

**КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: МЕТОДИКА ВИКОНАННЯ ПРОЦЕДУР**

*Систематизовано процедури консолідації звітності та визначено послідовність їх виконання.  
Розкрито особливості організації, методики та технології складання  
консолідованої фінансової звітності*

**Постановка проблеми.** Потреба в даних консолідованої фінансової звітності пояснюється об'єктивними процесами глобалізації та інтеграції господарських зв'язків, а також утворенням об'єднань підприємств. Тому, в умовах формування принципово нових вимог до інформатизації суспільства, надзвичайно актуальними виявилися питання щодо розробки та впровадження ефективної методики складання консолідованої фінансової звітності для сприяння розвитку соціально орієнтованої економіки.

Варто зазначити, що консолідація фінансової звітності – одна з найскладніших облікових процедур. Процедури консолідації звітності застосовують до групи підприємств, яка складається з материнського та дочірніх підприємств. Тому, вбачається за необхідне узагальнити та вивчити особливості спеціальних процедур формування показників консолідованої фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень** представлений в табл. 1.

*Таблиця 1. Аналіз останніх досліджень з питань методики складання консолідованої фінансової звітності*

| Автор [джерело]    | Питання, що досліджувались  | Виявлені проблеми  |
|--------------------|---|--|
| 1                  | 2   | 3  |
| Голубка Я.В. [1]   | Автором запропоновано альтернативні підходи до складання консолідованої фінансової звітності на основі МСФЗ, а саме: метод повної консолідації, метод пропорційної консолідації та метод еквівалентної вартості   | Недоцільність застосування єдиного підходу до складання консолідованої фінансової звітності материнськими підприємствами з різною часткою статутного фонду у підконтрольних підприємствах, оскільки такий підхід не забезпечує інтереси часток меншості  |
| Онищенко В.П. [13] | Процедури виключення внутрішньогрупових прибутків (збитків) та розробка методики їх розподілу між статтями консолідованої фінансової звітності при елімінації результатів внутрішньогрупової реалізації товарів чи інших активів, які використовує покупець для виробництва власної готової продукції з наступним перепродажем її за межі групи | Недостатньо приділено уваги проблемі внутрішньогрупової реалізації активів, які покупець використовує як сировину для виробництва власної готової продукції з наступним продажем такої продукції за межі групи. При складанні консолідованої фінансової звітності за наявності таких операцій постає питання розподілу внутрішньогрупового прибутку між залишками запасів та собівартістю реалізованої готової продукції |

*Продовження табл. 1*

| 1                    | 2   | 3   |
|----------------------|---|---|
| Костюченко В.М. [9]  | Розглянуто нову редакцію МСФЗ 27 "Консолідовані й окремі фінансові звіти", проаналізовані зміни, які внесені до стандарту, та їх можливий вплив на П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність". Розкрито основні коригування при консолідації                                     | Відсутність досліджень з питань фактичних змін МСФЗ 27 "Консолідовані й окремі фінансові звіти"   |
| Костюченко В.М. [8]  | Розгляд облікових підходів до складання консолідованої фінансової звітності в разі поетапного об'єднання бізнесу відповідно до МСФЗ   | Не розглядається питання поетапного придбання, а лише економічна сутність "послідовної купівлі" і результати, до яких вона призводить – "позитивна чи негативна ділова репутация"   |
| Костюченко В.М. [7]  | Розглянуто методику складання консолідованих звітів юридичної особи та її дочірніх підприємств, як єдиної економічної одиниці, згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) шляхом трансформації фінансових звітів окремих підприємств, що входять до складу групи | Недостатньо уваги приділяється розгляду питань процесу складання консолідованих звітів материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ)   |
| Костюченко В.М. [10] | Автором розглядається за допомогою робочої таблиці методика поетапної консолідації фінансових звітів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці   | Не знайшла відображення у П(С)БО проблема урахування внутрішньогрупових операцій при визначенні таких показників, як прибуток дочірнього підприємства, дохід від участі в капіталі дочірнього підприємства, частка більшості та частка меншості, питання визначення консолідованої суми податку на прибуток материнського підприємства та його дочірніх підприємств |
| Коршикова Р. [6]     | Розглянуто основні вимоги П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" та їх застосування в обліку суб'єктів господарювання   | Правильність розрахунку та відображення в обліку гудвілу згідно з П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"  |
| Коршикова Р. [5]     | Розглянуто загальну методику складання консолідованої фінансової звітності за умов створення групи підприємств шляхом придбання   | Для правдивого відображення фінансового стану та результатів діяльності групи підприємств у цілому при складанні консолідованих звітів необхідно враховувати особливості створення цієї господарської одиниці і здійснювати деякі коригування об'єднаних показників   |

