 4 «Методика складання консолідованого звіту про рух грошових коштів форми № 3-к та № 3-кн»:

1. Мета подання консолідованого звіту про рух грошових коштів.
2. Структура консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к. Джерела інформації для заповнення звіту.
3. Методика заповнення розділу I «Рух коштів у результаті операційної діяльності» консолідованого звіту про рух грошових коштів.
4. Методика заповнення розділу II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» консолідованого звіту про рух грошових коштів.
5. Методика заповнення розділу III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» консолідованого звіту про рух грошових коштів.
6. Зв'язок консолідованого звіту про рух грошових коштів з іншими формами консолідованої фінансової звітності.
7. Статті консолідованого звіту про рух грошових коштів, у яких відображаються надходження та витрачання грошових коштів від продажу (придбання) частки у дочірньому підприємстві.
8. Статті консолідованого звіту про рух грошових коштів, у яких відображаються надходження та витрачання грошових коштів від вибуття (придбання) дочірніх підприємств та витрачання на виплату неконтрольованій частки.
9. Елементи облікової політики групи, які повинні бути здійснені для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів.
10. У чому полягають відмінності у складанні консолідованого звіту про рух грошових коштів за прямим методом та непрямими методом.
11. Яка інформація про грошові кошти розкривається у примітках до консолідованої фінансової звітності.

12. Розкрийте зміст загального Порядку складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, який покладено у основу формування консолідованого звіту про рух грошових коштів.

Тестові запитання до теми 4 «Методика складання консолідованого звіту про рух грошових коштів форми № 3-к та № 3-кн»:

1. Категорія, що не знаходить відображення у консолідованому звіті про рух грошових коштів, – це:

- а) операційна діяльність;
- б) негрошові статті;
- в) прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності;
- г) немає правильної відповіді.

2. Якщо компанія використовує прямий метод для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів, то збільшення в рахунках до оплати:

- а) збільшує грошові потоки від операційної діяльності;
- б) зменшує грошові потоки від операційної діяльності;
- в) зменшує грошові потоки від фінансової діяльності;
- г) зменшує грошові потоки від інвестиційної діяльності.

3. В яких випадках застосовується непрямий метод при складанні консолідованого звіту про рух грошових коштів?

- а) прибуток від продажу обладнання збільшує чистий прибуток;
- б) скорочення в запасах вираховується з чистого прибутку;
- в) амортизація додається до чистого прибутку;
- г) немає правильної відповіді.

4. Консолідований звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів групи підприємств протягом звітного періоду в результаті:

- а) інвестиційної та фінансової діяльності групи;
- б) операційної, надзвичайної та фінансової діяльності групи;
- в) операційної, інвестиційної та фінансової діяльності групи;
- г) операційної, надзвичайної та інвестиційної діяльності групи.

5. Джерелами інформації для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів є:

- а) виключно консолідований звіт про власний капітал;
- б) виключно консолідований баланс (звіт про фінансовий стан);
- в) виключно консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- г) консолідований баланс, консолідований звіт про фінансові результати та консолідований звіт про власний капітал.

6. Консолідований Звіт про рух грошових коштів групи повинен охоплювати:

- а) лише грошові потоки, що є зовнішніми по відношенню до групи;
- б) як грошові потоки, що є зовнішніми по відношенню до групи, так й внутрішньогруповий обіг;
- в) внутрішньогруповий обіг;
- г) всіх перерахованих вище.

7. Консолідований Звіт про рух грошових коштів повинен передбачати:

- а) надходження та витрачання грошових коштів щодо материнського підприємства та неконтрольованої частки у дочірньому підприємстві;
- б) лише надходження від вибуття дочірнього підприємства;
- в) лише витрачання на придбання частки у дочірньому підприємстві;
- г) лише надходження від продажу частки у дочірньому підприємстві.

8. У консолідованому Звіті про рух грошових коштів додаткові рядки у зв'язку з процедурами консолідації знаходять відображення:

- а) у всіх розділах форми № 3-к;
- б) лише у Розділі II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності»;
- в) лише у Розділі III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності»;
- г) у Розділі II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» та у Розділі III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності».

9. Що є головною інформаційною базою складання консолідованої фінансової звітності:

- а) дані консолідованого бухгалтерського обліку в цілому по групі;
- б) дані фінансової звітності підприємств групи;
- в) вибірки із даних бухгалтерського обліку підприємств груп;
- г) довідки від дочірніх підприємств про внутрішньогрупові операції.

10. У якому рядку форми консолідованого Звіту про рух грошових коштів розкривається інформація про витрачання на виплати неконтрольованої частки:

- а) рядок 3235;
- б) рядок 3280;
- в) рядок 3370;
- г) рядок 3375.

Запитання для самоконтролю до теми 4 «Методика складання консолідованого звіту про рух грошових коштів форми № 3-к та № 3-кн»:

1. Зміст інформації про діяльність групи, що розкривається у Консолідованому звіті про рух грошових коштів.

2. Принципові положення щодо складання консолідованого звіту про рух грошових коштів – реалізація принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності – єдиного грошового вимірника.
3. Зміст, розрахунок та відображення у консолідованому звіті про рух грошових коштів операцій з неконтрольованої частки участі.
4. Зв'язок консолідованого звіту про рух грошових коштів з індивідуальними (окремими) фінансовими звітами та з іншими формами Консолідованої фінансової звітності.
5. Відображення в обліку та у консолідованому звіті про рух грошових коштів, вибуття та придбання дочірнього підприємства впродовж року.
6. Характерні риси складання консолідованого звіту про рух грошових коштів за непрямим методом (форма № 3-кн).
7. Зміст показників Чистого руху коштів групи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності консолідованого звіту про рух грошових коштів для оцінки діяльності групи.
8. Використання робочої таблиці з консолідованих фінансових звітів як основи для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів.
9. Зміст інформації про діяльність групи підприємств, яка розкривається у примітках до консолідованого звіту про рух грошових коштів.
10. Використання показників консолідованого звіту про рух грошових коштів форма № 3-к для аналізу та прийняття управлінських рішень.

Завдання для самостійного вивчення до теми 4:

Завдання 4.1

Необхідно:

- пов'язати наведені поняття з їх визначеннями
- Дані для виконання:

№ з/п	Поняття	Сутнісна характеристика
1	Грошові кошти (гроші) ____	А. готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання
2	Еквіваленти грошових коштів (грошей) ____	Б. короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості
3	Консолідований звіт про рух грошових коштів ____	В. звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів групи підприємств протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності групи
4	Надходження грошові валові ____	Г. вся сума грошей, отриманих в якійсь сфері бізнесу за період часу до вирахування витрат на витрати, податки і т. д.
5	Надходження грошові чисті ____	Г'. загальна сума грошей, отриманих підприємством за якийсь період після вирахування витрат, витрат на сировину, податки тощо

6	Негрошові операції	Д. операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів
7	Непрямий метод складання Звіту про рух грошових коштів ____	Е. здійснюється поетапне коригування суми прибутку (збитку) на суми негрошових операцій, оборотних активів, поточних зобов'язань. Для такого методу застосовується форма звітності Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), форма № 3-кн.
8	Прямий метод складання Звіту про рух грошових коштів ____	Ж. послідовно відображається спочатку надходження, потім вибуття грошових коштів з остаточним визначенням збільшення (зменшення) чистого руху грошових коштів. Для такого методу застосовується форма звітності Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма № 3-к
9	Чистий рух грошових коштів ____	З. алгебраїчна сума надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів від певних видів діяльності підприємства. Визначається чистий рух грошових коштів за кожним видом діяльності та чистий рух грошових коштів в цілому за звітний період.
10	Рух грошових коштів ____	І. надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів.

Завдання 4.2

Необхідно:

- розкрити зміст консолідованого звіту про рух грошових коштів (за прямим методом), форма № 3-к. Відповідь оформити у вигляді наступної таблиці:

№ з/п	Показник	Характеристика
1	Призначення та використання інформації форми № 3-к	
2	Нормативна база складання форми № 3-к	
3	Структура форми звітності № 3-к за змістом	
4	Періодичність складання форми № 3-к	
5	Інформаційна база складання форми № 3-к	
6	Використання робочої таблиці консолідації для складання форми № 3-к	
7	Зміст облікової політики групи щодо складання форми № 3-к	
8	Операції, які враховуються при складанні форми № 3-к	
9	П(С)БО, з якими пов'язані процедури складання форми № 3-к	
10	Схема розрахунку та відображення неконтрольованої частці у формі № 3-к	
11	Відображення операцій з вибуття/придбання дочірніх підприємств у формі № 3-к	
12	Відображення операцій з надходження/придбання частці у дочірніх підприємствах у формі № 3-к	
13	Відображення нереалізованих курсових різниць у формі № 3-к	
14	Зміст інформації, що розкривається у примітках до форми № 3-к	
15	Використання показників Консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-к для аналізу та прийняття управлінських рішень.	

Завдання 4.3

- розкрити зміст консолідованого звіту про рух грошових коштів (за не прямим методом), форма № 3-кн. Відповідь оформити у вигляді наступної таблиці:

№ з/п	Показник	Характеристика
1	Призначення та використання інформації форми № 3-кн	
2	Нормативна база складання форми № 3-кн	
3	Структура форми звітності № 3-кн за змістом	
4	Періодичність складання форми № 3-кн	
5	Інформаційна база складання форми № 3-кн	
6	Використання робочої таблиці консолідації для складання форми № 3-кн	
7	Зміст облікової політики групи щодо складання форми № 3-кн	
8	Операції, які враховуються при складанні форми № 3-кн	
9	П(С)БО, з якими пов'язані процедури складання форми № 3-кн	
10	Схема розрахунку та відображення неконтрольованої частці у форми № 3-кн	
11	Відображення операцій з вибуття/придбання дочірніх підприємств у формі № 3-кн	
12	Відображення операцій з надходження/придбання частці у дочірніх підприємствах у формі № 3-кн	
13	Відображення нереалізованих курсових різниць у формі № 3-кн	
14	Зміст інформації, що розкривається у примітках до форми № 3-кн	
15	Використання показників консолідованого звіту про рух грошових коштів, форма № 3-кн для аналізу та прийняття управлінських рішень.	

Завдання 4.4

Необхідно:

- проаналізувати за розділами зміст «Консолідованого звіту про рух грошових коштів». Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

№ з/п	Назва розділу	Зміст розділу

Завдання 4.5

- Розрахувати величину чистого руху коштів від операційної діяльності групи (рядок 3195 форми № 3-к) виходячи із наведених даних.

Нижче наведений фрагмент фінансових звітів компаній Материнське та Дочірнє, тис. грн.

Стаття	Код рядка форми № 3-к	Індивідуальні звіти		Консолідований звіт
		АТ Материнське	АТ Дочірнє	
1	2	3	4	5
Надходження від реалізації продукції	3000	50000	15000	
В т.ч. обороти меж членами групи (дані аналітичного обліку)	–	800	200	
Цільове фінансування	3010	–	600	
Інші надходження	3095	24000	6100	
Витрачання на оплату товарів, робіт, послуг	3100	45000	11050	
В т.ч. обороти меж членами групи (дані аналітичного обліку)	–	5200	350	
Витрачання на оплату праці	3105	10200	4000	
Інші витрачання	3190	60000	780	
Чистий рух коштів від операційної діяльності групи	3195			

ТЕМА 5.**МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТУ
ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ**

Після вивчення теми студент повинен:

- а) **знати:** призначення, зміст, будову і структуру консолідованого звіту про власний капітал; характеристику розділів консолідованого звіту про власний капітал, їх визнання та призначення; інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про власний капітал (ф. № 4-к);
- б) **вміти:** складати консолідований звіт про власний капітал (ф. № 4-к).

ПЛАН

- 5.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к.
- 5.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к.
- 5.3. Коригування залишків власного капіталу на початок року.
- 5.4. Методика відображення змін зареєстрованого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к.
- 5.5. Методика відображення змін неоплаченого та вилученого капіталу у Консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к.
- 5.6. Використання показників консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к, для аналізу та управління.

Основні терміни: подія після дати балансу, консолідований звіт про власний капітал, власний капітал, зареєстрований капітал, неоплачений капітал, вилучений капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал суттєва інформація, неконтрольована частка участі, справедлива вартість

**5.1. Призначення, зміст і структура консолідованого звіту
про власний капітал (ф. № 4-к)**

Для здійснення діяльності підприємство повинно мати майно, яке складається із різноманітних матеріальних, нематеріальних, інтелектуальних та фінансових ресурсів – носіїв прав власності окремих підприємств. Права кожного власника на майно підприємства та на його прибуток визначено часткою і формою інвестованих коштів. Вони повинні бути відображені у бухгалтерського обліку підприємства на підставі відповідних документів. Розкриття цих прав є одним із важливіших завдань фінансового обліку та фінансової звітності.

Виникнення категорії «власний капітал» нерозривно пов'язане з переходом середньовічного рахівництва з простого обліку (уніграфізм) на облік, заснований на основі подвійного запису (діаграфізм). З часів введення в систему рахунків, рух обліку рахунка «Капітал» пройшло чимало часу. Разом з розвитком облікової науки розвивалося і уявлення про власний капітал.

Поняття «капітал» асоціюється з поняттям «влада», «власність». У момент створення підприємства його початковий («стартовий») капітал визначається сумою активів, інвестованих засновниками (учасниками) і являє собою вартість майна, тобто $К = А, З = 0$.

Під власним капіталом розуміється частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Тому власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни. В процесі діяльності підприємства у нього виникають борги, залучаються додаткові кошти, виникають боргові зобов'язання; підтверджуються права та вимоги щодо активів підприємства та мають визнаний пріоритет в порівнянні з вимогами власників. Виникає вкладений, накопичений та інші види капіталу. «Канонічна» формула балансового рівняння $А = К + З$, приймає вигляд з усіма можливими варіантами, а саме $К = А - З$.

З метою зіставності фінансових звітів, дані у консолідованому звіті про власний капітал (ф. № 4-к) подаються на останню дату звітного періоду. Звітним періодом для складання консолідованого звіту про власний капітал (ф. № 4-к) є календарний рік, тобто з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність за даною формою не складається. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, стосовно консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к але не пізніше 15 квітня наступного за звітним року, табл. 1.19 розділу 1 даного навчального посібника.

Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к – це звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу групи підприємств протягом звітного періоду.

Зміст та форма (додаток К) консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к передбачені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Мета складання консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к – оцінка та прогноз змін у груповому власному капіталі.

Звіт про власний капітал доповнює інформацію про фінансовий стан, яка міститься в інших формах звітності: Балансі, Звіті про фінансові результати та Звіті про рух грошових коштів. Ця інформація корисна як для власників підприємства, так й для інших користувачів фінансової звітності.

Материнські підприємства у графах консолідованого звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у консолідованому балансі. У Консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к групи підприємств додають консолідований звіт про Власний капітал за попередній рік.

Структура консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к наведено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Структура консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зарєстрований (пайовий) капітал	капітал у дооцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Залишок на початок року	4000										
Коригування: Зміна облікової політики	4005										
Виправлення помилок	4010										
Інші зміни	4090										
Скоригований залишок на початок року	4095										

Продовж.табл. 5.1

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зарєстрований (пайовий) капітал	капітал у дооцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100										
Інший сукупний дохід за звітний період	4110										
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200										
Спрямування прибутку до зарєстрованого капіталу	4205										
Відрахування до резервного капіталу	4210										
Внески учасників: Внески до капіталу	4240										
Погашення заборгованості з капіталу	4245										
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260										
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265										
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270										
Вилучення частки в капіталі	4275										
Інші зміни в капіталі	4290										
Разом змін у капіталі	4295										
Залишок на кінець року	4300										

Визнання й оцінка власного капіталу групи, безпосередньо залежить від визнання й оцінки активів і зобов'язань. Слід зазначити, що сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, яка не є його поточною чи реалізаційною вартістю, а тому не відбиває поточної вартості прав акціонерів. На суму власного капіталу суттєво впливають всі умовності бухгалтерського обліку, що були застосовані для оцінки активів і зобов'язань, і вона може лише випадково збігатись із сукупною ринковою вартістю акцій чи із сумою, яку можна одержати від продажу чистих активів. Тому при консолідації, тобто при об'єднанні інформації щодо власного капіталу всіх учасників консолідованої групи підприємств, дуже важливо, щоб в індивідуальних облікових системах застосовувались ідентичні правила, методи, процедури оцінки і визнання активів і зобов'язань, тобто треба ще раз наголосити на потребі впровадження в облікову практику консолідованої групи підприємств єдиної облікової політики.

Для забезпечення можливості порівняльного аналізу доцільно додавати до річного консолідованого звіту консолідований звіт про власний капітал за попередній рік.

Індивідуальні звіти про власний капітал учасників консолідованої групи підприємств доповнюють інформацію про фінансовий стан підприємств та зміни між датами балансу, яка надана в інших фінансових звітах: балансі, звіті про власний капітал, звіті про рух грошових коштів. Крім вказаних фінансових звітів, інформацію для складання звіту про власний капітал отримують з установчих документів та свідоцтв про реєстрацію випуску акцій.

На відміну від індивідуальних звітів про власний капітал учасників консолідованої групи підприємств, показники консолідованого звіту про власний капітал заповнюються на основі інформації, викладеної у попередньо складеному консолідованому балансі та індивідуальних звітах про власний капітал учасників групи. Це стосується статей:

- ✧ залишок на початок (кінець) звітнього року капіталу зареєстрованого, сплаченого;
- ✧ залишок на початок (кінець) звітнього року капіталу у дооцінках;
- ✧ залишок на початок (кінець) звітнього року додаткового капіталу;
- ✧ залишок на початок (кінець) звітнього року резервного капіталу;
- ✧ залишок на початок (кінець) звітнього року нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);
- ✧ залишок на початок (кінець) звітнього року неоплаченого капіталу;
- ✧ залишок на початок (кінець) звітнього року вилученого капіталу;

- ✧ залишок на початок (кінець) звітнього року неконтрольованої частки участі.
- Процес складання та узгодження консолідованого звіту про власний капітал наведено на рис. 5.1.

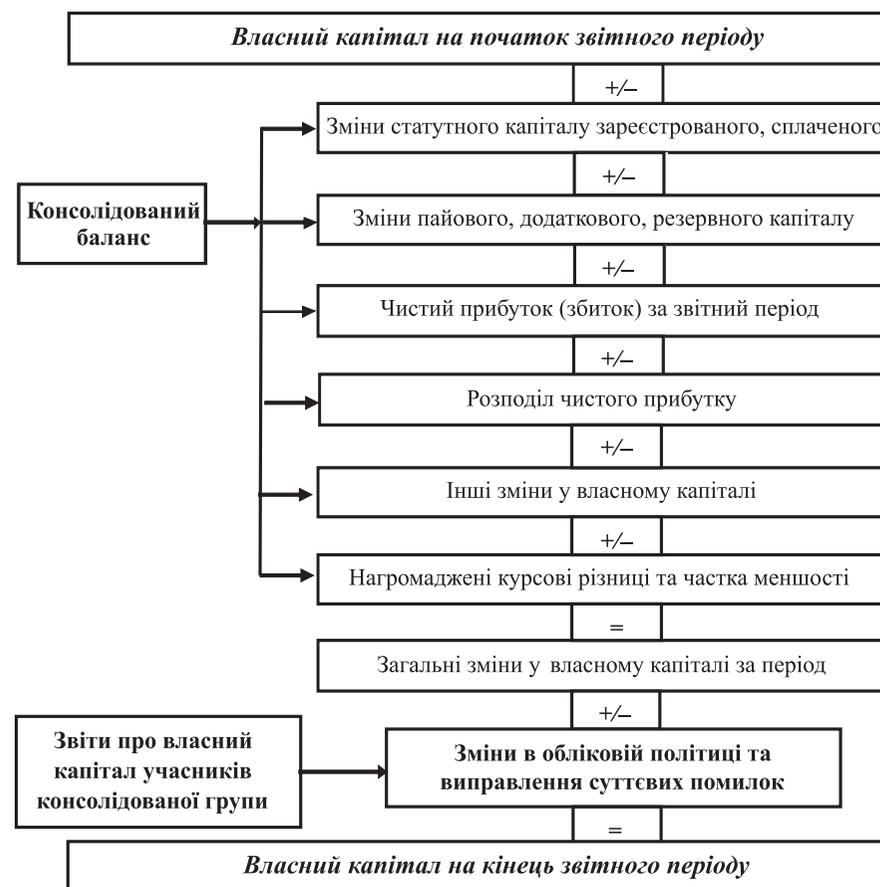


Рис. 5.1. Складання та узгодження консолідованого Звіту про власний капітал

Джерело: за даними [56, с. 33]

Відображення змін у власному капіталі здійснюється за такими статтями консолідованого звіту про власний капітал:

- ✧ зміна облікової політики;
- ✧ виправлення помилок;

Таблиця 5.2

Взаємозв'язок статей Балансу (Звіту про фінансовий стан), за якими відображається власний капітал та залишків на рахунках бухгалтерського обліку

Статті Балансу	Код рядка	Рахунки Плану рахунків
1. Власний капітал		
Зареєстрований капітал	1400	40 «Статутний капітал» 41 «Пайовий капітал»
Капітал у дооцінках	1405	423 «Дооцінка активів »
Додатковий капітал	1410	421 «Емісійний дохід» 422 «Інший вкладений капітал» 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» 425 «Інший додатковий капітал»
Вписуваний рядок Емісійний дохід	1411	421 «Емісійний дохід»
Вписуваний рядок Накопичені курсові різниці	1412	Аналітичні дані за кредитом 425 «Інший додатковий капітал»
Резервний капітал	1415	43 «Резервний капітал»
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	441 «Нерозподілений прибуток», 442 «Непокритий збиток»
Неоплачений капітал	1425	46 «Неоплачений капітал»
Вилучений капітал	1430	45 «Вилучений капітал»
Вписуваний рядок Інші резерви	1435	страховики наводять інші компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу
Усього за розділом	1495	1400 + 1405 + 1410 + 1415 +/- 1420 – 1425 - 1430 + 1435

- ✧ інші зміни;
- ✧ переоцінка основних засобів;
- ✧ переоцінка незавершеного будівництва;
- ✧ переоцінка нематеріальних активів;
- ✧ чистий прибуток за звітний період;
- ✧ розподіл прибутку на виплату дивідендів;
- ✧ спрямування прибутку до статутного капіталу;
- ✧ відрахування прибутку до резервного капіталу;
- ✧ внески учасників до капіталу;
- ✧ погашення заборгованості із капіталу;
- ✧ викуп власних акцій;
- ✧ перепродаж викуплених власних акцій;
- ✧ анулювання раніше викуплених акцій;
- ✧ вилучення частки капіталу;
- ✧ зменшення номінальної вартості акцій;
- ✧ інші зміни в капіталі;
- ✧ списання невідшкодованих збитках;
- ✧ безкоштовно одержані активи [56, с. 34 – 35].

5.2. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к

Для формування інформації про власний капітал підприємства та відображення операцій з капіталом у Плані рахунків передбачено четвертий клас рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Рахунки цього класу відповідають основним елементам капіталу та відображаються у Балансі за встановленою НП(С)БО 1 формою, табл. 5.2.

Як правило, підприємство створюється з метою отримання прибутку. Реалізувати цю мету можна лише за умови збереження власного капіталу.

Згідно із фінансовою концепцією збереження капіталу, прибуток одержується підприємством (відповідно зберігається та нарощується його капітал) тільки за умови, якщо сума чистих активів на кінець року перевищує суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат або внесків власників протягом цього періоду.

Хоча загальна сума власного капіталу може бути визначена за відомою формулою, користувачам фінансової звітності потрібна більш детальна інформація про його склад та зміни, що відбулися у власному капіталу протягом звітного періоду. Вона повинна забезпечувати зацікавлених осіб даними про ефективність управління підприємствами і надавати кредиторам та інвесторам відомості про динаміку та перспективи реалізації їх економічних прав.

Виходячи з цього, фінансова звітність має надавати інформацію про:

- ✧ джерела власного капіталу;
- ✧ правові обмеження щодо розподілу інвестованого капіталу серед акціонерів;
- ✧ обмеження щодо розподілу дивідендів серед теперішніх і майбутніх акціонерів;
- ✧ пріоритетність прав на майно підприємства при його ліквідації.

Власний капітал забезпечує певний рівень фінансової стійкості підприємства. Величина власного капіталу свідчить про можливість підприємства забезпечувати права кредиторів. Звіт про власний капітал показує, за рахунок яких факторів змінилася за рік загальна сума капіталу та з яких складових створено власного капітал.

Динаміка та структура власного капіталу вказують на реалізацію принципу безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність

триватиме далі. Під час реалізації даного принципу обліку та звітності виходять із наведеного вище балансового рівняння $A = K + Z$. Тобто, складові власного капіталу відображаються в бухгалтерського обліку одночасно з відображенням активів та зобов'язань, які призводять до зміни власного капіталу підприємства.

Консолідований звіт про власний капітал призначений для пояснення користувачам звітної інформації змін, що сталися у власному капіталі групи протягом звітного періоду. Майно кожного учасника консолідованої групи підприємств складається з різних матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів – носіїв прав власності окремих суб'єктів. Права кожного власника на майно та на участь у його прибутках визначаються часткою і формою інвестованих коштів. Акціонерні товариства – надійна, визнана у всьому світі форма організації бізнесу, в якій захищені права як учасників, так й кредиторів. Гарантією цього є власний капітал, особливо зареєстрована його частина – статутний капітал.

Головне призначення та використання інформації звіту про власний капітал – оцінка та прогноз змін у власному капіталі групи, табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Призначення консолідованого звіту про власний капітал

Форма звітності	Структура звітності	Призначення та використання інформації
Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к	звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду У графах Звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки участі	оцінка та прогноз змін у груповому власному капіталі

Особливості складання форми консолідованого Звіту про власний капітал за нормативно-правовими актами України наведено в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Особливості складання форми консолідованого звіту про власний капітал

Форма звітності	Рядок
Консолідований Звіт про власний капітал У графах Звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки участі	4291 «Придбання (продаж) неконтрольованої частки участі у дочірньому підприємстві»

Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності зазначено, що у консолідованому звіті про власний капітал наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

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

Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к наведено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Алгоритм складання консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к

Стаття	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
Залишок на початок року	ст. 4000 графи 3 – 9	У статті 4000 відображається нескоригований залишок у розрізі статей власного капіталу на початок звітного періоду (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433). Показник статті 4000 має відповідати значенням графи 4 рядків 1400 – 1495 форми № 1-к «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (на 31 грудня попереднього року) відповідно (з урахуванням вписуваних рядків) або графам 3 – 10 рядка 4300 форми № 4-к «Звіт про власний капітал» (за попередній рік) відповідно (з урахуванням вписуваних рядків) (пп. 95 – 96 Методичних рекомендацій № 476)
Коригування		
Зміна облікової політики	ст. 4005 графи 3 – 9	У статті 4005 зазначаються суми коригувань власного капіталу внаслідок зміни в обліковій політиці відповідно до П(С)БО 6 (п. 5.5 Методичних рекомендацій № 433)
Виправлення помилок	ст. 4010 графи 3 – 9	У статті 4010 зазначаються суми коригувань власного капіталу внаслідок виправлення помилок відповідно до П(С)БО 6 (п. 5.5 Методичних рекомендацій № 433)
Інші зміни	ст. 4090 графи 3 – 9	У статті 4090 зазначаються суми коригувань власного капіталу внаслідок подій після дати балансу (тобто інших змін, які не відображаються у рядках 4005 та 4010) (п. 5.5 Методичних рекомендацій № 433)

Продовж.табл. 5.5

1	2	3
Скоригований залишок на початок року	ст. 4095 графа 3 – 9	У статті 4095 зазначається скоригований залишок власного капіталу в розрізі його складових на початок періоду (п. 5.6 Методичних рекомендацій № 433). Показник визначається за формулою: ст. (4000 +/- 4005 +/- 4010 +/- 4090) Значення у статті 4095 має відповідати графі 3 рядків 1400-1495 форми № 1-к «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (на 31 грудня звітного року) відповідно (якщо у звітному періоді не встановлено помилок за минулі роки) з урахуванням вписуваних рядків (пп. 97 – 98 Методичних рекомендацій № 476)
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	ст. 4100 графа 7	У статті 4100 відображається збільшення (зменшення) власного капіталу в розрізі його складових за рахунок отриманого чистого прибутку (збитку) протягом року (п. 5.7 Методичних рекомендацій № 433). Сума, вказана у графі 7 статті 4100, має збігатися з показниками графі 3 рядків 2350 або 2355 форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (п. 99 Методичних рекомендацій № 476)
Інший сукупний дохід за звітний період	ст. 4110 графа 4 – 5	У статті 4110 відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період. Показник формується на основі статей розділу II «Сукупний дохід» форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (п. 5.8 Методичних рекомендацій № 433). Показник у графі 4 та/або 5 рядка 4110 має відповідати значенню графі 3 рядка 2460 форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (п. 100 Методичних рекомендацій № 476)
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	ст. 4111 графа 4 – 5	У додатковій статті 4111 вказується сума дооцінки (уцінки) необоротних активів
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	ст. 4112 графа 4 – 5	У додатковій статті 4112 вказується сума дооцінки (уцінки) фінансових інструментів
Накопичені курсові різниці	ст. 4113 графа 4 – 5	У додатковій статті 4113 відображаються накопичені курсові різниці
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	ст. 4114 графа 4 – 5	У додатковій статті 4114 вказується частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств
Інший сукупний дохід	ст. 4116 графа 4 – 5	У додатковій статті 4116 відображається інший сукупний дохід, якщо він відповідає критеріям суттєвості

Продовж.табл. 5.5

1	2	3
Розподіл прибутку:		
Виплати власникам (дивіденди)	ст. 4200 графа 7	У статті 4200 вказуються суми виплат власникам (дивіденди) та учасникам суб'єктів господарювання (п. 5.9 Методичних рекомендацій № 433).
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	ст. 4205 графа 7	У статті 4205 відображаються дані про збільшення зареєстрованого капіталу внаслідок зменшення сум нерозподіленого прибутку (п. 5.9 Методичних рекомендацій № 433). Додатне значення графі 3 рядка 4205 має дорівнювати від'ємному значенню, наведеному у графі 7 рядка 4205 (п. 101 Методичних рекомендацій № 476)
Відрахування до резервного капіталу	ст. 4210 графа 6 – 7	У статті 4210 відображається сума відрахувань до резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку за вимогами установчих документів та законодавства (п. 5.9 Методичних рекомендацій № 433). Додатне значення графі 6 рядка 4210 має збігатися з від'ємним значенням графі 7 рядка 4210 (п. 102 Методичних рекомендацій № 476)
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	ст. 4215 графа 7	У додатковій статті 4215 відображається частка нерозподіленого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства (п. 5.9 Методичних рекомендацій № 433). Статті 4215, 4220, 4225 є додатковими статтями і заповнюються лише суб'єктами державного (комунального) сектора економіки
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	ст. 4220 графа 7	У додатковій статті 4220 відображається частка нерозподіленого прибутку, що має бути спрямована до спеціальних (цільових) фондів (п. 5.9 Методичних рекомендацій № 433)
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	ст. 4225 графа 7	У додатковій статті 4225 відображається частка нерозподіленого прибутку, що має бути спрямована на матеріальне заохочення (п. 5.9 Методичних рекомендацій № 433)
Внески учасників:		
Внески до капіталу	ст. 4240 графа 3 – 5, 8	У статті 4240 зазначаються дані про внески до зареєстрованого капіталу (зазначеного в установчих документах, пайового капіталу та іншого зареєстрованого капіталу) (п. 5.10 Методичних рекомендацій № 433)
Погашення заборгованості з капіталу	ст. 4245 графа 8	У статті 4245 відображаються дані щодо погашення заборгованості з капіталу (зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства) (п. 5.10 Методичних рекомендацій № 433)
Вилучення капіталу:		
Викуп акцій (часток)	ст. 4260 графа 9	У статті 4260 наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок викупу акцій (часток) (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)
Перепродаж викуплених акцій (часток)	ст. 4265 графа 5, 7, 9	У статті 4265 наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок перепродажу викуплених акцій (часток) (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)

Продовж.табл. 5.5

1	2	3
Анулювання викуплених акцій (часток)	ст. 4270, графи 3, 5, 7, 9	У статті 4270 наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок анулювання викуплених акцій (часток) (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)
Вилучення частки в капіталі	ст. 4275 графи 3, 4, 7	У статті 4275 наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок вилучення частки в капіталі (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)
Зменшення номінальної вартості акцій	ст. 4280 графа 3	У додатковій статті 4280 наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок зменшення номінальної вартості акцій (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)
Інші зміни в капіталі	ст. 4290, 5 – 7	У статті 4290 наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок інших змін, що не відображені у рядках 4260, 4265, 4270, 4275, 4280 (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	ст. 4291 графа 3	У додатковій статті 4291 наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок придбання (продажу) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)
Разом змін у капіталі	ст. 4295 графи 3 – 9	У статті 4295 вказується підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період (п. 5.12 Методичних рекомендацій № 433). Розрахунок відбувається за формулою (п. 103 Методичних рекомендацій № 476): ст. (4100 +/- 4110 +/- 4200 +/- 4205 +/- 4210 +/- 4240 +/- 4245 +/- 4260 +/- 4265 +/- 4270 +/- 4275 +/- 4290)
Залишок на кінець року	ст. 4300 графи 3 – 9	У статті 4300 визначається розмір власного капіталу на кінець року (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433). Розрахунок відбувається за формулою: ст. (4095 +/- 4295). Значення у графах 3 – 10 рядка 4300 має співпадати зі значенням графи 4 рядків 1400 – 1495 відповідно (з урахуванням вписуваних рядків) форми № 1-к «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» на 31 грудня звітного року (пп. 104 – 105 Методичних рекомендацій № 476)
Всього	Рядки 4000 – 4300, графа 10	У графі 10 рядків 4000 – 4300 вказується загальний підсумок (з урахуванням вписуваних рядків) за графами 3 – 9 відповідних рядків (пп. 106 Методичних рекомендацій № 476)
Неконтрольована частка	Рядки 4000 – 4300, графа 11	У графі 11 рядків 4000 – 4300 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) (п. 5 розд. II НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»)
Разом	Рядки 4000 – 4300, графа 12	У графі 12 рядків 4000 – 4300 вказується загальний підсумок (з урахуванням вписуваних рядків) за графами 10 – 11 відповідних рядків

Джерело: за даними [60; 93]

Приклад 5.1. Підприємство «Альфа» придбало за 10000 тис грн. 80 % акцій підприємства «Бета», інші 20 % акцій підприємства «Бета» належать підприємству «Гамма». Справедлива вартість чистих активів на дату придбання дорівнювала їх балансової вартості і складала 8000 тис. грн, гудвіл при консолідації складає 2000 тис. грн (10000 тис. грн – 2000 тис. грн). В табл. 5.6 наведено робочу таблицю для заповнення фрагменту розділу I. «Власний капітал» Пасиву консолідованого балансу, форма № 1-к.

Таблиця 5.6

Робоча таблиця для заповнення фрагменту розділу I «Власний капітал» консолідованого балансу, форма № 1-к, тис. грн

Стаття балансу	Код рядка балансу	Підприємство «Альфа»	Підприємство «Бета»	Коригування		Консолідований баланс
				Д-т	К-т	
1	2	3	4	5	6	7
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	26300	10000	8000* 2000**	–	26300
* – Виключається частка статутного капіталу підприємства «Бета», що належить підприємству «Альфа» 8000 тис. грн (8000 тис. грн. – 2000 тис. грн). ** – Виключається частка меншості (неконтрольована частка): частка статутного капіталу підприємства «Гамма» у підприємстві «Бета» – 2000 тис. грн (10000 тис. грн * 20 %).						
Додатковий капітал	1410	–	600	120*	–	480
* – Виключається неконтрольована частка, що належить підприємству «Гамма» в додатковому капіталі підприємства «Бета», – 120 тис. грн. (600 тис. грн. * 20 %).						
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	24600	1100	1500* 1000** 220***	500**** 900*****	24380
* – Виключається прибуток підприємства «Альфа» за рахунок доходу від участі в капіталі підприємства «Бета». ** – Виключається прибуток (дохід) підприємства «Альфа» від внутрішньогосподарської операції від продажу запасів підприємству «Бета» (сума нереалізованого прибутку). *** – Виключається неконтрольована частка, що належить підприємству «Гамма» в прибутку підприємства «Бета», – 220 тис. грн (1100 тис. грн * 20 %). **** – Відновлюється сума прибутку підприємства «Бета» в частині дивідендів, що виплачені підприємству «Альфа» (500 тис. грн). ***** – Відновлюється сума прибутку підприємства «Альфа» в частині собівартості реалізованих підприємству «Бета» запасів (900 тис. грн).						
Неконтрольована частка	1490	–	–	–	2340*	2340
* – Визначається наступним чином: 2000 тис. грн + 120 тис. грн + 220 тис. грн = 2340 тис. грн						
Усього за розділом I	1495	50900	11700	12840	3740	53500

На основі табл. 5.6 складемо консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Приклад складання фрагменту консолідованого звіту про власний капітал (форма № 4-к)

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зареєстрований (пайовий) капітал	капітал у доцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Залишок на початок року	4000	26300	-	480	-	12000	-	-	38780	2280	41060
...
Скоригований залишок на початок року	4095	26300	-	480	-	12000	-	-	38780	2280	41060
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	12505	-	-	12505	60	12565
...
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200	-	-	-	-	(125)*	-	-	(125)		(125)
* – Всього за 2014 р. було нараховано та виплачено дивідендів на суму 625 тис. грн: 500 тис. грн. – підприємству «Альфа» та 125 тис. грн підприємству «Гамма». У Консолідованому звіті про власний капітал (форма № 4-к) відображаються тільки дивіденди нараховані підприємству «Гамма».											
...
Залишок на кінець року	4300	26300	-	480	-	24380	-	-	51160	2340	53500

Приклад 5.2. Компанія М придбала 60 % акцій компанії Н за 2,500 тис. грн. В компанії М та Н облік ведеться за МСФЗ (МСБО). На дату придбання (01.01.2012 р) нерозподілений прибуток Н становила 500 тис.

