

УДК 657

Я.В. Клименко, асп.*Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна*

Сутність консолідованої фінансової звітності

У статті розкрито сутність поняття консолідованої фінансової звітності згідно трактування, наведеного у вітчизняному та міжнародному законодавстві, та з точки зору провідних науковців. При цьому, вивчено значення та основні методи процесу консолідації. Визначено основних користувачів консолідованої фінансової звітності та необхідність її складання для їх інформаційних потреб. Досліджено принципи та аспекти формування даних консолідованої фінансової звітності. Особливу увагу приділено дослідженню систематизації та впорядкуванню процедур консолідації фінансової звітності.

консолідована фінансова звітність, консолідація, пов'язані особи, материнське та дочірнє підприємство, нормативні та законодавчі акти

Я.В. Клименко, асп.*Центральноукраїнський національний технічний університет, г. Кропивницький, Украина*

Суть консолидированной финансовой отчетности

В статье раскрыта суть понятия консолидированной финансовой отчетности в соответствии трактовки, приведенной в отечественном и международном законодательстве, а также с точки зрения ведущих ученых. При этом, изучены значение и основные методы процесса консолидации. Определены основные пользователи консолидированной финансовой отчетности и необходимость ее составления для их информационных потребностей. Исследованы принципы и аспекты формирования данных консолидированной финансовой отчетности. Особое внимание уделено исследованию систематизации и упорядочению процедур консолидации финансовой отчетности.

консолидированная финансовая отчетность, консолидация, связанные лица, материнское и дочернее предприятие, нормативные и законодательные акты

Постановка проблеми. Становлення і розвиток ринкових відносин зумовлює необхідність пошуку нових шляхів зміцнення позицій суб'єктів господарювання на внутрішньому ринку та їх вихід на ринки міжнародні. Одним із варіантів зміцнення позицій на бізнесовій арені є утворення об'єднань підприємств, тобто створення консолідованих груп, котрі можуть здійснювати значний вплив на економічну ситуацію в межах країни та мають більше можливостей ефективно функціонувати поза її межами.

Основними причинами, котрі пояснюють привабливість утворення груп підприємств для ведення бізнесу, є економічні, юридичні та фінансові аспекти. До них, зокрема, можна віднести: зниження економічних ризиків, усунення впливу можливих конкурентів, можливість розширення ринків збуту, найбільш ефективного використання наявних ресурсів, забезпечення стабільності поставок тощо.

Для таких корпоративних об'єднань основним джерелом інформації є консолідована фінансова звітність, що об'єднує інформацію про фінансовий стан та капітали материнської компанії та її дочірніх підприємств як однієї економічної одиниці. Актуальність консолідації розрізнених даних зростає зі збільшенням самого підприємства, оскільки це зумовлює як появу нових джерел інформації, так і збільшення кількості її споживачів. Тому консолідована фінансова звітність, забезпечуючи збалансування інтересів користувачів, є атрибутом високорозвинутої ринкової економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Напрацювання у сфері дослідження теоретичного, організаційного методичного забезпечення формування консолідованої

фінансової звітності досліджено у працях багатьох науковців. Так, Л. Сук [17] розкриває функціонування асоційованих підприємств, аналізуючи господарське законодавство України. У дослідженнях Н.А. Букала [2] та С.В. Білобловського [1] розкрито сутність поняття консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними та національними стандартами. Я.Д. Крупка [7] обґрунтовує теоретичні та методичні положення формування консолідованої фінансової звітності у світлі правил функціонування постіндустріальної економіки. Крім робіт науковців, аспекти консолідації фінансової звітності розкриваються у вітчизняному [4; 5; 11; 12; 14] та міжнародному законодавстві [8-10].

Незважаючи на розробки та рекомендації, що стосуються питання нормативно-правового регулювання процедур формування консолідованої фінансової звітності, недостатньо дослідженими залишаються питання відповідності вітчизняного законодавства міжнародній практиці ведення обліку та звітності. Крім того, потребують дослідження теоретичні та практичні аспекти побудови консолідованої фінансової звітності вітчизняними суб'єктами господарювання, а саме: визначення об'єкта обліку, формування методології вивчення консолідації на базі підприємств різного сектору економіки.

Необхідність розв'язання окреслених питань та їхнє значення для розвитку вітчизняної системи обліку та аудиту зумовили актуальність теми дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є вивчення основних аспектів формування консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог вітчизняних та міжнародних нормативно-правових актів, що забезпечують державне регулювання ведення обліку та складання фінансової звітності пов'язаними суб'єктами господарювання.

