

ТКАЧУК Галина Олександрівна, доктор економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудиту, Одеська національна академія харчових технологій,
ORCID ID: 0000-0003-1438-5039

ІВАНЧЕНКОВА Лариса Володимирівна, доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку та аудиту, Одеська національна академія харчових технологій,
ORCID ID: 0000-0002-8461-7846

СКЛЯР Лариса Борисівна, кандидат, доцент кафедри обліку та аудиту,
Одеська національна академія харчових технологій, ORCID ID: 0000-0002-8332-8823

ЛАГОДІЄНКО Наталія Володимирівна, доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Миколаївського національного аграрного університету, ORCID ID: 0000-0001-6201-1555

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ КОНСОЛІДАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Ткачук Г. О., Іванченкова Л. В., Скляр Л. Б., Лагодієнко Н. В. Проблемні аспекти консолідації обліку та фінансової звітності в управлінні підприємством.

У даній статті розглядаються особливості консолідації для фінансової звітності груп підприємств харчової промисловості. Авторами сформульовано принципи консолідації фінансової звітності, які є суттєвими для системи управління підприємством. Досліджена послідовність процесу проведення консолідації фінансової звітності, яка представлена схематично. Визначено основні етапи консолідації фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. Авторами надана загальна характеристика змісту складових етапів процесу консолідації за допомогою зведеної таблиці. Досліджено методи консолідації фінансової звітності. За результатами проведеного дослідження виокремлено проблеми, які є суттєвими для консолідації фінансової звітності в галузях харчової промисловості та зроблено висновки про напрями подальших наукових доробок.

На основі проведеного дослідження отримано такі висновки: напрямами вирішення нагальних проблем консолідації є узгодженість національних та міжнародних стандартів консолідації; узгодженість облікової та корпоративної політики консолідації, а також облікової політики суб'єктів консолідації; організації внутрішньогрупового контролю процесу консолідації та незалежного аудиторського підтвердження; розробка методики консолідації звітної інформації групи; підвищення кваліфікації облікових працівників.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, консолідація фінансової звітності, міжнародні стандарти фінансової звітності, управління підприємством.

Постановка проблеми у загальному вигляді. На сучасному етапі розвитку харчового бізнесу в Україні спостерігається створення фінансово-промислових та промислових угруповань, які являють собою об'єднання підприємств, іноді різних за профілем діяльності, для створення дієвого механізму виживання в умовах жорсткої конкуренції. Традиційно основними формами об'єднання підприємств є асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання, дочірні підприємства, холдингові компанії. Для підприємств харчової промисловості значимим є створення різних форм співпраці виробництва з сільськогосподарськими підприємствами та науковими структурами.

При цьому сучасні агроінтеграційні формування мають особливі риси:

1) «одночасне інтегрування аграрного та промислового капіталу» [1];

2) традиційно основними формами інтегрованих об'єднань є асоціації, агрохолдинги та фінансово-промислові групи. Метою створення агроінтегрованих формувань є «забезпечення росту конкурентоспроможності виробленої продукції, санація ресурсного потенціалу товаровиробників, зниження рівня соціальної напруги на селі» [2, 3, 4, 5].

За даними інформаційного Інтернет-ресурсу «TRIPOLI» в Україні функціонує 96 агрохолдингів, найбільшими з яких є такі корпорації як Нибулон, Миронівський Хлібопродукт, УкрЛандФармінг, Кернел, Мрія, Сварог Вест Груп, Астарта, а також багато інших значущих і впливових компаній [6].

За таких умов виникає потреба в отриманні інформації про результати та ефективність такого об'єднання підприємств (групи), що обґрунтовує необхідність консолідації обліку та фінансової звітності. Фундамент

процесу консолідації складають: «1) великі приватні корпорації; 2) добре розвинений фінансовий ринок» [7].

Безсумнівно, що консолідована звітність містить важливу інформацію для прийняття фінансових та управлінських рішень. В Україні спостерігається процес гармонізації вітчизняних нормативних актів із міжнародними, що також впливає на результати консолідації обліково-звітної інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема консолідації фінансової звітності не нова та описана в наукових роботах таких авторів, як Палій В.Ф., Соколов Я.В., Лучко М.Р., Соловйова О.В, Голов С.Ф., Давидов Г.М., Бутинець Ф.Ф., Герасименко О.С., Коршикова Р.В., Костюченко В.М. та інших. Але незважаючи на досить жвавий інтерес до цієї тематики дослідження, проблема досі залишається актуальною та більше переноситься у сферу зовнішньоекономічної діяльності підприємства, що пов'язано із глобалізацією економічних процесів. Ще 10 років тому звітність за міжнародними стандартами, в т.ч. консолідовану, готували лише банки, публічні акціонерні товариства, підприємства із часткою іноземного капіталу; підприємства, які були зацікавлені у залученні іноземних інвестицій та отриманні іноземних кредитів. До того ж змінюються потреби користувачів, змінюється сам характер бізнесу, обліково-звітні процеси широкими кроками рухаються до цифровізації.