грн Гудвіл, що виник при придбанні, знецінюється на 50 тис. грн на рік. На 31.12.2013 р. була наступна інформація (табл. 5.8, табл. 5.9, табл. 5.10).

Таблиця 5.8

Агрегований баланс (звіт про фінансовий стан) компанії М та Н станом на 31.12.2013 р.

№ з/п	Найменування статті	Компанія М, тис. грн	Компанія Н, тис. грн
Актив			
1	Інвестиції в компанію Н	2500	Х
2	Інші чисті активи	40000	8000
3	Разом:	42500	8000
Пасив			
4	Зареєстрований капітал	25000	3000
5	Нерозподілений прибуток	17500	5000
6	Разом:	42500	8000

Таблиця 5.9

Фрагмент звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) компанії М та Н станом на 31.12.2013 р.

№ з/п	Найменування статті	Компанія М, тис. грн	Компанія Н, тис. грн
1	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	10000	5000
2	Витрати (дохід) з податку на прибуток	(3000)	(1500)
3	Чистий фінансовий результат: прибуток	7000	3500

Таблиця 5.10

Інформація щодо нерозподіленого прибутку компанії М та Н станом на 01.01.2013 р.

№ з/п	Найменування статті	Компанія М, тис. грн	Компанія Н, тис. грн
1	Нерозподілений прибуток	10500	1500

Завдання. Необхідно скласти консолідовану звітність на 31.12.2013 р. Розв'язок завдання наведено у табл. 5.11.

Таблиця 5.11

Розв'язок завдання

№ з/п	Найменування показника	На дату придбання, тис. грн	На дату звітності, тис. грн
Чисті активи			
1	Зареєстрований капітал	3000	3000
2	Нерозподілений прибуток	500	5000
3	Всього:	3500	8000
Гудвіл на дату придбання			
4	Інвестиція		2500
5	Неконтрольована частка на дату придбання (40% * 3500)		1400
6	Чисті активи		(3500)
7	Різниця		400
8	Знецінення на 31.12.2013 р (2 * 50)		(100)
9	Гудвіл на 31.12.2013 р		300
Неконтрольована частка на 31.12.2012 р.			
10	Неконтрольована частка на дату придбання (40% * 3,500)		1400
11	Частка у зміні чистих активів (40% * (3,000 + 1,500 - 3,500))		400
12	Неконтрольована частка на дату звітності		1800
Неконтрольована частка на 31.12.2013 р.			
13	Неконтрольована частка на дату придбання (40% * 3,500)		1400
14	Частка у зміні чистих активів (40% * (8,000 - 3,500))		1800
15	Неконтрольована частка на дату звітності		3200
Нерозподілений прибуток групи на 31.12.2012 р.			
16	Нерозподілений прибуток компанії М		10500
17	Частка в нерозподіленому прибутку компанії Н з дати придбання до 31.12.2012 р. (1,500 - 500) x 60%		600
18	Знецінення гудвілу		(50)
19	Σ		11050
Нерозподілений прибуток групи на 31.12.2013 р.			
20	Нерозподілений прибуток компанії М		17500
21	Частка в прибутку компанії Н (5,000 - 500) * 60%		2700
22	Знецінення гудвілу за 2 роки		(100)
23	Σ		20100

На основі табл. 5.9 та табл. 5.11 складемо агрегований консолідований баланс (звіт про фінансовий стан) в табл. 5.12.

Таблиця 5.12

Агрегований консолідований баланс (звіт про фінансовий стан)
станом на 31.12.2013 р.

№ з/п	Найменування статті	Група, тис. грн
Актив		
1	Гудвіл	300
2	Інші чисті активи (40,000 + 8,000)	48000
3	Разом:	48300
Пасив		
4	Зареєстрований капітал	25000
5	Нерозподілений прибуток	20100
6	Неконтрольована частка	3200
7	Разом:	48300

Фрагмент агрегованого консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за 2013 р. групи компаній наведено в табл. 5.13.

Таблиця 5.13

Фрагмент агрегованого консолідованого звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за 2013 р.

№ з/п	Найменування статті	Компанія М, тис. грн	Компанія Н, тис. грн	Група, тис. грн
1	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	10000	5000	15000
2	Знецінення гудвілу			(50)
3	Витрати (дохід) з податку на прибуток	(3000)	(1500)	(4500)
4	Чистий фінансовий результат: прибуток	7000	3500	10450
В тому числі:				
5	Неконтрольована частка (3,500 * 40%)			1400
6	Частка групи (10,450 - 1,400)			9050

Приклад складання фрагменту консолідованого звіту про власний капітал (форма № 4-к) наведено в табл. 5.14.

Таблиця 5.14

Приклад складання фрагменту консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к за 2013 р.

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зарєєстрований (пайовий) капітал	капітал у дооцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Залишок на початок року	4000	25000	-	-	-	11050	-	-	36050	1800	37850
...
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	9050	-	-	9050	1400	10450
...
Залишок на кінець року	4300	25000	-	-	-	20100	-	-	45100	3200	48300

Приклад 5.3¹. Підприємство «Теркол» 01.07.2014 р. придбало 75 % корпоративних прав підприємства «Колос», оплатив 21500000,00 грн грошовими коштами. Нерозподілений прибуток підприємства «Колос» склав на дату придбання 7750000,00 грн, станом на 31.12.2014 р. – 7250000,00 грн.

31 грудня 2014 р. підприємство «Теркол» придбало 100000 акцій підприємства «Практикер» (25 %), сплативши 7500000,00 грн грошовими коштами. Нерозподілений прибуток підприємства «Практикер» склав на 31.12.2014 р. 7500000,00 грн. Фрагмент індивідуальних Балансів (Звіт про фінансовий стан) ф. № 1 підприємств, що входять до групи станом на 31.12.2015 р. наведено в табл. 5.15.

Існує також наступна додаткова інформація (вплив на відстрочений податок на прибуток для цілей даного прикладу не враховуємо):

- 1) У березні 2015 р. акціонери підприємства «Теркол» збільшили статутний капітал на 15000000 грн. Прибуток за 2015 р. за даними бухгалтерського обліку підприємства склав 3000000 грн,

¹ Розроблено на основі досліджень досліджень С. Рогозного та О. Карпачової: Карпачёва О. Консолідація по МСФО с позиции капитала / О. Карпачёва, С. Рогозный // Вестник МСФО. – 2016. – № 1. – 19.01.2016 г.

- розподілений прибуток 2014 р. (виплачені дивіденди) – 1250000 грн. Інших змін у капіталі за 2015 р. не було.
- 2) Основні засоби підприємства «Колос» включали земельну ділянку, нерухомість і обладнання. На дату придбання підприємства «Колос» справедлива вартість його нерухомості перевищувала історичну собівартість на 2500000 грн. Станом на 1 квітня 2014 р., термін корисної служби нерухомості дорівнював 20-ти рокам. (?)
 - 3) Справедлива вартість чистих активів підприємства «Практикер» на дату придбання і на звітну дату дорівнювала історичній собівартості вартості.
 - 4) Згідно з положенням облікової політики підприємства «Теркол», земля підлягає періодичній переоцінці. Підприємство «Колос» обліковує землю за історичною собівартістю. З моменту придбання підприємства «Колос» ринкова ціна землі, що йому належить зросла на 1250000 грн.
 - 5) Справедлива вартість запасів підприємства перевищувала первісну вартість на 750000 грн. Дані запаси були повністю реалізовані в 2014 р., причому підприємству «Теркол» запаси не реалізувалися.
 - 6) Протягом звітного року відбувалася внутрішньогрупова реалізація, а саме: підприємство «Теркол» реалізувало товари підприємству «Колос» на суму 1250000 грн 1 липня 2015 р. Собівартість цих товарів для «Теркол» була 1000000 грн. Підприємство «Колос» використовує вищезазначені товари як основні засоби та амортизує їх прямолінійним методом протягом 4-х років.
 - 7) У зв'язку з тим, що з моменту придбання підприємство «Колос» було збитковим, оцінка гудвілу, що відноситься до нього, до кінця 2014 р. знизилася на 2425000 грн, оскільки сума інвестицій в підприємство «Колос» на той момент перевищувала їх балансову вартість. У 2015 р. факторів істотного знецінення інвестиції в підприємство «Колос» не спостерігалось.

Необхідно:

1. Визначити структуру групи.
2. Розрахувати показники власного капіталу групи станом на 01.01.2015 р.
3. Провести розрахунок чистих активів підприємства «Колос» і пов'язаних з ним консолідуючих коригувань.
4. Зробити розрахунок гудвілу підприємства «Колос».

Продовж.табл. 5.5

5. Зробити розрахунок чистих активів і результатів діяльності підприємства «Практикер» для групи.
6. Розрахувати гудвіл підприємства «Практикер» і вартість інвестиції в КФЗ на звітну дату.
7. Виконати розрахунок неконтрольованої частки на звітні дати.
8. Розрахувати консолідований нерозподілений прибуток і резерв переоцінки станом на 31.12.2015 р.
9. Побудувати консолідований звіт про власний капітал групи за 2015 р.

Таблиця 5.15

**Фрагмент індивідуальних Балансів (Звітів про фінансовий стан)
ф. № 1 підприємств, що входять до групи станом
на 31.12.2015 р., тис. грн**

Актив	Код рядка	Найменування підприємств		
		Теркол	Колос	Практикер
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	7625	500	1750
...
Основні засоби	1010	48250	17750	11500
...
інші фінансові інвестиції	1035	32825	800	525
...
Усього за розділом I	1095	88700	19050	13775
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	10650	3175	3675
...
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	16225	7225	5100
...
Гроші та їх еквіваленти	1165	5125	125	925
...
Усього за розділом II	1195	32000	10525	9700
...
Баланс	1300	120700	29575	23475

Пасив	Код рядка	Теркол	Колос	Практикер
1	2	3	4	5
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	60000	10000	6250
...
Додатковий капітал	1410	20000	–	2250
Резервний капітал	1415	3500	–	–
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	21450	6250	12750
...
Усього за розділом I	1495	104950	16250	21250
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
...
Довгострокові кредити банків	1510	–	5000	–
...
Усього за розділом II	1595	–	5000	–
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600	–	5425	–
Поточна кредиторська заборгованість за:				
...
товари, роботи, послуги	1615	11975	2250	1825
розрахунками з бюджетом	1620	3775	650	400
у тому числі з податку на прибуток	1621	3775	650	400
...
Усього за розділом III	1695	15750	8325	2225
...
Баланс	1900	120700	29575	23475

Розрахунок:
I. Етап. Визначення структури групи та її параметрів. На рис. 5.2 наведено структуру групи.



Рис. 5.2. Структура групи підприємств

Таким чином, консолідована звітність групи буде включати показники підприємств «Теркол» та «Колос» з неконтрольованою часткою, що становить 25% від чистих активів підприємства «Колос».

Підприємство «Практикер» обліковується в індивідуальній та консолідованій звітності за методом обліку в капіталі відповідно до МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства».

II. Етап. Показники власного капіталу групи станом на 01.01.2015 р.

У консолідованому звіті про власний капітал зареєстрований (пайовий) капітал відображається в сумі капіталу материнської підприємства групи, тобто підприємства «Теркол». З урахуванням того, що на кінець періоду він склав 60000 тис. грн, збільшившись з початку року на 15000 тис. грн, зареєстрований (пайовий) капітал групи станом на 01.01.2015 р. складає 45000 тис. грн.

Додатковий капітал підприємства «Теркол» і всієї групи незмінний і складає 20000 тис. грн.

Резервний капітал в консолідованій фінансовій звітності також буде дорівнювати відповідній статті в капіталі підприємства «Теркол» – 3500 тис. грн.

Для розрахунку нерозподіленого прибутку групи необхідно провести додаткові розрахунки чистих активів дочірнього підприємства «Колос» і розрахувати суми відповідних коригувань.

III. Етап. Розрахунок чистих активів підприємства «Колос» (табл. 5.16).
Таблиця 5.16

Розрахунок чистих активів підприємства «Колос»

№ з/п	Власний капітал	Звітний період, тис. грн		Дата придбання, тис. грн
		31.12.2015	01.01.2015	
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	10000	10000	10000
2	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	6250	7250	7750
3.1	Коригування справедливої вартості: – нерухомість* (п. 2 додаткова інформація)	2500	2500	2500
3.2.	– земля (п. 4 додаткова інформація)	1250	–	–
3.3	– запаси за справедливою вартістю (п. 5 додаткова інформація)	–	–	750
4	Нереалізований прибуток по запасах** (п. 6 додаткова інформація)	(219)	–	–
5	Коригування по амортизації нерухомості***	(219)	(94)	–
6	Всього:	19562	19656	21000

* – дооцінка нерухомості буде відображена в складі відкоригованого нерозподіленого прибутку, тому що переоцінена вартість нерухомості для цілей консолідованої фінансової звітності вважається її історична вартість (за такою ціною група придбала нерухомість).

** – прибуток від внутрішньогрупового продажу запасів 1 липня 2015 р склав: 1250000 грн – 1000000 грн = 250000 грн. Оскільки «Колос» використовує товари як основні засоби, амортизація за період до кінця 2015 року склала 250000 грн / 4 роки * 0,5 років = 31250 грн. Таким чином, чистий нереалізований прибуток = 250000 грн – 31250 грн = 218750 грн ≈ 219 тис. грн.

*** – коригування по амортизації нерухомості склали: 2500000 грн / 20 = 125000 грн за рік або 125000 грн * 1.75 років = 218750 ≈ 219 тис. грн за період з 1 квітня 2014 до звітної дати, з яких ≈ 94 тис. грн за 2014 рік.

Таким чином, зміна чистих активів підприємства «Колос» складала:

а) – 1344 тис. грн в 2014 р. (– 500 тис. грн. – збитків в обліку, – 750 тис. грн – списання запасів, дооцінених за справедливою вартістю, – 94 тис. грн – коригування по амортизації дооціненої нерухомості);

б) – 94 тис. грн. в 2015 р. (– 1000 тис. грн – збитків в обліку, + 1250 тис. грн – дооцінка землі, – 219 тис. грн – коригування нереалізованого прибутку по запасах, – 125 тис. грн – коригування по амортизації дооціненої нерухомості).

IV. Етап. Розрахунок гудвілу підприємства «Колос» (табл. 5.17).

Таблиця 5.17

Розрахунок гудвілу підприємства «Колос»

№ з/п	Показники	На дату придбання, тис. грн
1	Сплачена вартість інвестиції	21500
2	Частка підприємства «Теркол» в чистих активах підприємства «Колос» (75 % від 21000 тис. грн)	15750
3	Гудвіл	5750
4	Знецінення гудвілу (п. 7 додаткова інформація)	(2425)
5	Гудвіл станом на 31.12.2014 р.	3325

V. Етап. Розрахунок чистих активів і результатів діяльності підприємства «Практикер» для групи (табл. 5.18).

Таблиця 5.18

Розрахунок чистих активів і результатів діяльності підприємства «Практикер»

№ з/п	Власний капітал	На 31.12.2015 р., тис. грн	На дату придбання, тис. грн
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	6250	6250
2	Додатковий капітал	2250	2250
3	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	12750	7500
4	Всього:	21250	16000

Оскільки підприємство «Практикер» відображається в консолідованій фінансовій звітності за методом участі в капіталі, частка прибутку групи від участі в підприємстві «Практикер» за 2015 рік становить (12750 тис. грн – 7500 тис. грн)*25% = 5250 тис. грн.

VI. Етап. Розрахунок гудвілу підприємства «Практикер» і вартість інвестиції в консолідованій фінансовій звітності на звітну дату (табл. 5.19).

Таблиця 5.19

Розрахунок гудвілу підприємства «Практикер» і вартість інвестиції в консолідованій фінансовій звітності на звітну дату

№ з/п	Показники	Сума, тис. грн
1	Оплачена вартість інвестиції	7500
2	Частка підприємства «Теркол» в чистих активах підприємства «Практикер» (25 % від 16000 тис. грн)	4000
3	Гудвіл (7500 тис. грн. – 4000 тис. грн)	3500
4	Гудвіл на 31.12.2015 р.	3500

Вартість інвестиції в підприємство «Практикер» повинна бути дооцінена за методом участі в капіталі на частку групи в прибутку: 7500 тис. грн + 5250 тис. грн = 12750 тис. грн.

VII. Етап. Розрахунок неконтрольованої частки (табл. 5.20).

Таблиця 5.20

Розрахунок неконтрольованої частки

№ з/п	Показники	На 31.12.2015 р., тис. грн	На 01.01.2015 р., тис. грн
1	Справедлива вартість чистих активів підприємства «Колос» на звітну дату (етап III)	19562	19656
2	% неконтрольованої частки в чистих активах	25	25
3	Неконтрольована частка в чистих активах	4891	4914
4	З них неконтрольована частка в резерві переоцінки по нерухомості	625	625
5	Неконтрольована частка в прибутку (збитку) періоду	(23)	

VIII. Етап. Консолідований нерозподілений прибуток (табл. 5.21).

Таблиця 5.21

Консолідований нерозподілений прибуток

№ з/п	Показники	На 31.12.2015 р., тис. грн	На 01.01.2015 р., тис. грн
1	Нерозподілений прибуток в індивідуальному звіті (Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. №1) підприємства «Теркол» (станом на 31.12.2015 р. відповідно до умови завдання; станом на 01.01.2015 р. з вирахуванням прибутку в розмірі 3000 тис. грн та з урахуванням розподіленого прибутку (виплатою дивідендів) за 2014 рік у розмірі 1250 тис. грн (п. 1 додаткової інформації))	21450	19700
2	Скоригований нерозподілений прибуток підприємства «Колос» (етап 3)	3312	2406
3	За вирахуванням неконтрольованої частки в прибутку підприємства «Колос» (25% від попереднього показника)	(828)	(602)
4	Частка підприємства «Теркол» в накопиченому з моменту придбання прибутку підприємства «Практикер» (етап 5)	2520	–
5	За вирахуванням суми знецінення гудвілу (етап 4)	(2425)	(2425)
6	Консолідований нерозподілений прибуток	24029	19079

Консолідований прибуток періоду = 24029 тис. грн – 19079 тис. грн + 1250 тис. грн = 6200 тис. грн.

XI. Етап. Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к за 2015р. групи підприємств (табл. 5.22).

Таблиця 5.22

Фрагмент консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к групи підприємств, тис. грн

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зарєстрований (пайовий) капітал	капітал у дооцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Залишок на початок року	4000	45000	–	20000	3500	19079	–	–	87579	4914	92493
...

Продовж.табл. 5.22

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зарєстрований (пайовий) капітал	капітал у дооцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Скоригований залишок на початок року	4095	45000	-	20000	3500	19079	-	-	87579	4914	92493
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	6200	-	-	-	(23)	6177
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200	-	-	-	-	(1250)	-	-	(1250)	-	(1250)
...
Внески учасників: Внески до капіталу	4240	15000	-	-	-	-	-	-	15000	-	15000
...
Разом змін у капіталі	4295	15000	-	-	-	4950	-	-	19950	(23)	19927
Залишок на кінець року	4300	60000	-	20000	3500	24029	-	-	107529	4891	112420

5.3. Коригування залишків власного капіталу на початок року

Коригування залишків власного капіталу на початок року, як правило, відбувається в результаті змін облікової політики, виправлення помилок та інших змін, що виникли після дати балансу.

Основні вимоги до змісту, формі, а також порядку складання «Консолідованого звіту про власний капітал», форма № 4-к передбачені в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Разом з тим, основні правила виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності врегульовані П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Отже, беручи до уваги вимоги вищезазначених бухгалтерських стандартів, розглянемо процедуру коригування показників залишку власного капіталу на початок року в наведеній нижче табл. 5.23.

Таблиця 5.23

Процедура коригування показників залишку власного капіталу на початок року

Стаття	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
Залишок на початок року	4000	У статті 4000 відображається нескоригований залишок у розрізі статей власного капіталу на початок звітнього періоду (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433). Показник статті 4000 має відповідати значенням графі 4 рядків 1400-1495 форми № 1-к «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (на 31 грудня попереднього року) відповідно (з урахуванням вписуваних рядків) або графам 3-10 рядка 4300 форми № 4-к «Звіт про власний капітал» (за попередній рік) відповідно (з урахуванням вписуваних рядків) (пп. 95-96 Методичних рекомендацій № 476)
Коригування		
Зміна облікової політики	4005	У статті 4005 зазначаються суми коригувань власного капіталу внаслідок зміни в обліковій політиці відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (п. 5.5 Методичних рекомендацій № 433). Найчастіше такі зміни супроводжуються коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року. Разом з тим слід врахувати, що у разі коли суму коригування неможливо достовірно визначити, облікова політика поширюється тільки на події й операції, що відбуваються після дати зміни облікової політики, тобто коригування звітності за минулі періоди не проводиться (п. 12, 13 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»).
Виправлення помилок	4010	У статті 4010 зазначаються суми коригувань власного капіталу внаслідок виправлення помилок відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (п. 5.5 Методичних рекомендацій № 433). Здійснюється коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року у разі, якщо у попередні роки при складанні фінансової звітності були допущені помилки, що впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) (п. 4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»).
Інші зміни	4090	У статті 4090 зазначаються суми коригувань власного капіталу внаслідок подій після дати балансу (тобто інших змін, які не відображаються у рядках 4005 та 4010) (п. 5.5 Методичних рекомендацій № 433).
Скоригований залишок на початок року	4095	У статті 4095 зазначається скоригований залишок власного капіталу в розрізі його складових на початок періоду (п. 5.6 Методичних рекомендацій № 433). Показник визначається за формулою: ст. (4000 +/- 4005 +/- 4010 +/- 4090). Значення у статті 4095 має відповідати графі 3 рядків 1400-1495 форми № 1-к «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (на 31 грудня звітнього року) відповідно (якщо у звітньому періоді не встановлено помилок за минулі роки) з урахуванням вписуваних рядків (пп. 97-98 Методичних рекомендацій № 476)

Подія після дати балансу – подія, що відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

У будь-якому випадку при розгляді питання здійснення того чи іншого виду коригувань початкових залишків, слід враховувати відповідність критеріям суттєвості сум таких коригувань.

Суттєва інформація (material information) – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Критерії суттєвості інформації щодо фінансової звітності слід зафіксувати в розпорядчому документі про облікову політику групи підприємства.

Нагадаємо, що кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції і події, встановлюються відповідно до обраної бази (пп. 2.20.1 п. 2.20 Методичних рекомендацій № 635).

Для кожного зі звітів фінансової звітності вибирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв. Так, зокрема, для статей консолідованого звіту про зміни у власному капіталі, базою доцільно вибрати розмір власного капіталу підприємства з визначенням кількісного критерію суттєвості в діапазоні до 5% (пп. 2.20.3 п. 2.20 Методичних рекомендацій № 635).

Однак, слід пам'ятати, що стаття, яка може бути визнана несуттєвою для окремого подання її у консолідованому фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

5.4. Методика відображення змін зареєстрованого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к

Форма консолідованого звіту про власний капітал згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», містить перелік статей, що відповідають змісту тих операцій і подій, які так чи інакше впливають на показники власного капіталу. У нашому випадку мова піде, переважно, саме про операції та події, що впливають на показник зареєстрованого (пайового) капіталу в рамках консолідованого фінансового звіту.

Зареєстрований капітал – сума, що зафіксована в установчих документах щодо розміру статутного капіталу, іншого зареєстрованого

капіталу, а також пайовий капітал у сумі, що формується відповідно до законодавства.

За правилами вітчизняного бухгалтерського обліку, інформація про зареєстрований (пайовий) капітал акумулюється на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» у розрізі відповідних субрахунків, а саме:

401 «Статутний капітал»;

402 «Пайовий капітал»;

403 «Інший зареєстрований капітал»;

404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

На субрахунку 401 – «Статутний капітал», відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

На субрахунку 402 – «Пайовий капітал», відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами. Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності. Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на субрахунку 402 «Пайовий капітал», обліковують частину вартості майна, що була розпайована між його членами, частину вартості майна, що не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу.

На субрахунку 403 – «Інший зареєстрований капітал», відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку 404 – «Внески до незареєстрованого статутного капіталу», відображаються внески, що надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404, після реєстрації статутного капіталу, в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, що надходили як внески.

Технологію відображення в Консолідованому звіті про власний капітал змін, що впливають на показник зареєстрованого (пайового) капіталу, наведемо в табл. 5.24.

Таблиця 5.24

Методика відображення змін зареєстрованого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к

Найменування статті	Код рядка	Зміни, що відображаються у графі 3 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
1	2	3
Залишок на початок	4000	У цій статті відображається нескоригований залишок зареєстрованого (пайового) капіталу на початок звітного періоду (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: сальдо по Кт рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Показник цієї статті повинен відповідати: – значення графі 4 в розрізі рядка 1400 консолідованого Балансу (на 31 грудня попереднього року); – значення графі 3 рядка 4300 консолідованого звіту про власний капітал (за попередній рік) (пп 95 – 96. Методичних рекомендацій № 476)
...
Розподіл прибутку:		
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205	У цій статті відображаються дані про збільшення зареєстрованого капіталу внаслідок зменшення сум нерозподіленого прибутку (п. 5.9 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: сальдо по Дт рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», - Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Позитивне значення цього рядка має бути рівним від'ємного значення, наведеному в гр. 7 рядок 4205 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» (п. 101 Методичних рекомендацій № 476)
...
Внески учасників:		
Внески до капіталу	4240	У цій статті вказуються дані про внески до зареєстрованого капіталу (вказаний в установчих документах), пайовий капітал і інший зареєстрований капітал (п. 5.10 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: обороти по Дт рахунку 46 «Неоплачений капітал» - Кт рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Сума внесків буде одночасно відображена в рядку 8 «Неоплачений капітал» консолідованого звіту про Власний капітал
...
Вилучення капіталу:		
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	У цій статті наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок анулювання викуплених акцій (часток) (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433). У частині показника зареєстрованого (пайового) капіталу в даній статті відображається зменшення даного капіталу (номінальної вартості викуплених та анульованих власних акцій (часток)). Джерело інформації: обороти по Дт рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» - Кт рахунку 45 «Вилучений капітал». Показник наводиться в дужках

Продовж.табл. 5.24

1	2	3
Вилучення частки в капіталі	4275	У цій статті наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок вилучення частки в капіталі (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: – Обороти по Дт рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» – Кт субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (в разі виходу учасника зі складу товариства); – Обороти по Дт рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» – Кт рахунку 46 «Неоплачений капітал» (в разі виходу учасника, що не повністю сплатив свою частку). При цьому анульована сума даної заборгованості перед суспільством буде одночасно відображена в рядку 8 «Неоплачений капітал» консолідованого звіту про власний капітал. Показник наводиться в дужках
...
Зменшення номінальної вартості акцій*	4280	У цій статті наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок зменшення номінальної вартості акцій (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: обороти по Дт рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» – Кт субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (у разі зменшення номінальної вартості акцій за рішенням вищого органу товариства). Показник наводиться в дужках
Інші зміни в капіталі	4290	У цій статті наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок інших змін, що не відображені, зокрема, в рядках 4270, 4275, 4280 (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві*	4291	У цій статті наводяться зміни у власному капіталі підприємства внаслідок придбання (продажу) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433)
...
Залишок на кінець року	4300	У цій статті визначається розмір зареєстрованого (пайового) капіталу на кінець року (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433). Показник цієї статті повинен відповідати значенню гр. 4 рядка 1400 консолідованого Балансу на 31 грудня звітного року (п. 105 Методичних рекомендацій № 476)

* – додаткові статті наводяться у випадку, якщо інформація, що міститься в них, є суттєвою і оцінка цієї статті може бути достовірно визначена (п. 4 р. II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Джерело: за даними [60; 93]

5.5. Методика відображення змін неоплаченого та вилученого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к

За своєю економічною сутністю, неоплачений капітал є заборгованістю власників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу. Разом з тим вилучений капітал – це собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства. При цьому вилучений капітал зменшує величину власного капіталу.

Як бачимо, між показниками неоплаченого та вилученого капіталу є певний взаємозв'язок, що простежується в змінах структури власного капіталу. У консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к, ці показники відіграють роль коригуючих по відношенню до основних елементів власного капіталу (зареєстрованого (пайового), додаткового, резервного тощо).

Методику відображення змін у показниках неоплаченого та вилученого капіталу в Консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к, наведено в табл. 5.25.

Таблиця 5.25

Методика відображення змін у показниках неоплаченого та вилученого капіталу в консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к

Найменування статті	Код рядка	Зміни, що відображаються у гр. 8 «Неоплачений капітал»	Зміни, що відображаються у гр. 9 «Вилучений капітал»
1	2	3	4
Залишок на початок року	4000	У цій статті відображається не скоригований залишок неоплаченого капіталу на початок звітного періоду (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: сальдо по кредиту рахунка 46 «Неоплачений капітал»	У цій статті відображається не скоригований залишок вилученого капіталу на початок звітного періоду (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: сальдо по кредиту рахунка 45 «Вилучений капітал»
Показники цих статей повинні відповідати: – значенням графи 4 в розрізі відповідно рядків 1425 та 1430 консолідованого балансу (на 31 грудня попереднього року); – значенням граф 8 і 9 рядка 4300 консолідованого звіту про Власний капітал (за попередній рік) відповідно (пп. 95 – 96 Методичних рекомендацій № 476)			
...

Продовж.табл. 5.25

1	2	3	4
Внески учасників:			
Внески до капіталу	4240	У цій статті вказуються дані про внески до зареєстрований капітал (вказаний в установчих документах, пайовий капітал і інший зареєстрований капітал) (п. 5.10 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: обороти по Дт рахунку 46 «Неоплачений капітал» – Кт рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал». Крім того, в цю статтю потраплять суми емісійного доходу, якщо вартість розміщених акцій вище номінальної (визначеної в засновницькому договорі). Джерело інформації: обороти по Дт рахунку 46 «Неоплачений капітал» – Кт субрахунку 421 «Емісійний дохід». Показник наводиться в дужках	X
Погашення заборгованості з капіталу	4245	У цій статті відображаються дані щодо погашення заборгованості по капіталу (зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства) (п. 5.10 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: Дт рахунків обліку активів – Кт рахунку 46 «Неоплачений капітал»	X
...
Вилучення капіталу:			
Викуп акцій (часток)	4260	X	У цій статті наводяться дані про зменшення власного капіталу в результаті викупу акцій (часток) (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433). Джерело інформації: обороти по Дт рахунку 45 «Вилучений капітал» – Кт рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 672 «Розрахунки за іншими виплатами». Показник наводиться в дужках

Продовж.табл. 5.25

1	2	3	4
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	X	У цій статті наводяться дані про зменшення власного капіталу в результаті перепродажу викуплених акцій (часток) (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433): 1) надходження від перепродажу акцій (часток) (обороты по Дт рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» – Кт рахунка 45 «Вилучений капітал»); 2) прибуток (емісійний дохід) від перепродажу викуплених акцій (часток) (обороты по Дт рахунка 45 «Вилучений капітал» – Кт субрахунків 421 «Емісійний дохід», 422 «Інший вкладений капітал»); 3) збиток від перепродажу акцій (часток), який покривається за рахунок: – Емісійного доходу (обороты по Дт субрахунку 421 «Емісійний дохід» – Кт рахунка 45 «Вилучений капітал»); – Нерозподіленого прибутку (обороты по Дт рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» – Кт рахунка 45 «Вилучений капітал»); Показник наводиться в дужках
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	X	У цій статті наводяться дані про зменшення власного капіталу внаслідок анулювання викуплених акцій (часток) (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433): 1) номінальна вартість анульованих викуплених акцій (часток), а також різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій (часток) власної емісії над їх номіналом (Дт рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» – Кт рахунка 45 «Вилучений капітал»); 2) збиток від анулювання акцій (часток), що покриваються за рахунок: – Емісійного доходу (обороты по Дт субрахунку 421 «Емісійний дохід» – Кт рахунка 45 «Вилучений капітал»);

Продовж.табл. 5.25

1	2	3	4
			– Нерозподіленого прибутку (обороты по Дт рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» – Кт рахунка 45 «Вилучений капітал»); 3) емісійний дохід від анулювання раніше викуплених акцій (часток), тобто перевищення номінальної вартості акцій (часток) над викупної (обороты по Дт рахунка 45 «Вилучений капітал» – Кт субрахунку 421 «Емісійний дохід»); Показник наводиться в дужках
Вилучення частки в капіталі	4275	У цій статті наводяться дані про зменшення власного капіталу в результаті вилучення частки в капіталі (п. 5.11 Методичних рекомендацій № 433): – Анульована сума заборгованості учасника, який не повністю сплатив свою частку перед суспільством. Джерело інформації: обороты по Дт рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» – Кт рахунка 46 «Неоплачений капітал»	– Сума частки в капіталі підприємства, щодо якої прийнято рішення про вилучення. Джерело інформації: обороты по Дт рахунка 45 «Вилучений капітал» – Кт субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами»; Показник наводиться в дужках
...
Залишок на кінець року	4300	У цій статті визначається залишок неоплаченого капіталу на кінець року (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433) Показники цих статей повинні відповідати відповідним значенням гр. 4 стр. 1400 консолідованого балансу на 31 грудня звітнього року (п. 105 Методичних рекомендацій № 476)	У цій статті визначається залишок вилученого капіталу на кінець року (п. 5.4 Методичних рекомендацій № 433)

5.6. Використання показників консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к, для аналізу та управління

Аналіз форми консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к, займає важливе місце в аналізі консолідованої фінансової звітності підприємств групи, оскільки передбачає вивчення складу та руху її власного капіталу, резерву, розрахунку і оцінки коефіцієнта стійкості економічного зростання та норми розподілу чистого прибутку на дивіденди, а також дослідження вартості чистих активів.

На відміну від аналізу індивідуальної фінансової звітності підприємства, в процесі аналізу консолідованої фінансової звітності групи підприємств, по-перше, здійснюється оцінка господарської діяльності

декількох юридичних осіб, як єдиної економічної одиниці, по-друге, не враховуються операції, що відбуваються між юридичними особами в середині групи, по-третє, береться до уваги невідповідність між результатами діяльності групи, визначеними у консолідованій фінансовій звітності, та результатами діяльності окремо взятого учасника групи, по-четверте, розглядається господарська діяльність різних видів.

Проведення аналізу починається з вивчення руху власного капіталу групи підприємств в цілому та ведеться в розрізі основних факторів, що визначають його надходження і вибуття, в порівнянні з даними попереднього року (табл. 5.26).

Таблиця 5.26

Аналіз зареєстрованого (пайового) капіталу групи

Найменування статті	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал		Відхилення, грн (4-3)	Темп росту, % (4/3)*100	Темп приросту, % (4/3)*100-100
		За попередній період, тис. грн	За звітний період, тис. грн			
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на початок	4000					
Розподіл прибутку:						
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205					
Внески учасників:						
Внески до капіталу	4240					
Вилучення капіталу:						
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270					
Вилучення частки в капіталі	4275					
Зменшення номінальної вартості акцій*	4280					
Інші зміни в капіталі	4290					
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві*	4291					
Залишок на кінець року	4300					

Аналіз капіталу у дооцінках у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к, проводиться за формою, наведеною у табл. 5.27.

Таблиця 5.27

Аналіз капіталу групи у дооцінках

Стаття	Код рядка	Капітал у дооцінках		Відхилення, грн (4 - 3)	Темп росту, % (4/3)*100	Темп приросту, % (4/3)*100-100
		За попередній період, тис. грн	За звітний період, тис. грн			
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на початок року	4000					
Коригування:						
Зміна облікової політики	4005					
Виправлення помилок	4010					
Інші зміни	4090					
Скоригований залишок на початок року	4095					
Інший сукупний дохід за звітний період	4110					
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111					
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112					
Накопичені курсові різниці	4113					
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114					
Інший сукупний дохід	4116					
Внески учасників:						
Внески до капіталу	4240					
Вилучення капіталу:						
Вилучення частки в капіталі	4275					
Разом змін у капіталі	4295					
Залишок на кінець року	4300					

Аналіз додаткового капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к, проводиться за формою, наведеною у табл. 5.28.

Таблиця 5.28

Аналіз додаткового капіталу групи

Стаття	Код рядка	Додатковий капітал		Відхилення, грн (4-3)	Темп росту, % (4/3) *100	Темп приросту, % (4/3) *100-100
		За попередній період, тис. грн	За звітний період, тис. грн			
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на початок року	4000					
Коригування						
Зміна облікової політики	4005					
Виправлення помилок	4010					
Інші зміни	4090					
Скоригований залишок на початок року	4095					
Інший сукупний дохід за звітний період	4110					
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111					
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112					
Накопичені курсові різниці	4113					
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114					
Інший сукупний дохід	4116					
Внески учасників:						
Внески до капіталу	4240					
Вилучення капіталу:						
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265					
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270					
Інші зміни в капіталі	4290					
Разом змін у капіталі	4295					
Залишок на кінець року	4300					

Аналіз резервного капіталу групи у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к, проводиться за формою, наведеною у табл. 5.29.