Виклад основного матеріалу. Структурні перетворення економіки України призвели до появи нових складних форм об'єднань суб'єктів господарювання. Інтегрована структура являє собою сукупність відносно відокремлених підприємств, учасники якої об'єднані в групу спільною метою і функціонують як повноцінні юридично і економічно самостійні суб'єкти ринкових відносин [2, с. 65].

Особливою формою інтеграції компаній виступає консолідація [лат. *consolidatio*, від *con* (*sum*) – разом, заодно і *solido* – ущільнюю, зміцнюю, зрошую] бізнесу, під якою розуміється об'єднання кількох взаємозалежних організацій з метою збільшення ефективності їх функціонування [7, с. 176].

При цьому, згідно вимог вітчизняного законодавства, сторони вважаються пов'язаними (афілійованими), якщо одна з них має здатність контролювати іншу, знаходиться під спільним контролем або може здійснювати суттєвий вплив чи спільний контроль над іншою стороною під час прийняття фінансових та операційних рішень. Отож, стосунки між пов'язаними особами можуть носити характер контролю або суттєвого впливу (прямого чи непрямого). На рис. 1 зображено види зв'язків між афілійованими особами.

Так, на схемі, наведеній на рис. 1, материнське підприємство А прямо контролює дочірні підприємства Б та В та здійснює непрямий вплив на підприємство Г (через підприємство В).

Статтею 126 Господарського кодексу України [4] визначено, що асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі у статутному фонді та/або управлінні. При цьому залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною.

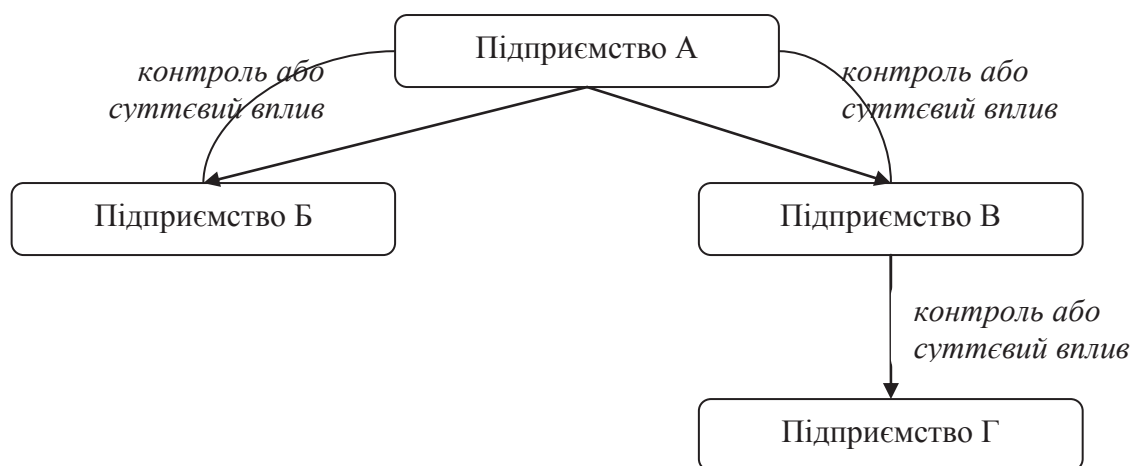


Рисунок 1 – Види зв'язків між пов'язаними особами

Джерело: розроблено автором на підставі [17].

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.

Вирішальна залежність між асоційованими підприємствами виникає у разі, якщо між підприємствами встановлюються відносини контролю-підпорядкування за рахунок переважної участі контролюючого підприємства в статутному фонді та/або загальних зборах чи інших органах управління іншого (дочірнього) підприємства, зокрема володіння контрольним пакетом акцій [17, с. 10].

Зі значним поширенням таких корпоративних об'єднань виникає необхідність достовірного відображення інформації про фінансовий стан та результати діяльності групи в цілому. Так, асоційована група у складі материнського та дочірніх підприємств повинна складати консолідовану фінансову звітність. При цьому всі члени групи ведуть бухгалтерський облік власних операцій та звітуються за свою діяльність.