Мета та завдання статті. Метою дослідження є розгляд проблемних аспектів консолідації обліку та фінансової звітності в управлінні підприємством. Завданням даної статті є: 1) визначити принципи консолідації фінансової звітності, які є суттєвими для системи управління підприємством; 2) дослідити особливості методики та послідовності проведення консолідації фінансової звітності; 3) означити проблемні аспекти консолідації фінансової звітності підприємств харчової промисловості відповідно до Міжнародних стандартів.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасних умовах господарювання на підвищення значення консолідованої фінансової звітності в підприємницькій діяльності впливають чимало передумов, зокрема [8; 9]:

- необхідність постійного вдосконалення механізму інформаційного забезпечення користувачів;
- підвищення значення інформації у світі в цілому;
- необхідність у пошуку високоприбуткових сегментів бізнесу з метою переливання капіталів;

- розвиток інститутів громадянського суспільства, яким необхідно більше інформації про діяльність підприємств;

- бажання власників та акціонерів мати інформацію про діяльність всієї групи підприємств;

- необхідність застосування однакових облікових методів, а в разі неможливості розкриття – інформації про такі відмінності;

- посилення економічної боротьби за ресурси, технології та ринки збуту;

- підвищення значення контролю за діяльністю дочірніх підприємств з метою зменшення ризиків зловживань та викривлення інформації.

Відповідно до національних стандартів обліку та звітності (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»), консолідованою вважають фінансову звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці [10].

Міжнародні стандарти (МСФЗ 10 «Консолідація фінансової звітності») надають цьому терміну більш розгорнуте визначення та трактують консолідовану фінансову звітність (consolidated financial statements) як «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» [11].

Основні положення консолідації звітності визначено в МСФЗ 10 [11] :

- консолідовану фінансову звітність готує та подає материнська компанія;

- періоди, за які складається фінансова звітність материнського та дочірнього підприємства, повинні бути однаковими;

- консолідована фінансова звітність складається з фінансових звітів групи підприємств, які використовують однакову облікову політику для подібних операцій.

Принципи консолідації облікової та звітної інформації, на наш погляд, полягають в її доречності, достовірності показників базової обліково-звітної інформації, контрольованості процесу консолідації, корисності результату.

Регулювання процесу консолідації здійснюється на різних рівнях: мегарівень (міжнародний) (МСФЗ, МСФО, Директиви ЄС), на макрорівні національному (НП(С)БО), мезорівень (галузеві стандарти та загально корпоративні стандарти, мікрорівень (облікова політика підприємства).

Базові питання консолідації фінансової звітності представлені, в першу чергу, в законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», до яких відносяться [12] (загальні вимоги до консолідованих звітів; суб'єкти процесу консолідації; звітний період для складання консолідованої фінансової звітності; вимоги подання та оприлюднення консолідованої фінансової звітності, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 2 «Консолідація фінансової звітності».

Також на національному рівні нормативні питання консолідації визначаються НП(С)БО 2 «Консолідована звітність».

На міжнародному рівні формування консолідованої інформації та складання консолідованої звітності регулюється

Директивою 2013/34/ЄС, Директивою 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».

Слід одразу визнати наявну неузгодженість національних та міжнародних підходів щодо окремих питань консолідації, таких наприклад, як перелік умов, за яких консолідація не відбувається (табл. 1).

Таблиця 1

Перелік умов, за яких консолідація не відбувається*

Перелік умов, за яких материнське підприємство не подає консолідовану звітність	
НП(С)БО 2	МСФЗ 10
1) за наявності всіх таких умов (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес):	1) Якщо воно відповідає усім таким умовам:
- якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству); - власники неконтрольованої частки проінформовані про це і не заперечують	- воно є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому суб'єктові господарювання, або дочірнім підприємством, яке частково належить іншому суб'єктові господарювання, і всі його інші власники, в тому числі ті, які в інших випадках не мають права голосу, були проінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність та не заперечують проти цього
- якщо воно не є емігентом цінних паперів	- воно не подає і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулятора з метою випуску певного класу інструментів на публічний ринок
- якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною	- його кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка доступна для публічного використання та відповідає МСФЗ
- відповідні умови відсутні	- його боргові інструменти або інструменти капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку (внутрішній або зарубіжний фондовий біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки)
2) відповідні умови відсутні	2) за відсутності програм виплат по завершенні трудової діяльності або інших довгострокових програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 «Виплати працівникам»

*Узагальнено за даними аналізу джерел [11; 13]

До таких неузгодженостей між НП(С)БО та МСФЗ відносяться:

1) відсутність права не складати консолідовану звітність для підприємств, що складають суспільний інтерес, за міжнародними стандартами;

2) відсутність права не складати консолідовану звітність для підприємств, боргові інструменти або інструменти капіталу якого не перебувають в обігу на публічному фондовому ринку за національними стандартами;

3) відсутність права не складати консолідовану звітність для підприємств, що не мають програм виплат по завершенню трудової діяльності за національними стандартами.