Таблиця 5.29

Аналіз резервного капіталу групи

Стаття	Код рядка	Резервний капітал		Відхилення, грн 4-3	Темп росту, % (4/3) *100	Темп приросту, % (4/3) *100-100
		За попередній період, тис. грн	За звітний період, тис. грн			
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на початок року	4000					
Коригування						
Зміна облікової політики	4005					
Виправлення помилок	4010					
Інші зміни	4090					
Скоригований залишок на початок року	4095					
Розподіл прибутку:						
Відрахування до резервного капіталу	4210					
Вилучення капіталу:						
Інші зміни в капіталі	4290					
Разом змін у капіталі	4295					
Залишок на кінець року	4300					

Аналіз нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) групи у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к, проводиться за формою, наведеною у табл. 5.30.

Таблиця 5.30

Аналіз нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) групи

Стаття	Код рядка	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)		Відхилення, грн 4-3	Темп росту, % (4/3) *100	Темп приросту, % (4/3) *100-100
		За попередній період, тис. грн	За звітний період, тис. грн			
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на початок року	4000					
Коригування						
Зміна облікової політики	4005					
Виправлення помилок	4010					
Інші зміни	4090					
Скоригований залишок на початок року	4095					
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100					
Розподіл прибутку:						
Виплати власникам (дивіденди)	4200					
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205					
Відрахування до резервного капіталу	4210					
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215					
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220					
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225					
Вилучення капіталу:						
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265					
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270					
Вилучення частки в капіталі	4275					
Інші зміни в капіталі	4290					
Разом змін у капіталі	4295					
Залишок на кінець року	4300					

Аналіз неоплаченого капіталу групи у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к, проводиться за формою, наведеною у табл. 5.31.

Таблиця 5.31

Аналіз неоплаченого капіталу групи

Стаття	Код рядка	Неоплачений капітал		Відхилення, грн 4-3	Темп росту, % (4/3) *100	Темп приросту, % (4/3) *100-100
		За попередній період, тис. грн	За звітний період, тис. грн			
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на початок року	4000					
Коригування						
Зміна облікової політики	4005					
Виправлення помилок	4010					
Інші зміни	4090					
Скоригований залишок на початок року	4095					
Внески учасників:						
Внески до капіталу	4240					
Погашення заборгованості з капіталу	4245					
Вилучення капіталу:						
Разом змін у капіталі	4295					
Залишок на кінець року	4300					

Аналіз вилученого капіталу групи у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к, проводиться за формою, наведеною у табл. 5.32.

Таблиця 5.32

Аналіз вилученого капіталу групи

Стаття	Код рядка	Вилучений капітал		Відхилення, грн 4-3	Темп росту, % (4/3)*100	Темп приросту, % (4/3)*100-100
		За попередній період, тис. грн	За звітний період, тис. грн			
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на початок року	4000					
Коригування						
Зміна облікової політики	4005					
Виправлення помилок	4010					
Інші зміни	4090					
Скоригований залишок на початок року	4095					
Вилучення капіталу:						
Викуп акцій (часток)	4260					
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265					
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270					
Разом змін у капіталі	4295					
Залишок на кінець року	4300					

Завдання для перевірки знань

Контрольні запитання до теми 5 «Методика складання консолідованого звіту про власний капітал»:

- 1.1. Призначення консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к.
- 1.2. Зміст консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к.
- 1.3. Структура консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к.
- 1.4. Інформаційні джерела для складання консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к.
- 1.5. Коригування залишків власного капіталу на початок року.
- 1.6. Методика відображення змін зареєстрованого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к.
- 1.7. Методика відображення змін неоплаченого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к.
- 1.8. Методика відображення вилученого капіталу у консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к.

- 5.9. Використання показників консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к.
- 5.10. Використання показників консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к для прийняття управлінських рішень.

Тестові запитання до теми 5 «Методика складання консолідованого звіту про власний капітал»:

1. Виникнення категорії «власний капітал» нерозривно пов'язане:
 - а) з переходом середньовічного рахівництва з простого обліку (уніграфізм) на облік, заснований на основі подвійного запису (діаграфізм);
 - б) з переходом сучасного рахівництва з складного обліку (уніграфізм) на облік, заснований на основі подвійного запису (діаграфізм);
 - в) з переходом середньовічного рахівництва з складного обліку (діаграфізм) на облік, заснований на основі простого запису (уніграфізм);
 - г) з переходом на автоматизовану форму ведення обліку.
2. Метою складання консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к:
 - а) є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу групи підприємств протягом звітного періоду;
 - б) є ненадання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу групи підприємств протягом звітного періоду;
 - в) є надання користувачам фінансової звітності неповної, неправдивої та упередженої інформації про зміни у складі власного капіталу групи підприємств протягом звітного періоду;
 - г) є надання користувачам податкової звітності неповної, неправдивої та упередженої інформації про зміни у складі власного капіталу групи підприємств протягом звітного періоду.
3. Підприємства у графах консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к, в яких зазначаються складові власного капіталу:
 - а) наводять лише ті з них, які зазначені у консолідованому балансі;
 - б) ненаводять лише ті з них, які зазначені у консолідованому балансі;
 - в) наводять лише ті з них, які незазначені у консолідованому балансі;
 - в) зазначають лише ті з них, які незазначені у консолідованому балансі.

4. У консолідованому звіті про власний капітал, форма № 4-к також:
 - а) наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки;
 - б) не наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки;
 - в) наводиться інформація про зміни у позиковому капіталі в розрізі неконтрольованої частки;
 - г) наводиться інформація про зміни в зобов'язаннях в розрізі неконтрольованої частки.
5. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к, групи підприємств додають:
 - а) консолідований звіт про Власний капітал за попередній рік;
 - б) індивідуальний звіт про Власний капітал за попередній рік;
 - в) зведений звіт про Власний капітал за наступний рік;
 - г) консолідований про Власний капітал за 3 попередні роки.
6. Коригування залишків власного капіталу на початок року, як правило, відбувається в результаті:
 - а) змін облікової політики, виправлення помилок та інших змін, що виникли після дати балансу;
 - б) тільки змін облікової політики;
 - в) тільки виправлення помилок;
 - г) тільки інших змін, що виникли після дати балансу.
7. Основні вимоги до змісту, формі, а також порядку складання консолідованого звіту про власний капітал, форма № 4-к, передбачені:
 - а) в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» і НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»;
 - б) в П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»;
 - в) в П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»;
 - г) в П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал».
8. Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к – це:
 - а) звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу групи підприємств протягом звітного періоду;
 - б) звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
 - в) звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід;
 - г) звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.
9. Суттєва інформація – це:
 - а) інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів консолідованої фінансової звітності;

- б) сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;
 - в) елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим П(С)БО;
 - г) фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.
10. Подія після дати балансу – це:
 - а) подія, що відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленою до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства;
 - б) дія, що відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленою до оприлюднення;
 - в) елемент фінансового звіту, що відповідає критеріям, установленим П(С)БО;
 - г) інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів консолідованої фінансової звітності.

Запитання для самоконтролю до теми 5 «Методика складання консолідованого звіту про власний капітал»:

1. Аналіз показників консолідованого звіту про власний капітал.
2. Сутність консолідованого звіту про власний капітал.
3. Основні елементи звіту про власний капітал.
4. Порядок відображення змін зареєстрованого капіталу у консолідованому звіті про Власний капітал.
5. Мета складання консолідованого звіту про власний капітал.
6. Суттєвість показників консолідованого звіту про власний капітал.
7. Події після дати балансу, що впливають на показники консолідованого звіту про власний капітал.
8. Процес складання та узгодження консолідованого звіту про власний капітал.
9. Виникнення категорії «власний капітал».
10. Склад консолідованого звіту про власний капітал.

Завдання для самостійного вивчення до теми 5 «Методика складання консолідованого звіту про власний капітал»:

Завдання. Компанія М придбала 51 % акцій компанії Н за 3000 тис. грн. В компанії М та Н облік ведеться за МСФЗ (МСБО). На дату придбання (01.01.2012 р.) нерозподілений прибуток Н становила 250 тис. грн Гудвіл, що виник при придбанні, знецінюється на 50 тис. грн на рік. На 31.12.2013 р. була наступна інформація (табл. 5.25, табл. 5.26, табл. 5.27).

Таблиця 5.25

Агрегований баланс (звіт про фінансовий стан) компанії М та Н станом на 31.12.2013 р.

№ з/п	Найменування статті	Компанія М, тис. грн	Компанія Н, тис. грн
Актив			
1	Інвестиції в компанію Н	3000	Х
2	Інші чисті активи	47000	8000
3	Разом:	50000	8000
Пасив			
4	Зареєстрований капітал	27000	3000
5	Нерозподілений прибуток	23000	5000
6	Разом:	50000	8000

Таблиця 5.26

Фрагмент звіту про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) компанії М та Н станом на 31.12.2013 р.

№ з/п	Найменування статті	Компанія М, тис. грн	Компанія Н, тис. грн
1	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	12000	6000
2	Витрати (дохід) з податку на прибуток	(4000)	(2000)
3	Чистий фінансовий результат: прибуток	8000	4000

Таблиця 5.27

Інформація щодо нерозподіленого прибутку компанії М та Н станом на 01.01.2013 р.

№ з/п	Найменування статті	Компанія М, тис. грн	Компанія Н, тис. грн
1	Нерозподілений прибуток	10500	250

Необхідно скласти консолідовану звітність на 31.12.2013 р.

ТЕМА 6.
МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО
КОНСОЛІДОВАНОЇ РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Після вивчення теми студент повинен:

- а) **знати:** сутність та призначення Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5, як складової консолідованої звітності групи підприємств та їх значення; методику заповнення кожного з розділів Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5; значення єдиної облікової політики для заповнення Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5; розділи Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5, у яких розкриваються операції з консолідації звітності; зв'язок між Примітками до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5, іншими формами консолідованої фінансової звітності та окремими фінансовими звітами материнського та дочірнього підприємств; зміст неконтрольованій частці участі та її відображення у Примітках до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5.
- б) **вміти:** застосовувати нормативно-правове регулювання складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5; організувати складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5.

ПЛАН

- 6.1. Призначення, зміст і структура Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5.
- 6.2. Розкриття інформації з консолідації у консолідованій фінансовій звітності підприємств України.

Основні терміни: активи, біологічні активи, будівельні контракти, використання амортизаційних відрахувань, витрати, внутрішній контроль, внутрішньогрупові операції, внутрішньогрупове сальдо, грошові кошти, група, гудвіл, дебіторська заборгованість, звичайна діяльність, доходи, капітальні інвестиції, забезпечення, консолідація фінансової

звітності, консолідована фінансова звітність, контроль, курсові різниці, неконтрольована частка, нематеріальні активи, нестачі та втрати від псування цінностей, нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій, облікова політика, основні засоби, податок на прибуток, примітки до консолідованої річної фінансової звітності, резерви, ризик, управлінська звітність, фінансові інвестиції фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

6.1. Призначення, зміст і структура Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5

Примітки до консолідованої річної фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, що забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. Примітки до фінансової звітності є її невід’ємною частиною та мають статус обов’язкової форми фінансової звітності; їх функції та призначення регламентовані Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО, МСФЗ та іншими нормативно-правовими актами.

Зміст та форма **Приміток до річної фінансової звітності, форма № 5**, передбачені наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 про Примітки до річної фінансової звітності. Зміст даного розпорядчого документа дозволяє також використовувати в основному сам наказ та форму № 5 для складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств. Необхідність складання окремої форми фінансової звітності для розкриття окремих положень фінансової звітності обумовлено вимогами одного з принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а саме – принципу повного висвітлення. За національним П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», принцип повного висвітлення передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Мета складання **приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5** – це оцінка та прогноз облікової політики, ризиків та невпевненості, що впливають на групу підприємств, їх ресурси та зобов’язання, доходи, витрати, фінансові результати, грошові потоки та діяльність членів групи. У примітках, здійснюється додатковий аналіз статей фінансової звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості користувачами звітності.

Структура форми звітності. У примітках до консолідованої річної фінансової звітності наводяться показники і пояснення, що забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей консолідованої фінансової звітності групи, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності протягом звітного періоду.

Загальна вимога щодо консолідованої фінансової звітності, за МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» п. 19, полягає у тому, що материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність про діяльність групи, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.

Підприємства, для яких обов’язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності встановлена законодавством, крім інформації, зазначеної в п. 1 наказу Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302, наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У табл. 6.1 наведено структуру, призначення та використання інформації приміток до консолідованої річної фінансової звітності.

Таблиця 6.1

Призначення Приміток до консолідованої річної фінансової звітності

Форма звітності	Структура звітності	Призначення та використання інформації
Примітки до консолідованої річної фінансової звітності	сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності;	оцінка та прогноз облікової політики, ризиків та невпевненості, які впливають на групу підприємств, їх ресурси та зобов’язання, діяльність членів групи. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості. Національним П(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» передбачене розкриття у примітках до консолідованої річної фінансової звітності наступного: – перелік дочірніх підприємств, причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності; – перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль; – назви підприємств, у яких підприємству, яке звітує, прямо або опосередковано належить більше половини голосів; – вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан, фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду; – статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика

Консолідація приміток до фінансових звітів. Згідно з концептуальною основою складання та подання фінансових звітів, фінансові звіти містять також примітки, додаткові таблиці та іншу інформацію. Наприклад, вони можуть містити додаткову інформацію, яка задовольняє потреби користувачів звітності, наприклад, щодо змісту статей балансу (Звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та ін. Примітки, додаткові таблиці можуть розкривати інформацію стосовно ризику або невпевненості, які впливають на суб'єкти господарювання, що входять до групи, стосовно будь-яких ресурсів або зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів, грошових потоків не визнаних у балансі (наприклад, таких, як запаси корисних копалин). Інформація про географічні та галузеві сегменти, щодо впливу на суб'єкт господарювання, зміни цін також може бути подана у вигляді додаткової інформації.

Попередні процедури щодо складання приміток. Для коректного складання приміток до консолідованої річної фінансової звітності потрібно провести деякі важливі операції. Так, варто зазначити базу бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що є концептуальною основою складання та подання фінансових звітів групи підприємств, тобто встановити – звітність складається або за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Потрібно також зазначити єдині засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності групи підприємств (єдиної облікової політики); визначення статей фінансової звітності групи, за якими застосовувалася різна облікова політика.

Примітки до консолідованої річної фінансової звітності складаються із двох частин: частина 1-ша – відповідна форма звітності із статтями та частина 2-га – текстова (пояснення).

Частина 1 – форма звітності

Форма приміток до консолідованої річної фінансової звітності (ф. № 5) за наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 має 15 розділів. Слід зазначити, що за вимогами Директиви 1013/34/ЄС, консолідації піддається не лише фінансова звітність, а також управлінська звітність підприємств групи. Для задоволення таких правил, форма приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5, містить наступні 15 розділів:

Розділ 1. Інформації про консолідовані нематеріальні активи групи підприємств. У розділі здійснюється систематизація об'єктів підприємств групи, що відносяться до нематеріальних активів; за групами активів вказуються залишки нематеріальних активів на початок року, інформація про активи, що надійшли та вибули за рік, операції щодо переоцінки, втрати від зменшення корисності, інші зміни за рік, нарахування амортизації; окремо

розкривається вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності, оформлених у заставу та створених самим підприємством активів.

У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації про створення підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація: первісна вартість нематеріальних активів, що визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств. У даному розділі Приміток також вказуються зміни у вартісній оцінці активів; реалізація нематеріальних активів членам групи, звіти про зменшення корисності, про оновлення та рух нематеріальних активів тощо.

Розділ 2. Інформації про консолідовані основні засоби групи підприємств. У розділі, здійснюється класифікація об'єктів підприємств групи, що відносяться до основних засобів; за групами засобів вказуються залишки основних засобів на початок року, інформація про засоби, що надійшли та вибули за рік, операції щодо переоцінки, втрати від зменшення корисності, інші зміни за рік, нарахування амортизації, виокремлюються основні засоби, одержані за фінансової орендою та передані в оперативну оренду; окремо розкривається вартість основних засобів, щодо яких існує обмеження права власності, оформлених у заставу, що тимчасово не використовуються, вилучених з експлуатації для продажу тощо.

У примітках до консолідованої фінансової звітності, щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств. У даному розділі також вказуються зміни у вартісній оцінці активів; реалізація основних засобів членам групи, звіти про зменшення корисності, про оновлення та рух основних засобів тощо.

Розділ 3. Інформації про консолідовані капітальні інвестиції групи підприємств. У даному розділі наводиться інформація про освоєння за рік та залишок на кінець року капітальних інвестицій щодо капітального будівництва, придбання (виготовлення) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, формування основного стада та ін.

У даному розділі також вказуються фактичні бюджети капітальних інвестицій (капітальних вкладень), залишки капітальних вкладень у вартісному вимірі та за об'єктами тощо.

Розділ 4. Інформації про консолідовані фінансові інвестиції групи підприємств. Даний розділ містить дані про освоєння за рік та залишок на кінець року довгострокових та поточних фінансових інвестицій за двома групами: фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, у асоційовані підприємства, у дочірні підприємства та спільну діяльність, а також інші фінансові інвестиції у частки і паї в статутному капіталі інших

підприємств, акції, облигації тощо. У розділі виокремлюються довгострокові та поточні фінансові інвестиції, що відображаються за собівартістю, за справедливою вартістю та за амортизованою собівартістю.

Фінансові інвестиції в дочірні підприємства в бухгалтерському обліку відображаються в порядку, наведеному у пунктах 8 і 9 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», якщо: а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання; б) дочірнє підприємство веде діяльність в умовах, що обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, який перевищує дванадцять місяців.

Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства. У даному розділі також вказуються фактичні бюджети фінансових інвестицій, об'єкти, що знаходяться під суттєвим впливом та спільним контролем, порядок обліку фінансових інвестицій у асоційовані та дочірні підприємства тощо.

Розділ 5. Інформації про консолідовані доходи і витрати групи підприємств. У розділі, окремо за доходами та витратами згруповані інші операційні доходи і витрати (оренда, курсова різниця, штрафи тощо); доходи і витрати від участі в капіталі за інвестиціями в асоційовані підприємства, дочірні підприємства та спільну діяльність; інші фінансові доходи та витрати (дивіденди, проценти, фінансова оренда тощо), інші доходи і витрати (реалізація: фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів тощо).

У даному розділі, вказуються також і класифікації доходів та витрат, порядок визнання доходів та витрат, за видами діяльності фактичні бюджети доходів та фактичні бюджети витрат, фактичні кошториси та калькуляції витрат, головні контрагенти, вираховуються обсяги продажів та надання послуг членам групи тощо.

Розділ 6. Інформації про консолідовані грошові кошти групи підприємств. У даному розділі розшифровуються, на кінець року, залишки коштів у касі, на поточних та інших рахунках у банку, грошові кошти у дорозі та еквіваленти грошових коштів.

У даному розділі, відображаються фактичні бюджети надходження та витрачання грошових коштів за визначеними видами діяльності, вираховуються суми грошових коштів від операцій з членами групи: реалізація товарів, робіт, послуг, необоротних активів, виплати дивідендів тощо.

Розділ 7. Інформації про консолідовані забезпечення і резерви групи підприємств. У розділі систематизовано інформацію об'єктів підприємств

групи, що відносяться до забезпечень та резервів; за групами пасивів та активів (забезпечення на виплату відпусток, на додаткове пенсійне забезпечення, на виконання гарантійних зобов'язань, тощо, на утворення резерву сумнівних боргів) вказуються залишки на початок року, збільшення у звітному році, сторновано невикористану суму у звітному році, вказується сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, залишки на кінець року. У даному розділі також відображаються взаємні борги членам групи тощо.

Розділ 8. Інформації про консолідовані запаси групи підприємств. У розділі за групами активів, що визнаються запасами (сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати, паливо, готова продукція, незавершене виробництво, товари та ін.) вказується балансова вартість запасів на кінець року та переоцінка за рік – збільшення чистої вартості реалізації та уцінка. У даному розділі також відображаються фактичні калькуляції вартості витрат, що формують вартість одиниці запасів тощо.

Розділ 9. Інформації про консолідовану дебіторську заборгованість групи підприємств. У даному розділі за групами ліквідних активів, що визнаються дебіторською заборгованістю, окремо за дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та за іншою поточною дебіторською заборгованістю, вказується загальна сума залишку заборгованості на кінець року та дається розшифровка за строками непогашення (до 3 місяців, від 3 до 6 місяців та від 6 до 12 місяців). У даному розділі також відображаються та вираховуються взаємні борги членів групи тощо.

Розділ 10. Інформації про консолідовані нестачі та втрати від псування цінностей. Розділ розкриває інформацію про виявлені (списані) за рік суми нестач та втрат, визнано заборгованістю винних осіб, сума нестач та втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято.

Розділ 11. Інформації про консолідовані будівельні контракти групи підприємств. За будівельними контрактами розкривається: дохід від контрактів за рік; заборгованість на кінець року, сума затриманих коштів на кінець року та вартість виконаних субпідрядних робіт за незавершеними будівельними контрактами. У даному розділі відображаються ще фактичні бюджети реалізації будівельних контрактів, доходи та витрати від реалізації будівельних контрактів тощо.

Розділ 12. Інформації про консолідований податок на прибуток групи підприємств. У розділі висвітлюються суми поточного податку, відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання, суми, включені до Консолідованого віту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), суми відображені у складі власного капіталу.

У консолідованому балансі дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток, відображаються розгорнуто. У консолідованому балансі відстрочені податкові активи та відстрочені податкові

зобов'язання відображаються розгорнуто. У даному розділі також відображаються відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання членів групи тощо.

Розділ 13. Інформації про використання консолідованих амортизаційних відрахувань групи підприємств. У даному розділі, відображаються суми нарахованої та використаної за рік амортизації.

Розділ 14. Інформації про консолідовані біологічні активи групи підприємств. У розділі, за групами довгострокових та поточних біологічних активів розкриваються окремо за первісною вартістю (залишки основних засобів на початок року, інформація про засоби, які надійшли та вибули за рік, втрати від зменшення корисності, вигоди від відновлення корисності, інші зміни за рік, нарахування амортизації, залишки основних засобів на кінець року), та окремо за справедливою вартістю (залишки біологічних активів на початок року, інформація про засоби, які надійшли та вибули за рік, зміни вартості за рік, залишки основних засобів на кінець року). Розділ заповнюють члени групи, які здійснюють операції із біоресурсами.

Розділ 15. Інформації про консолідовані фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів групи підприємств. У розділі, окремо за продукцією рослинництва та тваринництва, вказується вартість первісного визнання, витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, результати від первісного визнання, уцінка, виручка від реалізації, собівартість реалізації, фінансовий результат від реалізації/первісного визнання. Розділ заповнюють члени групи, які здійснюють операції із біоресурсами.

Крім того, фінансова звітність в іноземних валютах відображається шляхом включення статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності, здійснюється згідно з НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». При цьому, різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу господарської одиниці відображається у вписуваному рядку 1412 «Накопичена курсова різниця» консолідованого балансу. Курсові різниці за внутрішньогруповими монетарними статтями в консолідованій фінансовій звітності відображаються згідно з пунктами 8 – 9 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Для включення до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства, показники фінансової звітності дочірнього підприємства, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції, зазначеним у п. 4 П(С)БО 22 «Вплив інфляції», коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни. Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої

фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності.

У **розділі I Додатка до приміток** до річної фінансової звітності, наводяться дані про балансову вартість активів і зобов'язань пріоритетних звітних (господарського, географічного виробничого або географічного збутового) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (консолідованої фінансової звітності).

Визначення звітних сегментів у консолідованій фінансовій звітності та розкриття інформації про звітні сегменти, здійснюється на основі показників консолідованої фінансової звітності.

Якщо материнське підприємство, яке має складати консолідовану фінансову звітність, приймає рішення про розкриття інформації за сегментами, за показниками консолідованої фінансової звітності, то воно узгоджує дане питання з дочірніми підприємствами, показники яких включаються до консолідованої фінансової звітності, облікову політику щодо формування звітних сегментів і визначення пріоритетного виду сегмента. Якщо показники дочірнього підприємства не включаються до консолідованої фінансової звітності, то такі показники включаються до нерозподілених статей.

За формою, Примітки до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5, мають вигляд таблиць та пояснень, у яких наводиться інформація про стан важливих елементів обліку групи підприємств за звітний рік. Це стосується:

- 1) **активів** – нематеріальні активи, основні засоби, капітальні та фінансові інвестиції, запаси, дебіторська заборгованість групи підприємств, біологічні активи;
- 2) **доходів і витрат** – доходи, витрати, податок на прибуток, використання амортизаційних відрахувань, фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів групи підприємств;
- 3) **зобов'язань** – про забезпечення і резерви групи підприємств;
- 4) **грошових коштів та грошових потоків** – грошові кошти групи підприємств від здійснення відповідних видів діяльності;
- 5) **окремі види діяльності та операції** – будівельні контракти; нестачі та втрати від псування цінностей групи підприємств.

Для того, щоб безпомилково скласти консолідовану звітність, всі суб'єкти такої звітності мають дотримуватися єдиної облікової політики групи. Але наголосимо, що НП(С)БО 2, як і його попередник (у міжнародній практиці такого немає), дозволяє використовувати різні облікові підходи – про це має бути сказано у примітках до такої фінансової звітності (п. 2 р. III НП(С)БО 2).

Елементи облікової політики групи підприємств (табл. 6.2) щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності сприятимуть процесу консолідації щодо звітної інформації і дозволять отримати достовірну консолідовану фінансову звітність про діяльність всієї групи загалом.

Процес формування консолідованої фінансової звітності в кожній групі підприємств вибудовується індивідуально і залежить від множини факторів: організаційно-правової форми, стандартів, що застосовуються, технічних та інших можливостей підприємств.

Таблиця 6.2

Зміст розділів Приміток до консолідованої річної фінансової звітності, форма № 5 та елементів облікової політики групи підприємств за наказом Міністерства фінансів України № 635

Розділи приміток	Назва розділів приміток до консолідованої річної фінансової звітності за Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302	Елементи облікової політики групи підприємств за наказом Мінфіну України № 635
1	2	3
Розділ 1	Консолідація інформації про нематеріальні активи групи підприємств	методи амортизації нематеріальних активів у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю; підходи до переоцінки необоротних активів підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку
Розділ 2	Консолідація інформації про основні засоби групи підприємств	методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів підходи до переоцінки необоротних активів підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості
Розділ 3	Консолідація інформації про капітальні інвестиції групи підприємств	порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
Розділ 4	Консолідація інформації про фінансові інвестиції групи підприємств	дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів; базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу; дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу
Розділ 5	Консолідація інформації про доходи і витрати групи підприємств	порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Продовж.табл. 6.2

1	2	3
Розділ 6	Консолідація інформації про грошові кошти групи підприємств	спосіб складання звіту про рух грошових коштів
Розділ 7	Консолідація інформації про забезпечення і резерви групи підприємств	перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів
Розділ 8	Консолідація інформації про запаси групи підприємств	методи оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; визначення одиниці аналітичного обліку запасів
Розділ 9	Консолідація інформації про дебіторську заборгованість групи підприємств	метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності)
Розділ 10	Консолідація інформації про нестачі та втрати від псування цінностей	періодичність та об'єкти проведення інвентаризації
Розділ 11	Консолідація інформації про будівельні контракти групи підприємств	порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
Розділ 12	Консолідація інформації про податок на прибуток групи підприємств	періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань
Розділ 13	Консолідація інформації про використання амортизаційних відрахувань групи підприємств	
Розділ 14	Консолідація інформації про біологічні активи групи підприємств	методи амортизації довгострокових біологічних активів у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю підходи до переоцінки необоротних активів підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку
Розділ 15	Консолідація інформації про фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів групи підприємств	–
Організація бухгалтерського обліку		Централізована/децентралізована/комбінована побудова організації бухгалтерського обліку.

Продовж.табл. 6.2

1	2	3
		Визначення облікових одиниць підприємств групи, кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності підходи до класифікації пов'язаних сторін; дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу; складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства; періодичність та об'єкти проведення інвентаризації; підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду
Методична складова облікової політики		
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 участі		Альтернативний підхід до оцінювання неконтрольованої частки участі в капіталі дочірнього підприємства на дату придбання, за яким неконтрольована частка участі складає частку справедливої вартості чистих ідентифікованих активів придбаного підприємства
Технічна складова облікової політики		
Форми робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності		Перелік форм робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності, відповідальні особи за їх підготовку
Консолідована доповідь про діяльність, контроль, інформатизація, ризики		
Консолідована доповідь про діяльність		До суттєвої інформації, яку товариство повинно регулярно розкривати, належать, зокрема, відомості про: а) мету та стратегію товариства; б) результати фінансової та операційної діяльності; в) структуру власності та контролю над товариством, а також структуру групи товариств, до якої входить товариство, та відносин всередині групи; г) угоди, в яких беруть участь акціонери, частка яких у капіталі перевищує 10 %; г) осіб, які надають товариству консультаційні та інші послуги, що може призвести до конфлікту інтересів; д) посадових осіб органів управління, розмір їх винагороди, володіння акціями товариства; е) істотні фактори ризику, що впливають на діяльність товариства; е) дотримання товариством Принципів корпоративного управління
Консолідований звіт про діяльність		
Внутрішньо груповий та внутрішній контроль		Мета, об'єкти, суб'єкти, методи, елементи механізму контролю, відповідальність, звітність
Інформатизація ведення бухгалтерського обліку		Сучасні інформаційні системи
Управління ризиками		Мета, об'єкти, суб'єкти елементи механізму управління ризиками, хеджування, страхування

Частина 2 – текстова частина

Приміток до консолідованої фінансової звітності

Підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності встановлена законодавством, крім інформації, зазначеної у табличній частині, наводять всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Інформація наводиться підприємствами у самостійно обраному вигляді (письмові пояснення, таблиці, графіки тощо).

У даній частині Приміток до консолідованої фінансової звітності відображається інформація, передбачена для розкриття відповідними стандартами обліку та звітності – НП(С)БО, П(С)БО та МСФЗ. У такому самому порядку наводиться інша інформація, яка керівництвом підприємства визнана суттєвою і дає більш повну та об'єктивну картину про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Призначення та використання інформації консолідованих приміток до фінансових звітів – оцінка та прогноз облікової політики, ризиків та невпевненості, які впливають на групу підприємств, їх ресурси та зобов'язання, діяльність членів групи. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.

Директива 2013/34/ЄС стосовно річних фінансових звітів, консолідованих фінансових звітів і пов'язаних доповідей окремих видів підприємств, глава 6 **Консолідовані фінансові звіти і пов'язані доповіді** (ст. 21-29) визначає сферу і порядок консолідації фінансової звітності. Зокрема, компанії, що мають дочірні підприємства, повинні консолідувати не лише фінансову звітність, а й управлінську звітність. У ст. 28 Примітки до консолідованої фінансової звітності розкриваються вимоги до інформації, що повинні містити Примітки; у ст. 29 Консолідована доповідь про діяльність (додаток М), висуваються вимоги до інформації, що повинні містити Примітки (додаток Л).

У зв'язку з тим, що за міжнародним стандартом фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність», важливою умовою контролю інвестором об'єкту інвестування є те, що інвестор (материнське підприємство) має владні повноваження щодо об'єкта інвестування, у примітках до консолідованої фінансової звітності розкриваються: ініціатор утворення групи; владні повноваження, характер управління материнського підприємства, органи управління групою, звітність органів управління, кодекс корпоративного управління групою, момент формування групи та момент (дата) втрати контролю, дата придбання дочірнього підприємства, органи контролю групи тощо.

Враховуючи, що за міжнародним стандартом фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність», важливою умовою контролю інвестором об'єкту інвестування є те, що інвестор (материнське

підприємство) має здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора, у примітках до консолідованої фінансової звітності розкривається зміст внутрішнього контролю. У табл. 6.3 з використанням вимог Принципів корпоративного управління України, схвалених Рішенням державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України від 24 січня 2008 р. № 52, наведено основи внутрішнього контролю підприємства, що мають знайти відображення у Примітках до консолідованої річної фінансової звітності. Основними елементами внутрішнього контролю вважаються мета контролю, суб'єкти та об'єкти контролю, методи та механізм контролю. У звіті про стан контролю материнське підприємство розкриває органи та організацію контролю групи, органи та організацію контролю материнського підприємства, органи та організацію контролю дочірнього підприємства тощо. За дотриманням / не дотриманням на підприємствах групи таких загальних положень з внутрішнього контролю можна дати оцінку системі контролю на підприємстві.

Таблиця 6.3

Основні положення внутрішнього контролю підприємства, за Принципами корпоративного управління

Елементи внутрішнього контролю підприємства	Зміст елементів
Мета контролю	Забезпечення управління фінансово-господарською діяльністю, виявлення та усунення недоліків системи контролю, виявлення та запобігання небажаних відхилень, зниження ризику внутрішнього контролю
Суб'єкти контролю	Наглядова рада, виконавчий орган товариства, суб'єкти внутрішнього контролю, зовнішній (незалежний) аудит
Суб'єкти внутрішнього контролю	Наглядова рада, аудиторський комітет наглядової ради, ревізійна комісія, служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор), інвентаризаційна комісія, бухгалтерія, відділ нормо контролю, відділ технічного контролю тощо
Об'єкти контролю	Фінансова та господарська діяльність, результати фінансової та господарської діяльності, ефективність управління підприємством, організація та функціонування системи бухгалтерського обліку, відповідність даних бухгалтерського обліку фактичній наявності активів, їх належним збереженням, наявності зобов'язань, достовірність інформації, достовірність фінансової звітності
Методи контролю	Перевірки, експертизи, огляди, моніторинг, оцінка діяльності, аналіз, тестування
Елементи механізму контролю	Наявність та дотримання політики контролю, складання звітності про діяльність та досягнення мети діяльності підприємства, розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності, перевірка ефективності діяльності, перевірка реалізації політики контролю, встановлення критеріїв діяльності суб'єктів внутрішнього контролю, встановлення критеріїв компетентності осіб, які здійснюють контроль, встановлення вимог до кандидатів у служби внутрішнього контролю щодо етики, компетентності та професійної кваліфікації, контроль за усуненням недоліків, виявлених суб'єктами внутрішнього контролю

Оскільки за міжнародним стандартом фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність», важливою умовою контролю інвестором об'єкту інвестування є те, що інвестор (материнське підприємство) зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування (дочірніх підприємств), у примітках до консолідованої фінансової звітності розкривається зміст ризиків. Даний об'єкт менеджменту групи виокремлюється як три категорії: ризики групи; ризики материнського підприємства; ризики дочірніх підприємств. У табл. 6.4, з використанням вимог Принципів корпоративного управління України, схвалених Рішенням державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України від 24 січня 2008 р. № 52, наведено основи управління ризиками підприємства, що мають знайти відображення у Примітках до консолідованої річної фінансової звітності. Основними елементами управління ризиками прийнято вважаються мета управління, суб'єкти та об'єкти управління і механізм управління. За дотриманням/не дотриманням на підприємствах групи таких загальних положень з управління ризиками, можна дати оцінку системі управління ризиками на підприємстві.

Таблиця 6.4

Основні положення управління ризиками підприємства, за Принципами корпоративного управління

Елементи управління ризиками підприємства	Зміст елементів
Мета	Управління ризиками, зниження внутрішньогрупового / внутрішньогосподарського ризику
Суб'єкти управління ризиками	Наглядова рада, аудиторський комітет наглядової ради
Об'єкти управління ризиками	Внутрішнє та зовнішнє середовище, результати фінансової та господарської діяльності, система внутрішнього контролю, ефективність управління підприємством, достовірності інформації, викривлення фінансової звітності
Елементи механізму управління ризиками	Класифікація ризиків, наявність та дотримання політики управління ризиками, звітність про діяльність групи та підприємств та оцінку ризиків, зниження ризику внутрішнього контролю, розробка рекомендацій щодо управління ризиками, перевірка ефективності діяльності групи та підприємств, перевірка реалізації політики управління ризиками, контроль за усуненням недоліків, виявлених суб'єктами управління ризиками

6.2. Розкриття інформації з консолідації у консолідованій фінансовій звітності підприємств України

Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи взаємопов'язаних підприємств, що розглядаються як єдина господарська одиниця. Вона характеризує майнове і фінансове становище групи

підприємств на звітну дату, а також фінансові результати її діяльності за звітний період. Специфічна особливість консолідованої звітності групи – активи, зобов'язання, доходи, капітал та витрати двох або декількох юридично самостійних одиниць, що об'єднують в окрему систему фінансових звітів. Вперше консолідована звітність з'явилася в 1903 р. і зараз її складають практично всі холдинги і групи компаній. Консолідована фінансова звітність складається з консолідованого бухгалтерського балансу, звіту про прибутки і збитки, звіту про зміну капіталу, звіту про рух грошових коштів, а також приміток до них.

Надання консолідованої звітності і розкриття інформації. Материнська компанія в більшості випадків зобов'язана надавати консолідовану звітність акціонерам і різним державним органам. Винятком може бути випадок, коли материнська компанія сама є дочірнім підприємством, що перебуває в повній власності іншого підприємства.

В консолідованій фінансовій звітності, зазвичай, розкривається наступна інформація:

- ✧ характер відносин між материнським і дочірнім підприємствами;
- ✧ причини з яких інвестор, який має половину або навіть більшу кількість акцій компанії, в яку була зроблена інвестиція, не має контролю над нею;
- ✧ дата закінчення звітного періоду, на яку дочірнє підприємство готує свою фінансову звітність; якщо дати складання звітності не збігаються;
- ✧ причини використання різних дат або періодів;
- ✧ характер і ступінь будь-яких істотних обмежень, що стосуються дочірніх підприємств;
- ✧ випадки втрати контролю над дочірнім підприємством.