Метою подання консолідованої фінансової звітності полягає в тому, щоб її користувачі (власники, інвестори, кредитори, біржові аналітики, державні органи та інші) отримали адекватне уявлення про фінансовий стан і діяльність компанії та могли б на цій основі приймати обґрунтовані управлінські рішення. З розвитком постіндустріальної економіки підготовка консолідованої звітності стала загальноприйнятною у світовій практиці. Консолідована звітність групи компаній дозволяє зацікавленим користувачам отримувати інформацію по кількох підприємствах як про єдиний господарюючий суб'єкт.

Безсумнівно, консолідована звітність містить важливу інформацію для прийняття фінансових і управлінських рішень. Внутрішньогрупові операції можуть створювати нереалістичну картину активності групи компаній, її продажів, розрахунків, запасів, фінансових результатів, тому консолідована звітність подає більш об'єктивну картину операцій та фінансового стану єдиної економічної одиниці, не замінюючи окремих фінансових звітів компаній групи, оскільки при консолідації не враховуються операції між членами групи [2, с. 66]. Необхідність складання консолідованої фінансової звітності визначається, перш за все, потребами її користувачів. На рис. 2 зображено склад основних користувачів інформації консолідованої фінансової звітності.

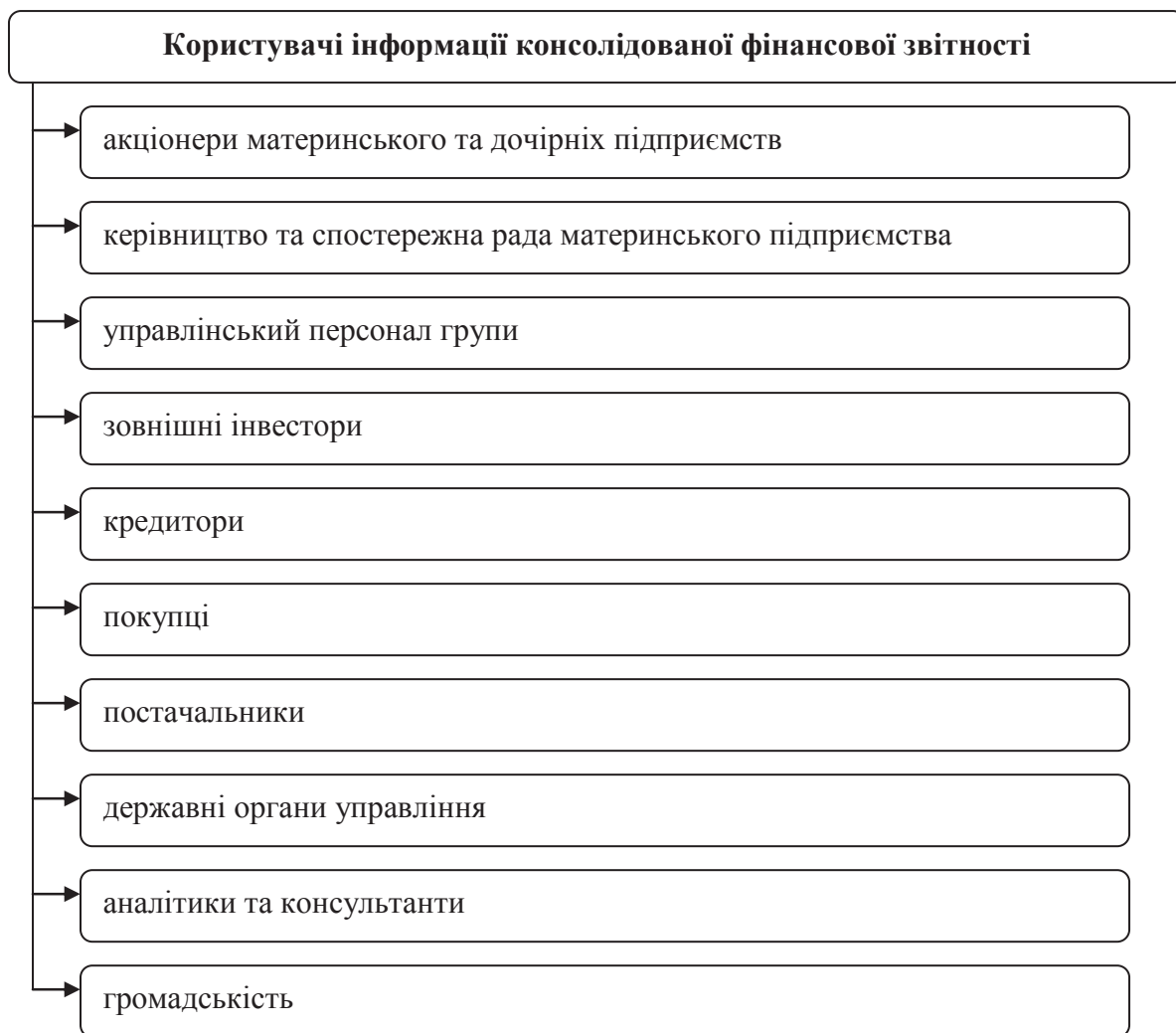


Рисунок 2 – Основні користувачі інформації консолідованої фінансової звітності
Джерело: розроблено автором.