Також відповідно до МСФЗ 10 «материнське підприємство подає неконтрольовані

частки участі в консолідованому звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства» [11]. В національних стандартах такого положення немає. Наявність законодавчих розбіжностей ускладнює процес консолідації за МСФЗ та вимагає проведення додаткових аналітичних процедур, пов'язаних із їх виявленням та проведенням відповідних облікових коригувань.

Звертаємо увагу, що порядок консолідації фінансової звітності встановлено також Директивою 2013/34/ЄС Європейського Парламенту. Глава 6 даної Директиви «Консолідована фінансова звітність і звіти» містить окремі статті, які визначають: сферу застосування консолідованої фінансової звітності

(ст. 21); вимоги до підготовки консолідованої фінансової звітності (ст. 22); звільнення від консолідації (ст. 23); порядок підготовки консолідованої фінансової звітності (ст. 24); особливості об'єднання компаній у групі (ст. 25); порядок пропорційної консолідації (ст. 26); правила обліку частки пов'язаних підприємств (ст. 27); зміст приміток до консолідованої фінансової звітності (ст. 28); зміст консолідованого звіту про управління (ст. 29) [14].

Відмінністю в складі консолідованої звітності за даним документом є наявність консолідованого звіту про управління.

Консолідована облікова інформація, в т.ч. інформація консолідованої фінансової звітності, на наш погляд, посідає центральне місце в системі забезпечення управління групою підприємств, а саме:

1) надає можливість отримати реальну картину результатів об'єднаної діяльності та достовірно оцінити її ефективність;

2) створює інформаційний базис для материнської компанії щодо внутрішнього контролю ефективності бізнесу окремих дочірніх структур (одиниць);

3) є адекватним джерелом даних для прийняття управлінських рішень щодо стратегічного розвитку компанії.

Таким чином, консолідована фінансова звітність відіграє в управлінні об'єднання

підприємств (групи) важливі функції та є інструментом: 1) інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень; 2) аналізу ефективності об'єднаної діяльності; 3) корпоративного та внутрішньогрупового контролю; 4) стратегічного управління.

Взаємозв'язок змісту інформації консолідованих звітів з відповідними функціями управління представлені в табл. 2.

Для того, щоб усвідомити проблематику процесу консолідації обліково-звітної інформації, коротко зупинимося на основних її етапах. Якість процесу консолідації фінансової звітності залежить від адекватності та раціональності корпоративної та облікової політики компанії щодо консолідації фінансової інформації. Саме тому, першим етапом консолідації фінансової звітності вважаємо формування відповідної облікової політики.

Слід зазначити, що політика консолідації розглядається та затверджується як на рівні об'єднання вцілому (наприклад, у межах корпоративної політики, або окремо), так і на рівні кожної структурної одиниці (материнського та дочірніх підприємств). Проблемним аспектом при цьому є неузгодженість облікової політики складання фінансових звітів на рівних підприємствах об'єднання, що призводить до необхідності проведення облікових коригувань та ускладнює процес консолідації.

Таблиця 2

**Використання інформації консолідованих звітів в управлінні групи підприємств
(авторський доробок)**

Зміст інформації консолідованих звітів	Консолідований звіт	Функції управління
1. Аналіз фінансового та майнового стану групи, оцінка наявності та структури економічних ресурсів, прогнозування майбутніх потреб та змін в економічних ресурсах	Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к	Фінансовий аналіз Управління ресурсами Стратегічне планування
2. Аналіз, оцінка та прогнозування структури доходів та витрат, прибутковості групи підприємств	Консолідований звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), форма № 2-к	Фінансовий аналіз Корпоративний контроль
3. Аналіз, оцінка й прогноз тенденцій та змін руху грошових потоків за видами діяльності групи підприємств	Консолідований звіт про рух грошових коштів, форма № 3 (за прямим методом), форма № 3-кн (за непрямим методом)	Фінансовий аналіз Управління грошовими потоками
4. Аналіз, оцінка та прогноз змін власного капіталу групи підприємств	Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-к	Поточний корпоративний контроль. Управління власним капіталом
5. Оцінка облікової політики, прогноз ризиків та невпевненості, які впливають на групу	Консолідовані примітки до річної фінансової звітності	Прогноз ймовірних ризиків

Джерело: складено автором

Облікова політика консолідації має включати питання щодо [9]:

1) 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);

2) внутрішньогрупові операції, що впливають на процес консолідації та підготовку

консолідованих фінансових звітів групи (субрахунки обліку, методологічні засади ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках);

3) 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).

Найчастіше процес консолідації складається із таких етапів: «1) формування моделі звітності; 2) підготовка інформаційних запитів; 3) збір інформації; 4) перевірка даних; 5) трансформація звітності; 6) підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності; 7) внутрішньогруповий та незалежний аудит» [15].