Як бачимо на основі аналізу статей, зазначена проблематика широко висвітлювалась і виступала предметом дискусій. Не применшуючи значення існуючих досліджень, необхідно відмітити, що розглянуті статті мають практичне спрямування, а також в основному науковці характеризують виконання лише окремих процедур консолідації звітності, тобто системного наукового дослідження з цієї проблеми не проведено. Невирішеним проблемним питанням залишається питання наукового обґрунтування принципів використання процедур консолідації звітності з врахуванням нинішніх змін в обліковому стандарті з питань об'єднання підприємств та врахуванням існування різних типів холдингових структур.

**Мета дослідження** полягає в обґрунтуванні порядку виконання процедур консолідації та визначенні особливостей консолідаційних коригувань з метою побудови алгоритму складання консолідованої фінансової звітності.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Консолідована фінансова звітність призначена для характеристики загального фінансового стану та спільного фінансового результату діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. При цьому вона також відображає всі економічні взаємозв'язки між суб'єктами господарювання групи та виконує функцію контролю для материнського підприємства.

Необхідність складання консолідованої фінансової звітності перш за все визначається потребами її користувачів. До складу користувачів інформації консолідованої фінансової звітності можна віднести:

- акціонерів материнського підприємства і дочірніх підприємств;
- зовнішніх інвесторів;
- кредиторів;
- управлінський персонал групи;
- керівництво і спостережну раду материнського підприємства і дочірніх підприємств;
- державні органи управління;
- покупців;
- постачальників;
- аналітиків і консультантів;
- громадськість.

Таким чином, для зовнішніх користувачів консолідована фінансова звітність виступає в якості додаткової інформації, яка усуває обмеженість окремих фінансових звітів.

Відповідно, при розробці організації та методики складання консолідованої фінансової звітності необхідно враховувати всі особливості консолідованої фінансової звітності.

В цілому організація складання консолідованої фінансової звітності визначає методику складання консолідованої звітності, технологію складання консолідованої фінансової звітності та суб'єктів складання звітності. Організаційним питанням складання даної звітності є дослідження сутності таких понять як "процес консолідації" та "процедура консолідації".

Отже, процес консолідації передбачає здійснення певних процедур консолідації, тобто визначена послідовність бухгалтерських дій з метою формування показників фінансової звітності, в свою чергу процедура консолідації визначається як складова процесу консолідації та є комплексом облікових операцій і дій методичного й організаційного характеру, які перебувають у нерозривному взаємозв'язку і взаємозалежності.

У процесі організації процедур підготовки консолідованої фінансової звітності необхідно враховувати основні вимоги: економічна сумісність суб'єктів господарювання та можливість контролювати дочірні підприємства.

**Економічна сумісність** підприємств, залучених до консолідації. Економічна сумісність передбачає, що діяльність дочірнього підприємства повинна бути пов'язана з діяльністю материнського підприємства.

Створення групи підприємств відбувається в тому випадку, коли одне підприємство (материнське) контролює інше підприємство (дочірнє). Це є можливим:

**Таблиця 2. Залежність методики обліку та оцінки фінансових інвестицій від ступеня контролю**

| Ступінь підконтрольності       | Суттєвий вплив           | Спільний контроль               | Контроль                  | Мінімальний вплив   |
|--------------------------------|--------------------------|---------------------------------|---------------------------|---|
| <b>Статус об'єкта контролю</b> | Асоційоване підприємство | Спільне підприємство            | Дочірнє підприємство      | Інвестиції  |
| <b>Метод консолідації</b>      | Метод участі в капіталі  | Метод пропорційної консолідації | Метод повної консолідації | Метод обліку за собівартістю та метод обліку за справедливою вартістю |
| <b>Регулюючий стандарт</b>     | МСФЗ 28                  | МСФЗ 31                         | МСФЗ 27<br>МСФЗ 33        | МСФЗ 27<br>МСФЗ 39  |

Таким чином, методика складання консолідованої фінансової звітності представлена сукупністю методів консолідації звітності, а саме послідовністю їх застосування.