У відповідності зі ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [5].

Таким чином, метою складання фінансової звітності взагалі та консолідованої фінансової звітності зокрема є її використання як інформаційного ресурсу при обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень.

Для зовнішніх користувачів консолідована фінансова звітність слугує джерелом додаткової інформації та інструментом усунення обмеженості даних окремих фінансових звітів.

Порядок складання і подання консолідованої фінансової звітності регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5]. Питанню консолідації присвячені також окремі національні та міжнародні стандарти, зокрема, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11], НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [12] та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 19

«Об'єднання підприємств» [14]; Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСБО) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [9] та МСБО 10 «Консолідована фінансова звітність» [10], а також МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [8].

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [5]. Таке ж визначення надається НП(С)БО 1 [11] та НП(С)БО 2 [12].

Дане тлумачення поняття консолідованої фінансової звітності викликає багато суперечок у наукових колах, адже, на думку науковців, зокрема Крупки Я.Д. [7, с. 176], містить деякі неточності. По-перше, під юридичною особою розглядається лише материнська компанія, у той час, як на практиці й об'єкти інвестування (дочірні, спільні підприємства) також можуть бути наділені правами юридичної особи. По-друге, можна навести приклади, коли зведену (консолідовану) звітність складає група підприємств, серед яких відсутня материнська компанія, тобто жодне з підприємств не має суттєвого впливу, контролю капіталу інших членів. По-третє, незрозумілим є застосування до зазначених суб'єктів терміна «економічна одиниця». У законодавстві України відсутнє визначення останнього.

Досить вдалим у цьому відношенні є визначення, яке дають Глен А. Велш і Деніел Г. Шорт. Як консолідацію, вони розуміють обліковий процес зведення фінансових звітів споріднених компаній у єдиний набір фінансових звітів [3, с. 720]. Консолідація ними розцінюється як обліковий процес. І дійсно, процес консолідування починається у окремих суб'єктів об'єднаної групи ще задовго до кінцевого сумування відповідних статей звітності. Прикладом цьому може слугувати відображення в обліку материнської компанії інвестицій за методом участі в капіталі. Саме застосування цього методу є одним із способів консолідації. Крім того, ще до об'єднання у єдине ціле звітності у споріднених компаніях за певними правилами повинні відобразитися проведені між ними розрахунки (внутрішньогрупові операції і сальдо), свою специфіку має облік внутрішньогрупових оборотів, формування прибутків від таких операцій.

Отже, процес консолідації передбачає здійснення певних процедур консолідації, тобто визначена послідовність бухгалтерських дій із метою формування показників фінансової звітності, у 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 [15].

При цьому варто враховувати методи консолідації капіталів у звітності. Під методом консолідації розуміють способи, прийоми, технологію об'єднання показників окремих підприємств групи з метою складання узагальненої консолідованої звітності по групі загалом. Способи консолідації показників фінансової звітності залежать від того, яким чином створювались об'єднані в одну групу підприємства і яка залежність (пов'язаність) встановлена між ними. Національний стандарт обліку П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [14] визначає способи об'єднання, у результаті якого один суб'єкт (материнська компанія) набуває право контролю чистих активів і діяльності іншого (дочірнього, спільного) підприємства:

1. Метод придбання, у результаті якого покупець набуває такий контроль в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій.

2. Метод приєднання – це спосіб об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) суб'єктів, що об'єднуються, здійснюють

контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою досягнення спільного розподілу ризиків і вигод від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не могла бути визнана як покупець.