Слід відзначити роль системи внутрішнього контролю компанії як одного з механізмів запобігання та виявлення помилок на стадіях трансформації та підготовки фінансової звітності. Наведений вище матеріал допоможе уникнути або помітити і виправити можливі помилки і неточності як компаніям, що тільки планують скласти свою першу фінансову звітність за МСФЗ, так і компаніям, що вже подають фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності – найбільш складна і трудомістка робота завершального етапу облікового процесу. Інформація, що містить примітки до фінансової звітності, доповнює інформацію про діяльність групи підприємств, яка міститься у «стандартних» формах консолідованої фінансової звітності та дозволяє уточнити зміст, характер та ефективність функціонування групи підприємств.

Завдання для перевірки знань

Контрольні питання до теми 6 «Методика складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності»:

1. Мета подання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
2. Структура Приміток до консолідованої річної фінансової звітності. Джерела інформації для заповнення звіту.
3. Методика заповнення форм звітності Приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
4. Методика заповнення текстової частини (пояснень) Приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
5. Зміст облікової політики для заповнення Приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
6. Призначення та використання інформації приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
7. Методика відображення у формі приміток до консолідованої річної фінансової звітності консолідації управлінської звітності членів групи.
8. Вимоги Директиви 2013/34/ЄС стосовно річних фінансових звітів, консолідованих фінансових звітів і пов'язаних доповідей окремих видів підприємств.
9. Відображення у примітках до консолідованої річної фінансової звітності умов наявності владних повноважень, здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування, наявність ризиків інвестора.
10. Зв'язок приміток до консолідованої річної фінансової звітності з іншими формами Консолідованої фінансової звітності.
11. Як відображається у примітках до консолідованої річної фінансової звітності придбання дочірнього підприємства впродовж року.
12. Як відображається у примітках до консолідованої річної фінансової звітності продаж дочірнього підприємства впродовж року.

Тестові запитання до теми 6 «Організація і методика складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності»:

1. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:
 - а) факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її пере обрахунку;
 - б) суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
 - в) причини та суть зміни;
 - г) усі відповіді вірні.

2. У консолідованих примітках до фінансової звітності наводяться:
 - а) показники і пояснення, які забезпечують деталізацію і об'єднаність статей консолідованої фінансової звітності групи, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними П(С) БО або МСФЗ протягом звітного періоду;
 - б) інформація лише про доходи та витрати звітного періоду;
 - в) зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки;
 - г) надходження та витрачання грошових коштів щодо материнського підприємства та неконтрольованої частки у дочірньому підприємстві.
3. Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи:
 - а) власну облікову політику;
 - б) єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин;
 - в) індивідуальні облікові політики кожного учасника групи;
 - г) облікові політики не приймаються до уваги.
4. У примітках до консолідованої фінансової звітності розкривається інформація про наступне:
 - а) перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль; назви підприємств, у яких підприємству, що звітує, прямо або опосередковано належить більше половини голосів;
 - б) перелік дочірніх підприємств, причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності;
 - в) усі відповіді вірні;
 - г) вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан, фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду, статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.
5. Консолідовані примітки до фінансової звітності за формою складаються з:
 - а) виключно із описової (текстової) частини;
 - б) виключно із бланкової форми звітності;
 - в) визначену форму не встановлено;
 - г) із 2 частин: бланкової форми звітності та текстової частини.
6. За формою у таблицях приміток до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:
 - а) активи, доходи і витрати групи підприємств;
 - б) зобов'язання грошові кошти та грошові потоки групи підприємств;
 - в) окремі види діяльності групи підприємств;

- г) усі відповіді вірні.
7. За формою у таблицях приміток до консолідованої фінансової звітності не наводиться інформація про:
 - а) стан контролю групи підприємств;
 - б) оцінку ризику групи підприємств;
 - в) власний капітал групи підприємств;
 - г) усі відповіді вірні.
8. Консолідована доповідь про діяльність / консолідований звіт про діяльність, як складова приміток до консолідованої фінансової звітності містить інформацію про:
 - а) системи внутрішнього контролю групи підприємств;
 - б) управління ризиками групи підприємств;
 - в) управлінську звітність групи підприємств;
 - г) усі відповіді вірні.
9. Зміст Приміток до консолідованої річної фінансової звітності затверджений:
 - а) наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302;
 - б) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
 - в) рішенням державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України від 24 січня 2008 р. № 52;
 - г) директивою 2013/34/ЄС стосовно річних фінансових звітів, консолідованих фінансових звітів і пов'язаних доповідей окремих видів підприємств.
10. Єдину облікову політику групи підприємств встановлює:
 - а) дочірні підприємства;
 - б) материнське підприємство;
 - в) асоційоване підприємство;
 - г) всі відповіді вірні.

Запитання для самоконтролю до теми 6 «Організація і методика складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності»:

1. Зміст інформації про групу, що розкривається у Примітках до консолідованої річної фінансової звітності.
2. Принципове положення щодо складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності – принцип повного висвітлення.
3. Дві складові Приміток до консолідованої річної фінансової звітності – форма звітності (форма № 5) та текстова частина (таблиці, пояснення).
4. Зв'язок Приміток до консолідованої річної фінансової звітності з індивідуальними (окремими) фінансовими звітами та з іншими формами Консолідованої фінансової звітності.

5. Основні об'єкти, що відображаються у Примітках до консолідованої річної фінансової звітності – активи, доходи і витрати, зобов'язання, грошові кошти та грошові потоки.
6. Значення та зміст єдиної облікової політики групи для складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
7. Значення та зміст внутрішнього контролю для складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
8. Значення та зміст управління ризиками для складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
9. Основні правила консолідації, що використовуються при складанні Приміток до консолідованої річної фінансової звітності.
10. Використання показників Приміток до консолідованої річної фінансової звітності для аналізу та прийняття управлінських рішень.

Завдання для самостійного вивчення теми 6 «Методика складання Приміток до консолідованої річної фінансової звітності»:

Завдання 6.1

Необхідно:

- пов'язати наведені поняття з їх визначеннями

Дані для виконання:

№ з/п	Поняття	Сутнісна характеристика
1	Фінансові інвестиції ____	А. активи, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора
2	Консолідована фінансова звітність ____	Б. фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання
3	Дочірнє підприємство ____	В. суб'єкт господарювання, що контролюється іншим суб'єктом господарювання
4	Облікова політика ____	Г. сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
5	Материнське підприємство ____	Г. суб'єкт господарювання, що контролює одного або декількох суб'єктів господарювання
6	Примітки до консолідованої річної фінансової звітності ____	Д. сукупність показників і пояснень, що забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності

№ з/п	Поняття	Сутнісна характеристика
7	Контроль об'єкта інвестування ____	Е. інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування
8	Внутрішньогрупове сальдо ____	Ж. сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій
9	Внутрішньогрупові операції ____	З. операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.
10	Ризик ____	І. кількісна міра небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них

Завдання 6.2

Необхідно:

- розкрити зміст приміток до консолідованої річної фінансової звітності. Відповідь оформити у вигляді наступної таблиці:

№ з/п	Показник	Характеристика
1	Призначення та використання інформації приміток до консолідованої річної фінансової звітності	
2	Нормативна база складання приміток до консолідованої річної фінансової звітності	
3	Структура форми звітності примітки до консолідованої річної фінансової звітності	
4	Періодичність складання приміток до консолідованої річної фінансової звітності	
5	Інформаційна база приміток до консолідованої річної фінансової звітності	
6	Зміст облікової політики групи щодо складання приміток до консолідованої річної фінансової звітності	
7	Операції, які враховуються при складанні приміток до консолідованої річної фінансової звітності	
8	П(С)БО, з якими пов'язані процедури складання приміток до консолідованої річної фінансової звітності	
9	Зміст інформації, що розкривається у текстовій частині приміток до консолідованої річної фінансової звітності	

10	Зміст інформації, що розкривається про внутрішній контроль підприємства у примітках до консолідованої річної фінансової звітності	
11	Зміст інформації, що розкривається про управління ризиками у примітках до консолідованої річної фінансової звітності	
12	Використання показників приміток до консолідованої річної фінансової звітності для аналізу та прийняття управлінських рішень.	

Завдання 6.3

Необхідно:

- проаналізувати за розділами зміст приміток до консолідованої річної фінансової звітності. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

№ з/п	Назва розділу	Зміст розділу

ТЕМА 7.

Виправлення помилок і зміни у консолідованих фінансових звітах

Після вивчення теми студент повинен:

- знати:** порядок виправлення помилок і змін у консолідованих фінансових звітах;
- вміти:** здійснювати виправлення помилок і змін у консолідованих фінансових звітах.

ПЛАН

- 7.1. Помилки в бухгалтерському обліку, їх види та порядок виправлення.
- 7.2. Порядок і методика виправлення помилок у поточній фінансовій звітності компаній.
- 7.3. Порядок і методика виправлення помилок, допущених при складанні консолідованих фінансових звітів за попередні роки.
- 7.4. Методика відображення впливу зміни облікової політики та подій після дати балансу та порядок їх висвітлення у консолідованій фінансовій звітності.
- 7.5. Вплив інфляції на коригування показників консолідованої фінансової звітності.

Основні терміни: помилка, суттєвість, дата балансу, облікова оцінка, подія після дати балансу, індекс інфляції, коефіцієнт коригування, облікова політика

7.1. Помилки в бухгалтерському обліку, їх види та порядок виправлення

Помилка – це ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в отриманні повноти обліку, неправильного представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань, невідповідного відображення записів в обліку. Таким чином, помилка – це відображення фактів, невідповідних приписам діючих нормативних документів.

Відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», помилки попередніх періодів – пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, що виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:

- а) була наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску;
- б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цієї фінансової звітності.

Такі помилки можуть бути помилками у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, помилками, допущеними внаслідок недогляду або неправильної інтерпретації фактів, а також унаслідок шахрайства.

Порядок виправлення помилок залежить від їх суттєвості. За Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. З цього слідує, що суттєвість помилки – це суб'єктивне сприйняття впливу пропуску або викривлення інформації, що міститься у фінансовій звітності, на рішення її користувачів.

Ймовірність визначення та необхідності внесення у звітність коригувань у зв'язку із помилками, повинна враховуватися при складанні консолідованої фінансової звітності. Так, при заповненні форм звітності, умовою використання інформації статті звітності є те, що у звітному році не встановлено помилок за минулі роки (п. 67 Методрекомендацій № 476). Аналізуючи консолідовану фінансову звітність, складену з помилками, повинні бути кваліфіковані ознаки викривлень. Види викривлень консолідованої фінансової звітності наведені в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Класифікація викривлень у консолідованій фінансовій звітності

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види викривлень
1	2	3
1	За ступенем впливу на достовірність	а) суттєві: – кількісні; – якісні; б) несуттєві
2	За характером виникнення	а) ненавмисні: 1) технічні: – арифметичні помилки, описки, пропуски, неточності в обчисленнях; – помилки автоматизованої обробки; 2) бухгалтерські: – призводять до збільшення об'єкта оподаткування; – призводять до зниження об'єкта оподаткування; – вуалювання балансу;

Продовж. табл. 7.1

1	2	3
		б) навмисні: – що не суперечать законодавству; – податкова оптимізація; – вуалювання балансу; – суперечать законодавству податкові злочини; – фальсифікація бухгалтерського балансу
3	За об'єктом посягання	а) грошові; б) негрошові.
4	За колом осіб, що беруть участь у викривленні звітності	а) дії управлінського персоналу; б) дії з вини найманих осіб; в) дії з вини інвесторів; г) дії з вини покупців / постачальників; д) дії з вини афілійованих осіб
5	За способом відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку	а) неповнота обліку; б) необґрунтованість облікових записів (помилки в достовірності фактів господарської діяльності); в) помилки в періодизації; г) помилки в оцінці, недооцінка або неправильне тлумачення фактів; д) помилки у документуванні; е) неправильне (чи недостатнє) відображення інформації у формах бухгалтерської звітності і поясненнях до неї; ж) помилки в кореспонденції; з) помилки у поданні
6	За ступенем впливу на бухгалтерську інформацію (за наслідками)	а) локальні; б) транзитні
7	Залежно від частоти виникнення	а) типові; б) унікальні

Джерело: за даними [17]

При виявленні помилки, допущеної при складанні консолідації фінансових звітів у попередніх роках, але виявленої при підготовці таких фінансових звітів останнього звітного періоду, необхідно з'ясувати:

1. Причини помилок:
 - ✧ математичні помилки;
 - ✧ неправильне застосування принципів обліку;
 - ✧ неправильне розуміння обставин, у яких здійснювалась господарська операція;
 - ✧ конкретний звітний період, у якому допущено помилки.
2. Порядок виправлення:
 - ✧ коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
 - ✧ перерахування відповідної порівняльної інформації за попередній звітний період;
 - ✧ розкриття інформації про виправлення у Примітках.

3. Ким виявлені помилки – підприємством чи аудитором.
4. Ким виправляються помилки (як правило, підприємством).

До найбільш поширених помилок автоматизованої обробки інформації відносяться:

- ✧ втрата даних при збереженні;
- ✧ повторне введення інформації;
- ✧ неточне округлення;
- ✧ невірна послідовність дій при обробці облікових даних при використанні програмного забезпечення;
- ✧ несправність техніки, програмні помилки, проблеми в роботі програмного забезпечення;
- ✧ несвоєчасне оновлення комп'ютерних програм, призначених для ведення бухгалтерського обліку та складання консолідованої звітності, у зв'язку зі зміною законодавства.

7.2. Порядок і методика виправлення помилок у поточній фінансовій звітності компанії

В Україні, порядок виправлення помилок в первинних документах та облікових регістрах регламентовано Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку.

Помилки, допущені в поточному звітному періоді, найчастіше виявляються бухгалтером у процесі ведення бухгалтерського обліку і не потребують коригування показників фінансової звітності підприємства. Помилки ж минулих років потребують коригування показників регістрів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Відповідно до абзацу (не скорочується) 4 п. 9 Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку (далі – Методичні рекомендації) «Виправлення помилок минулих років оформлюються у місяці виявлення помилки Бухгалтерською довідкою, в якій наводиться зміст помилки, сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка. У місяці складання Бухгалтерської довідки її дані записуються до відповідного регістру бухгалтерського обліку і Головної книги» [61]. Доповнює порядок виправлення помилок Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (далі – Положення), в пп. 4.3 п. 4 якого встановлено: «Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються способом сторно. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або із знаком «мінус», а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових

ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Довідка має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові регістри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки – головним бухгалтером» [88].

7.3. Порядок і методика виправлення помилок, допущених при складанні консолідованих фінансових звітів за попередні роки

Якщо Методичні рекомендації та Положення встановлюють порядок виправлення всіх помилок минулих років, то П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» регламентує порядок виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, і тільки тих, що впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Так, відповідно до п. 4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Таким чином, помилки, допущені при складанні консолідованих фінансових звітів у попередніх роках, можна поділити на дві групи – помилки, що впливають на величину нерозподіленого прибутку, і помилки, що не впливають на величину нерозподіленого прибутку. Відповідно, якщо помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку, то вони викликають зміни у Консолідованому балансі (Звіті про фінансовий стан) та Консолідованому звіті про власний капітал, адже стаття «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» міститься лише у цих двох формах консолідованої фінансової звітності. Якщо ж помилки не впливають на величину нерозподіленого прибутку, то вони можуть викликати зміни у будь-якій формі фінансової звітності [34, с. 59].

У Примітках до консолідованої фінансової звітності слід розкривати наступну інформацію:

- ✧ зміст і суму помилки;
- ✧ статті консолідованої фінансової звітності минулих періодів, що були перераховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- ✧ факт повторного оприлюднення виправлених консолідованих фінансових звітів або недоцільності повторного оприлюднення, якщо компанія публічна.

Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, що впливають на поточний період або, як очікується, суттєво вплинуть на майбутні періоди.

Також, слід звернути увагу: виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до викривлення даних консолідованої фінансової звітності, є подією, що надає додаткову інформацію про обставини, які існували на дату балансу.

Дата балансу – це дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно, датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Помилки можуть являти собою:

- ✧ арифметичні прорахунки або описки в облікових записах даних бухгалтерського обліку;
- ✧ недогляд фактів або неправильну їх інтерпретацію;
- ✧ неправильне застосування облікової політики.

Коли б помилка не була виявлена, виправляти її потрібно ретроспективно (п. 42, 43 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки») шляхом зміни у звітності порівняльної інформації за періоди, у яких ця помилка була допущена, для того щоб в остаточному підсумку звітність виглядала так, ніби помилки не було взагалі (п. 5 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

Будь-яку попередню інформацію, включаючи історичні фінансові дані, потрібно відкоригувати у відповідних періодах у тій мірі, наскільки це можливо. Але бувають випадки, коли це неможливо. Наприклад, інформація не була зібрана в попередньому періоді таким чином, щоб було можливе ретроспективне застосування нової облікової політики (включаючи її перспективне застосування) до попередніх періодів або ретроспективне перерахування для коригування помилки попереднього періоду.

Окремі розрахунки базуються на судженнях та облікових оцінках. Процес визначення такої оцінки за своєю природою є суб'єктивним, а тому вона може змінюватися після закінчення звітного періоду. Однак ціль розрахункових оцінок, що відноситься до попередніх періодів, залишається такою ж, як і для попередніх оцінок поточного періоду: відображення у розрахунковій оцінці обставин, що існували на момент виникнення операції, події або умови.

Облікова оцінка – попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Таким чином, ретроспективне застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду, вимагають відрізняти інформацію:

- ✧ яка забезпечує доказ умов, що існували на дату, коли операція, інша подія або умова мали місце;

- i
- ✧ була б наявною, коли фінансова звітність за той період була затверджена до випуску (п. 52 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

Для певного виду розрахункових оцінок (наприклад, оцінка справедливої вартості, не заснована на порівнянних цінах або змінних, які можна достовірно оцінити) практично неможливо провести відмінність між цими видами інформації. Якщо ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагають проведення істотної розрахункової оцінки, для якої неможливо провести відмінність між цими видами інформації, то застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду ретроспективно, є практично неможливими.

Інформація про минулі події, що з'явилася пізніше, не повинна використовуватися при застосуванні нової облікової політики до попереднього періоду або коригування суми цього періоду для визначення припущень про наміри керівництва в попередньому періоді чи для оцінних розрахунків визнаних, обчислених або розкритих у такому періоді сум.

Однак сам факт того, що при внесенні змін до поданої порівняльної інформації за попередні періоди треба буде зробити складні розрахункові оцінки, не є достатньою підставою для відмови від виправлення звітності.

Як показує практика, найчастіше помилки у консолідованій фінансовій звітності виникають:

- ✧ шляхом неправильних розрахунків;
- ✧ шляхом навмисного викривлення окремих статей звітності;
- ✧ через приховування будь-яких несприятливих фактів;
- ✧ під час операцій з пов'язаними сторонами, включаючи фіктивні судові позови, накладення штрафів і передачу застав;
- ✧ у зв'язку з недотриманням законів та інших нормативних актів;
- ✧ шляхом відображення неіснуючих операцій або коригувань, які можуть змінити фінансові результати, показники прибутковості, об'єкти оподаткування тощо;
- ✧ через неправильну кореспонденцію рахунків, у результаті чого спотворюються окремі статті консолідованої фінансової звітності;
- ✧ через збої в роботі комп'ютерної програми, математичні помилки у складних розрахунках (наприклад, під час дисконтування довгострокових зобов'язань);
- ✧ у результаті незнання стандартів обліку та звітності, їх помилкового тлумачення або порушення принципів складання звітності;
- ✧ при неповному розкритті інформації про ризики;
- ✧ при неправильному визначенні моменту визнання виручки, включаючи недотримання принципу відповідності доходів і витрат;

- ✧ при прийнятті рішень про строк корисного використання необоротних активів;
- ✧ через недостовірну оцінку активів, що враховуються за справедливою вартістю;
- ✧ при визначенні величини резерву сумнівних боргів, зобов'язань з гарантійного обслуговування;
- ✧ при першому складанні звітності фахівцем, який недостатньо добре знає специфіку роботи підприємства та особливості відображення в обліку специфічних для даного бізнесу операцій;
- ✧ при здійсненні консолідаційних процедур: встановленні неналежного для консолідації рівня контролю, помилок при визначенні внутрішньогрупового сальдо, нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій тощо.

Приклад 7.1. ТОВ «Альфа» – українське підприємство, що завершує будівництво великого виробничого комплексу. Будівництво проводиться за рахунок двох зовнішніх джерел: материнської компанії – через статутний капітал (не менше 30 %) і фінансової установи – через інвалютний кредит (не більше 70 %). Умови співробітництва з банком передбачають, що якщо власний капітал підприємства стає менше 20 % від сукупних активів, кредит підлягає поверненню. Облік на підприємстві ведеться відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Звітний період – 9 місяців 2015 року. Вихідний індивідуальний баланс підприємства має такий вигляд (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Фрагмент індивідуального Балансу підприємства станом на 30.09.2015 р., тис. грн

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000*	110	80
первісна вартість	1001	223	181
накопичена амортизація	1002	(113)	(101)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	22551	31262**
Основні засоби	1010	5283	10737
первісна вартість	1011	5981	12076
знос	1012	(698)	(1339)
...
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	240	176
...

Продовж.табл. 7.2

1	2	3	4
Усього за розділом I	1095	28184	42255
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	2702	6450
...
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	998	1164
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	551	1308
з бюджетом	1135	1500	2252
...
із внутрішніх розрахунків	1145	–	1435
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	117	174
...
Гроші та їх еквіваленти	1165	1052	6096
Витрати майбутніх періодів	1170	5	20
...	1190
Усього за розділом II	1195	6926	18899
...
Баланс	1300	35110	61154
Пасив			
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	10813	21629
...
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	3896	(14715)
Неоплачений капітал	1425	(–)	(8891)
...
Усього за розділом I	1495	14709	(1977)
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
...
Довгострокові кредити банків	1510	15717	34700
Інші довгострокові зобов'язання	1515	2237	10488
...
Усього за розділом II	1595	17954	45188

Продовж.табл. 7.2

1	2	3	4
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
...
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	–	8680
товари, роботи, послуги	1615	1820	7305
розрахунками з бюджетом	1620	30	74
...
розрахунками зі страхування	1625	50	125
розрахунками з оплати праці	1630	144	401
за одержаними авансами	1635	77	212
...
Інші поточні зобов'язання	1690	326	1146
Усього за розділом III	1695	2447	17943
...
Баланс	1900	35110	61154

* – Відповідно до п. 4 розділу II НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємства можуть не наводити порожні рядки;

** – тут і далі підкреслено статті звітності, які, на думку керівництва підприємства, підлягають уточненню.

Вихідний звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) підприємства має такий вигляд (табл. 7.3).

Аргументи щодо проведення коригувань фінансової звітності:

1. Основна сума курсових збитків виникла в результаті переоцінки кредитних зобов'язань. Отже, вона поряд з процентними витратами являє собою фінансові витрати компанії.
2. Кредит узятий з метою фінансування будівництва, яке все ще перебуває в активній фазі. Тому всі фінансові витрати підлягають капіталізації.
3. Оновлений бізнес-план, який вже відправлений банку, передбачає відстрочення початку виплат по кредиту з 2015 року на 2016 і пізніше.
4. Материнська компанія, не сплатила ще частину статутного капіталу, будучи пов'язаною особою ТОВ «Альфа», є нашим дебітором.

Усі перераховані вище аргументи наведені для того, щоб зробити необхідні виправлення допущених раніше помилок (табл. 7.4).

Таблиця 7.3

**Фрагмент індивідуального Звіту про фінансові результати
(звіту про сукупний дохід)
підприємства за 9 місяців 2014 р., тис. грн**

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	27481	13131
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(24351)	(13171)
Валовий: прибуток	2090	3130	–
збиток	2095	(–)	(40)
Інші операційні доходи	2120	479	797
Адміністративні витрати	2130	(763)	(522)
Витрати на збут	2150	(525)	(145)
Інші операційні витрати	2180	(1407)	(1144)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	914	–
збиток	2195	(–)	(1054)
...
Інші фінансові доходи	2220	17	62
Інші доходи	2240	4325	28
Фінансові витрати	2250	(107)	(–)
...	2255
Інші витрати	2270	(23760)	(155)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	–	–
збиток	2295	(18611)	(1119)
...
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	(18611)	(1119)

Таблиця 7.4

Службові коригування фінансової звітності

№ з/п	Сутність операції	Виконані коригування			Думка аудиторів
		Дт	Кт	Сума, тис. грн	
1	Курсові збитки за валютними кредитами з відрахуванням відповідних курсових доходів визнано «іншими фінансовими витратами» і віднесено на собівартість незавершеного будівництва (капіталізовано)		р. 2240 ф. 2	4170	Порушено п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»
		р. 2270 ф. 2		22970	
		р. 1005 ф. 1	р. 1420 ф. 1	18800	
2	Неоплачений капітал визнано дебіторською заборгованістю за внутрішніми розрахунками	р. 1145 ф. 1	р. 1425 ф. 1	8891	Порушено п. 3 розд. I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
3	Довгострокова заборгованість за банківським кредитом представлена без виділення поточної частини	р. 1610 ф. 1	р. 1510 ф. 1	8680	Порушено п. 11 П(С)БО 11 «Зобов'язання»

Уточнений індивідуальний баланс (звіт про фінансовий стан) підприємства наведено в табл. 7.5.

Таблиця 7.5

Фрагмент уточненого балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства станом на 30.09.2014 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	110	80
первісна вартість	1001	223	181
накопичена амортизація	1002	(113)	(101)
Незавершені капітальні інвестиції	1005	22551	50062*
Основні засоби	1010	5283	10737
первісна вартість	1011	5981	12076
знос	1012	(698)	(1339)
...
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	240	176
...

Продовж.табл. 7.5

1	2	3	4
Усього за розділом I	1095	28184	61055
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	2702	6450
...
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	998	1164
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	551	1308
з бюджетом	1135	1500	2252
...
із внутрішніх розрахунків	1145	-	10326*
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	117	174
...
Гроші та їх еквіваленти	1165	1052	6096
Витрати майбутніх періодів	1170	5	20
...	1190
Усього за розділом II	1195	6926	27790
...
Баланс	1300	35110	88845
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	10813	21629
...
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	3896	4085*
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)*
...
Усього за розділом I	1495	14709	25714
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
...
Довгострокові кредити банків	1510	15717	43380*
Інші довгострокові зобов'язання	1515	2237	10488
...
Усього за розділом II	1595	17954	53868

Продовж.табл. 7.5

1	2	3	4
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
...
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	–	–*
товари, роботи, послуги	1615	1820	7305
розрахунками з бюджетом	1620	30	74
...
розрахунками зі страхування	1625	50	125
розрахунками з оплати праці	1630	144	401
за одержаними авансами	1635	77	212
...
Інші поточні зобов'язання	1690	326	1146
Усього за розділом III	1695	2447	9263
...
Баланс	1900	35110	88845

* – Статті, що були відкориговані.
Уточнений індивідуальний Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) підприємства наведено в табл. 7.6.

Таблиця 7.6

**Фрагмент уточненого Звіту про фінансові результати
(звіту про сукупний дохід) підприємства станом на 30.09.2014 р.**

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	27481	13131
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(24351)	(13171)
Валовий: прибуток	2090	3130	–
збиток	2095	(–)	(40)
Інші операційні доходи	2120	479	797
Адміністративні витрати	2130	(763)	(522)
Витрати на збут	2150	(525)	(145)
Інші операційні витрати	2180	(1407)	(1144)

Продовж.табл. 7.6

1	2	3	4
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	914	–
збиток	2195	(–)	(1054)
...
Інші фінансові доходи	2220	17	62
Інші доходи	2240	155	28
Фінансові витрати	2250	(107)	(–)
...	2255
Інші витрати	2270	(790)	(155)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	189	–
збиток	2295		(1119)
...
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	189	(1119)

Щоб виявити порушення та неточності у консолідованій фінансовій інформації, управлінський персонал, аудитори, кредитні аналітики банків і співробітники фінансових служб змушені аналізувати нову інформацію та виконувати велику кількість розрахунків. При цьому потрібно не просто визначити нові значення, а й правильно відобразити їх у консолідованій фінансовій звітності, щоб достовірно оцінити їх вплив на фінансові показники підприємства [96].

7.4. Методика відображення впливу зміни облікової політики та подій після дати балансу та порядок їх висвітлення у консолідованій фінансовій звітності

Відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, що відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, що не відбувалися раніше.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- 1) коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- 2) повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, що відбуваються після дати зміни облікової політики.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» подія після дати балансу – це подія, що відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

Події після дати балансу, що надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення. Дивіденди за звітний період, які оголошені після дати балансу, слід розкривати в примітках до фінансових звітів.

Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

Події, що вказують на обставини, що виникли після дати балансу:

1. Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства.
2. Придбання цілісного майнового комплексу.
3. Рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства.

4. Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події.
5. Прийняття рішення щодо емісії цінних паперів.
6. Непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів.
7. Укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій.
8. Прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства.
9. Дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу.

7.5. Вплив інфляції на коригування показників консолідованої фінансової звітності

П(С)БО 22 «Вплив інфляції» визначає порядок коригування консолідованої фінансової звітності, що оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

Індекс інфляції – індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Коефіцієнт коригування – відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Кумулятивний приріст інфляції – добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті – різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за П(С)БО 22 «Вплив інфляції» залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.

Показники річної фінансової звітності підприємства за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування.

Оцінка статей балансу за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов'язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту інфляції не перевищує 90 %.

1. Коригування показників балансу. Монетарні активи та монетарні зобов'язання, що, згідно з угодою між підприємством та іншою стороною, підлягають індексації (депозити, облигації тощо), відображаються в балансі в сумі, передбаченій угодою. Показники інших монетарних статей не коригуються.

Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною на дату балансу (кінець звітного року), не коригують-

ся. Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною не на дату балансу (кінець звітного року), коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки.

Показники немонетарних статей, відображені за первісною вартістю або залишковою вартістю, коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу.

Скоригована вартість немонетарних активів зменшується до суми очікуваного відшкодування від майбутнього використання відповідних активів (чистої вартості реалізації запасів, ринкової вартості інвестицій тощо), якщо вона перевищує таку суму.

Якщо підприємство придбало активи на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків, унаслідок чого суму відсотків визначити неможливо, вартість таких активів коригується із застосуванням індексу інфляції з дати платежу.

На початок першого звітного року, в якому застосовується П(С) БО 22 «Вплив інфляції», суми дооцінки активів, наведені у складі власного капіталу, до скоригованого балансу не включаються, а показником нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) визнається різниця між сумою скоригованих показників активу та сумою скоригованих показників пасиву балансу.

2. Коригування показників звіту про фінансові результати. Усі показники звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів) коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу та індексу інфляції на дату визнання доходів і витрат, включених до відповідних статей.

Якщо доходи і витрати протягом звітного року (або проміжних періодів) визнавалися майже рівномірно, підприємство може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат. Середній індекс інфляції не застосовується до витрат і доходів, пов'язаних з немонетарними статтями, визнаними активами або зобов'язаннями в попередніх звітних періодах (амортизація основних засобів і нематеріальних активів, доходи та витрати майбутніх періодів тощо).

Скоригована собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів визначається після коригування запасів готової продукції (робіт, послуг) і товарів на початок і кінець звітного періоду і собівартості виготовленої за звітний період продукції (робіт, послуг) і собівартості придбаних товарів.

Скоригована собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) визначається шляхом додавання скоригованої вартості залишку незаверше-

ного виробництва на початок року до скоригованої суми витрат на виробництво за рік і вирахування скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на кінець року.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті відображається у скоригованому звіті про фінансові результати.

Відстрочене податкове зобов'язання та/або відстрочений податковий актив, що виникають унаслідок коригування фінансової звітності, наводяться у скоригованій фінансовій звітності згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

Показники чистого прибутку і скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію для скоригованого звіту про фінансові результати розраховуються з урахуванням даних про чистий прибуток, визначених із застосуванням П(С)БО 22 «Вплив інфляції».

3. Коригування показників звіту про рух грошових коштів. Скориговані показники розділу I звіту про рух грошових коштів (крім нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток визначаються згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку з урахуванням відповідних статей скоригованого балансу та скоригованого звіту про фінансові результати. Суми нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання.

Показники, що відображають рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов'язаної з рухом таких грошових коштів.

4. Коригування показників звіту про власний капітал. Скориговані показники звіту про власний капітал визначаються згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, з урахуванням відповідних показників скоригованої фінансової звітності.

5. Консолідація скоригованих фінансових звітів. Для включення до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства показники фінансової звітності дочірнього підприємства, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції, зазначеним у п. 4 П(С)БО 22 «Вплив інфляції», коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни.

Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності.

Приклад коригування консолідованої фінансової звітності [84]. Материнське підприємство зареєстроване і розпочало діяльність із січня 201X року. Кумулятивний приріст інфляції становить 93,7 %. Індекси інфляції наведено в табл. 7.7.

Таблиця 7.7

Індекси інфляції

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

* – Розраховано як середнє геометричне місячних індексів:

$$\sqrt[12]{1,015 \times 1,01 \times 1,01 \times 1,023 \times 1,024 \times 1,001 \times 0,99 \times 1,01 \times 1,014 \times 1,011 \times 1,029 \times 1,041} = 101,5 \% \quad (7.1)$$

Коригування консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31.12. 201X р. за допомогою робочої таблиці наведено в табл. 7.8.

Таблиця 7.8

Коригування консолідованого балансу станом на 31.12. 201X р.
за допомогою робочої таблиці, тис. грн

Актив	Код рядка	Балансова сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість (ряд. 3 * ряд. 4)
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
...
Основні засоби	1010	320		352
первісна вартість	1011	400	119,2/108,4	440
знос	1012	80	119,2/108,4	88
...
Усього за розділом I	1095	320		352
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	50	119,2/107,5	55
...

Продовж.табл. 7.8

1	2	3	4	5
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	200		200
...
Гроші та їх еквіваленти	1165	30		30
...
Усього за розділом II	1195	280		285
...
Баланс	1300	600		637
Пасив	Код рядка	Балансова сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість (ряд. 3 * ряд. 4)
1	2	3	4	5
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	260	119,2/100	310
...
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	300		287*
...
Усього за розділом I	1495	560		597
...
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	1615	40		40
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги				
...
Усього за розділом III	1695	40		40
...
Баланс	1900	600		637

* – Розраховано на основі робочої таблиці для коригування консолідованого звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

Примітка. Для обліку запасів підприємство застосовує метод ФІФО. Запаси, що залишилися на дату балансу, було придбано в липні.

Коригування Консолідованого звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) станом на 31.12. 201X р. за допомогою робочої таблиці наведено в табл. 7.9.

Таблиця 7.9

**Коригування консолідованого звіту про фінансові результати
(Звіту про сукупний дохід) за 201X р. (тис. грн)**

Стаття	Код рядка	Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість (рядок 3 * рядок 4)
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1000		1174
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(350)		(415)*
Валовий: прибуток	2090	650		759
...
Адміністративні витрати	2130	(30)		(35)**
Витрати на збут	2150	(170)		(194)***
Інші операційні витрати	2180	(50)	119,2/101,5	(59)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	400		471
...
Інші фінансові доходи	2220	35	119,2/111,3	37
Інші доходи****	2240	240	119,2/114,5	250
...
Інші витрати****	2270	(215)	119,2/108,6	(236)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	460		475
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(160)	119,2/101,5	(188)
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	300		287

* – $(400 \times 119,2/101,5) - (50 \times 119,2/107,5) = 415$;

** – $(5 \times 119,2/108,4) + (25 \times 119,2/101,5) = 35$;

*** – $(75 \times 119,2/108,4) + (95 \times 119,2/101,5) = 194$;

**** – ці статті містять інформацію відповідно про доходи та витрати від реалізації фінансових інвестицій.

Коригування консолідованого звіту про рух грошових коштів за 201X р. за допомогою робочої таблиці наведено в табл. 7.10.

Таблиця 7.10

**Коригування консолідованого звіту про рух грошових коштів
за 201X р. (тис. грн)**

Стаття	Код рядка	Надходження			Видаток		
		Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована сума	Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована сума
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	480		559			
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505	80		88			
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				60*		51**
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				250		255
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560	40		40			
Грошові кошти від операційної діяльності	3570	270		344			
Сплачений податок на прибуток	3580	X			160		188
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	110		156			
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності Надходження від реалізації фінансових інвестицій	3200	240	119,2/114,5	250			

Продовж.табл. 7.10

1	2	3	4	5	6	7	8
Надходження від отриманих: відсотків	3215	35		37			
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255				215	119,2/ 108,6	236
необоротних активів	3260				400	119,2/ 108,4	440
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				340		389
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності Надходження від: Власного капіталу	3300	260	119,2/ 100,0	310			
...
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	260		310			
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	30		77			
Залишок коштів на початок року	3405						
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410						
Залишок коштів на кінець року	3415	30		77			

* – 35 + 240 – 215 = 60;

** – 37 + 250 – 236 = 51.

Збиток від впливу інфляції на монетарні статті становить $77 - 30 = 47$.

Коригування консолідованого звіту про власний капітал за допомогою робочої таблиці наведено за 201X р. наведено в табл. 7.11.