Група (об'єднання) підприємств не завжди має у своєму складі дочірні одиниці, що є рівноцінними за результативністю (прибутковістю) діяльності (високорентабельні, із середнім рівнем рентабельності, низькорентабельні, нерентабельні) та функціональним призначенням (основної виробничої діяльності, допоміжні виробництва, науково-виробничі структури, інфраструктурні утворення тощо). Безумовно, на етапі проведення консолідації материнська компанія отримує інформацію щодо всіх економічних взаємозв'язків між суб'єктами (дочірніми одиницями) об'єднання та отримує можливість для контролю їх діяльності. Однак головним завданням консолідованої фінансової звітності є саме характеристика загального фінансового стану та спільного фінансового результату діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці.

Варто зазначити, що нормативні вимоги передбачають розкриття у примітках до консолідованої звітності таких даних: 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 [13].

Методики консолідації звітності обирають, виходячи від: умов створення групи підприємств; виду та ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування; етапів консолідації.

Методи консолідації, які включають повну консолідацію, частку участі та інші інвестиції, обирається за Міжнародними стандартами фінансової звітності відповідно до типу підприємства (дочірнє підприємство, асоційоване підприємство, спільне підприємство, інші інвестиції) та рівня контрольованості (високий, середній, рівноправний, низький) (табл. 3).

Таблиця 3

Методи консолідації та нормативно-правове забезпечення *

Тип підприємства	Рівень контрольованості	Метод консолідації	Нормативне забезпечення за міжнародними стандартами
Дочірнє підприємство	Високий (максимальний) рівень контролю (> 50%)	Метод повної консолідації	МСФЗ 10 «Консолідація звітності»
Асоційоване підприємство	Середній (суттєвий) рівень контролю (20 - 50%)	Метод участі в капіталі	МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»
Спільне підприємство	Рівноправний (спільний) контроль	Метод пропорційної консолідації	(МСФЗ 11 «Спільна діяльність»)
Інші інвестиції	Низький (мінімальний) рівень контролю < 20%	Метод обліку за собівартістю та метод обліку за справедливою вартістю	(МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»)

Джерело: *узагальнено авторами за аналізом джерел [15]

Проблемним питанням є безпосередньо процес консолідації, який є складним та багаторівневим та має такі особливості:

1) консолідовану фінансову звітність надає материнська компанія шляхом включення до неї показників дочірніх підприємств. Однак консолідація не зводиться до простого сумування активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів окремих підприємств групи (материнського та дочірніх підприємств);

2) підготовка до процесу консолідації відбувається на рівнях як материнського, так і дочірніх підприємств;

3) в процесі консолідації здійснюються коригування, які ґрунтуються на результатах проведеного аналізу та відповідають вимогам облікових стандартів;

4) необхідність забезпечення достовірності консолідованої інформації вимагає організації внутрішньогрупового контролю за процесом консолідації на всіх її етапах. Слід зазначити, що МСФЗ 10 «запроваджує контроль як основу для консолідації» [11]. По-перше, мається на увазі контроль материнського підприємства над дочірніми, а, по-друге, здійснення корпоративного контролю, який розповсюджується на всі підприємства групи, включаючи материнське підприємство. Це дозволяє уникнути помилок в системі бухгалтерського обліку та уникнути зловживань. Щодо контролю об'єкта інвестування (control of an investee), МСФЗ 10 зазначає, що «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»[11];

5) результати консолідації бажано підтвердити незалежним аудитом. На рис. 1 представлена послідовність консолідації

фінансових звітів відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів, якою ми пропонуємо користуватися у практичній діяльності і яка відображає особливості зазначеного процесу.