Крім зазначених методів придбання (поглинання) і злиття (об'єднання інтересів), у деяких країнах використовуються й інші методи:

– метод чистої вартості капіталу за вирахуванням зобов'язань – у зведену (консолідовану) звітність вносять не всі активи і пасиви дочірнього підприємства, а лише чисту вартість власного капіталу. Цей метод пропонується використовувати у випадках, якщо інвестор має значний вплив на об'єкт інвестування, але не контролює його;

– пропорційний метод, коли у консолідовану звітність вноситься не вся, а лише частина капіталу об'єкта інвестування, яка відповідає частці інвестора в капіталі об'єкта інвестування.

Незважаючи на те, що зазначені способи об'єднання мають певні особливості, вони все ж є похідними від основних методів. Важливим у цьому випадку є не методика зведення активів і пасивів групи підприємств, що об'єднуються, а самі принципові підходи до об'єднання капіталів: їх придбання або злиття. В обох випадках здійснюється об'єднання (консолідація) капіталів, що вимагає відповідних коректив в обліку та складанні консолідованої звітності [7, с. 176].

Згідно МСБО 27, консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання [8]. Консолідовані фінансові звіти (згідно з МСФЗ 10) – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств представлені як активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів єдиного суб'єкта економічної діяльності [10].

Під поняттям материнська компанія розуміється підприємство, яке має одне або декілька дочірніх підприємств, тобто таких суб'єктів господарювання, які контролюються цією компанією. Під контролем, згідно МСБО 27, розуміється повноваження керування фінансовою та операційною політикою [8]. Згідно ж тлумачення, наведеного у вітчизняних нормативно-правових актах [14], контроль являє собою вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства. Метою такого контролю є одержання вигод від діяльності підконтрольного (дочірнього) підприємства.

Як бачимо з розгляду поняття «консолідація», яке широко використовується у міжнародних та вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку, мова йде про повну консолідацію з використанням певних правил щодо обліку частки меншості, вартості інвестицій та капіталу, які відносяться до учасників групи консолідації та внутрішньо групових операцій з нереалізованими прибутками (збитками) [1, с. 19].

Критеріями, необхідними для подання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством, є:

– наявність контролю та владними повноваженнями материнського над дочірнім підприємством;

– результати фінансово-господарської діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призведуть до зміни у складі вартості активів, зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства.

Необхідною передумовою складання такої звітності є використання єдиної облікової політики учасників групи та однакової дати складання звітів учасниками [1, с. 19].

Так, у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено норми щодо складання консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банківських та бюджетних установ), а також форми фінансової звітності, які застосовуються починаючи зі звітності за I квартал 2013 року (рис. 3)

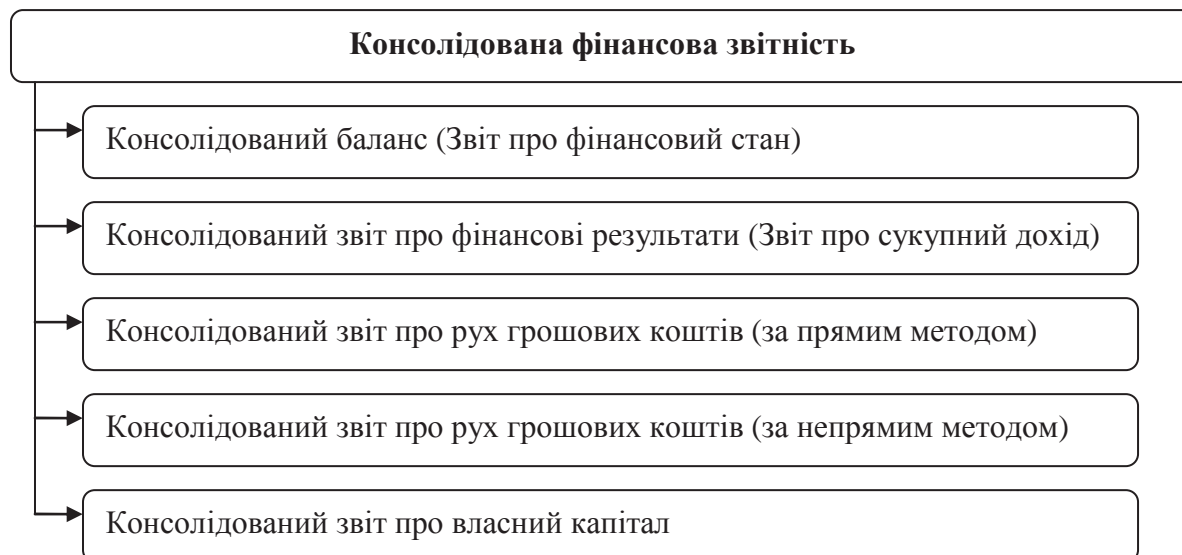


Рисунок 3 – Форми інформації консолідованої фінансової звітності
Джерело: розроблено автором на підставі [11]