Таблиця 7.11

Коригування фрагменту консолідованого звіту про власний капітал

Стаття	Код рядка	zareєстрований (пайовий) капітал		нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	
		Сума до коригування	Скоригована сума	Сума до коригування	Скоригована сума
1	2	3	4	5	6
Залишок на початок року	4000				
...
Скоригований залишок на початок року	4095				
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100			300	287
...
Внески учасників: Внески до капіталу	4240	260	310		
...
Разом змін у капіталі	4295	260	310	300	287
Залишок на кінець року	4300	260	310	300	287

Завдання для перевірки знань

Контрольні запитання до теми 7 «Виправлення помилок і зміни у консолідованих фінансових звітах»:

1. Помилки в бухгалтерському обліку.
2. Види помилок та викривлень у консолідованій фінансовій звітності.
3. Причини виникнення помилок.
4. Найбільш поширені помилки.
5. Порядок виправлення помилок.
6. Порядок і методика виправлення помилок у поточній фінансовій звітності компанії.
7. Порядок і методика виправлення помилок, допущених при складанні консолідованих фінансових звітів за попередні роки.
8. Методика відображення впливу зміни облікової політики у консолідованій фінансовій звітності.
9. Події після дати балансу та порядок їх відображення у консолідованих фінансових звітах.

10. Вплив інфляції на коригування показників консолідованої фінансової звітності.

Тестові запитання до теми 7 «Виправлення помилок і зміни у консолідованих фінансових звітах»:

1. За ступенем впливу на достовірність помилки поділяються на:
 - а) суттєві та несуттєві;
 - б) неавтоматичні та автоматичні;
 - в) локальні та транзитні;
 - г) типові та унікальні.
2. Суттєвість помилки – це...
 - а) суб'єктивне сприйняття впливу пропуску або викривлення інформації, що міститься у фінансовій звітності, на рішення її користувачів;
 - б) пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією;
 - в) неправильне розуміння обставин, у яких здійснювалась господарська операція;
 - г) перерахування відповідної порівняльної інформації за попередній звітний період.
3. Причини помилок:
 - а) перерахування відповідної порівняльної інформації за попередній звітний період;
 - б) неправильне застосування принципів обліку;
 - в) пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією;
 - г) суб'єктивне сприйняття впливу пропуску або викривлення інформації, що міститься у фінансовій звітності, на рішення її користувачів.
4. До найбільш поширених помилок автоматизованої обробки інформації відносяться:
 - а) неправильні розрахунки;
 - б) неавтоматичне викривлення окремих статей звітності;
 - в) приховування будь-яких несприятливих фактів;
 - г) невірні послідовності дій при обробці облікових даних при використанні програмного забезпечення.
5. Яке П(С)БО визначає порядок виправлення помилок у консолідованій фінансовій звітності:

- а) П(С)БО 2;
 - б) НП(С)БО 1;
 - в) П(С)БО 3;
 - г) П(С)БО 6.
6. Яким міжнародним стандартом бухгалтерського обліку визначається виправлення помилок у консолідованій звітності:
 - а) МСФЗ 1;
 - б) МСФЗ 15;
 - в) МСБО 2;
 - г) МСБО 8.
 7. Показники, що відображають рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на:
 - а) дату кожної операції, пов'язаної з рухом таких грошових коштів;
 - б) дату звітності;
 - в) дату оприлюднення звітності;
 - г) дату затвердження звітності.
 8. Показники річної консолідованої фінансової звітності підприємства за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції:
 - а) 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування;
 - б) 90 і менше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування;
 - в) 80 і менше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування;
 - г) 70 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування.
 9. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:
 - а) коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів;
 - б) тільки коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
 - в) тільки повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів
 - г) немає вірної відповіді.
 10. У примітках до консолідованої фінансової звітності слід розкривати наступну інформацію:
 - а) зміст і суму помилки;
 - б) винуватців помилки;

- в) заходи, що здійснюються для унеможливлення виникнення помилок;
- г) методи виправлення помилок.

Запитання для самоконтролю до теми 7 «Виправлення помилок і зміни у консолідованих фінансових звітах»:

1. Класифікація викривлень у консолідованій фінансовій звітності.
2. Сутність помилок за МСФЗ.
3. Суттєвість помилок.
4. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу.
5. Консолідація скоригованих фінансових звітів.
6. Методика виправлення помилок.
7. Необхідність розкриття інформації про помилки у примітках до консолідованої фінансової звітності.
8. Коригування консолідованої фінансової звітності із застосуванням коефіцієнта коригування.
9. Найбільш поширені помилки автоматизованої обробки інформації при складанні консолідованої фінансової звітності.
10. Основні положення П(С)БО 22 «Вплив інфляції» і їх вплив на консолідовану фінансову звітність.

Запитання для самостійного вивчення по теми 7 «Виправлення помилок і зміни у консолідованих фінансових звітах»:

1. Розкрийте порядок виправлення помилок, що розкриваються в консолідованій фінансовій звітності на національними та міжнародними стандартами обліку.
2. Визначте відмінності між виправленнями помилок та змінами у облікових оцінках в консолідованій фінансовій звітності.
3. Вкажіть зміст інформації що розкривається в консолідованій фінансовій звітності стосовно подій, що відбулися після дати балансу.

ТЕМА 8.
КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
В ХОЛДИНГАХ УКРАЇНИ

Після вивчення теми студент повинен:

- а) **знати:** призначення холдингових компаній та асоційованих підприємств України, зміст та правила консолідації фінансової звітності у холдингу та між асоційованими підприємствами, методологічні засади відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України, порядок включення показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України у валюті звітності до фінансової звітності підприємства, зміст консолідації фінансової звітності у фінансовій безпеці групи підприємств України.
- б) **вміти:** виокремлювати типи об'єднань для складання консолідованої фінансової звітності, використовувати порядок включення показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України у валюті звітності до фінансової звітності підприємства.

ПЛАН

- 8.1. Консолідація фінансової звітності в холдингах України.
- 8.2. Консолідація фінансової звітності асоційованих підприємств України.
- 8.3. Консолідація фінансових звітів в іноземній валюті.
- 8.4. Консолідація фінансової звітності у фінансовій безпеці групи підприємств України.

Основні терміни: асоційовані підприємства, валюта звітності, дочірне (залежне) підприємство, материнські компанії, монетарні та немонетарні статті балансу, курсові різниці, холдингова компанія, консолідований баланс, інвестиції материнського у дочірне підприємство, внутрішньогрупові операції, активи, облікова політика

8.1. Консолідація фінансової звітності в холдингах України

В Україні, потреба в складанні консолідованої звітності виникала разом з процесом створення холдингів, формування яких було пов'язано з перебудовою економіки і приватизацією державних підприємств. До середини 90-х років холдинги створювалися шляхом розділення великих підприємств на кілька дрібніших, а також виділенням з їх складу юридично самостійних підприємств. Інша частина підприємств формувалася шляхом об'єднання юридично самостійних підприємств в одне підприємство.

Найбільш типові задачі, пов'язані з підготовкою консолідованої звітності холдингу передбачають визначення кола відповідальних осіб, щодо їх дії, терміни та джерела даних для формування звітності, таблиці відповідності планів рахунків і аналітичних вимірів **компаній холдингу**, методи контролю.

Холдинг (англ. holding – утримання, зберігання) – сукупність материнської компанії та контрольованих нею дочірніх компаній. Крім простих холдингів, що являють собою материнське товариство і одне або декілька контрольованих ним дочірніх товариств (про яких говорять, що вони у відношенні один до одного є «сестринськими» компаніями) існують і складніші холдингові структури, в яких дочірні товариства самі виступають в якості материнських компаній у відношенні до інших компаній. При цьому материнська компанія, що стоїть на чолі всієї структури холдингу, іменується холдинговою компанією. Контроль материнської компанії за своїми дочірніми товариствами здійснюється як за допомогою домінуючої участі в їхньому статутному капіталі, так і за допомогою визначення їхньої господарської діяльності (наприклад, виконуючи функції їхнього одноосібного виконавчого органу), так і іншим чином, передбаченим законодавством. Характерними рисами холдингу є концентрація акцій фірм різних галузей і сфер економіки або фірм, розташованих в різних регіонах; багатоступінчатість структури управління, тобто наявність дочірніх, внучатих і інших споріднених компаній. Нерідко структура управління холдингом нагадує піраміду, очолювану однією або двома фірмами; централізація управління в рамках групи шляхом вироблення материнською компанією глобальної політики і координації сумісних дій підприємств за такими, наприклад напрямками:

- ✧ вироблення єдиної тактики і стратегії в глобальному середовищі;
- ✧ реорганізація компаній і визначення внутрішньої структури холдингу;
- ✧ зміцнення міжфірмових зв'язків;

- ✧ фінансування капіталовкладень в розробку нової продукції холдингу;
 - ✧ надання консультаційних і технічних послуг.
- Холдинги в Україні розрізняються за типами інтеграції:
- ✧ вертикально інтегровані – є ланцюгом підприємств (у тому числі і підприємства-суміжники), об'єднаних єдиною метою діяльності.
 - ✧ горизонтально інтегровані – використовуються підприємцями для диверсифікації виробництва і ефективного розподілу інвестицій.

Також поняття «холдинг» може означати придбання контрольних пакетів акцій та створення холдинг-компаній; підприємство, фірма, акціонерне товариство, що є власником частини або всіх акцій іншого підприємства та здійснює контроль над його діяльністю.

У табл. 8.1. вказано характеристику груп підприємств України; холдингові підприємства (холдинги) які діють на основі економічної та/або організаційної залежності; вони функціонують протягом періоду, коли існують відносини контролю-підпорядкування та подають консолідовану фінансову звітність.

Таблиця 8.1
Порівняльна характеристика груп підприємств в Україні за порядком формування фінансової звітності

Види груп та об'єднань підприємств	Тип об'єднання	Мета створення групи / об'єднань	Термін діяльності	Вид фінансової звітності за рівнем узагальнення інформації
1	2	3	4	4
Група із материнського та дочірніх підприємств за концепцією єдиної економічної одиниці, група як єдиний суб'єкт економіки; пріоритет виключно контролю при консолідації	Отримання вигід від діяльності групи	Починаючи з дати, з якої це підприємство повинно бути включене до складу підприємств, що консолідуються. Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування, та припиняється, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування, МСФЗ 10	Консолідована звітність групи підприємств	

Продовж.табл. 8.1

1	2	3	4	
Холдингове підприємство засновник та акціонер – держава внутрішньо холдингова	На основі економічної та/або організаційної залежності	Набуття права контролю- підпорядкування	Термін, протягом якого існують відносини контролю- підпорядкування	Не рідше 1 разу на рік подається консолідована фінансова звітність холдингового підприємства та фінансова звітність своїх корпоративних підприємств
Асоційоване підприємство договірне об'єднання	На основі економічної та/або організаційної залежності Залежні (дочірні) підприємства Контролююче підприємство – залежне (дочірне) підприємство	Координація діяльності Набуття права блокувати прийняття рішень залежного підприємства або права контролю- підпорядкування	Термін, протягом якого існує право блокувати прийняття рішення залежного підприємства або відносини контролю- підпорядкування	Зведена або консолідована фінансова звітність
Додатки до фінансової звітності				
Мезорівень	Внутрішньо корпоративні стандарти	Єдина облікова політика холдингової компанії, внутрішні стандарти якості звітної інформації, контролю ефективності та ведення бухгалтерського обліку	Термін, встановлений материнським (холдинговим) підприємством	Внутрішньо групова (внутрішньо-холдингова) управлінська звітність
Мікрорівень	Внутрішні стандарти підприємства та групи підприємств	Облікова політика підприємств, єдина облікова політика групи підприємств	Термін, встановлений підприємством, що входить до групи	Внутрішня (управлінська) звітність підприємства групи

У табл. 8.2. наведено характерні риси та основні правила консолідаційних процедур у холдингу.

Таблиця 8.2

Зміст та правила консолідації у холдингу

Частка участі	Тип групи	Метод консолідації	Правила консолідації
50 % – 100 %	Материнська та дочірня компанія	Метод придбання	Активи компанії оцінюються за справедливою вартістю на дату придбання. Різниця між справедливою вартістю чистих активів та справедливою вартістю сплаченої винагороди відображається як гудвіл з подальшою його щорічною переоцінкою. Якщо частка інвестора менше 100%, розраховується неконтрольована частка участі. Вираховуються інвестиції материнської компанії, капітал дочірній компанії та результати внутрішньофірмових операцій.

8.1.1. Нормативно-правова база консолідації звітів холдингові компанії України

Законом України «Про холдингові компанії в Україні» визначено загальні засади функціонування холдингових компаній в Україні, а також особливості їх утворення, діяльності та ліквідації за ст. 3 Закону, холдингові компанії можуть утворюватися: а) органами, уповноваженими управляти державним майном, державними органами приватизації самостійно або разом з іншими засновниками шляхом об'єднання у статутному капіталі холдингових корпоративних пакетів акцій (часток, паїв); б) іншими суб'єктами на договірних засадах.

Відповідно до ст. 4 «Прийняття рішення про утворення холдингової компанії», Закону «Про холдингові компанії в Україні», рішення про утворення холдингової компанії приймається власниками холдингових корпоративних пакетів акцій (часток, паїв) та оформлюється відповідним договором. Статутний капітал холдингової компанії формується за рахунок вкладів засновників у формі холдингових корпоративних пакетів акцій (часток, паїв), а також додаткових вкладів у формі майна, коштів та нематеріальних активів, необхідних для забезпечення діяльності холдингової компанії.

До компетенції правління (виконавчого органу) Державної керуючої холдингової компанії, наприклад, згідно з п. 14 ст. 7 Закону, належать: затвердження річних фінансових та інвестиційних планів, а також інвестиційних планів на середньострокову перспективу корпоративних підприємств та здійснення контролю за їх виконанням; відповідно до п. 15 ст. 7 Закону, входять координація реалізації спільних проектів корпоративних підприємств; згідно з п. 16 ст. 7 Закону, відносяться координація фінансової діяльності корпоративних підприємств; відповідно до п. 21 ст. 7 та ст. 21 Закону, входить забезпечення проведення інвентаризації майна корпоративних підприємств та ін. До виключної компетенції наглядової ради холдингу, згідно з п. 5 ст. 7-1 Закону, належать, зокрема, прийняття рішення про вчинення значних правочинів, якщо ринкова вартість майна або послуг, що є його предметом, становить понад 10 % вартості активів за даними останньої річної фінансової звітності Державної керуючої холдингової компанії, а також правочинів, щодо здійснення яких є зацікавленість.

Тип об'єднання: материнське та дочірні підприємства об'єднуються на основі економічної та/або організаційної залежності. Об'єднання набуває статусу юридичної особи, визначається власник корпоративного пакету акцій, вчиняється запис у державному реєстрі холдингових компаній України.

Мета створення групи/об'єднання: набуття права контролю-підпорядкування.

Термін діяльності групи/об'єднання: термін, протягом якого існують відносини контролю-підпорядкування.

Відповідно до ст. 9 «Оприлюднення інформації про холдингову компанію» Закону, холдингова компанія протягом усього періоду своєї діяльності повинна не рідше одного разу на рік оприлюднювати свою консолідовану фінансову звітність та фінансову звітність своїх корпоративних підприємств.

Процедури консолідації фінансової звітності холдингових підприємств:

- ✧ встановлення факту входження підприємства до холдингу;
- ✧ набуття статусу дочірнього (корпоративного) підприємства;
- ✧ контроль з боку материнського (холдингового) підприємства; інвестор контролює об'єкт інвестування **тоді і лише тоді, коли інвестор реально має всі три перелічені далі умови:** владні повноваження щодо об'єкта інвестування; зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування; здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора. Крім того, стандартами розглядається можливість втрати контролю та наслідки такої події на облік та звітність;
- ✧ підготовка індивідуальної фінансової звітності;
- ✧ консолідована фінансова звітність складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу;
- ✧ консолідація фінансової звітності холдингових компаній відбувається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх (корпоративних) підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського (холдингового) підприємства; підлягають виключенню:
 - 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського (холдингового) підприємства в кожне дочірнє (корпоративне) підприємство і частка материнського (холдингового) підприємства в капіталі кожного дочірнього (корпоративного) підприємства;
 - 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
 - 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське (холдингове) підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх (корпоративних) підприємств.

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

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

Внутрішньокорпоративні стандарти. Формується єдина облікова політика холдингової компанії, встановлюються внутрішні стандарти якості звітної інформації, контролю ефективності, ведення бухгалтерського обліку та ін.

У додатку Н посібника, наведено зміст нормативно-правових актів консолідації звітів холдингових компаній України.

8.2. Консолідація фінансової звітності асоційованих підприємств України

Консолідовану фінансову звітність готують та подають також асоційовані підприємства України. Відповідно до ст. 126 Господарського кодексу України, асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні.

Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною. Проста залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі якщо одне з них має можливість блокувати прийняття рішень іншим (залежним) підприємством, які повинні прийматися відповідно до закону та/або установчих документів цього підприємства кваліфікованою більшістю голосів. На відміну від простої залежності вирішальна залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі якщо між підприємствами встановлюються відносини контролю-підпорядкування за рахунок переважної участі контролюючого підприємства в статутному капіталі та/або загальних зборах чи інших органах управління іншого (дочірнього) підприємства, зокрема володіння контрольним пакетом акцій. Відносини вирішальної залежності можуть встановлюватися за умови отримання згоди відповідних органів Антимонопольного комітету України.

Про наявність простої та вирішальної залежності між підприємствами має бути зазначено у відомостях державної реєстрації залежного (дочір-

нього) підприємства та опубліковано відповідно до закону. Згідно з ст. 118 Цивільного кодексу України, господарське товариство (товариство з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерне товариство) є залежним, якщо іншому (головному) господарському товариству належать двадцять або більше відсотків статутного капіталу товариства з обмеженою або додатковою відповідальністю чи двадцять або більше відсотків простих акцій акціонерного товариства. Господарське товариство, що придбало або іншим чином набуло двадцять або більше відсотків статутного капіталу товариства з обмеженою або додатковою відповідальністю чи двадцять або більше відсотків простих акцій акціонерного товариства, зобов'язане оприлюднити цю інформацію в порядку, встановленому законом.

Згідно з Класифікацією організаційно-правових форм господарювання, затвердженою наказом Держспоживстандарту від 28.05.2004 р. № 97, дочірнє підприємство – підприємство, єдиним засновником якого є інше підприємство (підприємство, залежне від іншого). Питання створення, реорганізації та ліквідації, затвердження статуту дочірнього підприємства належать до компетенції вищих органів юридичної особи, яка є його засновником. Дочірнє підприємство підлягає державній реєстрації за процедурою, передбаченою ст. 23–27 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV (далі – Закон № 755).

Формування статутного капіталу дочірнього підприємства полягає у тому, що материнське підприємство, виступаючи унітарним власником дочірнього, набуває корпоративних прав, а дочірнє, у свою чергу, отримує частину активів материнського підприємства. При цьому необхідні зазначити, що дочірнє підприємство має окремий баланс, поточні та вкладні (депозитні) рахунки у банках, печатку зі своїм найменуванням, укладає договори від свого імені та самостійно несе відповідальність. Види господарської діяльності, які має право проводити дочірнє підприємство, визначаються в його статуті. Даним документом можуть бути передбачені види діяльності, що відрізняються від тих, які здійснює материнське підприємство, оскільки **дочірнє підприємство є самостійною юридичною особою** та самостійним платником податків, зборів та інших обов'язкових платежів. По суті будь-яке підприємство, корпоративні права якого 100 % належать іншій юридичній особі, є дочірнім підприємством незалежно від того, чи є в назві такого підприємства словосполучення «дочірнє підприємство», чи таке підприємство, наприклад, звичайне приватне підприємство або товариство з обмеженою відповідальністю.

Визначення асоційованих підприємств передбачене ст. 126 Господарського кодексу України.

Види груп та об'єднань підприємств. Асоційоване підприємство входить до складу договірної об'єднання. В асоційованих підприємствах

з простою залежністю складається зведена фінансова звітність. В асоційованих підприємствах з вирішальною залежністю, де зазначене контролююче підприємство, складається консолідована фінансова звітність контролюючого та асоційованого підприємства.

Тип об'єднання утворюється на основі економічної та/або організаційної залежності членів об'єднання. Члени об'єднання набувають статусу юридичної особи, законодавець поділяє залежні (дочірні) підприємства, що пов'язані із контролюючим підприємством.

Мета створення групи /об'єднань. Координація діяльності підприємств об'єднання. Набуття права блокувати прийняття рішень залежного підприємства або права контролю-підпорядкування.

Термін діяльності. Термін, протягом якого існує право блокувати прийняття рішення залежного підприємства або відносини контролю-підпорядкування.

Згідно зі ст. 12 «Консолідована та зведена фінансова звітність» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Процедури консолідації фінансової звітності асоційованих підприємств:

- ✧ встановлення факту входження підприємства до групи (об'єднання);
- ✧ набуття статусу асоційованого дочірнього (залежного із вирішальною залежністю) підприємства;
- ✧ контроль з боку материнського (контролюючого) підприємства; інвестор контролює об'єкт інвестування **тоді і лише тоді, коли інвестор реально має все три перелічені далі умови:** владні повноваження щодо об'єкта інвестування; зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування; здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора. Крім того, стандартами розглядається можливість втрати контролю та наслідки такої події на облік та звітність;
- ✧ підготовка індивідуальної фінансової звітності;
- ✧ консолідована фінансова звітність складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу;
- ✧ консолідація фінансової звітності асоційованих підприємств відбувається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх (корпоративних) підприємств з вирішальною залежністю до аналогічних показників фінансової звітності материнського (контролюючого) підприємства;

- ✧ підлягають виключенню із звітності:
 - 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського (контролюючого) підприємства в кожне дочірнє (корпоративне) підприємство і частка материнського (контролюючого) підприємства в капіталі кожного дочірнього (контролюючого) підприємства;
 - 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
 - 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське (контролююче) підприємство для складання консолідованої фінансової звітності групи (об'єднання) визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств.

Якщо дочірнім (корпоративним) 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 (контролююче) підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього (корпоративного) підприємства незалежно від оголошення дивідендів.

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

Внутрішньокорпоративні стандарти – єдина облікова політика об'єднання (групи) компаній, внутрішні стандарти якості звітної інформації, контролю ефективності та ведення бухгалтерського обліку. **(повторення!)**

8.3. Консолідація фінансових звітів в іноземній валюті

У складі групи, разом з материнським відображення звітів підприємством можуть бути дочірні підприємства, що здійснюють свою діяльність в іншій країні. В більшості випадків фінансові звіти іноземного дочірнього підприємства підготовлені у валюті іноземної країни. Для того щоб фінансові звіти, що відображають операції в іноземній валюті, були включені до консолідованих фінансових звітів материнського підприємства, необхідно перевести такі звіти у іншу валюту, а саме у валюту, яка використовується материнським підприємством для консолідації.

По суті, коли існують стосунки материнське-дочірнє підприємства, група підприємств є **звітною одиницею** і консолідовані фінансові звіти

представляють активи і зобов'язання, прибутки й збитки, грошові потоки групи. У попередніх темах навчального посібника ми припускали, що ці елементи фінансових звітів дочірніх підприємств були у валюті консолідованих звітів групи («валюті подання»). Коли дочірнє підприємство готує свої фінансові звіти в іншій валюті, ніж та, в якій готує фінансові звіти група, ці фінансові звіти повинні бути переведені у валюту подання групи, а потім консолідуватися за методом придбання.

Як свідчить практика, компанії, включаючи транснаціональні компанії, здійснюють інвестування в підприємства, що функціонують за іншими юрисдикціями. Метою здійснення таких інвестицій є розширення діяльності шляхом придбання, для набуття нових ринкових можливостей, реструктуризації та диверсифікації діяльності тощо. В той же час значимість іноземних валют для окремих підприємств може зменшитися з повним введенням або використанням єдиної валюти, наприклад, євро. Іноземна валюта для складання консолідованих фінансових звітів буде залишатися такою, що потребує уваги для звітних одиниць, які здійснюють інвестиції за межі зони використання євро.

В Україні, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Відповідно до § 4 П(С)БО 21, господарська одиниця за межами України – це дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, що перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Слід зазначити, що на дату затвердження П(С)БО 21 Міністерством фінансів України, цей стандарт не суперечив міжнародним стандартам, зокрема МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Холдингові компанії можуть створювати дочірні підприємства за кордоном. Такі підприємства ведуть облік в грошовій одиниці країни розташування, тому при підготовці річної консолідованої фінансової звітності виникає необхідність перерахунку показників звітності дочірніх підприємств у валюту материнського підприємства, що готує звітність. При цьому консолідована бухгалтерська звітність та перерахунок статей залежить від характеру господарських зв'язків головного (материнського) підприємства з закордонними дочірніми, що визначаються факторами, які наведені на рис. 8.1.

В П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» розглянуто методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності щодо:

- 1) операцій в іноземній валюті;
 - 2) фінансової звітності в іноземній валюті.
- Зв'язки між головним (материнським) підприємством та закордонними дочірніми мають характеризуватися як:
- 1) тісний взаємозв'язок діяльності дочірнього і головного підприємства;
 - 2) відносна незалежність закордонного підприємства.

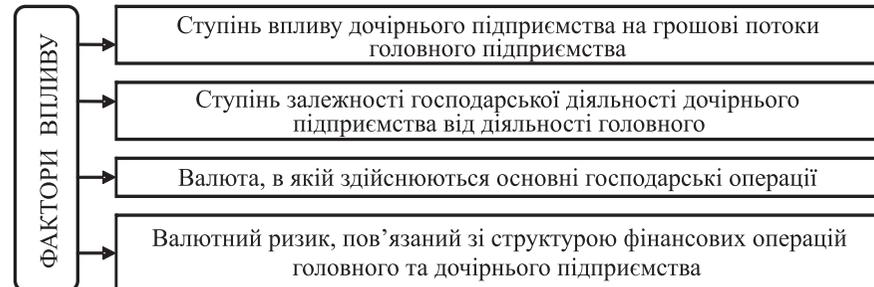


Рис. 8.1. Фактори, що визначають характер господарських взаємозв'язків

Джерело: за даними [67]

У випадку, якщо між головним підприємством і закордонним дочірнім встановлено тісний зв'язок, це в значній мірі визначає грошові потоки та результати діяльності головного підприємства. Така форма зв'язку може проявлятися в тому, що дочірнє підприємство:

- ✧ виступає у ролі агента з продажу товарів головного підприємства на локальних ринках та переводить всю виручку останньому;
- ✧ його діяльність є продовженням діяльності головного підприємства;
- ✧ здійснює постачання сировини та матеріалів головному підприємству;
- ✧ здійснює фінансову та інвестиційну діяльність в інтересах всієї групи [67].

Показники статей звітності дочірніх підприємств, при таких умовах, відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності (грошовій одиниці України) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат (п. 5, П(С)БО 21).

На кожен дату балансу, відповідно до п. 7 П(С)БО 21:

- а) монетарні статті балансу в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;
- б) немонетарні статті балансу, що відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображають за валютним курсом на дату здійснення операції;
- в) емонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

У випадку, якщо зарубіжне підприємство діє відносно автономно по відношенню до головного та його діяльність відповідає всім наведеним характеристикам, показники статей фінансової звітності такого підприємства включаються в звітність підприємства, що звітує, в порядку, наведеному у табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Дати визнання курсу для перерахування статей при складанні консолідованої фінансової звітності

Показники статей фінансової звітності	Перерахування	Валютний курс на дату
Монетарні статті	так	балансу
Немонетарні статті	так	балансу
Доходи	так	здійснення операції
Витрати	так	здійснення операції
Рух грошових коштів	так	здійснення операції
Власний капітал	ні	балансу
	так	визнання показника статті
Нерозподілений прибуток	ні	визнання показника статті
	так	розподіл прибутку
Непокриті збитки	так	розподіл прибутку
	ні	визнання показника статті

Джерело: за даними [67]

Цей порядок застосовується тільки до показників фінансової звітності господарських одиниць, що відповідають певним ознакам класифікації, див. нижче (п. 10.4 П(С)БО 21) [67].

За П(С)БО 21 встановлено різний порядок включення показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України у валюті звітності до фінансової звітності підприємства. Розкриємо такий порядок.

По-перше, встановлюються ознаки класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником (власниками) або уповноваженим

органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

- 1) операції з материнським підприємством становлять незначну частину в обсязі діяльності господарської одиниці;
- 2) основним джерелом фінансування діяльності дочірнього підприємства є доходи від власних операцій або місцеві позики;
- 3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат дочірнього підприємства сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;
- 4) оплата реалізованої дочірнім підприємством продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;
- 5) рух грошових коштів материнського підприємства відокремлено від поточної діяльності дочірнього підприємства за межами України і не зазнає прямого впливу його господарської діяльності (п. 10.4 П(С)БО 21).

По-друге, для підприємств, що відповідають вказаним вище ознакам класифікації, передбачаються відповідні процедури включення показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України для різних об'єктів обліку:

- а) монетарні і немонетарні статті балансу (крім статей власного капіталу) господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку за валютним курсом на дату балансу (п. 10.1 П(С)БО 21);
- б) статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць (п. 10.2 П(С)БО 21);
- в) показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на дату визнання показника відповідної статті (п. 10.3 П(С)БО 21);
- г) нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на кінець дня дати балансу визначається виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку (списаного збитку), перерахованої за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку) (п. 10.4 П(С)БО 21).

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на дату балансу, визначається за формулою:

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на дату балансу = Нерозподілений прибуток непокритий збиток на початок року + (-) Чистий прибуток (збиток) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період – Розподілений у звітному періоді прибуток (списаний збиток), перерахований за валютним курсом на дату розподілу прибутку (списання збитку) (8.1).

По-третє, показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, що не відповідає ознакам класифікації, наведеним у п. 10.4 П(С)БО 21 (це перше правило за розділом 8.3), відображаються у валюті звітності відповідно до пунктів 6-9 П(С)БО 21, а саме:

- а) сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу, п. 6 П(С)БО 21;
- б) на кожну дату балансу: монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу; немонетарні статті, що відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції; немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості, п. 7 П(С)БО 21;
- в) визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат), курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат), за винятком курсових різниць, що відображаються згідно з пунктом 9 П(С)БО 21, курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу п. 8 П(С)БО 21; курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України,

погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході, п. 8 П(С) БО 21.

По-четверте, при змінах ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України, наведених у п. 10.4 П(С)БО 21, застосування порядку перерахунку показників статей фінансової звітності господарської одиниці у валюту звітності починається з дати вказаних змін.

По-п'яте, у разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України, накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) фінансової інвестиції в господарську одиницю за межами України, п. 14 П(С)БО 21.

Курсові різниці встановлюються за пп. 8–9 П(С)БО 21. Встановлення суми курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат), за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з п. 9 П(С)БО 21.

Курсові різниці, що виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу.

Курсові різниці, що виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході (розділ II Сукупний дохід консолідованої форми Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к).

У п. 10 П(С)БО 21 відмічено, що зазначений порядок переведення фінансової звітності в іноземних валютах застосовується лише до перерахунку

фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, що відповідають усім наведеним ознакам:

1. Включення статей фінансової звітності дочірнього підприємства за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з НП(с) БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Курсова різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу дочірнього підприємства відображається у вписаному рядку консолідованого балансу «Накопичена курсова різниця» 1412.
2. Фінансова звітність закордонного підрозділу, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, попередньо (до складання консолідованої фінансової звітності) коригується відповідно до вимог П(С)БО 22 «Вплив інфляції». Основні характеристики економічного середовища країн в умовах гіперінфляції викладено на рис. 8.2.

Якщо економіка країни втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності закордонного підрозділу більше не коригуються, то згідно з П(С)БО 21 «Вплив інфляції» оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку в валюту звітності.

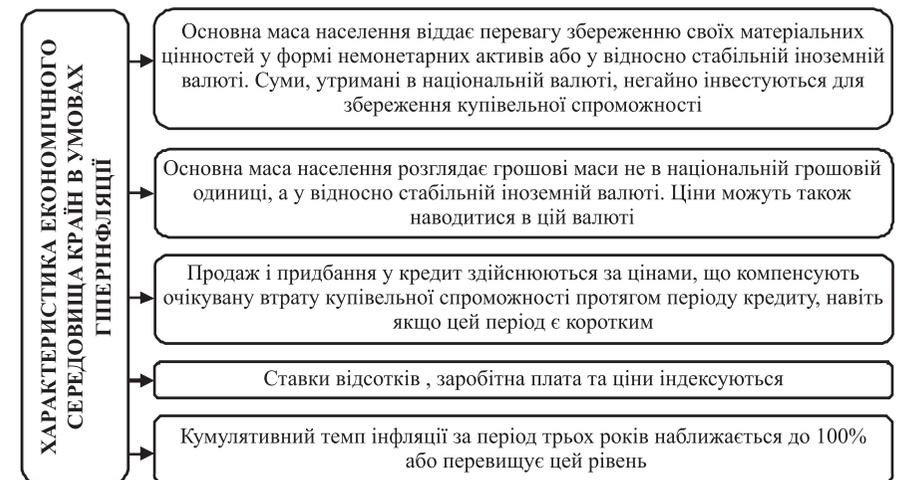


Рис. 8.2. Характеристика економічного середовища країни в умовах гіперінфляції

Джерело: за даними [67]

Накопичена курсова різниця консолідованого балансу – різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників активів та пасивів балансу господарської одиниці.

Накопичена курсова різниця у складі іншого додаткового капіталу – суми перерахунку курсових різниць по фінансових інвестиціях у закордонне підприємство [67].

У табл. 8.4 наведено зміст складання консолідованої фінансової звітності в іноземній валюті за нормативно-правовими актами України.

Таблиця 8.4

Консолідація фінансових звітів в іноземній валюті за нормативно-правовими актами України

Особливості складання консолідованої фінансової звітності		
Форма звітності	Рядок	Примітки
Консолідований Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1412 «Накопичені курсові різниці» описуваний	Для відображення накопичених курсових різниць
Консолідований Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	2410 «Накопичені курсові різниці»	Для відображення накопичених курсових різниць
	2445 «Інший сукупний дохід»	Для відображення накопичених курсових різниць
Консолідований Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)	3410 «Вплив змін валютних курсів на залишок коштів»	Для відображення впливу змін валютних курсів на залишок грошових коштів
Консолідований Звіт про рух грошових коштів (за не прямим методом)	3515 «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць»	Для відображення фінансового результату від нереалізованих курсових різниць
	3410 «Вплив змін валютних курсів на залишок коштів»	Для відображення впливу змін валютних курсів на залишок грошових коштів
Консолідовані примітки до річної фінансової звітності	Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду. Сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду. У разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України також наводиться така інформація: Характер та причини зміни. Вплив зміни на власний капітал. Вплив зміни на чистий прибуток (збиток) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.	

8.4. Консолідація фінансової звітності у фінансовій безпеці групи підприємств України

Економічна (фінансова) безпека – це стан якого-небудь господарюючого суб'єкта, що характеризується наявністю стабільного доходу та інших ресурсів, які дозволяють підтримати рівень життя на поточний момент і в осяжному майбутньому. Забезпечення економічної безпеки, зокрема, для України, передбачає такий стан економіки, який підтримує достатній рівень соціального, політичного і оборонного існування й інноваційного розвитку, невразливість і незалежність її економічних інтересів стосовно можливим зовнішнім та внутрішнім загрозам і впливам.

Глобалізація супроводжується як широким полем відкритої інформації про діяльність суб'єктів господарювання, так й намаганнями респондентів всіляко обмежити доступ до прихованої інформації, тобто йдеться про власну безпеку. Про вживання режиму конфіденційності, схоронності від сторонніх осіб йдеться у класиків економічної теорії. Так, у Адама Сміта зустрічаємо, що «... у Гамбурзі купці бояться розголошення секретів ризикованих проектів». Лауреат Нобелівської премії з економіки В.В. Леонт'єв вказує: «... ми всі змушені вдаватися до нехитрій аналогії з минулим досвідом... Ситуація ускладнюється ще й тим, що деякі найважливіші факти і цифри приховані під покривом секретності» [50].

Висвітливо фінансову безпеку через консолідовану фінансову звітність групи підприємств; згадаємо, що звітність є «класичним» елементом методу бухгалтерського обліку. З необхідністю консолідації звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) сьогодні стикаються будь-які підприємства, що мають дочірні і залежні товариства. На відміну від індивідуальної звітності юридичної особи консолідована фінансова звітність дає найбільш повне уявлення про використання коштів інвестора або акціонера у групі, як менеджмент компанії управляє наданими йому ресурсами. Консолідована звітність має неоціненне значення для інвесторів та акціонерів, оскільки відображає фінансовий стан і результат діяльності головного підприємства і всіх контрольованих ним підприємств (групи), розглядаючи їх як єдиний господарюючий суб'єкт. Слід зазначити зростання значення консолідаційних процедур, оскільки із 2013 р. в Україні використовуються спеціальні форми консолідованої фінансової звітності.

Проте, широко відомі факти викривлення, фабрикування недостовірної фінансової звітності. Повернути довіру суспільства до діяльності групи підприємств та її звітності можуть нові ініціативи та вимоги до звітності.

За вимогами Глобальної ініціативи звітності (Global Reporting Initiative, GRI), яка сформувалася на початку ХХІ ст. зазначено кілька принципів для забезпечення якості звіту, наприклад, збалансованість /balance, зіставність/

comparability, точність/accuracy, своєчасність/timeliness, ясність/clarity та надійність/reliability. Якість інформації дає зацікавленим сторонам можливість робити обґрунтовані та розумні оцінки результативності та приймати відповідні дії. Вважається, що дотримання таких принципів буде створювати належні умови надання звітності, але навряд чи тільки таких вимог достатньо для забезпечення належної якості.