Залежно від наявності або відсутності взаємних операцій можна виділити наступні етапи консолідації:

- **первинна консолідація** виникає при складанні вперше консолідованої звітності раніше незалежних підприємств і пов'язана з придбанням інвестованого підприємства;
- **наступна консолідація** виникає при складанні консолідованої звітності групи підприємств,

– у разі купівлі материнським підприємством більше як половини акцій (часток) у статутному капіталі дочірнього підприємства;

– у разі одержання контролю (вирішального впливу на фінансову та господарську політику дочірнього підприємства) в інший спосіб.

**Контроль** – це можливість управляти фінансовою та господарською політикою підприємства з метою отримання вигоди від його діяльності.

**Суттєвий вплив** – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та господарської політики підприємства, при цьому не здійснюючи контроль цієї політики.

Дані два фактора визначають форми інвестицій в інше підприємство, які призводять до виникнення підконтрольності (материнське і дочірнє підприємства) або викликають утворення асоційованих та спільних підприємств [14, с. 73].

Іноді необхідну кількість голосів для встановлення контролю над підприємством можна отримати не тільки придбавши певний відсоток акцій визначеного підприємства, а й через фінансові інвестиції в інші пов'язані підприємства.

**Приклад 1.** Підприємству "ABC" належить 33% голосуючих акцій підприємства "B" і 100% голосуючих акцій підприємства "C", якому в свою чергу належать 20% голосуючих акцій підприємства "B".

Підприємство "ABC" здійснює контроль над підприємством "C", а відповідно, і над тими 20% акцій підприємства "B", які разом з її власним пакетом акцій в 33% надають йому контроль над 53% акцій підприємства "B". Підприємство "ABC" є материнським, а "B" і "C" – її дочірніми підприємствами.

**Приклад 2.** Підприємству "A" належить 60% голосуючих акцій підприємства "C", якому в свою чергу належить 20% голосуючих акцій підприємства "B". Підприємство "A" також є прямим держателем 20% голосуючих акцій підприємства "B". В цьому випадку підприємство "C" є дочірнім підприємством підприємства "A", якому належить 32% (0,60x20%+20%) голосуючих акцій підприємства "B", при цьому контролюючи 40% (20%+20%) акцій цього підприємства. Таким чином, підприємство "B" не є дочірнім підприємством підприємства "A" (в результаті відсутності інформації про домінуючий вплив) і його звітність не підлягає консолідації.

Залежно від ступеня підконтрольності підприємств використовуються різні методи консолідації звітності (табл. 2).

яка утворена раніше і в якій вже здійснювались взаємні операції.

В свою чергу залежно від характеру операції при інвестуванні і встановленні контролю виділяють два метода складання первинної консолідованої фінансової звітності:

- метод купівлі (придбання);
- метод злиття (поглинання)<sup>1</sup>.

Як зазначає І. Губіна [3, с. 65], процедура консолідації не обмежується лише простим

<sup>1</sup> Метод злиття підприємств, який був передбачений раніше, нині не застосовують

постатейним підсумовуванням відповідних рядків фінансової звітності тих підприємств, звітність яких консолідується. В основу процедури консолідації покладено *метод придбання*. Даний метод передбачає здійснення оцінки вартості об'єднання і розподіл на дату придбання (дату одержання контролю) вартості об'єднання на придбані активи, зобов'язання та умовні зобов'язання [4, с. 55]. Отже, вартість об'єднання відображається в окремій фінансовій звітності материнського підприємства як фінансова інвестиція в об'єкт придбання. Вартість об'єднання дорівнює сумі грошових коштів та їх еквівалентів, сплачених за придбані акції (частки капіталу), а саме скільки коштує материнському підприємству здобуття права контролю завдяки придбанням прав голосу.

В цілому методика складання консолідованої фінансової звітності є досить складною, тому що при наступній консолідації звітності необхідно здійснювати елімінування (виключення) статей з метою запобігання повторного рахунку і штучного завищення величини капіталу і фінансових результатів.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають елімінуванню (виключенню) наступні розрахунки:

- заборгованість за ще не внесені в статутний капітал внески;
- аванси отриманні або видані;
- позики підприємств, які входять в групу;
- спільна дебіторська і кредиторська заборгованість підприємств групи;

- витрати і доходи майбутніх періодів;
- непередбачувані операції.

Таким чином, консолідована фінансова звітність представляє собою систему показників, які сформовані за допомогою спеціальних процедур (а не простого додавання) звітності.