Консолідована фінансова звітність повинна відповідати принципам та якісним характеристикам, які висуваються до фінансової звітності суб'єктів господарювання. Відповідно до вітчизняного законодавства, крім існуючих загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, основними принципами консолідованої фінансової звітності є:

1. Подання звітності: подає звітність материнське підприємство.
2. Єдина дата: фінансова звітність, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності має бути за той самий період і на ту ж дату балансу.
3. Єдина облікова політика: консолідована фінансова звітність складається з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. За неможливістю застосування єдиної облікової політики цей факт слід повідомляти у примітках із поясненням і розкриттям статей, до яких застосовується різна облікова політика.
4. Визначення та відокремлення: материнське підприємство визначає неконтрольовану частка у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доходу, що в консолідованій фінансовій звітності наводиться окремо.
5. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського та всіх його дочірніх підприємств. Якщо показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідації, причини повинні розкриватись у примітках до консолідованої фінансової звітності [2, с. 67].
6. У разі, якщо дочірнє підприємство перестає бути контрольованим, материнське підприємство:
 - а) не включає показників такого дочірнього підприємства до консолідованої фінансової звітності;

б) визнає фінансові інвестиції в дочірнє підприємство за справедливою вартістю та відображає їх, а також будь-яку дебіторську заборгованість та зобов'язання у розрахунках з дочірнім підприємством згідно з відповідними стандартами бухгалтерського обліку;

в) припиняє визнавати інший сукупний дохід, пов'язаний із таким дочірнім підприємством;

г) визнає доходи і витрати, пов'язані з втратою контролю [16].

Консолідована фінансова звітність, підготовлена за міжнародними стандартами, не має чітко регламентованої форми, а в МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [9] надано перелік мінімальних статей, які повинні бути приведені в звітах. Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство об'єднання, що являє собою фінансову звітність групи підприємств, як єдиного цілого.

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

- характер відносин між материнським підприємством; причини, внаслідок яких володіння понад половиною голосів або потенційним правом голосу в об'єкті інвестування не є контролем;

- характер і ступінь будь-яких суттєвих обмежень щодо здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у формі дивідендів грошовими коштами;

- перелік, який показує вплив будь-яких змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві тощо [8].

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

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:

- 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.

При цьому контроль визначається як можливість управляти фінансовою та господарською політикою підприємства з метою отримання вигоди від його діяльності.

Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень із фінансової та господарської політики підприємства, при цьому не здійснюючи контроль цієї політики. Такі два фактора визначають форми інвестицій в інше підприємство, які призводять до виникнення підконтрольності (материнське і дочірнє підприємства) або викликають утворення асоційованих та спільних підприємств [6, с. 79].

Консолідована фінансова звітність представляє собою систему показників, які сформовані за допомогою спеціальних процедур (а не простого додавання) звітності. У системі бухгалтерського обліку України підприємства мають можливість скласти консолідовану фінансову звітність за національними стандартами та міжнародними стандартами (для вимог внутрішніх та іноземних користувачів фінансової звітності).

За цими стандартами консолідована фінансова звітність дає характеристику загального фінансового стану та спільного фінансового результату, що поряд із фінансовою звітністю суб'єктів групи (окремої фінансової звітності) дає чітке уявлення

як про перспективи інвестування в таку групу, так і про її внесок у економічний розвиток країни.

Тому консолідована фінансова звітність є важливим елементом в інформаційному забезпеченні учасників ринку [13].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Під консолідованою фінансовою звітністю розуміється система показників, які відображають фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів материнського та його дочірніх підприємств у розрізі суб'єктів господарювання та як єдиної економічної одиниці, які сформовані за допомогою спеціальних процедур.

Консолідована фінансова звітність складається за сумою всіх показників фінансових звітів контрольованих (дочірніх) підприємств. Дана звітність повинна відображати фінансовий стан групи та результати її господарської діяльності, задовольняти потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів, а також надавати можливість ухвалювати неупереджені управлінські рішення.