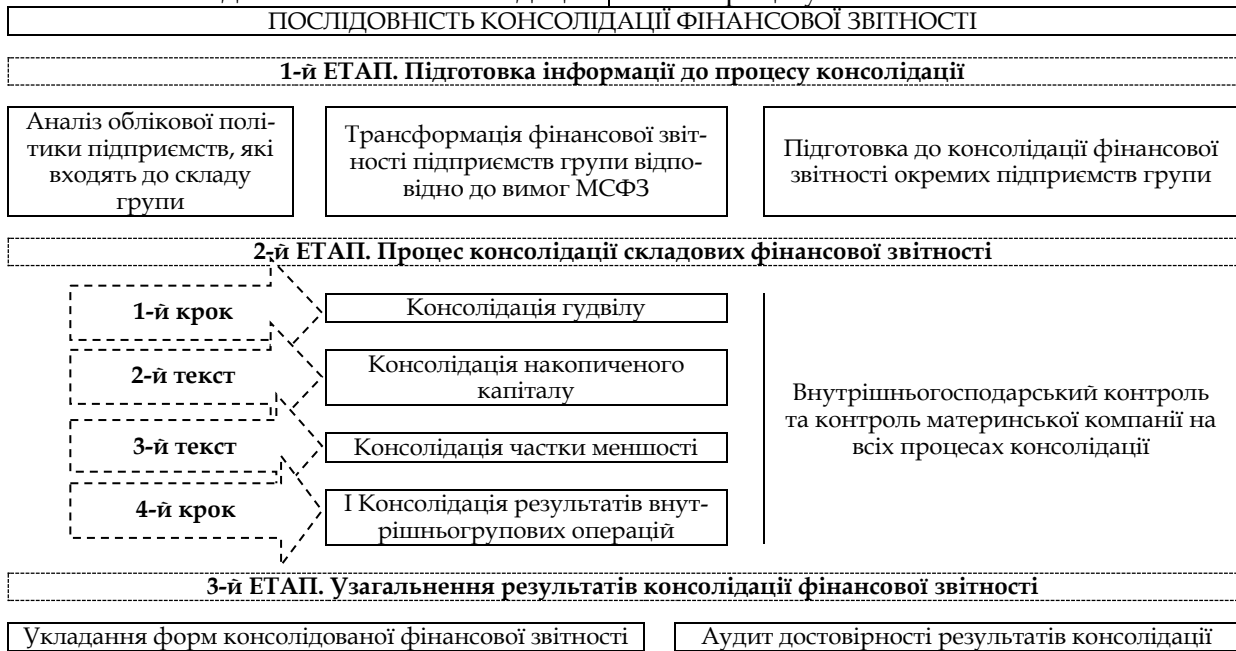


Рис. 1. Послідовність консолідації фінансової звітності в системі МСФЗ (авторський доробок)

До основних етапів консолідації фінансової звітності відносимо:

- 1) підготовка інформації до процесу консолідації;
- 2) процес консолідації складових фінансової звітності;
- 3) узагальнення результатів консолідації фінансової звітності.

Оскільки групи підприємств, звітність яких підлягає консолідації, створюються шляхом об'єднання окремих суб'єктів (підприємств, організацій, установ) або шляхом придбання (приєднання), процес консолідації включає коригування спільної інформації за напрямками: коригування, пов'язані із різницями в обліковій політиці окремих суб'єктів групи; коригування внутрішньогосподарських оборотів поточної діяльності; коригування, що обумовлені особливостями процесу створення групи; коригування, пов'язані із необхідністю трансформації фінансової звітності окремих суб'єктів консолідації за вимогами МСФЗ, у випадку складання консолідованої звітності за міжнародними стандартами.

При цьому виникають проблеми забезпечення достовірності оцінки гудвілу при створенні групи та безпомилкового розрахунку відповідних коригувань. В табл. 4 представлена загальна характеристика змісту основних етапів консолідації фінансової звітності за МСФЗ.

Аналіз облікової політики суб'єктів групи підприємств є базовим елементом етапу підготовки інформації до процесу консолідації, оскільки консолідовану фінансову звітність складають, «застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин» [11; 13].

Виявлені в процесі такого аналізу розбіжності необхідно підлягати коригуванню.

На формування методології та вибір методів проведення процесу консолідації фінансової звітності суттєво впливає наявність або відсутність взаємних операцій.

Внутрішньогрупові операції можуть створювати нереалістичну картину активності групи компаній, її продажів, розрахунків, запасів, фінансових результатів, тому саме 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.

У разі складання консолідованої звітності вперше підприємствами, які раніше були незалежними, проводиться первинна консолідація. Слід зазначити, що залежно від характеру операції під час інвестування і встановлення контролю виділяють два методи складання первинної консолідованої фінансової звітності: метод купівлі (придбання); метод злиття (поглинання).

Загальна характеристика змісту основних етапів консолідації фінансової звітності за МСФЗ