З цього приводу В.М. Костюченко [9, с. 36] зазначає, процедури консолідації фінансових звітів передбачають:

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

Проте вважаємо, що зазначені процедури є досить узагальненими. Тому, виникає необхідність уточнення та деталізації процедур консолідації та розкриття логічної послідовності їх виконання з метою представлення достовірної інформації в фінансовій звітності групи підприємств (рис. 1).

Отже, під технологією складання консолідованої фінансової звітності розуміють науково організований обліковий процес, що передбачає послідовність виконання процедур консолідації, які тісно пов'язані між собою та становлять єдину систему. Однак виконання певних процедур консолідації повинно завершитися отриманням результату, тобто отриманням консолідованої фінансової звітності.

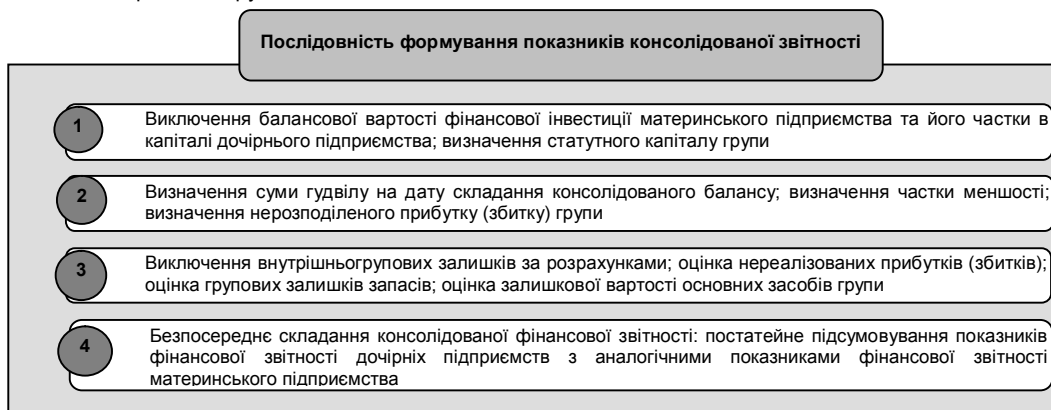


Рис. 1. Послідовність виконання процедур консолідації

Отже, під технологією складання консолідованої фінансової звітності розуміють науково організований обліковий процес, що передбачає послідовність виконання процедур консолідації, які тісно пов'язані між собою та становлять єдину систему. Однак виконання певних процедур консолідації повинно завершитися отриманням результату, тобто отриманням консолідованої фінансової звітності.

Розглянемо детальніше сутність процедур консолідації.

*Процедура консолідації перша* – виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожному дочірньому

підприємстві полягає в тому, що з активів материнського підприємства вилучається балансова вартість фінансових інвестицій в дочірні підприємства, а з пасиву дочірнього підприємства – відповідна частка материнського підприємства в його чистих активах, тобто в капіталі. Це необхідно, щоб запобігти подвійному врахуванню тих самих активів та зобов'язань. Наведену методику проілюструємо на прикладі.

**Приклад 3.** Дочірнє підприємство придбане материнським підприємством за 1500000 грн. (оплата здійснена грошовими коштами). Вартість чистих активів дочірнього підприємства складає 1350000 грн.

Бухгалтерський баланс материнського підприємства (до придбання)

| Стаття         | Сума,<br>тис. грн. | Стаття                      | Сума,<br>тис. грн. |
|----------------|--------------------|-----------------------------|--------------------|
| <b>Актив</b>   |                    | <b>Пасив</b>                |                    |
| Грошові кошти  | 1500               | Кредиторська заборгованість | 5500               |
| Запаси         | 5000               | Статутний капітал           | 2500               |
| Інвестиції     | 1000               |                             |                    |
| Основні засоби | 500                |                             |                    |
| <b>Баланс</b>  | <b>8000</b>        | <b>Баланс</b>               | <b>8000</b>        |

Бухгалтерський баланс дочірнього підприємства (до придбання)

| Стаття        | Сума,<br>тис. грн. | Стаття                      | Сума,<br>тис. грн. |
|---------------|--------------------|-----------------------------|--------------------|
| <b>Актив</b>  |                    | <b>Пасив</b>                |                    |
| Грошові кошти | 100                | Кредиторська заборгованість | 1500               |

|                |             |                   |             |
|----------------|-------------|-------------------|-------------|
| Запаси         | 2000        | Статутний капітал | 1350        |
| Інвестиції     | 500         |                   |             |
| Основні засоби | 250         |                   |             |
| <b>Баланс</b>  | <b>2850</b> | <b>Баланс</b>     | <b>2850</b> |