Методика складання консолідованої фінансової звітності є доволі складною, оскільки пов'язана з необхідністю елімінування статей. Так, наслідки реалізації угод між членами корпоративної групи не включають у консолідовану звітність – показують тільки активи та зобов'язання, доходи і витрати від операцій із третіми особами. Для отримання достовірної інформації про діяльність групи потрібно впровадити єдині облікові та контрольні процедури для цілей консолідації на рівні групи.

Нормативно-правове регулювання консолідованої фінансової звітності в Україні здійснюється за міжнародними та національними стандартами. З огляду на специфіку та складність процедур консолідації даних ці процеси забезпечуються великим обсягом нормативно-правових документів. Для більш досконалого та ефективного складання консолідованої фінансової звітності необхідно розробити методичні рекомендації та положення, що будуть враховувати специфіку галузей та містити конкретні інструкції щодо формування даних консолідованої звітності.

Перспективи подальших досліджень потребують поглибленого вивчення проблемних аспектів складання та подання консолідованої фінансової звітності та наближення їх до міжнародних стандартів, що сприятиме покращенню процесів контролю за діяльністю групи підприємств, як єдиного цілого, надання внутрішнім та зовнішнім користувачам правдивої та неупередженої інформації щодо фінансового стану групи для прийняття рішень.

Список літератури

1. Білобловський С.В. Окремі аспекти складання консолідованої фінансової звітності [Текст] / С.В. Білобловський // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – №6. – С.19–22.
2. Букало Н.А. Окремі аспекти формування консолідованої фінансової звітності [Текст] / Н.А. Букало, М.М. Гладченко // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2016. – №15. – С. 64–71.
3. Велш Г.А. Основи фінансового обліку [Текст] / Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
4. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Івченко Л.В. Консолідована фінансова звітність: теоретичні та практичні аспекти [Текст] / Л.В. Івченко // Молодий вчений. – 2016 – №4 (31). – С 76–80.
7. Крупка Я.Д. Консолідована звітність у постіндустріальній економіці [Текст] / Я.Д. Крупка // Економічний аналіз. Збірник наукових праць ТНЕУ. –Том 22, – № 1.–Тернопіль: –2015. – С.174–180

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована фінансова звітність» від 1 січня 2013 року, документ №929_065 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_065
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» від 1 січня 2012 року, документ №929_004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004.
10. Міжнародний стандарт, фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» від 1 січня 2013 року, документ №929_065 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_065
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. №163 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. №628 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
13. Овчаренко В. Основні принципи, методика та проблеми складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ [Електронний ресурс] / В. Овчаренко. – Режим доступу: <https://product.ligazakon.ua/ru/osnovnye-principy-metodika-i-problemy-sostavleniya-konsolidirovannoj-finansovoj-otchetnosti-po-msfo/>.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. №73 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
15. Рубейкін В.А. Консолідація фінансової звітності: методика виконання процедур [Електронний ресурс] / В.А. Рубейкін. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5204>.
16. Сахно О.О. Методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності [Текст] / О.О. Сахно, Н.А. Букало // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1. – С. 10–15.
17. Сук Л. Консолідована фінансова звітність [Текст] / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004 – №21 (126). – С 10–12.

References

1. Biloblovsykyi, S.V. (2004). Okremi aspekty skladannia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti [Separate aspects of composin consolidated financial statements]. *Ekonomika. Finansy. Pravo. – Economics. Finance. Right*, 6, 19-22 [in Ukrainian].
2. Bukalo, N.A., & Hladchenko, M.M. (2016). Okremi aspekty formuvannia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti [Separate aspects of the formation of consolidated financial statements]. *Visnyk Volynskoho instytutu ekonomiky ta menedzhmentu – Bulletin of the Volyn Institute of Economics and Management*, 15, 64-71 [in Ukrainian].
3. Velsh, A. Hlen, & Short, H. Deniel. (1997). *Osnovy finansovoho obliku [Fundamentals of financial accounting]*. Kyiv: Osnovy [in Ukrainian].
4. Hospodarskyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 №436-IV [The economic code of Ukraine of January 16, 2003 №436-IV]. (2003). <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15> [in Ukrainian].
5. Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 №996-XIV «Pro bukhhaltens'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini» [The Law of Ukraine of July 16, 1999 №996-XIV «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine»]. (1999, July) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
6. Ivchenko, L.V. (2016). Konsolidovana finansova zvitnist: teoretychni ta praktychni aspekty [Consolidated Financial Statements: Theoretical and Practical Aspects]. *Molodyi vchenyi - Young scientist*, 4 (31), 76-80 [in Ukrainian].
7. Krupka, Ia. D. (2015). Konsolidovana zvitnist u postindustrialnii ekonomitsi [Consolidated reporting in the postindustrial economy]. *Ekonomichniy analiz. Zbirnyk naukovykh prats TNEU - Economic analysis. Collection of scientific works of TNEU, Vol.22, 1*, 174-180 [in Ukrainian].
8. Mizhnarodnyj standart bukhhaltens'koho obliku vid 01.01.2012 №27 «Konsolidovana finansova zvitnist» [International Accounting Standard of January 1, 2012 №27 «Consolidated Financial Statements»]. (2012, January). <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_065 [in Ukrainian].
9. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti vid 01.01.2012 №1 «Pershe zastosuvannia Mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti» [International Financial Reporting Standard of January 1, 2012 №1 «First