Етапи консолідації	Зміст етапу
1-й ЕТАП. Підготовка інформації до процесу консолідації	
1. Аналіз облікової політики підприємств, які входять до складу групи	- виявити розбіжності в обліковій політиці материнського та дочірніх підприємств; - зробити відповідні коригувальні облікові записи
2. Трансформація фінансової звітності підприємств групи відповідно до вимог МСФЗ	- виявити розбіжності між вимогами НП(С)БО та МСФЗ; помилки; несуттєві активи та зобов'язання; - зробити відповідні коригування
3. Підготовка до консолідації фінансової звітності окремих підприємств групи	- визначити та виключити всі внутрішньогрупові операції, що призводять до виникнення нереалізованих прибутків та збитків внаслідок відсутності продажу активів іншим особам за межі групи підприємств; - визначити суми нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій
2-й ЕТАП. Процес консолідації фінансової звітності	
1. Консолідація гудвілу	- визначається вартість гудвілу як різниця між вартістю бізнесу в цілому і агрегованою величиною його ідентифікованих чистих активів, оцінених за справедливою вартістю. Гудвіл, який виникає при продажу підприємств, відображається у консолідованій фінансовій звітності групи та не фігурує в звітності материнської або дочірньої компанії. Купівельний гудвіл показується в консолідованому балансі та підлягає амортизації
2. Консолідація накопиченого капіталу	- капітал материнської компанії повністю включається до консолідованої звітності; - накопичений прибуток дочірніх підприємств включається до консолідованого звіту тільки в тій частині, яка сформулась вже після дати придбання та належить материнській компанії. Частка капіталу дочірніх підприємств, яка існувала на момент придбання, увійшла до консолідованої звітності через вартість чистих активів, на основі якої розраховувався гудвіл
3. Консолідація (визначення та відокремлення) частки меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств	Частка меншості – це частина чистих активів та чистого прибутку (збитку) дочірнього підприємства, яка не належить материнській компанії. Вона визначається як добуток відсотка голосів, які не належать материнській компанії, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств. Частка меншості в чистих активах складається з: суми на дату об'єднання; частки меншості в сумі зміни власного капіталу дочірнього підприємства після об'єднання. У консолідованому балансі частка меншості повинна подаватися окремо від зобов'язань та акціонерного капіталу материнської компанії
4. Консолідація результатів внутрішньогрупових операцій	- виключити всі внутрішньогрупові операції, що призводять до виникнення нереалізованих прибутків та збитків; - виключити суми нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій
Узагальнення результатів консолідації фінансової звітності	
1. Укладання основних форм консолідованої фінансової звітності та Приміток до неї	- здійснюється постатейне підсумовування показників фінансової звітності дочірніх підприємств із аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства; - укладаються Примітки до консолідованої звітності
2. Аудит (незалежне підтвердження) достовірності результатів консолідації	- організувати внутрішньогосподарський контроль (аудит) на всіх етапах консолідації; - провести незалежну аудиторську перевірку достовірності показників консолідованих звітів

Джерело: *узагальнено авторами

Подальша консолідація виникає у разі складання консолідованої звітності групи підприємств, яка утворена раніше і в якій вже здійснювались взаємні операції. Методика складання консолідованої фінансової звітності передбачає проведення елімінування (виключення) з метою запобігання повторному рахунку та досягнення достовірності консолідованого результату діяльності групи таких статей [13]: 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 і збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Для підприємств харчової промисловості процесу елімінування (виключення) підлягають такі статті: 1) внутрішній обіг грошових коштів; 2) внутрішнє переміщення (передача) товарно-матеріальних цінностей; 3) перерозподіл об'єктів необоротних активів, зокрема, основних засобів; 4) внутрішньогрупові розрахунки; 6) фінансові результати внутрішньогрупових операцій.

До Приміток обов'язково включають [13]:

1) перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням їх назви, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів, 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

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, фінансові результати звітного та попереднього періоду;

6) статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

Етапи здійснення процесу консолідації потрібно чітко визначити обліковою політикою консолідації.

Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту встановлює правила проведення обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності на відміну від вимог консолідації за національними стандартами. Якісна консолідована фінансова звітність передбачає наявність контролю материнського підприємства за дочірніми при наростаючому формуванні даних уповноваженим суб'єктом щомісячно. Тільки так можна уникнути суттєвих помилок у бухгалтерському обліку.

Проблемні аспекти групуються, на наш погляд, за такими напрямками:

1) базового забезпечення консолідації (теоретичного та нормативно-правового), неузгодженості національних та міжнародних стандартів консолідації фінансової звітності, що вимагає застосування додаткових аналітичних процедур та проведення відповідних облікових коригувань;

2) неузгодженості політики (корпоративної та облікової політики консолідації, облікової політики дочірніх та материнського підприємств тощо);

3) застосування методики консолідації. Процедура консолідації ускладнюється за відсутності дієвого бухгалтерського інструментарію формування показників консолідованих звітів за МСФЗ. Правильне застосування методів консолідації залежить також від професійного рівня обліковців, їх обізнаності щодо ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами;

4) контрольованості процесу консолідації на всіх етапах. Проблема загострюється за відсутності або низької ефективності системи корпоративного та внутрішньогрупового

контролю, відсутності вимоги щодо обов'язкового аудиторського підтвердження достовірності консолідованої звітності на національному рівні.

5) використання результатів консолідації для прийняття управлінських рішень в системі стратегічного менеджменту, що ускладнюється відсутністю адекватної корпоративної політики консолідації, неефективною системою контрольованості процедури консолідації та низьким рівнем обізнаності управлінського персоналу щодо сутності та змісту консолідованої звітності.

Висновки з проведеного дослідження.

За результатами проведених досліджень пропонуємо зробити такі висновки щодо консолідації обліково-звітної інформації відповідно до міжнародних стандартів :

1. Консолідація фінансової звітності – важливий елемент обліково-аналітичної системи групи підприємств, який дозволяє достовірно оцінити результати спільної (об'єднаної) діяльності.