**Рішення:**

**Бухгалтерський баланс материнського підприємства (після придбання)**

| Стаття         | Сума,<br>тис. грн. | Стаття                      | Сума,<br>тис. грн. |
|----------------|--------------------|-----------------------------|--------------------|
| <b>Актив</b>   |                    | <b>Пасив</b>                |                    |
| Грошові кошти  | 0                  | Кредиторська заборгованість | 5500               |
| Запаси         | 5000               | Статутний капітал           | 2500               |
| Інвестиції     | 2500               |                             |                    |
| Основні засоби | 500                |                             |                    |
| <b>Баланс</b>  | <b>8000</b>        | <b>Баланс</b>               | <b>8000</b>        |

Грошові кошти:  $1500 - 1500 = 0$ ;

Інвестиції:  $1000 + 1500 = 2500$  (на цьому етапі інвестиції материнського підприємства включають в себе інвестиції в дочірнє підприємство в сумі 1500000 грн.).

**Бухгалтерський баланс групи підприємств**

| Стаття         | Сума,<br>тис. грн. | Стаття                      | Сума,<br>тис. грн. |
|----------------|--------------------|-----------------------------|--------------------|
| <b>Актив</b>   |                    | <b>Пасив</b>                |                    |
| Грошові кошти  | 100                | Кредиторська заборгованість | 7000               |
| Запаси         | 7000               | Статутний капітал           | 2500               |
| Інвестиції     | 1500               |                             |                    |
| Основні засоби | 750                |                             |                    |
| Гудвіл         | 150                |                             |                    |
| <b>Баланс</b>  | <b>9500</b>        | <b>Баланс</b>               | <b>9500</b>        |

**Примітка:** В балансі материнського підприємства інвестиції в дочірнє підприємство взаємно виключаються разом зі статтею "Статутний капітал" в балансі дочірнього підприємства. Інші активи і пасиви двох підприємств консолідується. Витрати на отримання контролю (вартість придбання – вартість активів) визначаються як гудвіл.

Грошові кошти:  $0 + 100 = 100$ ;  
Запаси:  $5000 + 2000 = 7000$ ;  
Інвестиції:  $2500 - 1500 + 500 = 1500$ ;  
Основні засоби:  $500 + 250 = 750$ ;  
Гудвіл (грошові кошти – чисті активи):  $1500 - 1350 = 150$ ;  
Кредиторська заборгованість:  $5500 + 1500 = 7000$ .

**Складання консолідованої звітності на основі показників групи підприємств**

| Стаття                            | Материнське підприємство |             | Дочірнє підприємство |             | Коригування |             | Консолідована звітність |             |
|-----------------------------------|--------------------------|-------------|----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------------------|-------------|
|                                   | Дт                       | Кт          | Дт                   | Кт          | Дт          | Кт          | Дт                      | Кт          |
| Грошові кошти                     | 0                        |             | 100                  |             |             |             | 100                     |             |
| Запаси                            | 5000                     |             | 2000                 |             |             |             | 7000                    |             |
| Інвестиції                        | 1000                     |             | 500                  |             |             |             | 1500                    |             |
| Інвестиції в дочірнє підприємство | 1500                     |             |                      |             |             | 1500        |                         |             |
| Гудвіл                            |                          |             |                      |             |             | 150         |                         | 150         |
| Основні засоби                    | 500                      |             | 250                  |             |             |             |                         | 750         |
| Проміжний рахунок                 |                          |             |                      |             |             | 1350        | 1350                    |             |
| Кредиторська заборгованість       |                          | 5500        |                      | 1500        |             |             |                         | 7000        |
| Статутний капітал                 |                          | 2500        |                      | 1350        |             | 1350        |                         | 2500        |
| <b>Всього</b>                     | <b>8000</b>              | <b>8000</b> | <b>2850</b>          | <b>2850</b> | <b>2850</b> | <b>2850</b> | <b>9500</b>             | <b>9500</b> |

На основі цього можна стверджувати, що статутний капітал у консолідованій фінансовій звітності завжди є статутним капіталом материнського підприємства:

$$СК\ ГП = СК\ МП$$

СК ГП – статутний капітал групи підприємств (ряд. 300 консолідованого балансу);

СК МП – статутний капітал материнського підприємства (ряд. 300 балансу материнського підприємства).