- application of International Financial Reporting Standards»]. (2012, January). <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004 [in Ukrainian].
10. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti vid 01.01.2013 №10 «Konsolidovana finansova zvitnist » [International Financial Reporting Standard of January 1, 2013 №10 « Consolidated Financial Statements»]. (2013, January). <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_065 [in Ukrainian].
 11. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhaltens'koho obliku vid 07.02.2013 №1 «Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti» [National Regulation (Standard) of accounting of February 7, 2013 №1 «General Requirements for Financial Reporting»]. (2013, February). <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
 12. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhaltens'koho obliku vid 27.06.2013 №2 «Konsolidovana finansova zvitnist» [National Regulation (Standard) of accounting of June 7, 2013 №2 «Consolidated financial statements»]. (2013, June). <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> [in Ukrainian].
 13. Ovcharenko, V. (2015). Osnovni pryntsyipy, metodyka ta problemy skladannia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti za MSFZ [Basic principles, methodology and problems of preparing consolidated financial statements for IFRS]. *product.ligazakon.ua*. Retrieved from <https://product.ligazakon.ua/ru/osnovnyie-principy-metodyka-i-problemy-sostavleniya-konsolidirovannoj-finansovoj-otchetnosti-po-msfo/> [in Ukrainian].
 14. Polozhennia (standart) bukhhaltens'koho obliku vid 07.07.1999 №19 «Ob'iednannia pidpryiemstv» [Regulation (Standard) of accounting of July 7, 1999 №19 «Business Combinations»]. (1999, July). <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> [in Ukrainian].
 15. Rubeikin, V.A. (2016). Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti: metodyka vykonannia protsedur [Consolidation of financial reporting: the procedure of execution of procedures]. *economy.nayka.com.ua*. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5204> [in Ukrainian].
 16. Sakhno, O. O., & Bukalo, N. A. (2014). Metodychni aspekty skladannia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti [Methodological aspects of composing consolidated financial statements]. *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii - Economy. Management. Innovations, 1* [in Ukrainian].
 17. Suk, L. (2004). Konsolidovana finansova zvitnist [Consolidated financial statements]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi – Accounting in agricultur, 21(126), 10-12* [in Ukrainian].

Yana Klimenko, Postgraduate

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

The Essence of the Consolidated Financial Statements

The purpose of the article is to study the main aspects of the formation of consolidated financial statements in accordance with the requirements of domestic and international legal acts, which provide state regulation of accounting and financial reporting by related entities.

The article describes the essence of the concept of consolidated financial statements in accordance with the interpretation given in domestic and international law, and from the perspective of leading scholars. At the same time, the significance and basic methods of the consolidation process have been studied. The main users of the consolidated financial statements and the need to compile them for their information needs are identified. The principles and aspects of forming consolidated financial statements data are investigated. Particular attention is paid to the study of systematization and streamlining of consolidation procedures for financial reporting.

The consolidated financial statements should reflect the financial position and results of its business activities, to meet the needs of internal and external users and enable management to make impartial decisions. The method of compiling consolidated financial statements is rather complicated as it is related to the necessity of eliminating the articles. Normative legal regulation of consolidated financial statements in Ukraine is carried out in accordance with international and national standards. For more complete and effective compilation of consolidated financial statements, guidelines and provisions that take into account the specifics of industries and contain specific instructions for the formulation of consolidated financial statements need to be developed.

consolidated financial statements, consolidation, related parties, parent and subsidiary, regulatory and legislative acts

Одержано (Received) 15.05.2017

Прорецензовано (Reviewed) 24.05.2017

Прийнято до друку (Approved) 29.05.2017