До консолідації ставлення економічної спільноти в цілому позитивне. Визначається певний рівень консолідації (агрегування) наданої інформації. Можливі додаткові зусилля щодо надання деталізованої інформації та підвищення інформативності у результаті такого надання. В той же час слід уважно віднестися до застереження даної організації: консолідація може призвести до суттєвої втрати сенсу, може не дати виділити особливо високі або низькі результати діяльності організації в конкретних областях.

Інформація звітності має об'єктивний характер, вона відображає здійснені операції підприємства щодо реальної діяльності суб'єктів, що її подають, вона розкриває їхнє справжнє життя. Варто відмітити чутливість фінансового ринку до змісту інформації, що міститься у звітності. Дані, що розміщені у фінансовій звітності, разом з показниками статистики, використовуються при виконанні операцій на біржі, при придбанні контрольних пакетів акцій тощо.

За нормативно-правовими актами України, консолідовану фінансову звітність подають групи підприємств, корпорації, холдингові компанії, асоційовані підприємства з вирішальною залежністю, промислово-фінансові групи тощо. В аграрному секторі економіки таку звітність надають агрохолдинги. Функцією холдингу є придбання контрольного пакету акцій різних компаній з метою встановлення контролю за діяльністю та одержання доходів у вигляді дивідендів.

Ініціатор утворення групи підприємств (реальний власник), очікуючи отримання економічних вигід від діяльності групи підприємств та маючи намір зміцнити репутацію своєї групи, генерує ідею (ідеологію, філософію) групи, у межах своїх повноважень розробляє проект діяльності групи та імплементує ідею прийнятту бізнес-спільнотою потенційної групи у діяльність. Свій намір він реалізує шляхом реформування за єдиним наміром активів, зобовязань, власного капіталу, доходів та витрат, грошових коштів тощо.

Ініціатор проводить необхідні організаційні, управлінські, юридичні та інші заходи для формування та функціонування групи. Для керівництва групою підприємств засновується уповноважений орган управління; ним визначаються особи, які приймають рішення, встановлюються владні повноваження осіб групи, права відсторонення, права захисту інтересів інвесторів, встановлюється контроль об'єкта інвестування та ін. Даний орган підпорядкований материнському підприємству, як суб'єкту подання

консолідованої фінансової звітності (звітній одиниці), він дотримується єдиних правил корпоративного управління.

Орган управління групою забезпечує дотримання всіма членами групи єдиної політики у різних напрямках, наприклад, єдиної маркетингової (комерційної) політики, єдиної виробничо-господарської, наукової, технічної та технологічної політики, єдиної управлінської політики (політики контролю), єдиної інформаційної політики, єдиної політики безпеки, єдиної фінансової та інвестиційної політики, визначає застосовну концептуальну основу фінансової звітності, єдиної облікової політики, включаючи порядок складання внутрішньої (управлінської) звітності, визначає формат консолідованої щорічної доповіді про діяльність групи тощо.

В зв'язку з тим, що відносини між членами групи набувають характеру інвестиційної діяльності суб'єкта та об'єкта господарювання, інвестиції в межах групи обліковуються на основі відображення у звітності фінансових результатів та чистих активів суб'єкта інвестування. Тобто, група постає як намагання реалізувати господарські корпоративні інтереси окремих підприємств; широкого розвитку набуває система тісних зв'язків між окремими підприємствами групи, тобто, формуються та зміцнюються внутрішньогрупові зв'язки.

Поняття **контролю** є ключовим при відповіді на питання, чи можна вважати дві компанії відповідно материнської і дочірньої. Визначення контролю задеклароване МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» та положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 19 «Об'єднання підприємств». За МСФЗ 10 **контроль об'єкта інвестування** (англ. *control of an investee*) – інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування. За П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» **контроль** – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності. Більш вагомим по впливу на діяльність групи слід вважати визначення контролю за Законом України «Про акціонерні товариства»: **контроль** – це вирішальний вплив або можливість здійснення вирішального впливу на господарську діяльність суб'єкта господарювання, що здійснюється, зокрема, шляхом реалізації права володіння або користування всіма активами чи їх значною частиною, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування та прийняття рішення органами управління суб'єкта господарювання, а також вчинення правочинів, які надають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки або виконувати функції органу управління суб'єкта господарювання.

Материнське підприємство, контролюючи дочірнє, зацікавлене у високих результатах її діяльності у складі групи. Тому воно здійснює перформатування фінансової звітності групи щоб дізнатися про досягнення запланованого ефекту від діяльності групи.

Як правило, контроль має на увазі власність, тобто пряме чи опосередковане володіння більш 50% голосуючого потенціалу (акцій з правом голосу) дочірнього підприємства. Так, материнське підприємство, яке має навіть 100 % участь у статутному капіталі дочірнього підприємства не складає консолідовану фінансову звітність, якщо воно по суті не здійснює контролю за його діяльністю. У даному випадку діє принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності – **превалювання сутності над формою**, інвестиції материнського підприємства в дочірнє підприємство відображаються за методом участі в капіталі. За сутністю стандартів контроль домінує, стає імперативом, основою консолідації. У МСФЗ 10, змістом (предметом, об'єктом) контролю зазначено об'єкт інвестування. Стандартами встановлені виключні вимоги до контролю, яким підпорядковуються владні повноваження, результати та облікові вимоги. Отже, інвестор контролює об'єкт інвестування **тоді і лише тоді, коли інвестор реально має все три перелічені далі умови:** владні повноваження щодо об'єкта інвестування; зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування; здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора. Крім того, стандартами розглядається можливість втрати контролю та наслідки такої події на облік та звітність.

Стандарт передбачає також постійну (навіть, безперервну) оцінку наявності контролю. Щоб встановити, чи контролює він об'єкт інвестування, інвестор оцінює, чи має він усе перелічене далі: а) владні повноваження щодо об'єкта інвестування; б) зазнає ризиків, пов'язаних зі змінними результатами діяльності об'єкта інвестування, або має права щодо них; та в) здатність скористатися своїми владними повноваженнями щодо об'єкта інвестування з метою впливу на величину доходу інвестора.

Розгляд зазначених далі чинників може допомогти визначитися з фактом наявності контролю: а) мета та структура організації та управління об'єкта інвестування; б) що є значущими видами діяльності та як приймаються рішення щодо цієї діяльності; в) чи забезпечують права, які має інвестор, його здатність наразі керувати значущими видами діяльності; г) чи зазнає інвестор ризиків, пов'язаних зі змінними результатами діяльності об'єкта інвестування або чи має він права щодо них; чи здатний інвестор скористатися своїми владними повноваженнями щодо об'єкту інвестування з метою впливу на результати інвестора. Оцінюючи наявність контролю над об'єктом інвестування, інвестор бере до уваги природу своїх відносин з іншими сторонами. За втратою контролю групи немає та відповідна

консолідована фінансова звітність не складається. Обмеження середовища контролю групи підприємств контролем об'єкта інвестування обумовлене тим, що реальне знаряддя впливу на об'єкт має форму інвестицій, крім того, зараз наявна відповідна правова та облікова бази проведення інвестиційної діяльності підприємств.

Обліковими стандартами встановлюється пріоритет виключно контролю при консолідації: наявність прав захисту інтересів інвестора не є ознакою контролю, п. 7 національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», інвестор, що володіє лише правами захисту інтересів інвесторів, не має владних повноважень щодо об'єкту інвестування і, відповідно, не контролює об'єкт інвестицій, п. 14 МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність». Тому слід розрізняти контроль як складову бухгалтерського обліку та формування консолідованої фінансової звітності, контроль об'єкта інвестування як основу формування групи та жорсткі контрольні заходи із безпеки діяльності групи підприємств.

Зміст політики фінансової безпеки групи підприємств. У загальному вигляді, цілями інвесторів є наміри вкласти гроші в цінні папери, що звичайно зводяться до прагнення досягти безпеки, надійності і стійкої прибутковості вкладень при забезпечення ліквідності придбаних цінних паперів. Тобто, для інвесторів життєво важливо гарантувати захист інвестиційних ресурсів, їхню здатність приносити дохід.

Відповідями на загрози та виклики бізнес-середовища, є проведення певної політики безпеки групи; у даному випадку фінансова безпека носить форму безпеки інвестицій. Підвищення рівня безпеки відображається у діях, заходах із захисту, що сприяють зниженню загроз, ризиків тощо. Відбувається ідентифікація загроз (внутрішніх та зовнішніх), їх оцінювання, попередження та нейтралізація негативного впливу на групу підприємств.

Вагомими складовими захищеної інформаційної системи є захист службової документації, тобто інформації внутрішнього використання, поява закритої внутрішньої управлінської звітності, запровадження внутрішніх стандартів якості звітної інформації, в тому числі для складання консолідованої звітності, розвинутий управлінський облік/контролінг, бюджетування, внутрішньогрупові стандарти, єдина облікова політика холдингової компанії, контроль ефективності та ведення бухгалтерського обліку, економічний аналіз, експертні служби, внутрішньогруповий контроль та аудит, постійний моніторинг загроз та відповідей тощо. Великого значення набуває захист інформації.

Рішучим кроком підвищення безпеки є системи ERP. ERP-система (англ. *Enterprise Resource Planning System* – система планування ресурсів підприємства) – це інтегрована система на базі інформаційних технологій

для управління внутрішніми і зовнішніми ресурсами підприємства. Реалізована в ERP-системах система розмежування доступу до інформації призначена (в комплексі з іншими заходами інформаційної безпеки підприємства) для протидії як зовнішнім загрозам (наприклад, промислово-шпигунству), так і внутрішнім (наприклад, розкраданням).

Прогресивним напрямом інвестування є фінансова інновація (англ. *financial innovation*) – нові схеми здійснення фінансових операцій або нові фінансові інструменти, впроваджувані в практику фінансового менеджменту з метою зменшення фінансових ризиків, зниження витрат і збільшення доходів.

Завдання для перевірки знань

Контрольні запитання до теми 8 «Консолідація фінансової звітності в холдингах України»:

1. Класифікація холдингів в економіці України.
2. У чому полягають тип, мета створення, термін діяльності об'єднання та тип фінансової звітності холдингу?
3. У чому полягають характерні риси та основні правила консолідаційних процедур у холдингу?
4. Які головні положення з формування звітності холдингів розкрито у нормативно-правовій базі функціонування холдингів?
5. Наведіть основні процедури консолідації фінансової звітності холдингових підприємств.
6. Який зміст має контроль при консолідації фінансової звітності холдингових підприємств?
7. Які операції підлягають виключенню при складанні консолідації фінансової звітності холдингових підприємств?
8. У чому полягають тип, мета створення, термін діяльності об'єднання та тип фінансової звітності асоційованого підприємства?
9. Які головні положення з формування звітності асоційованого підприємства розкрито у нормативно-правовій базі функціонування асоційованих підприємств?
10. У чому полягає відмінність між простою залежністю та вирішальною залежністю між асоційованими підприємствами?
11. Яку звітність подає асоційоване підприємство з вирішальною залежністю?
12. Наведіть основні процедури консолідації фінансової звітності асоційованих підприємств.
13. Який зміст має контроль при консолідації фінансової звітності асоційованих підприємств?

14. Які операції підлягають виключенню при складанні консолідації фінансової звітності асоційованих підприємств?
15. Вкажіть основні причини перерахунку показників фінансової звітності дочірніх іноземних одиниць при складанні консолідованої фінансової звітності групи підприємств.
16. Назвіть основну правову базу консолідації фінансових звітів в іноземній валюті.
17. Що таке валютні курси, курсова різниця?
18. Що таке монетарні та немонетарні статті балансу?
19. Назвіть характеристики економічного середовища країни в умовах гіперінфляції. Які існують вимоги щодо складання консолідованої фінансової звітності, коли вона складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою?
20. Вкажіть значення складання консолідованої фінансової звітності у економічній безпеці групи підприємств України.
21. Яку роль виконає ініціатор утворення групи щодо складання консолідованої фінансової звітності групи?
22. Розкрийте значення контролю при складанні консолідованої фінансової звітності групи.
23. Вкажіть роль обліку та контролю інвестицій при складанні консолідованої фінансової звітності групи.
24. Яку роль відіграє користувач консолідованої фінансової звітності?

Тестові запитання до теми 8 «Консолідація фінансової звітності в холдингах України»:

1. Холдингове підприємство раз на рік подає:
 - а) консолідовану фінансову звітність холдингового підприємства та фінансову звітність своїх корпоративних підприємств;
 - б) ведену або консолідовану фінансову звітність;
 - в) внутрішню групову (внутрішньохолдингову) управлінську звітність;
 - г) усі відповіді вірні.
2. Консолідовану фінансову звітність подають:
 - а) асоційовані підприємства (об'єднання) з простою залежністю;
 - б) асоційовані підприємства (об'єднання) з вирішальною залежністю;
 - в) будь-яке об'єднання підприємств;
 - г) материнські та холдингові підприємства.
3. Обов'язок холдингової компанії оприлюднювати свою консолідовану фінансову звітність та фінансову звітність своїх корпоративних підприємств передбачений:

- а) Господарським Кодексом України;
 - б) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
 - в) Законом України «Про холдингові компанії в Україні»;
 - г) Податковим Кодексом України.
4. Обов'язок асоційованих підприємств з вирішальною залежністю складати консолідовану фінансову звітність контролюючого та асоційованого підприємства передбачений:
- а) Податковим Кодексом України;
 - б) Законом України «Про холдингові компанії в Україні»;
 - в) Господарським Кодексом України;
 - г) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
5. Монетарні статті – це:
- а) статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів;
 - б) господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті;
 - в) різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах;
 - г) статті фінансової звітності щодо готівки та коштів на рахунках підприємства у банку.
6. Курсова різниця – це:
- а) господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті;
 - б) різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах;
 - в) статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів;
 - г) статті фінансової звітності щодо готівки та коштів на рахунках підприємства у банку.
7. Курсова різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу дочірнього підприємства відображається у:
- а) рядку 2410 «Інший сукупний дохід» Консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
 - б) рядку 2445 «Інший сукупний дохід» Консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
 - в) вписаному рядку консолідованого балансу «Накопичена курсова різниця» 1412;

- г) рядку 3410 «Вплив змін валютних курсів на залишок коштів» Консолідованого Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом).
8. Накопичені курсові різниці як доходи/витрати групи відображається у:
- а) вписаному рядку консолідованого балансу «Накопичена курсова різниця» 1412;
 - б) рядку 3410 «Вплив змін валютних курсів на залишок коштів» Консолідованого Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом);
 - в) рядку 2445 «Інший сукупний дохід» Консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
 - г) рядку 2410 «Накопичені курсові різниці» Консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).
9. Сума збільшення (зменшення) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду відображається у:
- а) рядку 3410 «Вплив змін валютних курсів на залишок коштів» Консолідованого Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом);
 - б) вписаному рядку консолідованого балансу «Накопичена курсова різниця» 1412;
 - в) рядку 2445 «Інший сукупний дохід» Консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
 - г) рядку 2410 «Накопичені курсові різниці» Консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).
10. Поняття контролю для встановлення статусу материнського або дочірнього підприємства передбачене у:
- а) все зазначене нижче;
 - б) П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»;
 - в) МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»;
 - г) Законі України «Про акціонерні товариства».

Запитання для самоконтролю до теми 8 «Консолідація фінансової звітності в холдингах України»:

1. Економічний зміст утворення в Україні холдингових компаній.
2. Типи холдингових компаній в Україні.
3. Обов'язок холдингових компаній подавати користувачам консолідовану фінансову звітність.
4. Яка звітність входить до комплексу консолідованої фінансової звітності холдингової компанії?
5. Призначення, зміст та структура консолідованої фінансової звітності холдингової компанії.

6. Економічний зміст та правова база утворення в Україні асоційованих підприємств.
7. Сутність простої та вирішальної залежності у асоційованих підприємствах України.
8. Яка звітність входить до комплексу фінансової звітності, яку подають асоційовані підприємства України із вирішальною залежністю?
9. Призначення, зміст та структура фінансової звітності, яку подають асоційовані підприємства України із вирішальною залежністю.
10. Вимоги користувача звітності щодо відображення у консолідованій фінансовій звітності звітів про операції в іноземній валюті.
11. Зміст П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».
12. Поняття монетарних та немонетарних статей балансу.
13. Основні правила консолідації, які використовуються при відображенні у консолідованій фінансовій звітності змін валютних курсів.
14. Поняття «курсова різниця» та «накопичена курсова різниця».
15. У яких формах консолідованої фінансової звітності та у яких рядках цих форм відображаються курсові різниці?
16. У чому полягає зміст фінансової безпеки підприємства?
17. Значення для користувача розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності для забезпечення фінансової безпеки групи підприємств.
18. Розкрийте зміст контролю групи підприємств для складання консолідованої фінансової звітності.
19. Використання показників консолідованої фінансової звітності для аналізу та управління економікою.
20. Шляхи розвитку групи для забезпечення фінансової безпеки групи.

Завдання для самостійного вивчення до теми 8 «Консолідація фінансової звітності в холдингах України»:

Завдання 8.1

Необхідно:

- пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

Дані для виконання:

№ з/п	Поняття	Сутнісна характеристика
1	2	3
1	Курсова різниця ____	А. різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах
2	Консолідована фінансова звітність ____	Б. фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання

Продовж. завдання 8.1

1	2	3
3	Накопичена курсова різниця ____	В. різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників активів та пасивів балансу господарської одиниці. суми перерахунку курсових різниць по фінансових інвестиціях у закордонне підприємство
4	Монетарні статті балансу ____	Г. статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів
5	Холдингова компанія ____	Г. публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності); або акціонерне товариство, яке володіє, користується та розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств
6	Асоційоване підприємство ____	Д. група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною
7	Проведення яких операцій регламентується П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» ____	Е. операцій в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності щодо операцій в іноземній валюті
8	Консолідація фінансової звітності холдингу відбувається шляхом ____	Є. впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх (корпоративних) підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського (холдингового) підприємства;
9	Консолідація фінансової звітності асоційованих підприємств відбувається шляхом ____	Ж. впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх (корпоративних) підприємств з вирішальною залежністю до аналогічних показників фінансової звітності материнського (контролюючого) підприємства
10	Зміст контролю при консолідації ____	З. інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування. вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності. Це вирішальний вплив або можливість здійснення вирішального впливу на господарську діяльність суб'єкта господарювання
11	Валюта звітності ____	И. грошова одиниця України

Завдання 8.2

Необхідно:

- розкрити зміст консолідації фінансової звітності в холдингах, консолідації фінансової звітності асоційованих підприємств, консолідації фінансових звітів в іноземній валюті та значення консолідації фінансової звітності у фінансовій безпеці групи підприємств України. Відповідь оформити у вигляді наступної таблиці:

№ з/п	Показник	Характеристика
1	2	3
1	Зміст та призначення холдингів в Україні	
2	Види холдингових компаній в Україні	
3	Зміст та призначення асоційованих підприємств в Україні	
4	Види асоційованих підприємств в Україні	
5	Нормативна база складання консолідованої фінансової звітності холдингів та асоційованих підприємств України	
6	Основні положення об'єднання підприємств в холдинг	
7	Процедури консолідації фінансової звітності холдингових підприємств: Зміст	
8	Основні положення створення асоційованих підприємств	
9	Процедури консолідації фінансової звітності асоційованих підприємств	
10	Основні положення відображення інформації звітів в іноземних валютах	
11	Назвіть фактори, що визначають характер господарських взаємозв'язків у групі	
12	Які операції підприємств групи регламентуються П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»?	
13	У чому полягає відмінність відображення операцій у монетарних та немонетарних статтях балансу?	
14	Вкажіть дати визнання курсу для перерахування статей при складанні консолідованої фінансової звітності	
15	Розкрийте порядок включення показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України у валюті звітності до фінансової звітності підприємства за П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	
16	Який існує порядок встановлюються курсові різниці?	

Продовж. завдання 8.2

1	2	3
17	Яка інформація про курсові різниці відображається у Консолідованому Балансі (Звіті про фінансовий стан)?	
18	Яка інформація про курсові різниці відображається у Консолідованому Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)?	
19	Яка інформація про курсові різниці відображається у Консолідованому Звіті про рух грошових коштів?	
20	Яка інформація про курсові різниці відображається у Консолідованих Примітках до річної фінансової звітності?	
21	Що розуміється під фінансовою безпекою групи підприємств України?	
22	Яку роль відіграє інформація консолідованої фінансової звітності у забезпечення фінансової безпеці групи підприємств України?	
23	Яка роль відводиться ініціатору утворення групи підприємств у формування консолідованої фінансової звітності?	
24	Розкрийте значення контролю в управлінні групою та у складанні консолідованої фінансової звітності	
25	У чому полягає політика фінансової безпеки групи підприємств?	

Завдання 8.3

Необхідно:

- проаналізувати за напрямками процедури складання консолідованої фінансової звітності в різних типах об'єднань підприємств, у консолідації фінансових звітів в іноземній валюті та у функції консолідації фінансової звітності у фінансовій безпеці групи підприємств України. Відповідь оформити в таблиці наступної форми:

№ з/п	Назва розділу	Зміст розділу
1	Консолідація фінансової звітності в холдингах України	
2	Консолідація фінансової звітності асоційованих підприємств України	
3	Консолідація фінансових звітів в іноземній валюті	
4	Консолідація фінансової звітності у фінансовій безпеці групи підприємств України	

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ТА РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алиев З.М. Формирование консолидированной финансовой отчетности холдингов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: автореф. дис. на соиск. уч. степ. канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / З. М. Алиев. – М., 2011. – 28 с.
2. Ашуркова А.М. Консолидация отчетности иностранных дочерних предприятий / А. М. Ашуркова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 3. – С. 96 – 101.
3. Безверхий К. Консолідована фінансова звітність – нове національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 3 – 6.
4. 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.
5. Білоцький С. С. Методи фінансового аналізу консолідованої фінансової звітності / С. С. Білоцький // Інвестиції: практика та досвід. – 2008. – № 24. – С. 36 – 38.
6. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н.Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
7. Бурлакова Л. В. Современные методологические проблемы консолидированного учета / Л. В.Бурлакова. – М.: Бухгалтерский учет, 2008. – 366 с.
8. Буряк О. О. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності / О. О. Буряк // Управління розвитком. – 2013. – № 5. – С. 81 – 83.
9. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 592 с.
10. Волкова Е. Ю. Формирование и анализ консолидированной финансовой отчетности группы компаний : автореф. дис. на соиск. уч. степ. канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е. Ю. Волкова. – Воронеж, 2010. – 24 с.
11. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: моногр. / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
12. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
13. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.
14. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – К.: ФПБАУ, 2013. – 268 с.
15. Голубка Я.В. Проблеми обліку фінансових інвестицій при складанні консолідованої фінансової звітності / Я.В. Голубка // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – Ч. 2. – Т. 2. – № 4. – С. 26 – 30.
16. Гольцова С.М. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): навч. посіб. / С. М. Гольцова, І. Й. Плікус. – К.: Центр навч. л-ри, 2004. – 291 с.
17. Гордеева А.А. Методика выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. А. Гордеева. – М., 2014. – 202 с.
18. Городянська Л.В. Особливості обліку гудвіла та методи оцінки його вартості на підприємстві / Л.В. Городянська // Фінанси України. – 2007. – № 4. – С. 119 – 126.
19. 19. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
20. Грибановский А.М. Консолидированная финансовая отчетность: с чего все начиналось / А.М. Грибановский. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bankir.ru/tehnologii/s/konsolidirovannaya-finansovaya-otchetnost-s-chego-vse-nachinalos-5220271>. – Назва з екрана.
21. Губіна І. Консолідація фінансової звітності: основні процедури / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2009. – № 11. – С. 64 – 68.
22. Гурська О. М. Консолідована та зведена фінансова звітність груп підприємств / О. М. Гурська // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка»: Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – № 721. – С. 82 – 86.
23. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
24. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 – XI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрана.
25. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/755-15/print1444738519196463>. – Назва з екрана.

26. Закон України «Про холдингові компанії в Україні» від 15.03.2006 р. № 3528-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3528-15/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
27. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3480-15/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
28. Звітність підприємства: підруч. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.
29. Землянская Е.П. История возникновения консолидированной финансовой отчетности / Е. П. Землянская. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sworld.com.ua/index.php/uk/economy-311/accounting-and-auditing-311/7540-history-of-the-consolidated-financial-statements>. – Назва з екрана.
30. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1445341158086425>. – Назва з екрана.
31. Канікевич О.Д. Англо-російсько-український термінологічний словник з бухгалтерського обліку та аудиту / О. Д. Канікевич. – К.: Лібра, 2003. – 256 с.
32. Класифікатор організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004, затвердженою наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/FIN10242.html. – Назва з екрана.
33. Ковалев В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. пособие / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 432 с.
34. Ковач С.І. Порядок виправлення помилок, допущених у фінансових звітах за минулі роки / С. І. Ковач // Актуальні проблеми обліково – аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали І Міжнародної науково-практичної інтернет – конференції, 2013 р., 28 листопада, м. Мукачєво. – Мукачєво, 2013. – С. 59 – 61.
35. Ковтун Д.В. Экономический анализ кредитоспособности групп взаимосвязанных организаций: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Д. В. Ковтун. – Воронеж, 2010. – 24 с.
36. Козлова Т. В. Консолидированная бухгалтерская отчетность: методика составления / Т. В. Козлова // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 3. – С. 58 – 64.
37. Коршикова Р.С. Консолидирована фінансова звітність: призначення та методика складання / Р.С. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С. 28 – 40.
38. Коршикова Р.С. Консолидирована фінансова звітність: призначення та методика складання / Р. С. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С. 28 – 40.
39. Костюченко В. М. Консолидирована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навч.-практ. посіб. / В. М. Костюченко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 528 с.
40. Костюченко В.М. Консолідація фінансових звітів як основа аналізу діяльності групи підприємств / В. М. Костюченко // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. – Вип. 191. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2013. – С. 1169 – 1175.
41. Костюченко В.М. Консолидирована фінансова звітність при поетапному об'єднанні бізнесу / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 12 – 16.
42. Костюченко В.М. Консолидирована фінансова звітність: теорія і практика / В. М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2009. – 512 с.
43. Костюченко В.М. Облік і аналіз діяльності групи підприємств, як єдиної економічної одиниці: моногр. / В. М. Костюченко. – К.: ЦУЛ, 2007. – 504 с.
44. Костюченко В.М. Проблеми консолідації фінансових звітів в іноземній валюті та шляхи їх вирішення / В. М. Костюченко // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в розвитку економічної науки та практики: зб. матеріалів міжнарод. науково-практичної конференції. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 418 – 420.
45. Крупельницька І.Г. Звітність підприємств : навч. посіб. / І. Г. Крупельницька. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 231 с.
46. Кутер М.И. Двойственная консолидация / М. И. Кутер, Ю. В. Климова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 19 (169). – С. 23-26.
47. Левицька С.О. Звітність підприємств: підруч. / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 237 с.
48. Лень В.С. Звітність підприємства: підруч. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – [3-те вид.]. – К.: Каравела, 2010. – 672 с.
49. Лень В.С. Звітність підприємства: задачі, питання для самоконтролю, завдання для самостійної роботи, контрольні тести: практикум для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. / В. С. Лень, Я. В. Петраков. – К.: Каравела, 2010. – 176 с.
50. Леонтьев В. В. Экономические эссе. Теория, исследования, факты и политика: [пер. с англ.]. – М.: Политиздат, 1990. – 415 с.

51. Лист Міністерства фінансів України № 31-08410-07-21/7643 від 28.03.2012 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2819-7643.html>. – Назва з екрана.
52. Литвиненко Н. О. Внутрішні розрахунки у міжнародних стандартах фінансової звітності / Н. О. Литвиненко // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Тернопіль 23-24 квітня 2010 р.). – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 125 – 127.
53. Литвиненко Н. О. Еволюція об'єкта «внутрішні розрахунки» в методологічній основі бухгалтерського обліку / Н. О. Литвиненко // Менеджмент та підприємництво в Україні: стан становлення і проблеми розвитку: Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – С. 416 – 423.
54. Лук'яненко Л. І. Облік фінансових інвестицій: методологія та проблеми міжнародної уніфікації: моногр. / Л. І. Лук'яненко, О. В. Небильцова, Р. С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2005. – 172 с.
55. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови: моногр. / М. Р. Лучко. – К.: Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2007. – 263 с.
56. Лучко М. Р. Основи складання консолідованої фінансової звітності: навч. посіб. / М. Р. Лучко. – Тернопіль: Тернопільський національний педагогічний університет ім. В.Гнатюка, 2012. – 77 с.
57. Матвеев А. А. Консолидированная отчетность: методика и практика: учеб.-практ. пособ. / А. А. Матвеев, В. П. Суйц. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 176 с.
58. Мельник Г. Консолідація фінансової звітності – як це робиться / Г. Мельник // Дебет-Кредит. – 2010. – № 14. – С. 35 – 39.
59. Методичні рекомендації з облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&cat_id=293537&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1. – Назва з екрана.
60. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.buhgalteria.com.ua/Dopinform/nak476_zm401.doc. – Назва з екрана.
61. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMINFIN_356/nnakMINFIN_356.html. – Назва з екрана.
62. Исаев Д. В. Методы и технологии консолидации финансовой отчетности // Д. В. Исаев, Ю. В. Слепов // Финансовая газета: региональный выпуск. – 2004. – № 22. – С. 14 – 15.
63. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2007. – К.: Аскери-АССА, 2007. – 1078 с.
64. Наказ № 37 Міністерства фінансів України «Питання складання фінансової звітності» від 24.02.2000 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0162-00>. – Назва з екрана.
65. Загальні вимоги до фінансової звітності. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1445341158086425>. – Назва з екрана.
66. Консолідована фінансова звітність. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1362304905316381>. – Назва з екрана.
67. Облік зовнішньоекономічної діяльності: підруч. / В. С. Рудницький, В. І. Бачинський, В. О. Хомедюк, О. М. Боровик. – Л.: «Магнолія 2006», 2015. – 280 с.
68. Облік, контроль та аналіз: словник-довідник: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, В. П. Пантелеев, В. О. Шевчук та ін. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 368 с.
69. Озеран В. О. Місце класифікації внутрішніх розрахунків в організації та методиці їх обліку, контролю та аналізу / В. О. Озеран, Н. О. Литвиненко // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей: матеріали та тексти виступів V-ої міжнародної науково-практичної конференції. – Житомир, ПП «Рута», 2009. – С. 93 – 106.
70. Олійник О. О. Агрохолдинг: облікова політика, консолідована фінансова звітність / О. О. Олійник. // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 2 (14). – С. 159 – 163.
71. Онищенко В. П. Розподіл внутрішньогрупового прибутку при консолідації фінансових звітів / В. П. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 22 – 29.
72. Осадча Г. Г. Консолідація фінансової звітності: курс лекцій для студ. спец. 8.050106 «Облік і аудит» напряму 0501 «Економіка і підприємництво» ден. форми навчання / Г. Г. Осадча. – К.: НУХТ, 2006. – 78 с.
73. Пантелеев В. П. Консолідація фінансової звітності групи підприємств: теоретичні та практичні аспекти / В. П. Пантелеев, К. В. Безверхий //

- Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2014. – Вип. 3. – С. 28 – 46.
74. Пантелеев В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В. П. Пантелеев, О. С. Сніжко. – К.: ДАСОА, 2009. – 239 с.
75. Пантелеев В.П. Фінансова звітність: навч. посіб. / В. П. Пантелеев; за ред. д.е.н., проф. В.О.Шевчука – К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2004. – 227 с.
76. Перес К. Технологические революции и финансовый капитал. Динамика пузырей и периодов процветания / Карлота Перес ; пер. с англ. Ф.В. Маевского. – М.: Издательский дом «Дело» РАНХиГС. 2013. – 232 с.
77. Петухов Г.Н. Теоретико-историческое развитие консолидированной финансовой отчетности / Г. Н. Петухов // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2009. – №2. – С. 58 – 61.
78. Пирець Н.М. Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами // Н. М. Пирець, Н. А. Мінченко // Економічний простір. – 2013. – № 70. – С. 243 – 251.
79. Плотников В.С. Финансовый и управленческий учёт в холдингах / В. С. Плотников, В. В. Шестакова // под. ред. д-ра экон. наук проф. В.И.Бариленко. – М. ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 336 с.
80. Фінансові інвестиції. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12. Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 384/4505. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
81. Податок на прибуток. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17. Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2000 р. № 353. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01/print1445341158086425>. – Назва з екрана.
82. Об'єднання підприємств. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19. Наказ Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 р. № 176. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99/print1445341158086425>. – Назва з екрана.
83. Вплив змін валютних курсів. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21. Наказ Міністерства фінансів України № 193 від 10.08.2000р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00/print1445341158086425>. – Назва з екрана.
84. Вплив інфляції. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22. Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2000р. № 147. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02/print1445341158086425>. – Назва з екрана.
85. Зменшення корисності активів. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28. Наказ Міністерства фінансів України від 22.12.2004 р. № 817. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
86. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6. Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>. – Назва з екрана.
87. Прибуток на акцію. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24. Наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2001 № 344. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
88. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
89. Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів. Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку 03.12.2013 р. № 2826. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z2180-13/print1445341158086425>. – Назва з екрана.
90. Порядок ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами: порядок № 61. Наказ Міністерства фінансів України від 24.03.2000 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0222-00/print1445341158086425>. – Назва з екрана.
91. Порядок подання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:[http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000 %D0%BF/print1445341158086425](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000%D0%BF/print1445341158086425). – Назва з екрана.
92. Принципи корпоративного управління України, схвалені Рішенням державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України від 24 січня 2008 р. № 52. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nssmc.gov.ua/user_files/content/805/1315570913.doc. – Назва з екрана.
93. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності. Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid010035.html>. – Назва з екрана.
94. Про Примітки до річної фінансової звітності. Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00/print1444738519196463>. – Назва з екрана

95. Пугачова М. В. Статистичний моніторинг функціонування груп підприємств / М. В. Пугачова, Л. О. Яценко // Моделювання та інформаційні системи в економіці: зб. наук. праць. – 2011. – Вип. 84. – С. 180–193.
96. Рогозний С. Підстави та етапи консолідації фінансової інформації бізнес-комбінацій / С. Рогозний, О. Карпачова // Аудитор України. – 2015. – № 6. – С. 44–51.
97. Руководство по отчетности в области устойчивого развития. – [Electronic resource]. – <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx>. – Screen name.
98. Свірко С.В. Консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору за МСБОДС: теоретичні положення та методичні підходи / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – Вип. 17. – С. 341–347.
99. Селезнева Н.Н. Консолидированная бухгалтерская отчетность: учеб. пособ. / Н. Н. Селезнева, И. П. Скоблева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 110 с.
100. Семчук І.В. Внутрішньогрупові операції та їх вплив на формування звітності / І. В. Семчук // Економіка: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць. – Випуск 260. – Т. 1. – Дніпропетровськ: ДНУ, – 2010. – С. 274–284.
101. 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.
102. Семчук І.В. Організаційні засади складання консолідованої фінансової звітності / І. В. Семчук // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 4 (46). – С.139-144.
103. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А.Смит; [пер. с англ. предисл. В.С.Афанасьева]. – М. Эксмо, 2007. – 960 с.
104. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. / Я. В. Соколов, Ф. Ф. Бутынец, Л. Л. Горещкая, Д. А. Панков. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 672 с.
105. Терешенко К.А. Развитие аудита консолидированной финансовой отчетности: теоретические и методические аспекты: автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / К. А. Терешенко. – СПб., 2014. – 21 с.
106. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. / Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2008. – 1080 с.
107. Тютюнник П.С. Фінансова звітність: навч. посіб. / П. С. Тютюнник, Ю. Д. Малярєвський. – Х.: ХДЕУ, 2008. – 256 с.
108. Уманців Г.В. Основи консолідації фінансової звітності / Г. В. Уманців // Бухгалтерія. – 2002. – № 4/1. – С. 27–36.
109. Фінансова звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: практ. посіб. – К.: Лібра, 2008. – 336 с.
110. Хомин П.Я. Звітність підприємств: навч. посіб. / П.Я. Хомин, Г.П. Журавель. – К.: ВД «Професіонал», 2009. – 656 с.
111. Цаль-Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: навч. посіб. / Ю.С. Цаль-Цалко. – [2-ге вид., перероб., доп.]. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 440 с.
112. Царенко О.В. Консолідована фінансова звітність: загальні принципи складання згідно з МСБО / О. В. Царенко // Держава та регіони. – 2007. – № 1. – С. 351–354. – (Економіка та підприємництво).
113. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print1444738519196463>. – Назва з екрана.
114. Циган Р.М. Адаптація методів консолідації фінансової звітності до міжнародних стандартів / Р. М. Циган, І. О. Компанієць. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/PORTAL/Soc_Gum/Oif_apk/2011_1/11_Cygan.pdf. – Назва з екрана.
115. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: посіб. / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К.: «Академія», 2008. – 672 с.
116. Чижевська Л. В. Звітність підприємства: практикум: навч. посіб. / Л.В. Чижевська, В.М. Пархоменко, М.М. Кривошей, Ф.Ф. Бутинець (відп.ред.). – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 435 с.
117. Шевчук В.О. Бухгалтерський облік (енциклопедія рахунків бухгалтерського обліку) / В. О. Шевчук, Г. М. Курило, В. П. Пантелеев. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2010. – 408 с.
118. Якубовская Л.В. Особенности анализа консолидированной отчетности в корпоративных структурах автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л. В. Якубовская. – М., 2007. – 30 с.
119. Яцко М.В. Консолідована фінансова звітність в умовах зростання конкурентної боротьби / М. В. Яцко, Г. В. Яцко // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2014. – Вип. 43. – Ч. 2. – С. 190–193.
120. Directive 2006/43/EU of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC. – [Electronic resource]. – Mode of access : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=EN>. – Screen name.
121. Directive 2013/34/EU of the European parliament and the council of 26 june 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending

- Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>. – Screen name.
122. International accounting standard 12 «Income tax». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias12.pdf>. – Screen name.
123. International accounting standard 21 «The effects of changes in foreign exchange rates». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias21.pdf>. – Screen name.
124. International accounting standard 24 «Related Party Disclosures». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias24.pdf>. – Screen name.
125. International accounting standard 27 «Separate financial statements». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://goo.gl/g4IDFg>. – Screen name.
126. International accounting standard 28 «Investments in associates and joint ventures». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://goo.gl/4Y64mr>. – Screen name.
127. International accounting standard 39 «Financial Instruments: Recognition and Measurement». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias39.pdf>. – Screen name.
128. International financial reporting standard 1 «First-time Adoption of International Financial Reporting Standards». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs1.pdf>. – Screen name.
129. International financial reporting standard 3 «Business Combinations». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs3.pdf>. – Screen name.
130. International financial reporting standard 5 «Non-current assets held for sale and discontinued operations». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ifrs5.pdf>. – Screen name.
131. International financial reporting standard 8 «Operating segments». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://goo.gl/VhDvGu>. – Screen name.
132. International financial reporting standard 10 «Consolidated financial statements». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ifrs10.pdf>. – Screen name.
133. International financial reporting standard 11 «Joint Arrangements». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ifrs11.pdf>. – Screen name.
134. International financial reporting standard 12 «Disclosure of Interests in Other Entities». – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ifrs12.pdf>. – Screen name.
135. Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts. – [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31983L0349>. – Screen name.