2. Процес консолідації має бути підготовлений заздалегідь та вимагає наявності відповідного облікового забезпечення та дієвого механізму внутрішньогрупового контролю.

3. Порядок проведення консолідації та її якість залежить від наявного методичного забезпечення, фахової обізнаності облікових працівників з питань консолідації та ведення обліку за МСБО, нюансів облікової політики консолідації залежно від сфери (галузі) діяльності суб'єктів групи підприємства, форми об'єднання та форми корпоративного контролю.

Напрямами вирішення нагальних проблем консолідації є: узгодженість національних та міжнародних стандартів консолідації; узгодженість облікової та корпоративної політики консолідації, а також облікової політики суб'єктів консолідації; організації внутрішньогрупового контролю процесу консолідації та незалежного аудиторського підтвердження; розробка методики консолідації звітної інформації групи; підвищення кваліфікації облікових працівників. Незважаючи на велику кількість наукових доробок, тематика дослідження механізму формування показників консолідованої фінансової звітності залишається актуальною, оскільки дає можливість подальшого вдосконалення інформаційного забезпечення системи управління сучасним підприємством.

Література.

1. Моделирование економічної безпеки: держава, регіон, підприємство: монографія / В. М. Гець, М. О. Кизим, Т. С. Клебанова, О. І. Черняк та ін. Х.: Інжек. 2006. 240 с.

2. Ткачук Г.О. Економічна безпека агроінтеграційних процесів підприємств харчової промисловості: напрями дослідження та шляхи вдосконалення. Економічні пріоритети країн в умовах глобалізації:

Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 24 березня 2020 року). К.: Національний університет харчових технологій. 2020. С. 60-64.

3. **Лагодієнко В.В., Суханова А.В.** Характеристика економічної безпеки підприємств та оцінка основних індикаторів безпеки. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка, Серія «Економічні науки»*. 2019. Вип. 206. С. 305-318.

4. **Лагодієнко В.В.** Продовольча безпека Причорноморського регіону: стан, тенденції, перспективи. *Economic and Food Security of Ukraine*. № 6 (3-4). Р. 16-25.

5. **Мудрак Р.П., Лагодієнко В.В., Лагодієнко Н.В.** Вплив сукупних витрат на обсяги національного виробництва. *Економічний часопис-XXI*. 2018. № 172 (7-8). С. 44-50.

6. Агрохолдинги України. Tripoli.land: веб-сайт. URL: https://tripoli.land/agrokholdingiukrainy?q%5Bcompany_categories_idin%5D=35.

7. **Луцько М.Р., Яцишин С.Р.** Консолідація фінансової звітності: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 282 с.

8. **Білоцький С. С.** Методи фінансового аналізу консолідованої фінансової звітності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2008. № 24. С. 36-38.

9. **Семчук І.В.** Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. 20 с.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» №929_065 від 01 січня 2013 року. Законодавство України: веб-сайт. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text.

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон в редакції від 14 листопада 2020 року №996-XIV. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року №628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>.

14. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради про щорічну фінансову звітність, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних з ними звітах певних типів компаній від 26 червня 2013 року. Ligazakon: веб-сайт. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13169>.

15. **Пантелєєв В.П., Безверхий К.В.** Консолідація фінансової звітності : навчальний посібник. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2016. 442 с.

16. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності від 17 травня 2006 року. Законодавство України: веб-сайт. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text.

References.

1. *Modeliuvannia ekonomichnoi bezpeky: derzhava, rehion, pidpriemstvo*. (2006) [Modeling of economic security: state, region, enterprise]. **V.M., Heiets', M.O., Kyzym, T.S., Klebanova, O.I., Cherniak**. Inzhfek. Kharkiv. Ukraine.

2. **Tkachuk, H.O.** (2020) «Economic security of agro-integration processes of food industry enterprises: directions of research and ways of improvement». *Ekonomichni priorityty krain v umovakh hlobalizatsii* [Economic priorities of countries in the context of globalization]: Proceedings of the International Scientific and Practical Conference (Kyiv, March 24, 2020). Natsional'nyj universytet kharchovykh tekhnolohij. Kyiv. Ukraine. pp. 60-64.

3. **Lahodiienko, V.V., Sukhanova, A.V.** (2019). «Characteristics of economic security of enterprises and assessment of key safety indicators». *Visnyk Kharkivs'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu sil's'koho hospodarstva imeni Petra Vasylenka, Seriiia «Ekonomichni nauky»*. issue. 206. pp. 305-318.

4. **Lahodiienko, V.V.** «Food security of the Black Sea region: state, tendencies, prospects». *Economic and Food Security of Ukraine*. no. 6 (3-4). pp. 16-25.

5. **Mudrak, R.P., Lahodiienko, V.V., Lahodiienko, N.V.** (2018). «The impact of total costs on national production». *Ekonomichnyj chasopys-XXI*. 2018. no. 172 (7-8). pp. 44-50.