**Процедура консолідації друга** – передбачає визначення розміру гудвілу, частки меншості і нерозподіленого прибутку (збитку) групи.

У процесі визначення частки материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві може виникати гудвіл. Відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Згідно ст. 17 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" гудвіл – це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства і його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо. Особливість відображення гудвілу у податковій системі полягає в тому, що вартість його не підлягає амортизації та не враховується у визначенні валових витрат платника податку. Тобто, як зазначає С.Ф. Легенчук [11, с. 44], гудвіл визнається неідентифікованим

активом, який не знайшов свого облікового відображення, але який приносить економічні вигоди та надає конкурентні переваги на ринку. При цьому виділяючи такі підходи до трактування гудвілу: 1) гудвіл – грошова оцінка активів підприємства, не врахованих в балансі: фірмових знаків, іміджу, наявності стійкої клієнтури, репутації та подібних факторів, що можуть генерувати вартість; 2) гудвіл – різниця між оцінкою підприємства ринком (фондовою біржею) та сумою її матеріальних активів, відображених в балансі.

При розгляді такого поняття як гудвіл із зазначенням його важливості в сучасних умовах господарювання доречно буде акцентувати увагу на змінах в методиці відображення гудвілу. Згідно наказу Міністерства № 756, який набрав чинності 01.07.2008 р., внесені поправки до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств", тим самим відмінено термін "негативний гудвіл". Також відбулися інші зміни в П(С)БО 19:

– якщо на дату придбання або на дату обміну вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання перевищує сукупність витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, то сума перевищення визнається доходом (п. 13);

– вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку (п. 15.1.);

– сума накопиченої амортизації гудвілу списується зі зменшенням його первісної вартості (п. 15.2.);

– за гудвілом амортизація не нараховується (п. 16).

Отже, згідно нової редакції п. 13 П(С)БО 19 "негативний гудвіл" нині необхідно визнавати відразу доходом.

Губіна І. розкриває питання щодо коригування гудвілу на суму його знецінення. Тим самим зазначаючи, що спочатку гудвіл на дату придбання визнають як різницю між вартістю інвестиції і часткою материнського підприємства в чистих активах дочірнього підприємства на дату придбання. Наступним кроком необхідно гудвіл протестувати на знецінення згідно з процедурою, зазначеною в П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів", на дату складання звітності. Для реалізації цього кроку важливо правильно визначити чисті активи дочірнього підприємства. У вигляді формули дану процедуру можна представити [3, с. 66]:

**Гудвіл** = Первісна вартість інвестиції – (Чисті активи ДП х Частка МП в статутному капіталі ДП) – Сума знецінення гудвілу на звітну дату з дати придбання.

Для того, щоб обґрунтувати такий показник як частка меншості, необхідно дати її визначення. Отже, згідно з П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" *частка меншості* – це частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємств, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Частка меншості відображається в консолідованому балансі окремо від зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку 385 "Частка меншості". У вигляді формули процедура визначення частки має наступний вигляд [3, с. 67]:

**Частка меншості** (ряд. 385 консолідованого балансу) = Чисті активи ДП (ряд. 380 гр.4 балансу ДП) х Частка в статутному капіталі ДП, що не належить МП.

При визначенні процедури формування показника нерозподіленого прибутку (збитку) групи необхідно зазначити, що даний показник включає як показник нерозподіленого прибутку (збитку) материнського підприємства, так і показник приросту прибутку (збитку) дочірнього підприємства, скоригований на суму знецінення гудвілу. Остаточний показник може сформуватися лише після наведених коригувань [3, с. 67]:

**Нерозподілений прибуток (збиток) ГП** = Нерозподілений прибуток (збиток) МП – (Приріст чистого прибутку (збитку) ДП х Частка МП в СК ДП) – Сума знецінення гудвілу на звітну дату з дати придбання ± Інші консолідаційні коригування.

Нерозподілений прибуток (збиток) ГП - нерозподілений прибуток (збиток) групи підприємств (ряд. 350 консолідованого балансу);

Нерозподілений прибуток (збиток) МП - нерозподілений прибуток (збиток) материнського підприємства (ряд. 350 гр.4 балансу материнського підприємства);

Приріст чистого прибутку (збитку) ДП - приріст чистого прибутку (збитку) дочірнього підприємства (ряд. 350 гр.4 балансу дочірнього підприємства) – (ряд. 350 гр.4 балансу дочірнього підприємства на дату купівлі);

Частка МП в СК ДП – частка материнського підприємства в статутному капіталі дочірнього підприємства, %.