ГЛОСАРІЙ

Акціонерне товариство (associated company) – господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями.

Асоційовані підприємства (господарські організації) (associate) – група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною.

Бізнес (business) – сукупність видів діяльності та активів, що її можна вести та якими можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам.

Валюта звітності (financial reporting currency) – грошова одиниця України.

Витатки, витрати (expenditure) організації – 1. витрати, затрати; 2. зменшення коштів підприємства або збільшення його зобов'язань, які виникають в процесі господарської діяльності з метою отримання прибутку і приводять до зменшення величини власного капіталу. До витатків відносяться різні витрати коштів – собівартість реалізованої продукції, поза виробничі та адміністративні витрати, виплата відсотків, орендної плати, заробітної плати, податків і т.д.

Витрати (costs) – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Внутрішній контроль (internal control) – система фінансового та інших видів контролю, яка передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи, а також внутрішні ревізійні заходи, здійснювані керівництвом для того, щоб контрольований об'єкт функціонував ефективно і продуктивно

Внутрішньогрупове сальдо (intra balance) – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Внутрішньогрупові операції (intra-group transactions) – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.

Господарська одиниця за межами України (foreign operation) – дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Грошові кошти (гроші) (cash, funds) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група (group) – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Гудвіл (goodwill) – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання (ділова репутація); майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати МСФЗ.

Гудвіл негативний (goodwill is negative) – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

Деконсолідація (deconsolidate) – відмова підприємства від статусу об'єднання або відмова підприємству-філії у праві вважатися учасником об'єднання, тобто членом групи.

Дериватив (англ. Derivative – договір (контракт) (похідний фінансовий інструмент) – договір стандартної форми, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати базовий актив на визначених у цьому договорі умовах у майбутньому. Стандартна форма деривативу встановлена законодавством.

Дохід (income, revenue) – це збільшення економічних вигод підприємства у вигляді надходження активів (коштів, інших матеріальних або нематеріальних активів), або зменшення зобов'язань підприємства перед його діловими партнерами, що забезпечують зростання власного капіталу підприємства.

Дочірнє підприємство (subsidiary, subsidiary undertaking) – суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання.

Еквіваленти грошових коштів (грошей) (cash equivalents) – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Елімінавання (лат. Eliminare – виганяти) – (стат.) виключення з розгляду в процесі аналізу, розрахунку, контролю ознак, чинників, показників, свідомо не пов'язаних з досліджуваним, аналізованим, контрольованим процесом, явищем.

Збиток (losses) – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність (normal activity) – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Інвестиційна діяльність (investing activities) – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Іноземна валюта (foreign currency) – валюта інша, ніж валюта звітності.

Інший сукупний дохід (other comprehensive income) – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

Консолідація (consolidation) – процес зведення бухгалтерських даних за допомогою відповідних процедур при підготовці консолідованої фінансової звітності.

Консолідована доповідь про діяльність (consolidated management report) – звіт материнського підприємства про бізнес, функціонування, результати діяльності групи тощо за звітний період.

Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements) – фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання; фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Консолідований баланс (консолідований звіт про фінансовий стан) (consolidated balance sheet) – основний звітний бухгалтерський документ, що відображає фінансовий стан групи підприємств на певну дату: його активи, зобов'язання і власний капітал.

Консолідований звіт про рух грошових коштів (consolidated Statement of Cash Flows) – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів групи підприємств протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності групи.

Консолідований Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (consolidated Income Statement (statement of comprehensive income)) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід групи підприємств.

Контроль об'єкта інвестування (control of an investee) – інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних

результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування.

Курсова різниця (exchange difference) – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Материнська компанія (parent company) – суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International financial reporting standards) – це стандарти та тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

Монетарні (грошові) статті балансу (monetary items) – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

МСБО (IAS) – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

МСФЗ (IFRS) – міжнародні стандарти фінансової звітності.

Надходження грошових коштів валові (proceeds) – вся сума грошей, отриманих в якійсь сфері бізнесу за період часу до вирахування витрат на витрати, податки і т. д.

Надходження грошові чисті (revenues net cash) – загальна сума грошей, отриманих підприємством за якийсь період після вирахування витрат, витрат на сировину, податки тощо.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (national provisions (Standard) of accounting) – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Негрошові операції (non-money transactions) – операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів.

Неконтрольована частка (minority interest, minority stake) – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Неконтрольована частка участі (non-controlling interest) – власний капітал дочірнього підприємства, що не відноситься, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства. МСФЗ 10.

Непрямий метод складання Звіту про рух грошових коштів (the indirect method of reporting cash flows) – здійснюється поетапне кори-

гування суми прибутку (збитку) на суми негрошових операцій, оборотних активів, поточних зобов'язань. Для такого методу застосовується форма звітності консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), форма № 3-кн.

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

НП(С)БО (NAS) – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Об'єднання підприємств (business combination) – об'єднання підприємств, утворене за ініціативою підприємств, незалежно від їх виду, які на добровільних засадах об'єднали свою господарську діяльність.

Об'єднання підприємств (business combination) – операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Операції, що їх іноді називають «істинними злиттями» або «злиттями рівних», також є об'єднанням бізнесу.

Облікова політика (accounting policy) – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Окрема фінансова звітність (separate financial statements) – звітність, що подається материнським підприємством (тобто інвестором, який контролює дочірнє підприємство) або інвестором, який має спільний контроль над об'єктом інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, у якій інвестиції обліковуються за собівартістю або відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Операційна діяльність (operating activities) – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, крім інвестиційної чи фінансової діяльності, тобто діяльність, яка забезпечує основну частку доходу та пов'язана з виробництвом, реалізацією продукції й іншими взаємовідносинами, що виникають у процесі її здійснення.

Операція в іноземній валюті (валютна операція) – (foreign currency transaction) – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Основна діяльність (operating activity, core operations) – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Прибуток (profit) – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. За економічним змістом прибуток – це грошовий вираз частини вартості додаткового продукту, тобто частини чистого доходу, отриманого підприємством.

Примітки до консолідованої фінансової звітності (notes to the consolidated financial statements) – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей консолідованої фінансової звітності групи підприємств, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Принципи бухгалтерського обліку (accounting principles) – правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Прямий метод звітування про рух грошових коштів від операційної діяльності (direct method of reporting cash flows from operating activity) – послідовно відображається спочатку надходження, потім вибуття грошових коштів з остаточним визначенням збільшення (зменшення) чистого руху грошових коштів. Для такого методу застосовується форма звітності консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма № 3-к.

Ризик (Risk) – кількісна міра небезпеки, що враховує ймовірність виникнення негативних наслідків від здійснення господарської діяльності та можливий розмір втрат від них.

Ризик (діловий ризик) – ризик, який є результатом визначних обставин, подій, дій чи бездіяльності та може негативно вплинути на можливість досягнення суб'єктом господарювання своєї мети та виконання стратегії, або ризик, який є результатом вибору невідповідної мети та стратегії

Рух грошових коштів (cash flows) – надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів.

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

Стаття фінансового звіту (balance sheet item) – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(С)БО 1.

Сукупний дохід (comprehensive income) – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Суттєва інформація (material information) – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Управлінська звітність (management reporting) – результат збору, ідентифікації, реєстрації, узагальнення та систематизації фінансової і не фінансової інформації у формі внутрішніх документів (звітів) для зацікавлених користувачів з метою оцінки, аналізу, контролю та планування діяльності підприємства та його структурних підрозділів.

Фінансова діяльність (financing activities) – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Фінансова інновація (financial innovations) – нові схеми здійснення фінансових операцій або нові фінансові інструменти, впроваджені в практику фінансового менеджменту з метою зменшення фінансових ризиків, зниження витрат і збільшення доходів.

Фінансові результати (financial results) – відображений у грошовій формі підсумок господарської діяльності (прибуток або збиток) підприємства (групи підприємств) за певний період часу.

Холдинг (англ. **Holding** – утримання, зберігання) – сукупність материнської компанії та контрольованих нею дочірніх компаній. Крім простих холдингів, що являють собою материнське товариство і одне або декілька контрольованих ним дочірніх товариств (про яких говорять, що вони у відношенні один до одного є «сестринськими» компаніями) існують і складніші холдингові структури, в яких дочірні товариства самі виступають в якості материнських компаній у відношенні до інших компаній.

Холдингова компанія (від англ. **holding company** «компанія, яка володіє») – публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності); або акціонерне товариство, яке володіє, користується та розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств.

Чистий рух грошових коштів (net cash flow for accent activities) – алгебраїчна сума надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів від певних видів діяльності підприємства. Визначається чистий рух грошових коштів за кожним видом діяльності та чистий рух грошових коштів в цілому за звітний період.

Чисті активи, чиста вартість компанії (net worth) – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

ДОДАТКИ

Додаток А

Економічне та облікове наповнення термінів «консолідація» та «субсидіарний» у нормативно-правових актах України

Ведення бізнесу передбачає широке використання доречних наукових понять. Так, теперішнє поняття «консолідація» має латинське коріння «con solidat» що означає ... з посиленням; із цього терміну виходять іменник англ. «consolidation» та дієслово англ. «consolidate». У табл. А1 наведено значення терміну консолідація за написанням англійською у головних європейських мовах.

Таблиця А1

Розкриття змісту іменника «consolidation» європейськими мовами

№ з/п	Мова (мовна група)	Написання слова	Значення іменника відповідною мовою/англійською
1	2	3	4
1	латина (літературно-історична мова)	consolidationis	Condensatio, conexus, concorporatio, consolidatio/ unit, consolidation, compression, cartel, connexion, connection, conjunction, pooling, unification, association, consolidation
2	англійська (германська гілка індоевропейської мовної сім'ї)	consolidation	Затвердіння, зміцнення, консолідація, об'єднання, укріплення, ущільнення/ hardening, solidification, induration, congelation, calcification, strengthening, afforcement, stabilization, enforcement, backing association, unification, reunion, coalescence, incorporation, strengthening, fortification, reinforcement, wall
3	німецька (германська гілка індо-європейської мовної сім'ї)	Festigung	Stärkung, Verstärkung, Ausbau, Festigung, Versteifung, Verdickung Festigung, Härten, Härtung, Verhärtung, Erhärten, Verhärten, Festigung, Zusammenlegung, Vertiefung, Ausbau, Befestigung, Zusammenschluss Härte, Festigkeit, Schwere, Strenge, Steifheit, Festigung/ strengthening, consolidation, hardening, hardness
4	нідерландська (західногерманська підгілка германської гілки індо-європейської мовної сім'ї)	consolidating	consolidating, versterking, vast worden/ consolidation

Продовж. додатку А

1	2	3	4
5	данська (скандинавська підгілка германської гілки індо- європейської мовної сім'ї)	konsolidering	
6	шведська (германська група індоєвропейської мовної сім'ї)	konsolidering	konsolidering, sammanslagning, stärkande/ consolidation
7	норвезька (германська група індоєв- ропейської мовної сім'ї)	konsolidering	
8	французька (романська група індоєвропейської сім'ї мов)	consolidation	Accumulation, intensification, renforcement, augmentation, battage, établissement, constitution, implantation, institution, fondation, consolidation, strengthening, establishment, build-up, renforcement, raffermissment, resserrement, fortification/ consolidation, strengthening, establishment, build-up
9	португальська (романська група індоєв- ропейської сім'ї мов)	consolidação	consolidação, fusão cenário, fixação, colocação, afinação, ajustamento/ consolidation, setting
10	румунська (романська група індоєв- ропейської сім'ї мов)	consolidare	protecție, protejare, apărare, favoare, patronaj, consolidare/ protection, consolidation
11	іспанська (романська група індоєв- ропейської сім'ї мов)	consolidación	consolidación, unión
12	італійська (романська група індоєв- ропейської сім'ї мов)	consolidamento	Consolidation, solidification

Природа іменника «consolidation» у основних мовах як германської так й романської груп розкриває його об'єднуюче, протежируюче, підтримуюче, установче, утворююче джерело, у німецькій, наприклад, еквівалентами «Festigung» є зміцнення, посилення, розширення, потовщення, лікування, затвердіння, злиття, розширення, кріплення, навіть твердість, міцність, серйозність, строгість, жорсткість тощо; ідею, що посилює засновника, ініціатора (організатора), лідера справи за рахунок приєднання до об'єднуючої ідеї інших сторін (осіб), а значить, вихід цих сторін із протилежних угруповань, спільнот, тобто послаблення таких угруповань, які вони залишають.

Слід зазначити великий вплив англійської мови як глобальної мови на інші мови, у кількох мовах вже вкоренилися прями запозичення з англійської. Сучасні словники, енциклопедії трактують термін «**consolidatio**» як такий, що означає – об'єднувати кого-небудь, сплачувати що-небудь; це об'єднання окремих людей, груп для боротьби за загальні цілі; прикметник «**консолідований**» означає згуртований, міцний, об'єднаний.

У загальному сенсі «**consolidatio**» означає зміцнення (зміцнювати, зміцнюватися); об'єднання (об'єднувати, об'єднуватися); укріплення (укріпляти, укріплятися); ущільнення (ущільнювати), консолідацію (консолідувати); затвердіння, скріпляти тощо; у фінансах «**консолідація**» – це перетворення короткострокових державних боргових зобов'язань у довгострокові або безстрокові зобов'язання, використання прибутку, отриманого від торгівлі спекулятивними акціями шляхом вкладення капіталу в більш цінні акції; заміна національної валюти у валютних резервах країни на нові міжнародні цінні активи; злиття або об'єднання двох або більше фірм або компаній; консолідація боргів (позик); консолідація цінних паперів тощо; а **consol** – це «вічна облигація». У юриспруденції під консолідацією розуміється також об'єднання кількох законів в один новий із збереженням змісту (Англія); переривання права користування через його злиття із правом власності, еквівалентом консолідації є пролонгація. На думку Комісії фінансових експертів ООН, система стимулювання повинна в перспективі винагородити фінансові інститути перетворенням їх короткостроковий зобов'язань у довгострокові. У цьому відношенні консолідування боргу за поточними ставками було б доцільніше обліку за поточними цінами та ставками, а в деяких випадках – у більш доречними. ... Було б неефективним домагатися відповідності кожного окремого активу його субсидуванням, але сукупність активів можна співставляти із сукупним субсидуванням.

Економічні еквіваленти «**консолідації**» різноманітні, це об'єднання, злиття, інтеграція, поглинання, придбання, корпорація, холдинг, асоціація, групування, зведення тощо. Предмети «**консолідації**» у економіці також значно розрізняються; ними можуть бути фірми, компанії, групи підприємств, підприємства, організації, капітали, бізнеси, бізнес-комбінації, дані, інформація, звітність, зусилля, дії, навіть методологія бухгалтерського обліку, яка використовується при підготовці звітності тощо. Доречним буде аналіз змісту терміну «**консолідація**» у нормативно-правових актах України.

«**Консолідація**» при створенні об'єднань, холдингів. Функціонування материнської компанії та контрольованих нею дочірніх компаній; холдинг або голдинг (англ. **holding** – утримання, зберігання). Холдингові підприємства (холдинги) діють на основі економічної та/або організаційної залежності компаній, що здійснюють контроль та знаходяться під контролем; вони функціонують протягом періоду, коли існують відносини контролю-підпорядкування та подають про діяльність свою та діяльність

своїх дочірніх (корпоративних) підприємств **консолідовану фінансову звітність**. Відповідно до Закону України «Про холдингові компанії в Україні», ст. 10, (2006 р.) холдингова компанія протягом усього періоду своєї діяльності повинна не рідше одного разу на рік оприлюднювати свою **консолідовану фінансову звітність** та фінансову звітність своїх корпоративних підприємств; в асоційованих підприємствах з вирішальною залежністю (тобто, коли зазначене контролююче підприємство) складається **консолідована фінансова звітність** контролюючого та асоційованого підприємства. У даному випадку йдеться про агрегування звітної інформації.

Консолідація фінансової звітності відбувається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх (корпоративних) підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського (холдингового) підприємства; при цьому підлягають виключенню певні операції з наступними об'єктами обліку: 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського (холдингового) підприємства в кожне дочірнє (корпоративне) підприємство і частка материнського (холдингового) підприємства в капіталі кожного дочірнього (корпоративного) підприємства; 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані). Цей методичний підхід зберігся та використовується при складанні консолідованої фінансової звітності.

Фіскальна «**консолідація**». Податковим кодексом України (ПКУ) (2010 р.) передбачений **консолідований податок на прибуток підприємств** (п. 152.4. ст. 152 та п. 161.4. ст. 161 ПКУ), встановлене **розрахунок податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток, серед форм податкової декларації** з податку на прибуток підприємств **зазначається консолідована декларація; консолідованим іпотечним боргом** вважається зобов'язання за договорами про іпотечний кредит, реформовані кредитором відповідно до Закону, пп. 14.1.89 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. Слід також зазначити більш вагому владну функцію материнської компанії (не лише функцію контролю) з точки зору оподаткування. Так, пп. 14.1.103 п. 14.1 ст. 14 ПКУ материнськими компаніями вважаються юридичні особи, які є власниками інших юридичних осіб або здійснюють контроль над такими юридичними особами як пов'язані особи. Законодавець розмежував у фіскальній сфері владну функцію (володіння дочірнім підприємством) материнської компанії від функції контролю.

Єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування вважається **консолідований страховий внесок**, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою

забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

«**Консолідація**» в обліку бюджетних установ. На єдиному казначейському рахунку **консоліднуються** кошти державного та місцевих бюджетів, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та кошти інших клієнтів, які відповідно до законодавства знаходяться на казначейському обслуговуванні (ст. 2. п. 23 Бюджетного кодексу України, 2010 р.); за Національним П(С)БО в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» дається визначення економічної групи, контролюючих та контрольованих суб'єктів державного сектору; розкриття інформації у фінансовій звітності здійснюється для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити консолідацію фінансових звітів.

У статистиці – розробка консолідованих національних рахунків.

Консолідований іпотечний борг у банківському кредитуванні. У сфері кредитування під консолідованим іпотечним боргом за Законом України «Про іпотечне кредитування, операції з консолідованим іпотечним боргом та іпотечні сертифікати» розуміються зобов'язання за договорами про іпотечний кредит, реформовані кредитором. У розділі II Закону «Реформування та обслуговування іпотечних активів» під предметом консолідації розуміють іпотечний борг як зобов'язання боржників за договорами про іпотечний кредит. Зміст консолідованого іпотечного боргу – неподільна цілісність зобов'язань боржників. Ініціатор утворення – кредитор-давець. Висувається правило єдиних вимог щодо консолідованого іпотечного боргу – включаються тільки зобов'язання, які мають однакові умови договорів про іпотечний кредит, умови іпотечних договорів та інші умови, перелік яких визначає кредитор-давець.

Зв'язок перетворень із іпотечними активами. Іпотечні активи – реформовані в **консолідований** іпотечний борг зобов'язання боржників за договорами про іпотечний кредит здійснювати платежі в рахунок погашення основного зобов'язання протягом строку обігу сертифікатів. Іпотечні активи мають вартість, ціну придбання (ціну зобов'язання) та строк існування. Сутність реформування іпотечних активів – об'єднання зобов'язань за договорами про іпотечний кредит у **консолідований** іпотечний борг, та одночасне об'єднання відповідних іпотек за іпотечними договорами в іпотечний пул.

У банківській справі **консолідація** фінансової звітності банківських установ, складання **консолідованого** балансу банківської системи.

Задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності. Вимоги сучасного бізнесу передбачають, що крім індивідуальної

(автономної, самостійної, окремої тощо) звітності підприємств групи материнське підприємство зобов'язане подавати також консолідовану фінансову звітність; згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999 р.) **консолідована фінансова звітність** – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці; підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. Зміст підготовки консолідованої фінансової звітності розкривався у перших національних бухгалтерських стандартах – П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» (1999 р.) та набув значної актуальності у новому національному П(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» (2013 р.). Консолідована звітність має неоціненне значення для інвесторів та акціонерів, оскільки відображає фінансовий стан і результат діяльності головного підприємства і всіх контрольованих ним підприємств (групи), розглядаючи їх як єдиний господарюючий суб'єкт. Слід зазначити зростання значення виконання консолідаційних процедур, оскільки із 2013 р. в Україні використовуються спеціальні форми консолідованої фінансової звітності.

За МЗФЗ 10 «**Консолідована фінансова звітність**» (англ. *consolidated financial statements*) (2013 р.) це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання. Ключовим моментом утворення групи та обов'язком складання **консолідованої фінансової звітності** є наявність контролю з боку материнського підприємства над діяльністю дочірніх підприємств, що входять до групи. Нові вимоги передбачено Директивою ЄС від 26 червня 2013 р. Про річну фінансову звітність, **консолідовані фінансові звіти** тощо.

Консолідований баланс федеральній резервній системі англ. *Federal Reserve System* у США зберігає загальний задум процедур консолідації звітності, у цьому балансі виокремлюється консолідована доля участі в активах/пасавах.

Термін «субсидіарний». Відносини між головним (материнським) підприємством та дочірніми підприємствами, що входять до складу групи підприємств спрямовані перш за все на максимальний розвиток активності, ініціативи та підприємництва дочірніх підприємств. На вищому рівні управління групою вирішуються завдання з управління в інтересах всієї групи, які не можуть бути ефективно вирішені на місцевому рівні. Материнське (головне) підприємство грає «субординативну» (підрядну, координуючу, контролюючу) роль. Такий підхід розподілу відповідальності

у менеджменті відповідає відомому принципу соціальної організації – субсидіарності (від лат. *subsidiarius* – допоміжний). Реалізація принципу субсидіарності передбачає пріоритет прав особистості перед правами будь-якої спільноти. Даний принцип обумовлює однозначний розподіл прав та обов'язків по виконавчій вертикалі із делегуванням повноважень на той рівень управління, де вони можуть виконуватися ефективно. Термін «субсидіарний», який утворився від латинських слів *sub sidia rius* тобто під захистом іншого, знайшов своє відображення й при утворенні групи підприємств. З точки зору підпорядкованості, субординації у групі дочірнє підприємство розглядається як залежне, підлегле, підвладне, підконтрольне, підвідомче. Прикметниками виразу «*subsidiary*» є – допоміжний, додатковий, другорядний, той, який потребує на субсидію, той, якого підтримують, захищають (субсидують) тощо; іменником такого слова є філія, відокремлений структурний підрозділ тощо. Тому еквівалентом дочірнього підприємства англійською є субсидіарне підприємство.

Додаток Б

Продовж. додатку Б

Зміст рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності за Міжнародним стандартом фінансової звітності – МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»
<p>П. 19. Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.</p> <p>П. 20. Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування, та припиняється, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування</p>
<p>Рекомендації щодо складання консолідованої фінансової звітності</p> <p>Вимоги до обліку</p> <p>Процедури консолідації</p> <p>Консолідована фінансова звітність:</p> <ul style="list-style-type: none">а) об'єднує подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств;б) згортає (виключає) балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу);в) виключає повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, що визнані в складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються повністю). Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 «Податки на прибуток» розглядає тимчасові різниці, що виникають внаслідок виключення прибутків або збитків від внутрішньогрупових операцій <p>Єдина облікова політика</p> <p>Якщо член групи користується обліковими політиками, що відрізняються від тих, які були прийняті в консолідованій фінансовій звітності для обліку подібних операцій та подій за подібних обставин, то відповідні коригування мають бути здійснені у фінансовій звітності такого члена групи при складанні консолідованої фінансової звітності, щоб забезпечити узгодженість з обліковими політиками групи</p>

Оцінка

Суб'єкт господарювання включає дохід та витрати дочірнього підприємства у консолідовану фінансову звітність з дати, коли він отримав контроль над дочірнім підприємством, до дати, коли суб'єкт господарювання втратив контроль над дочірнім підприємством. Дохід та витрати дочірнього підприємства розраховуються на основі величини активів та зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання. Наприклад, витрати на амортизацію, визнані у консолідованому звіті про сукупні доходи після дати придбання, визначаються на основі справедливої вартості відповідних активів, що амортизуються, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання

Потенційні права голосу

Якщо існують потенційні права голосу або інші похідні інструменти, що містять потенційні права голосу, то пропорція прибутку або збитку та зміни у капіталі, що відносяться до материнського підприємства та неконтрольованих часток участі при складанні консолідованої фінансової звітності, визначається виключно на основі існуючих часток володіння й не відображають можливої реалізації чи конвертацію потенційних прав голосу та інших похідних інструментів, за винятком випадків, коли застосовується параграф Б90.

За деяких обставин суб'єкт господарювання має, по суті, існуючу частку володіння внаслідок операції, яка в поточний період часу надає суб'єктові господарювання доступ до доходу, пов'язаному з часткою участі. За таких обставин частка, віднесена до материнського підприємства та неконтрольованих часток участі при складанні консолідованої фінансової звітності визначаються з урахуванням реалізації таких потенційних прав голосу та інших похідних інструментів, які в поточний період часу надають суб'єктові господарювання доступ до доходу.

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» не розповсюджується на частки участі в дочірніх підприємствах, що консолідуються. Якщо інструменти, що містять потенційні права голосу по суті надають суб'єкту господарювання в поточний період доступ до доходу, пов'язаного з безпосередньою часткою участі у дочірньому підприємстві, то на ці інструменти не поширюються вимоги МСФЗ 9. В усіх інших випадках інструменти, що містять потенційні права голосу в дочірньому підприємстві, обліковуються відповідно до МСФЗ 9

Дата звітності

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, повинна мати однакову звітну дату.

Якщо кінець звітного періоду материнського підприємства відрізняється від кінця звітного періоду дочірнього підприємства, то дочірнє підприємство готує, для цілей консолідації, додаткову фінансову інформацію станом на ту саму дату, що і фінансова звітність материнського підприємства, щоб материнське підприємство могло консолідувати фінансову інформацію дочірнього підприємства, окрім випадків, коли це зробити неможливо.

Якщо це зробити неможливо, материнське підприємство має консолідувати фінансову інформацію дочірнього підприємства, користуючись найостаннішою фінансовою звітністю дочірнього підприємства, скоригованою з урахуванням впливів важливих операцій або подій, що сталися між датою такої фінансової звітності та датою консолідованої фінансової звітності. У будь-якому випадку різниця між датою фінансової звітності дочірнього підприємства та датою консолідованої фінансової звітності не повинна бути більшою ніж три місяці, а тривалість звітних періодів і розходження між датами фінансової звітності мають бути однаковими від періоду до періоду

Формати консолідованої фінансової звітності – за об'єктами обліку
(вимога МСФЗ)

Значний практичний досвід авторів з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності а також аудиту фінансової звітності знайшов відображення у формування т. зв. «Золотих» правилах складання та подання консолідованої фінансової звітності підприємства, які, хоча й мають характер рекомендацій, але можуть допомогти студенту у засвоєнні матеріалу курсу.

«Золоті правила» консолідації фінансової звітності

Вивчення практики складання консолідованої фінансової звітності дозволило сформулювати основні положення (правила) консолідації фінансової звітності групи підприємств.

Перше, головне правило консолідації – перевагу інтересів користувача консолідованої фінансової звітності групи підприємств. Користувачі використовують фінансові звіти для задоволення різноманітних потреб у фінансовій інформації. Незважаючи на різноманітність інформаційних потреб користувачів, існує ряд запитів, які є спільними для всіх користувачів інформації звітності.

Друге правило консолідації – повинна бути готовою вихідна інформаційна база консолідації – індивідуальні фінансові звіти материнського та дочірніх підприємств, які складені за єдиною обліковою політикою групи; показники фінансових звітів материнського та дочірніх підприємств відображаються в робочій таблиці та складаються для отримання показників консолідованих фінансових звітів групи.

Третє правило консолідації – виключення суми внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо. Прикладом внутрішньогрупових операцій може бути продаж сировини дочірнім материнському підприємству. Якщо розрахунки не відбулися, то у дочірнього підприємства виникає дебіторська заборгованість, а у материнського підприємства кредиторська заборгованість. Така заборгованість є внутрішньою для групи, а тому у консолідованому балансі не наводиться. Внаслідок цієї операції у дочірнього підприємства виникає дохід та прибуток, які також підлягають виключенню, але вже з консолідованого звіту про фінансові результати. Якщо ж між підприємствами до складання консолідованого звіту відбулися грошові розрахунки за поставку сировини, то такі розрахунки не включаються до консолідованого звіту про фінансові результати.

Четверте правило консолідації – виключення суми нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані). Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів

підприємства. Наприклад, у результаті реалізації товарів (робіт, послуг тощо) між підприємствами групи у продавця виникає дохід, а на балансі у покупця будуть відображені ці товари. Так як такі суми не впливають на результати діяльності групи в цілому, їх у консолідовану звітність не включають.

П'яте правило консолідації – пріоритетне значення контролю материнського підприємства над дочірнім підприємством.

Шосте правило консолідації – обов'язкове дотримання всіма членами групи єдиної облікової політики підприємств групи.

Сьоме правило консолідації – вимога повноти. Всі активи, зобов'язання, доходи та витрати консолідованої групи приймаються в повному обсязі незалежно від частки материнського підприємства. Неконтрольована частка участі наводиться у балансі окремими рядком, рядок 1490.

Восьме правило консолідації – єдиної звітної дати та період включення фінансових звітів дочірніх підприємств до консолідованої фінансової звітності. До консолідованої фінансової звітності потрібно об'єднати бухгалтерську звітність підприємств за порівнювальний період часу на єдину звітну дату. Як правило, консолідована фінансова звітність готується на дату звіту материнського підприємства. Якщо це неможливо, за МСФЗ дозволено використовувати фінансові звіти, складені на різні дати, але різниця не повинна перевищувати три місяці. При цьому слід робити коригування щодо суттєвих подій та операцій, які були між датами складання звітів дочірніх підприємств і датою фінансових звітів материнської компанії. Тому бухгалтерська звітність дочірніх підприємств повинна бути перерахована для відповідності звітному періоду материнського підприємства. Наприклад, інформація дочірнього підприємства, зареєстрованого у Великій Британії та яке надає річну фінансову звітність станом на 30 липня, повинна бути надана у відповідності із звітним періодом українського материнського підприємства – 31 грудня.

Період включення фінансових звітів дочірніх підприємств до консолідованої фінансової звітності. Результати господарської діяльності дочірнього підприємства включають до консолідованих звітів, починаючи з дати придбання, тобто дати, коли контроль над придбаним дочірнім підприємством фактично був переданий покупцю. Результати господарської діяльності дочірнього вибулого підприємства включають до складу консолідованих звітів до дати вибуття, тобто до дати, коли материнське підприємство припинило контролювати дочірнє. Різницею між виручкою від вибуття дочірнього підприємства та балансовою вартістю його активів і зобов'язань на дату вибуття визначають у консолідованому звіті про фінансові результати як прибуток (збиток) від вибуття дочірнього підприємства. Починаючи з дати, коли підприємство не можна вже відносити до категорії «дочірніх»,

інвестиції в це підприємство починають обліковувати відповідно до П(С) БО 12 «Фінансові інвестиції», оскільки вони вже не є частиною групи.

Дев'яте правило консолідації – єдина валюта звітності. Консолідована бухгалтерська звітність повинна бути складена в єдиній валюті. У якості єдиної валюти може прийматися валюта звітності материнського підприємства, а також валюта, в якій група готує консолідовану бухгалтерську звітність для користувачів. Наприклад, материнське підприємство звітує в українських гривнях, зарубіжне дочірнє підприємство – у фунтах стерлінгів, а валюта звітності групи – євро, надана у єдиній валюті.

Десяте правило консолідації – дотримання певного порядку консолідації. Процес консолідації фінансових звітів групи підприємств за звітний період передбачає основні етапи:

- а) формування моделі звітності;
- б) підготовка інформаційних запитів, збирання та перевірка інформації;
- в) трансформація звітності за допомогою робочої таблиці;
- г) підготовка та подання підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності.

Додаток Д

**Зміст нормативно-правових актів України щодо складання
консолідованої фінансової звітності групи підприємств**

Назва нормативно- правового акту, розділ акту	Основа акту щодо складання консолідованої фінансової звітності	Коментарі щодо розкриття природи акту для складання консолідованої фінансової звітності
1	2	3
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»		
Стаття 1. Визначення термінів	Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	Визначення консолідованої фінансової звітності групи підприємств як рівноправної фінансової звітності; зазначене три предмети діяльності, які знаходять відображення у консолідованої фінансової звітності групи підприємств
Стаття 12. Консолідована та зведена фінансова звітність	1. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність	Виокремлення консолідованої фінансової звітності від зведеної фінансової звітності; обов'язок підприємств, що мають дочірні підприємства, складати та подавати консолідовану фінансову звітність
Стаття 12-1. Застосування міжнародних стандартів	Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами	Зазначене коло суб'єктів/респондентів, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами

Продовж. додатку Д

1	2	3
	3. Підприємства, крім тих, що зазначені в частині другій цієї статті, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності	Право суб'єктів/респондентів самостійно обирати міжнародні стандарти для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності
	4. Підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами	Обов'язок суб'єктів/респондентів інформувати органи статистики про складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами
	5. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складені за міжнародними стандартами, подаються у порядку	Суб'єкти/респонденти дотримуються вимог Закону при поданні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами
Стаття 14. Подання та оприлюднення фінансової звітності	4. Публічні акціонерні товариства, підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що	Зазначене коло суб'єктів/респондентів, які оприлюднюють річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність у встановлені Законом строки

Продовж. додатку Д

1	2	3
	настає 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	
Закон України «Про холдингові компанії в Україні»		
Стаття 9. Оприлюднення інформації про холдингову компанію	2. Холдингова компанія протягом усього періоду своєї діяльності повинна не рідше одного разу на рік оприлюднювати свою консолідовану фінансову звітність та фінансову звітність своїх корпоративних підприємств	Обов'язок холдингових компаній як суб'єктів/ респондентів оприлюднювати свою консолідовану фінансову звітність та фінансову звітність своїх корпоративних підприємств
Порядок подання фінансової звітності Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419		
П. 2	Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності відповідно до законодавства	Обов'язок суб'єктів/ респондентів дотримуватися при складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності одного з двох альтернативних варіантів складання звітності
	Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., кредитними спілками - з 1 січня 2015 р.	Зазначене коло суб'єктів/ респондентів, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами

Продовж. додатку Д

1	2	3
П. 11	Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, надсилають листом відповідну інформацію органам державної статистики у передбачені для подання такої звітності строки	Обов'язок суб'єктів/ респондентів які мають дочірні підприємства, крім власних фінансових звітів подавати консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у зазначені строки. При використанні для складання консолідованої фінансової звітності міжнародних стандартів фінансової звітності повідомляються органи статистики
Інструкція по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затв. наказом Мінфіну України від 30.11.99 року № 291		
	Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо. Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:	На рахунок 14 материнського підприємства відображаються довгострокові фінансові інвестиції дочірнім підприємствам

Продовж. додатку Д

1	2	3
	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам» 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	
	Рахунок 19 «Гудвіл» Рахунок 19 «Гудвіл» призначений для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», та/або гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства	На рахунку 19 материнського підприємства відображається гудвіл при придбанні дочірнього підприємства
	Рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями». На рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» ведеться облік розрахунків за операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63-67. На субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами	На рахунку 68 материнського підприємства відображаються поточні операції з дочірнім підприємством
	Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» На субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані	На рахунку 72 відображаються доходи материнського підприємства пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання

Продовж. додатку Д

1	2	3
	зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків	дочірніми підприємствами прибутків
	Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» На субрахунку 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» ведеться облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків	На рахунку 96 материнського підприємства знаходяться відображення витрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків
НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»		
	2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством	Декларуються єдині нормативні засади для складання фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності. Цих засад дотримуються підприємства, які зобов'язані подавати фінансову звітність
	Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	Визначення консолідованої фінансової звітності групи підприємств як рівноправної фінансової звітності, зазначене три предмети діяльності групи підприємств: фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи.