6. Ahrokhodynhy Ukrainy [Agroholdings of Ukraine]. Tripoli.land: web.site. Available at: https://tripoli.land/agrokholdingiukrainy?q%5Bcompany_categories_idin%5D=35.

7. **Luchko, M.R., Yatsyshyn, S.R.** (2017). Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti [Consolidation of financial statements]. TNEU. Ternopol. Ukraine.

8. **Bilots'kyj, S.S.** (2008). Metody finansovoho analizu konsolidovanoi finansovoi zvitnosti [Methods of financial analysis of consolidated financial statements]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*. no. 24. pp. 36-38.

9. *Semchuk, I.V.* (2010). Konsolidovana finansova zvitnist' hrupy pidpriemstv: orhanizatsijno-metodychni zasady formuvannia i kontroliu [Consolidated financial statements of a group of enterprises: organizational and methodological principles of formation and control]. Abstract of Ph.D. Thesis. 08.00.09. Zhytomyr. derzh. tekhnol. un-t. Zhytomyr. Ukraine.

10. Natsional'ne polozhennia (standart) bukhholders'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy. (2013). [National Regulation (Standard) of Accounting 1 «General requirements for financial reporting»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine]. No. 73 dated 07.01.2013. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

11. Mizhnarodnyj standart finansovoi zvitnosti 10 «Konsolidovana finansova zvitnist'» [International Financial Reporting Standard 10 Consolidated Financial Statements]. No. 929_065 dated 01.01.2013. Legislation of Ukraine: web.site. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text.

12. Pro bukhholders'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini: Zakon v redaktsii [About accounting and financial reporting in Ukraine]. No. 996-XIV dated 14.11.2020. Legislation of Ukraine: web.site. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

13. Natsional'ne polozhennia (standart) bukhholders'koho obliku 2 «Konsolidovana finansova zvitnist'»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy. [National Accounting Regulation (Standard) 2 «Consolidated Financial Statements»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine]. No. 628 dated 27.07.2013. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>.

14. Dyrektyva 2013/34/Yes Yevropejs'koho Parlamentu ta Rady pro schorichnu finansovu zvitnist', konsolidovanoi finansovoi zvitnosti ta pov'iazanykh z nymy zvitakh pevnykh typiv kompanij. [Directive 2013/34/EC of the European Parliament and of the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related accounts of certain types of companies]. Dated 26.07.2013. Ligazakon: web.site. Available at: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13169>.

15. *Panteleiev, V.P., Bezverkhyj, K.V.* (2016). Konsolidatsiia finansovoi zvitnosti [Consolidation of financial statements]. DP «Inform.-analit. ahentstvo». Kyiv. Ukraine.

16. Dyrektyva 2006/43/Yes Yevropejs'koho Parlamentu ta Rady pro obov'iazkovyj audyt richnoi zvitnosti ta konsolidovanoi zvitnosti [Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts]. Dated 17.05.2006. Legislation of Ukraine: web.site. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text.

Abstract

Tkachuk Halyna, Ivanchenkova Larysa, Skliar Larysa, Lagodiienko Natalia. Problematic aspects of accounting and financial reporting consolidation in enterprise management.

This article considers the features and problematic aspects of the consolidation of financial statements prepared in accordance with the requirements of international financial reporting standards for groups of food industry enterprises. The relevance of the chosen topic is justified by the growing number of associations in the food industry, expanding the information needs of users in consolidated financial statements, the constant transformation of national accounting standards, strengthening the process of European integration and globalization. The methods of review analysis of normative sources and scientific literature, systematization of the obtained results and modeling of economic processes, results generalization of scientific researches were used in the work. The authors formulate the principles of consolidation of financial statements, which are essential for the enterprise management system. The sequence of the process of consolidation of financial statements, which is presented schematically, is studied. The main stages of consolidation of financial statements in accordance with the requirements of IFRS are identified. The authors provide a general content description of the constituent stages of the consolidation process using a summary table. Methods of the financial reporting consolidation are investigated. According to the results of the study, the problems that are significant for the consolidation of financial statements according to international standards and associations of enterprises / food industry are identified and conclusions are made on ways to improve the existing methodology of consolidation and further scientific achievements.

Keywords: *accounting, financial reporting, consolidation of financial statements, international financial reporting standards, enterprise management.*

Стаття надійшла до редакції 20.12.2020 р.

Бібліографічний опис статті:

Ткачук Г. О., Іванченкова Л. В., Скляр Л. Б., Лагодієнко Н. В. Проблемні аспекти консолідації обліку та фінансової звітності в управлінні підприємством. Актуальні проблеми інноваційної економіки. 2021. № 1. С. 40-49.

Tkachuk Halyna, Ivanchenkova Larysa, Skliar Larysa, Lagodiienko Natalia. Problematic aspects of accounting and financial reporting consolidation in enterprise management. Actual problems of innovative economy. 2021. No. 1, pp. 40-49.