**Процедура консолідації третя** - виключення із усіх показників окремої фінансової звітності підприємств групи суми внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо, а також виключення нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані). При цьому зазначені визначення згідно П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" мають наступний зміст:

**Внутрішньогрупові операції** – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи. Прикладами даних операцій може бути купівля-продаж (передача) запасів, товарів, продукції, основних засобів, проведення взаємних розрахунків тощо.

**Внутрішньогрупове сальдо** – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій. Відповідно, прикладом може бути надання материнським підприємством послуг дочірньому підприємству. При цьому в балансі материнського підприємства виникає дебіторська заборгованість, а в балансі дочірнього

підприємства відповідно кредиторська заборгованість. Якщо на дату балансу розрахунок не було здійснено, то залишки дебіторської заборгованості та зобов'язань, що виникли внаслідок такої операції, вважаються внутрішньогруповим сальдо і потребують виключення при процедурі консолідації.

Також при виконанні процедури консолідації підлягає виключенню сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій. Господарські операції, які здійснені в межах групи підприємств можуть призвести до виникнення доходів та витрат, проте дані операції впливають лише на показники в звітах про фінансові результати окремих підприємств.

**Процедура консолідації четверта** – передбачає безпосереднє складання консолідованої фінансової звітності – статейне підсумування показників фінансової звітності дочірніх підприємств з аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства. При цьому доцільно зазначити, що коригування, які здійснюються при виконанні всіх процедур консолідації відображаються в спеціальних робочих таблицях на рівні складання консолідованої фінансової звітності та не впливають на показники окремих фінансових звітів підприємств, які включені до групи підприємств.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В процесі дослідження визначено, що консолідована фінансова звітність – це система показників, які сформовані за допомогою спеціальних процедур. На цій основі уточнено поняття процедура консолідації для теоретичного обґрунтування підходів до організації та методики складання консолідованої фінансової звітності.

#### Список використаної літератури:

1. Голубка Я.В. Проблеми обліку фінансових інвестицій при складанні консолідованої фінансової звітності / Я.В. Голубка // Вісник Хмельницького національного університету. Частина 2. Том 2, 2005. – № 4. – С. 26-30.
2. Гордяняська Л.В. Особливості обліку гудвіла та методи оцінки його вартості на підприємстві / Л.В. Гордяняська // Фінанси України. – 2007. – № 4. – С. 119-126.
3. Губіна І. Консолідація фінансової звітності: основні процедури / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2009. – № 11. – С. 64-68.
4. Зоріна В. Об'єднання підприємств: нові вимоги старого стандарту / В. Зоріна // Бухгалтерія. – 2009. – № 7. – С. 54-57.
5. Коршикова Р.С. Консолідована фінансова звітність: призначення та методика складання / Р.С. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С. 28-40.
6. Коршикова Р.С. Об'єднання підприємств: сутність та методи відображення в обліку і звітності / Р.С. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 60-74.
7. Костюченко В.М. Консолідація фінансових звітів як основа аналізу діяльності групи підприємств / В.М. Костюченко // Збірник наукових праць. Економіка: проблеми теорії та практики. Випуск 191. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 1169-1175.
8. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність при поетапному об'єднанні бізнесу / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 12-16.
9. Костюченко В.М. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(С)БО / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 34-41.
10. Костюченко В.М. Методичні аспекти консолідації фінансової звітності / В.М. Костюченко // Регіональні перспективи. – 2003. – № 2-3. – С. 73-75.
11. Легенчук С.Ф. Гудвіл: особливості трактування в обліку: зб. тез та текстів виступів на 3-ій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева] / С.Ф. Легенчук / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 120 с. – С. 43-45.
12. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
13. Онищенко В.П. Розподіл внутрішньогрупового

прибутку при консолідації фінансових звітів / В.П. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 22-29. 14. Цуркану В. Международный бухгалтерский учет / Цуркану В., Голочалова И., Штаховски А. – Кишинэу, 2007. – 303 с.

СЕМЧУК Інна Василівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік в торгівлі;
- проблеми консолідованої фінансової звітності