Продовж. додатку Д

1	2	3
		Вказується юридична основа підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці
	9. У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту	Предметом форми є рух грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємств протягом звітного періоду. Передбачено можливість обрання одного з альтернативних способів складання консолідованого фінансового звіту про рух грошових коштів
	У додатках до НПСБО розміщено форми консолідованої фінансової звітності: консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к; консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), форма № 2-к; консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма № 3-к, (за непрямим методом), форма № 3-кн; консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к	Регламентовано стандартизовані форми кожного звіту консолідованої фінансової звітності, вихідними є форми фінансової звітності

Продовж. додатку Д

1	2	3
Про Примітки до річної фінансової звітності, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11. 2000 р. № 302		
	Примітки до консолідованої річної фінансової звітності	Форму призначено для річної фінансової звітності. Оскільки немає прямої заборони форму може бути також використано для складання консолідованої фінансової звітності
НПСБО 2 «Консолідована фінансова звітність»		
	Це Національне положення (стандарт) визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. 2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються групою юридичних осіб (далі – група підприємств), 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)	Декларуються загальні вимоги до розкриття інформації для складання консолідованої фінансової звітності. Ці вимоги виконуються групою підприємств, які зобов'язані подавати фінансову звітність за національними П(С)БО. Цими вимогами користується група, правила складання консолідованої фінансової звітності групи підпорядковані порядку складання фінансової звітності материнського підприємства. НПСБО 2 – це ключовий (базовий) стандарт, яким користуються для складання консолідованої фінансової звітності за національними П(С)БО

Продовж. додатку Д

1	2	3
П(С)БО 7 «Основні засоби»		
Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності	39. У примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств	Зазначається можливість виникнення курсових різниць при перерахунку вартості основних засобів при складанні консолідованої фінансової звітності
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»		
Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у примітках до фінансових звітів	36. У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація: 36.3.2. Первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств	У разі, коли об'єднання кваліфікується як група підприємств, материнське підприємство вказує у примітках до консолідованої фінансової звітності первісну вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»		
Облік фінансових інвестицій в асоційованій дочірній підприємстві	16. Фінансові інвестиції в асоційованій дочірній підприємстві обліковуються за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пункті 16 Положення (стандарту) 12.	Стосунки у групі між материнським та дочірнім підприємствами мають характер фінансових інвестицій. Зазначаються дати, що враховуються для обліку фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірній підприємстві.

Продовж. додатку Д

1	2	3
	17. Фінансові інвестиції в асоційованій дочірній підприємстві в бухгалтерському обліку відображаються в порядку, наведеному у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12, якщо: а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання; б) асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців. 18. Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства	Визначну роль мають критерії ідентифікації дочірнього підприємства
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»		
Відображення активів та зобов'язань з податку на прибуток у фінансовій звітності	У консолідованому балансі дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток відображаються розгорнуто. У консолідованому балансі відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються розгорнуто	Вимога розгорнутого відображення у активах та пасивах консолідованого балансу дебіторської заборгованості та зобов'язань з поточного податку на прибуток, відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань

Продовж. додатку Д

1	2	3
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»		
Загальні положення	<p>Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:</p> <p>Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.</p> <p>Дата придбання – дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.</p> <p>Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.</p> <p>Дата угоди – дата досягнення домовленості між учасниками про об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності.</p> <p>Ідентифіковані активи та зобов'язання – придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу.</p> <p>Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.</p> <p>Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.</p>	<p>Наводяться визначення ключових категорій, що використовуються при складанні консолідованої фінансової звітності</p>

Продовж. додатку Д

1	2	3
	<p>Немонетарні активи – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.</p> <p>Дата обміну – дата придбання, якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності досягається в одній операції обміну. Якщо таке об'єднання здійснюється більш ніж за однією операцією обміну (зокрема, коли об'єднання здійснюється поетапно шляхом послідовного придбання пакетів акцій), датою обміну вважається дата, на яку кожна окрема фінансова інвестиція відображена покупцем у бухгалтерському обліку.</p> <p>Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності – поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.</p>	

Продовж. додатку Д

1	2	3
	<p>Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності контролюється тією самою стороною (сторонами) до і після поєднання і цей контроль не є тимчасовим, то це не є об'єднанням підприємств та/або видів їх господарської діяльності.</p> <p>Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.</p> <p>Частка меншості – частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).</p> <p>Чисті активи – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань</p>	
Облік придбання	17. Після об'єднання підприємств складається фінансова звітність кожним підприємством (індивідуальна) та материнським – за групу підприємств (консолідована)	З дати утворення об'єднання у материнського підприємства виникає обов'язок складання консолідованої фінансової звітності; підприємства, що об'єдналися, продовжують складати індивідуальну (окрему) фінансову звітність. Зазначається новий статус материнського підприємства після об'єднання підприємств – звітної одиниці для складання консолідованої фінансової звітності

Продовж. додатку Д

1	2	3
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»		
Фінансова звітність в іноземних валютах	12. Включення статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність». При цьому різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу господарської одиниці відображається у вписуваному рядку 375 «Накопичена курсова різниця» консолідованого балансу. Курсові різниці за внутрішньогруповими монетарними статтями в консолідованій фінансовій звітності відображаються згідно з пунктами 8-9 Положення (стандарту) 21	Порядок відображення у обліку та консолідованій фінансової звітності перерахованих у валюту звітності статей фінансової звітності одиниць за межами України
Операції в іноземній валюті	8. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат),	Порядок відображення у консолідованій фінансової звітності материнського підприємства показників фінансової звітності дочірнього підприємства, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції, що складена на різні дати балансу (за різний період)

Продовж. додатку Д

1	2	3
	за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з п. 9 П(С)БО 21. 9. Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України, відображаються у складі іншого додаткового капіталу. Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми іншого додаткового капіталу, залишок наводиться зі знаком «мінус»	
П(С)БО 22 «Вплив інфляції»		
Консолідація скоригованих фінансових звітів	22. Для включення до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства показники фінансової звітності дочірнього підприємства, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції, зазначеним у п. 4 П(С)БО 22, коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни. 23. Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності	
П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»		
Розкриття інформації	13. Інформація, передбачена пунктом 11 Положення (стандарту) 23, може не наводитися у примітках до:	Умови, за якими розкриття інформації за наявності операцій пов'язаних сторін

Продовж. додатку Д

1	2	3
	13.1 консолідованої фінансової звітності щодо внутрішньогрупових операцій; 13.2 фінансової звітності материнського (холдингового) підприємства, якщо вона оприлюднюється разом з консолідованою фінансовою звітністю; 13.3 фінансової звітності дочірнього підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та знаходиться у повній власності материнського (холдингового) підприємства, яке також є юридичною особою за законодавством України та оприлюднює консолідовану фінансову звітність	(п.11 П(С)БО 23) може не наводитися у примітках до консолідованої фінансової звітності фінансової звітності материнського (холдингового) підприємства, якщо вона оприлюднюється разом з консолідованою фінансовою звітністю.
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»		
Визначення доходів і витрат звітних сегментів	19. У розділі I Додатка до приміток до річної фінансової звітності наводяться показники основної діяльності пріоритетних звітних (господарського, географічного виробничого або географічного збутового) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (консолідованої фінансової звітності)	При наявності у материнського та дочірнього підприємств сегментів та складання ними індивідуальної звітності за сегментами визначено правила, за якими сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями материнського та дочірнього підприємств мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (консолідованої фінансової звітності)

Продовж. додатку Д

1	2	3
Визначення активів і зобов'язань за звітними сегментами	<p>24. У розділі I Додатка до приміток до річної фінансової звітності наводяться дані про балансову вартість активів і зобов'язань пріоритетних звітних (господарського, географічного виробничого або географічного збутового) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності підприємства (консолідованої фінансової звітності).</p> <p>33. Визначення звітних сегментів у консолідованій фінансовій звітності та розкриття інформації про звітні сегменти здійснюється на основі показників консолідованої фінансової звітності.</p> <p>34. Якщо материнське підприємство, яке має скласти консолідовану фінансову звітність, приймає рішення про розкриття інформації за сегментами за показниками консолідованої фінансової звітності, то воно узгоджує з дочірніми підприємствами, показники яких включаються до консолідованої фінансової звітності, облікову політику щодо формування звітних сегментів і визначення пріоритетного виду сегмента.</p>	

Продовж. додатку Д

1	2	3
	Якщо показники дочірнього підприємства не включаються до консолідованої фінансової звітності, то такі показники включаються до нерозподілених статей	
III. Зміст статей звіту про фінансові результати	3.36. У консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки	Відображення у Консолідованому звіті про фінансові результати Балансі (Звіті про сукупний дохід) форма № 2-к материнським підприємством чистого фінансового результату та сукупного доходу
IV. Зміст статей звіту про рух грошових коштів	<p>4.2. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.</p> <p>4.28. У додатковій статті «Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві» відображаються надходження грошових коштів від продажу частки в дочірньому підприємстві, яка не привела до втрати контролю.</p> <p>4.35. У додатковій статті «Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві» відображаються виплати грошових коштів на придбання додаткової частки в дочірньому підприємстві.</p>	<p>Передбачено можливість обрання одного з альтернативних способів складання Консолідованого звіту про рух грошових коштів, форми № 3-к та № 3-кн.</p> <p>Передбачено окремі рядки форми для відображення руху грошових коштів у результаті проведення операцій материнського підприємства з дочірнім</p>

Продовж. додатку Д

1	2	3
	4.36. У додатковій статті «Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах» в консолідованому звіті про рух грошових коштів відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах	
V. Зміст статей звіту про власний капітал	5.2. Підприємства у графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки	Виокремлення у складі власного капіталу у формі № 4-к неконтрольованої частки
	5.11. У статтях розділу «Вилучення капіталу» наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок викупу акцій (часток) власної емісії, перепродаж чи анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі, зменшення номінальної вартості акцій, або інші зміни в капіталі, зокрема придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	Відображаються операції, які приводять до зменшення власного капіталу та які відображаються у розділі «Вилучення капіталу» форми № 4-к

Додаток Е

Додаток 2
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1
«Загальні вимоги до фінансової звітності»

КОДИ	
Дата (рік, місяць, число)	01
Підприємство _____ за ЄДРПОУ	
Територія _____ за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ	
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД	

Середня кількість працівників¹ _____
Адреса, телефон _____
Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знака (окрім розділу IV Консолідованого звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2-к), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку _____
за міжнародними стандартами фінансової звітності _____

Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан)
на _____ 20__ р.

Форма № 1-к Код за ДКУД 1801007

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		

Продовж. додатку Е

1	2	3	4
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Гудвіл при консолідації	1055		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1200		
	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Пасив			
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()

Продовж. додатку Е

1	2	3	4
Вилучений капітал	1430	()	()
Неконтрольована частка	1490		
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1700		
Баланс	1900		

Керівник

Головний бухгалтер

¹ Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Додаток Ж

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число) _____

КОДИ		
		01

Консолідований звіт про фінансові результати
(Звіт про сукупний дохід)
за _____ 20__ р.

Форма № 2-к Код за ДКУД 1801008

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий:			
прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()

Продовж. додатку Ж

1	2	3	4
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	()	()
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		
Чистий прибуток (збиток), що належить:			
власникам материнської компанії	2470		
неконтрольованій частці	2475		
Сукупний дохід, що належить:			
власникам материнської компанії	2480		
неконтрольованій частці	2485		

Продовж. додатку Ж

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток З

КОДИ		

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____ за ЄДРПОУ _____
(найменування)

**Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за _____ 20__ р.**

Форма № 3-к Код за ДКУД 1801009

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від: Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	()	()
Праці	3105	()	()
Відрахувань на соціальні заходи	3110	()	()
Зобов'язань з податків і зборів	3115	()	()
Інші витрачання	3190	()	()
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195		
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		

Продовж. додатку 3

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		1	2	3	4
Надходження від отриманих: відсотків	3215				
дивідендів	3220				
Надходження від деривативів	3225				
Інші надходження	3250				
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	()	()		
необоротних активів	3260	()	()		
Виплати за деривативами	3270	()	()		
Інші платежі	3290	()	()		
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від: Власного капіталу	3300				
Отримання позик	3305				
Інші надходження	3340				
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	()	()		
Погашення позик	3350				
Сплату дивідендів	3355	()	()		
Інші платежі	3390	()	()		
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				
Залишок коштів на початок року	3405				
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток И

Дата (рік, місяць, число) _____
Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____
(найменування)

КОДИ		

Консолідований звіт про рух грошових коштів
(за непрямим методом) за _____ 20__ р.

Форма № 3-кн Код за ДКУД 1801010

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності	3500				
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування					
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	

Продовж. додатку II

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності	3200		X		X
Надходження від реалізації фінансових інвестицій					
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності	3300		X		X
Надходження від: Власного капіталу					
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	

Продовж. додатку II

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
Інші платежі	3390			X	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток К

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____
(найменування)

Дата (рік, місяць, число) _____

КОДИ _____

Консолідований звіт про власний капітал
за _____ 20__ р.

Форма № 4-к Код за ДКУД 1801011

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зарєстрований (пайовий) капітал	капітал у дооцінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Залишок на початок року	4000										
Коригування: Зміна облікової політики	4005										
Виправлення помилок	4010										
Інші зміни	4090										
Скоригований залишок на початок року	4095										
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100										
Інший сукупний дохід за звітний період	4110										

Продовж. додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200										
Спрямування прибутку до зарєстрованого капіталу	4205										
Відрахування до резервного капіталу	4210										
Внески учасників: Внески до капіталу	4240										
Погашення заборгованості з капіталу	4245										
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260										
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265										
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270										
Вилучення частки в капіталі	4275										
Інші зміни в капіталі	4290										
Разом змін у капіталі	4295										
Залишок на кінець року	4300										

Керівник

Головний бухгалтер

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 29 листопада 2000 р. N 302
(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 28 жовтня 2003 р. N 602)

КОДН	
	01

Дата /рік, місяць, число
за ЄДРНОУ
за КОАТУУ
за СПОДУ

Підприємство _____
Територія _____
Орган державного управління _____

Організаційно-правова форма господарювання _____
Вид економічної діяльності _____
Одиниця виміру: тис. грн.

за КОПФГ
за КВЕД

ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

за 20__ рік
Форма N 5

Код за ДКУД _____
1801008

I. Нематеріальні активи

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік		Переоцінка (допівідк., уцінка -)		Вибуло за рік		Парховано амортизації за рік		Врати від записаних амортизаций за рік		Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		
		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	
Права користування природними ресурсами	010																	
Права користування майном	020																	
Права на комерційні позначення	030																	
Права на об'єкти промислової власності	040																	
Авторське право та суміжні з ним права	050																	
Інші нематеріальні активи	060																	
Разом	070																	
Усього	080																	
	090																	

3 рядка 080 графа 14

вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності
вартість оформлених у заставу нематеріальних активів
вартість створених підприємством нематеріальних активів
вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань
накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності

(081) _____
(082) _____
(083) _____
(084) _____
(085) _____

Продовж. додатку Л

II. Основні засоби

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Переоцінка (допівідк., уцінка -)		Вибуло за рік		Парховано амортизації за рік		Врати від записаних амортизаций за рік		Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		у тому числі		
		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	
Земельні ділянки	100																	
Інвестиційна нерухомість	105																	
Капітальні витрати на поліпшення засьєл	110																	
Будівля, споруди та нерухомі пристрої	120																	
Машини та обладнання	130																	
Транспортні засоби	140																	
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150																	
Тварини	160																	
Балаториш насадження	170																	
Інші основні засоби	180																	
Кібілітчені фонди	190																	
Малоплинні необоротні матеріальні активи	200																	
Тимчасові (летитувальні) споруди	210																	
Природні ресурси	220																	
Інвентарна тара	230																	
Предмети прокату	240																	
Інші необоротні матеріальні активи	250																	
Разом	260																	

3 рядка 260 графа 14

(261) _____
(262) _____
(263) _____
(264) _____
(265) _____
(266) _____
(267) _____
(268) _____

вартість основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності
вартість оформлених у заставу основних засобів
залишок вартість основних засобів, що повністю не використовуються (консервація, реконструкція тощо)
вартість основних засобів, що повністю не використовуються (консервація, реконструкція тощо)
основні засоби, оцінені за залишковою вартістю
вартість основних засобів, призначених для продажу
залишкова вартість основних засобів, утриманих на складі надвиробничих позій
вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування
вартість основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності
залишок вартість основних засобів, що вкати в операційну оренду
залишок вартість основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності

3 рядка 260 графа 8

вартість основних засобів, призначених для продажу

3 рядка 260 графа 5

залишкова вартість основних засобів, утриманих на складі надвиробничих позій

Вартість основних засобів, що вкати в операційну оренду

3 рядка 260 графа 15

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код раєдка	За рік	На кінець року
	2	3	4
Капітальне будівництво	280		
Придбання (виготовлення) основних засобів	290		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300		
Придбання (створення) нематеріальних активів	310		
Придбання (виробництво) довгострокових фінансових активів	320		
Інші	330		
Разом	340		

З рядка 340 графа 3
капітальні інвестиції в інвестиційну верховність (341)
фінансові витрати, включені до капітальних інвестицій (342)

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код раєдка	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:				
асоційовані підприємства	350			
спільну діяльність	360			
Б. Інші фінансові інвестиції в:				
частині і пай у статутному капіталі інших підприємств	380			
акції	390			
облігації	400			
інші	410			
Разом (рядок А + рядок Б)	420			

З рядка 1035 графа 4 Балансу (Звіт)
про фінансовий стан) Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:
(421) за справедливою вартістю
(423) за амортизованою собівартістю

З рядка 1160 графа 4 Балансу (Звіт)
про фінансовий стан) Поточні фінансові інвестиції відображені:
(424) за собівартістю
(425) за справедливою вартістю
(426) за амортизованою собівартістю

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код раєдка	Доходи	Витрати
	1	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна середня акція	440		
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	
дешеводкупний витрати і витрати	492	X	
Б. Доходи і витрати від участі в капіталі за інвестиційним в:			
асоційовані підприємства	500		
дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		
В. Інші фінансові доходи і витрати			
Дивіденди	530		X
Проценти	540	X	
Інші фінансові доходи і витрати	550		
560			
Г. Інші доходи і витрати			
Реалізація фінансових інвестицій	570		
Доходи від об'єднання підприємств	580		
Результат опиня курсовості	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Безоплатно одержані активи	610		X
Списання необоротних активів	620	X	
Інші доходи і витрати	630		

(611) (611)
Грошові доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (612)
Грошові доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарибованими (об'єктами) порівняно з пов'язаними сторонами (632)
З рядка 540 - 560 графа 4 фінансові витрати, уключені до собівартості активів (633) %

VI. І рошні кошти

Найменування показника	Код раєдка	На кінець року
	1	2
Готівка	640	3
Поточний рахунок у банку	650	
Інші рахунки в банку (облігаційні, чеківі книжки)	660	
І рошні кошти в дорозі	670	
Еквіваленти грошових коштів	680	
Разом	690	

З рядка 1090 тр. 4 Балансу (Звіт) І рошні кошти, використанні як обмежено про фінансовий стан) (691)

VII. Забезпечення і резерви

Види забезпечень і резервів	Код раєдка	Залишок на початок року	Збільшення за звітний рік		Використано у звітному році	Стороновано невикористану суму у звітному році	Сума отриманого відшкодування витрат на звітний період згідно з актом про забезпечення	Залишок на кінець року
			переховано (згоріло)	додавання				
			4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відступок працівникам	2	3						
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	710							
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	720							
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	730							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо об'єднаних контрактів	740							
	750							
	760							
	770							
	775							
Резерв сумнівних боргів	780							
Разом								

VIII. Залишки

Найменування показника	Код раєдка	Балансова вартість на кінець року	Перевірена за рік	
			збільшення	уцілка
			4	5
Сировина і матеріали	800			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820			
Пілля і гірні матеріали	830			
Будівельні матеріали	840			
Залишки частини	850			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Поточні безоплатні активи	870			
Малоплинні та швидкоплинні предмети	880			
Незавершене виробництво	890			
Готова продукція	900			
Товари	910			
Разом	920			

З рядка 920 графа 3 Балансова вартість залишків: (921)
вдобрювальних за чистою вартістю реалізації (921)
переданих у переробку (922)
оформлених в листування (923)
переданих на кошику (924)
Активи на відшкодування зберігати (побалансовий рахунок 02) (925)
Балансу залишків, призначених для продажу (побалансовий рахунок 02) (926)

IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код раєдка	Всього на кінець року	у т.ч. за строками непогашення					
			до 12 місяців	від 12 до 18 місяців	від 18 до 36 місяців	Сума		
			2	3	4	5	6	
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940							
Інша поточна дебіторська заборгованість	950							

Списано у звітному році більшість дебіторської заборгованості (951)
Із рядка 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами (952)

X. Вестяні і витрати від неуплати пінностей

Найменування показника	Код раєдка	Сума
	1	2
Виявлено (списано) за рік вестяні і витрати	960	
Виявлено заборгованості інших осіб у звітному році	970	
Сума вестяні і витрати, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (побалансовий рахунок 072)	980	

Продовж. додатку Л

ХІІ. Використання амортизованих вітрахувачів		
Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1300	
Використано за рік - усього	1310	
в тому числі на:		
будівництво об'єктів	1311	
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	
з них машини та обладнання	1313	
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	
	1316	
	1317	

ХІ. Будівельні контракти		
Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Доход за будівельними контрактами за звітний рік	1110	
Заборгованість на кінець звітного року:		
всього замовників	1120	
всього замовників	1130	
з авансів отриманих	1140	
Сума зарплатних коштів на кінець року	1150	
Вартість виконаних субпідприємствами робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	

ХІІ. Податок на прибуток		
Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	
Відстрочені податкові активи:		
на початок звітного року	1220	
на кінець звітного року	1225	
Відстрочені податкові зобов'язання:		
на початок звітного року	1230	
на кінець звітного року	1235	
Включено до Звітну про фінансові результати - усього	1240	
у тому числі:		
поточний податок на прибуток	1241	
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	
Відображено у складі власного виплату - усього	1250	
у тому числі:		
поточний податок на прибуток	1251	
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	

Продовж. додатку Л

ХІV. Біологічні активи																
Групи біологічних активів	Код рядка	Обліковуються за первісною вартістю					Обліковуються за справедливою вартістю									
		залишок на початок року	накопичена на амортизаційну вартість за рік	надійшло за рік	вибуло за рік	перевірено на відповідність до вартості за рік	залишок на кінець року	вигідні відновлення корисності	залишок на надійшло за рік	залишок на кінець року	залишок на кінець року					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Довгострокові біологічні активи - усього	1410															
в тому числі:																
робоча худоба	1411															
продуктивна худоба	1412															
багаторічні насадження	1413															
інші довгострокові біологічні активи	1414															
Поточні біологічні активи - усього	1420					X	X	X		X						
в тому числі:																
створені на вирощуванні та відгодівлі	1421					X	X	X		X						
біологічні активи в стані біологічних перетворень	1422					X	X	X		X						
інші поточні біологічні активи	1423					X	X	X		X						
Разом	1424					X	X	X		X						
1430																

3 рядка 1430 графа 5 і графа 14 вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування (1431) _____

3 рядка 1430 графа 6 і графа 16 залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і справедлива вартість біологічних активів, утриманих унаслідок надзвичайних подій (1432) _____

3 рядка 1430 графа 11 і графа 17 балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності (1433) _____

XV. Фінансові результати від первісного вилучення та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів

Найменування показника	Код рядка	Вартість первісного вилучення	Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями	Результат від первісного вилучення		Успіха	Виручка від реалізації	Собівартість реалізації	Фінансовий результат (прибуток +, збиток -) від первісного вилучення та реалізації		
				дохід	витрати				реалізації	вилучення та реалізації	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва - усього											
У тому числі:											
зернові і зернобобові	1510										
з них:											
пшениця	1511										
соя	1512										
соябобові	1513										
рипак	1514										
цукрової буряки (фабричні)	1515										
картопля	1516										
насад. (сирякові, касторові)	1517										
інша продукція рослинництва	1518										
додаткові біологічні активи рослинництва	1519										
Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва - усього											
У тому числі:											
приріст живої маси - усього	1520										
з нього:											
великої рогатої худоби	1521										
свиней	1522										
молочно	1523										
вовни	1524										
явля	1525										
інша продукція тваринництва	1526										
додаткові біологічні активи тваринництва	1527										
продукція рибництва	1528										
1529											
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи разом	1540										

Керівник
Головний бухгалтер

Статті 28 та 29 Директиви 2013/34/ЄС стосовно річних фінансових звітів, консолідованих фінансових звітів і пов'язаних доповідей окремих видів підприємств

Стаття 28. Примітки до консолідованої фінансової звітності

1. Примітки до консолідованої фінансової звітності повинні представляти інформацію, необхідну відповідно до ст. 16, 17 і 18, на додаток до будь-якої іншої інформації, необхідної відповідно до інших положень цієї Директиви таким чином, що полегшує оцінку фінансового стану консолідованих осіб в цілому, з урахуванням суттєвих коригувань в результаті конкретних характеристик консолідованої фінансової звітності в річній фінансовій звітності і включають в себе наступне:

- ✧ для розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами, не покриваються угодами між консолідованими філії, які виключені з консолідації;
- ✧ розкриття середньооблікової чисельності працівників протягом фінансового року, середня кількість працівників в починаннях пропорційно консолідовані розкриваються окремо; і
- ✧ розкриття сум заробітної плати та авансів і кредитів, наданих членам адміністративних, управлінських та наглядових органів здійснюється лише суми, надані материнській компанії та її дочірніх членів адміністративних, управлінських та наглядових органів у цьому напрямі.

2. Із доповненням до інформації, згаданої в п. 1 примітки до консолідованої фінансової звітності включають наступну інформацію:

- ✧ щодо консолідованих підприємств:
 - i) назва та зареєстровані офіси цих підприємств
 - ii) частка капіталу, що належала кожному з цих підприємств відмінних від материнського підприємства від консолідованої осіб, від суб'єктів або осіб, що діють від свого імені, але від імені тих підприємств і
 - iii) інформація про які з умов в ст. 22, п. 1, 2 і 7, після застосування ст. 22, п. 3, 4 і 5 були використані в якості основи для виконання консолідації.

Розкриття цієї інформації, однак, може бути пропущено, якщо консолідація була зроблена на підставі ст. 22, п. 1, лист) і, коли акціонерний капітал і частка голосуючих акцій, що проводяться такі ж. Та ж інформація надається підприємствами, виключених з консолідації в зв'язку з неістотності відповідно до ст. 6, п. 1 Лист J) та ст. 23, п. 10, даючи пояснення винятку зобов'язань, зазначених у ст. 23, п. 9;

- ✧ назва і адреса консолідованих асоційованих підприємств за змістом ст. 27 п. 1 і частки свого капіталу, проведеного консолідованої компанії або особами, що діють від свого імені, але від імені тих підприємств;
- ✧ назва та зареєстровані офіси підприємств пропорційно консолідовані в ст. 26, фактори, що лежать в основі загальне керівництво цих компаній, частка їх капіталу належить консолідованих компаній або осіб, що діють від свого імені, а від імені це підприємства; і
- ✧ відносно будь-якої особи, крім зазначених у п. а), б) і в), в якому консолідовані підприємства самі або через осіб, що діють від свого імені, але від імені тих підприємств, тримати акції:
 - i) назва та адресу цих підприємств
 - ii) частка акцій
 - iii) сума капіталу і резервів і прибуток або збиток від діяльності підприємства за останній фінансовий рік, за яким фінансова звітність була прийнята.

Інформацію про капітал і резерви і прибуток також може бути пропущено, якщо відповідне підприємство не публікує свій баланс.

3. Держави-члени можуть дозволити інформацію, яка вимагається згідно з пунктом 2 літери а-г) бути представленими у вигляді заяви, зробленої відповідно до п. 3 Директиви 2009/101/ЕС ст. 3. Подача такої декларації повинна бути розкрита в примітках до консолідованої фінансової звітності. Держави-члени можуть також дозволити що цю інформацію може бути опустити, коли вона має такий характер, що її розкриття може серйозно підірвати/нанести збиток будь-якому з підприємств, пов'язаних с даним.

Держави-члени можуть зробити таке припущення з попереднього адміністративного або судового дозволу. Будь-яке таке виключення повинно бути розкрито в примітках до консолідованої фінансової звітності.

Стаття 29. Консолідована доповідь про діяльність

1. Поряд з будь-якої іншої інформації, необхідної відповідно до інших положень цієї Директиви, в консолідованій доповіді з управління, як мінімум, містить інформацію, необхідну відповідно до ст. 19 і 20, з урахуванням суттєвих коригувань з урахуванням конкретних характеристик консолідованої доповіді про діяльності порівняно зі доповіддю про діяльність, інформація представлена таким чином, що полегшує оцінку стану консолідованих компаній в цілому.

2. Наступні поправки до інформації, необхідної ст. 19 і 20:

- а) з урахуванням даних, отриманих власних акцій в консолідованому річному звіті із зазначенням кількості і номінальної вартості або,

за відсутності – балансову вартість всіх акцій материнської компанії, що належить материнської компанії його дочірні підприємства або особою, яка діє від свого імені, але від імені будь-якого з цих підприємств. Держава-член може дозволити або зажадати розкриття таких даних у примітках до консолідованої фінансової звітності;

- б) при доповіді про системи внутрішнього контролю та управління ризиками в звіті корпоративного управління є посилання на основні особливості внутрішнього контролю та управління ризиками консолідованого підприємства прийнятих в цілому.

3. Якщо разом із доповіддю про діяльності потрібно і консолідованого звіту про діяльність, обидві доповіді можуть бути представлені у вигляді єдиної доповіді.

Додаток Н

**Зміст нормативно-правових актів консолідації
звітів холдингові компанії
Економічні категорії діяльності холдингів України
за Законом України «Про холдингові компанії в Україні»**

Зміст категорій	Стаття Закону
Холдингові компанії можуть утворюватися: а) органами, уповноваженими управляти державним майном, державними органами приватизації самостійно або разом з іншими засновниками шляхом об'єднання у статутному капіталі холдингових корпоративних пакетів акцій (часток, паїв); б) іншими суб'єктами на договірних засадах. Холдингова компанія набуває статусу юридичної особи з дня її державної реєстрації в Державному реєстрі холдингових компаній України, який є невід'ємною частиною Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців	3
Рішення про утворення холдингової компанії приймається власниками холдингових корпоративних пакетів акцій (часток, паїв) та оформлюється відповідним договором. Статутний капітал холдингової компанії формується за рахунок вкладів засновників у формі холдингових корпоративних пакетів акцій (часток, паїв), а також додаткових вкладів у формі майна, коштів та нематеріальних активів, необхідних для забезпечення діяльності холдингової компанії. Частка у формі майна, коштів та нематеріальних активів, необхідних для забезпечення діяльності холдингової компанії, не повинна перевищувати 20% статутного капіталу холдингової компанії	4
До виключної компетенції загальних зборів холдингової компанії належить вирішення питань: формування єдиної фінансової, інвестиційної, а) виробничо-господарської та науково-технічної політики щодо корпоративних підприємств; б) статутний капітал державної холдингової компанії формується за рахунок належних державі акцій (часток, паїв) відповідних господарських товариств у встановленому законодавством порядку	5
Управління пакетами акцій державних холдингових компаній здійснюється відповідно до законодавства	8

Продовж. додатку Н

Зміст категорій	Стаття Закону
Холдингова компанія протягом усього періоду своєї діяльності повинна не рідше одного разу на рік оприлюднювати свою консолідовану фінансову звітність та фінансову звітність своїх корпоративних підприємств	9
Затвердження річних фінансових та інвестиційних планів, а також інвестиційних планів на середньострокову перспективу (3-5 років) корпоративних підприємств Державної керуючої холдингової компанії та здійснення контролю за їх виконанням у встановленому порядку	14
Координація реалізації спільних проектів корпоративних підприємств Державної керуючої холдингової компанії	15
Координація фінансової діяльності корпоративних підприємств Державної керуючої холдингової компанії	16
Забезпечення проведення інвентаризації майна корпоративних підприємств Державної керуючої холдингової компанії відповідно до визначеного Кабінетом Міністрів України порядку	21

Глобальної ініціативи звітності (Global Reporting Initiative, GRI)	365
Дії ініціатора утворення групи підприємств	366
Зміст політики фінансової безпеки групи підприємств	370

Відомості про авторів:

Пантелеев Володимир Павлович народився у 1948 р. в м. Львові.

Освіта – вища, у 1971 р. закінчив економічний факультет Харківського державного університету, отримав спеціальність «Фінанси та кредит», має кваліфікацію «Економіст».

3 роки працював інженером-економістом планового відділу НДІ у м. Харкові.

З 1974 р. вступив до очної аспірантури Українського НДІ гідротехніки та меліорації, м. Київ. Працював в інституті на посадах молодшого, старшого та наукового співробітника відділу економіки.

У 1980 р. захистив кандидатську дисертацію за темою «Економічні принципи госпрозрахунку у діяльності управлінь експлуатації осушувальних систем Української РСР».

У 1991-1992 рр. працював старшим науковим співробітником Інституту Аграрної економіки НААН України.

З 1992 по 1998 рр. працював фінансистом у комерційній фірмі, викладачем Калінінградського інституту підвищення кваліфікації працівників сільського господарства (Росія), доцентом кафедри обліку, аналізу та фінансів Калінінградського державного технічного університету (Росія).

З 1998 р. по 2002 р. працював доцентом Київського інституту інвестиційного менеджменту (кафедра фінансів), бухгалтером-експертом Київської редакції «Дебет-Кредит», «Галицькі Контракти».

З вересня 2002 р. працює доцентом, зав. кафедри бухгалтерського обліку Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Вчене звання – старший науковий співробітник.

У 2009 р. захистив докторську дисертацію за темою «Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток» за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

З січня 2010 по січень 2014 р. працював проректором з навчально-методичної на наукової роботи НАСОНА. З січня 2014 р. працює деканом економіко-статистичного факультету та професором кафедри бухгалтерського обліку (за сумісництвом) Національної академії статистики, обліку та аудиту. Вчене звання – професор.

Автор більше ніж 200 наукових праць з питань бухгалтерського обліку, аудиту, контролю, економіки меліорації, інвестицій. Автор монографії «Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація», посібників «Аудит», «Фінансова звітність», (у співавторстві) – «Внутрішній

аудит» «Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства», «Звітність підприємства», «Словник бухгалтера та аудитора», «Бухгалтерський облік», «Бухгалтерський облік (енциклопедія рахунків бухгалтерського обліку)», «Аналіз господарської діяльності», «Бухгалтерський облік та оподаткування на фондовому ринку України», «Облік, контроль та аналіз: Словник-довідник», «Робочий зошит для виконання практичних завдань із курсу «Фінансовий облік-I», «Фінансовий облік».

Сертифікований аудитор.

Наукові інтереси: перспективи обліку та контролю в Україні, історія, філософія, мовні проблеми.

Безверхий Костянтин Вікторович народився у м. Києві в 1984 р.

Освіта – вища, у 2006 р. закінчив інженерно-економічний факультет Київського національного університету технологій та дизайну, отримав спеціальність «Облік і аудит», має кваліфікацію спеціаліста з обліку і аудиту.

В 2006 р. вступив до магістратури ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», яку закінчив у 2007 р. та здобув кваліфікацію магістра з обліку і аудиту.

У листопаді 2007 р. вступив до аспірантури без відриву від виробництва на кафедру обліку, аналізу та аудиту в АПК ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», яку закінчив у 2011 р. та успішно захистив кандидатську дисертацію на тему «Облік і контроль непрямих витрат: управлінський аспект» за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

З 2012 р. по 2013 р. проходив підвищення кваліфікації у Інституті вищої кваліфікації Київського національного торговельно-економічного університету та отримав кваліфікацію спеціаліста з менеджменту організації та адміністрування.

Понад 10 років працює головним бухгалтером комерційних підприємств різних галузей економіки.

З вересня 2007 р. по листопад 2007 р. працює викладачем економічних дисциплін Торговельно-економічного коледжу Київського національного торгово-економічного університету.

З січня 2011 р. по грудень 2011 р. працює молодшим науковим співробітником за сумісництвом в Науково-дослідному інституті економічного розвитку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», досліджує питання оподаткування особистих селянських господарств в Україні.

З січня 2012 р. по грудень 2012 р. працює науковим співробітником за сумісництвом в Науково-дослідному інституті економічного розвитку

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», досліджує питання обліку, звітності та оподаткування фізичних осіб-підприємців в Україні.

З вересня 2013 р. по червень 2014 р. працює за сумісництвом асистентом кафедри облік, аналізу та аудиту в АПК ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

З серпня 2014 р. працює доцентом кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технологій та дизайну.

Автор більше ніж 198 наукових праць з питань бухгалтерського обліку, оподаткування та контролю. Автор монографії «Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект» (2013 р.), (у співавторстві) – монографії «Актуальні питання розвитку сучасної економіки» (2011 р.), «Сельскохозяйственное и техническое развитие. Текущие проблемы Восточной Европы» (2013 р.), «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології» (2013 р.), «Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні» (2014 р.), «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу» (2015 р.), посібників (у співавторстві) – «Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях» (2015 р.).

Наукові інтереси: бухгалтерський облік, аналіз, оподаткування, контроль, обліково-звітна інформація.

Навчальне видання

В. П. Пантелєєв, К. В. Безверхий

Консолідація фінансової звітності

Навчальний посібник

Авторська редакція

Комп'ютерна верстка – Грищенко І. О.

Підписано до друку 00.00.2016. Формат 60x84/16.
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум.-друк. арк. 42,31. Обл.-вид.арк. 58,45.
Тираж 300 прим. Зам. № 00.

ДП «Інформаційно-аналітичне агентство»
вул. Еспланадна 4–6, м. Київ, 01601, Україна
тел/факс 287-03-79, 289-77-62
E-mail: iaa@dstati.kiev.ua

Свідоцтво
про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавництв, виготівників і
розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2881 від 21.06.2007 р.