

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет фінансів та обліку

Кафедра фінансового контролю та аудиту

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«Аудит консолідованої звітності»

ступінь вищої освіти – магістерський
галузь знань 07 – Управління та адміністрування
спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма – «Аудит та державний фінансовий контроль»

Дата подання
«__» _____ 2024 р.

Реєстраційний № ____
Дата захисту
«__» _____ 2024 р.

Оцінка _____

Виконала: студентка групи
ОАДФКм-11
Грех О. І.

Керівник: к.е.н., доцент
Черешнюк О.М.

Тернопіль-2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. Методи об'єднання підприємств	5
2. Нормативно-правове регулювання об'єднання підприємств	14
3. Звітність підприємств після об'єднання	22
4. Аудиторська перевірка консолідованої звітності: методика та особливості проведення	26
Висновки	34
Список використаних джерел	36

ВСТУП

Інтеграція України у світові ринки та збільшення інтересу з боку іноземних інвесторів сприяють переорієнтації та оптимізації вітчизняного бізнесу. Однією з ключових стратегій є об'єднання підприємств, що відкриває широкі можливості для приваблення закордонних інвестицій, диверсифікації джерел поставок ресурсів, зниження виробничих витрат і розширення ринків збуту. Консолідовані компанії здобувають переваги у збільшенні обсягів та рентабельності виробництва. Хоча існує ризик втрати автономії та оперативності окремими суб'єктами, великі об'єднання стають сильнішими у конкурентній боротьбі та більш стійкими до ринкових коливань.

Економічні інновації в Україні значною мірою залежать від об'єднання підприємств та організаційно-правових форм їхнього створення. Кожне підприємство, що діє як незалежний суб'єкт з правами юридичної особи, використовуючи майно та ресурси колективу, провадить господарську діяльність, продаж товарів і послуг. Завдяки виробничо-технічній та економічній цілісності, підприємства можуть об'єднуватись в більші структури, створюючи господарські комплекси із взаємопов'язаних спеціалізованих одиниць, включаючи наукові інститути та технологічні організації. Такі об'єднання, базуючись на спільності технологій та близькості локацій, ефективно впроваджують спеціалізацію, кооперацію, комбінування виробництва, а також централізоване управління і стратегічне планування.

Хоча розвиток економіки та її промислово-інноваційний прогрес значною мірою залежать від процесів консолідації підприємств і створення різноманітних організаційно-правових структур, наразі недостатньо досліджено тенденції, які спонукають компанії до об'єднань з метою розширення виробничих потужностей, підвищення якості продукції та її конкурентоздатності.

Основної метою курсової роботи є дослідити процес складання консолідованої звітності та її аудиторського дослідження внутрішніми і

зовнішніми аудиторами. Для досягнення поставленої мети визначено основні завдання, а саме дослідити методи об'єднання підприємств; нормативно-правове регулювання об'єднання підприємств; форми звітності підприємств після об'єднання; аудиторська перевірка консолідованої звітності: методика та особливості проведення.

1. Методи об'єднання підприємств

Досвід передових індустріальних націй демонструє, що інтеграція України у світові ринки та збільшення інтересу з боку іноземних інвесторів до національного бізнесу спричинили реорганізацію та формування нових об'єднань підприємств. Цей процес має значний вплив, адже він стимулює приваблення іноземних інвестицій, диверсифікацію джерел постачання сировини та енергії, зниження виробничих витрат та розширення ринків збуту. Останніми роками відмічається зростання чисельності підприємств, які консоліднують виробничі потужності та змінюють структуру взаємодій, що може спричинити ризик формування монополій на національному та міжнародному рівнях.

Головною метою створення таких об'єднань є координація виробничих, наукових та інших господарських діяльностей для адресування спільних економічних та соціальних завдань, а також захист від потенційного банкрутства. Співпраця між учасниками бізнесу та чесна конкуренція покращують результати економічної діяльності, зміцнюють позиції на ринку, підвищують якість продукції та сприяють впровадженню нових технологій і розширенню ринку споживачів.

Формування об'єднань підприємств є наслідком економічних інтеграційних процесів, які забезпечують більші можливості для зростання виробництва і покращення його рентабельності. Ця тема є особливо актуальною в умовах пандемії, коли поодинокі компанії часто не можуть фінансово забезпечити свою діяльність і стають неплатоспроможними, що змушує їх об'єднуватися для вирішення спільних проблем.

Основні причини, які спонукають господарюючих суб'єктів до об'єднання, включають:

1. Ефект синергізму: спільні дії учасників, які підсилюють результат один одного, призводять до збільшення загального результату, що перевищує суму індивідуальних результатів. Об'єднання підприємств підвищує вартість і

результати об'єднаної структури за рахунок зменшення витрат, економії фінансових ресурсів та збільшення ринкової частки і контролю.

2. Стабільність постачання і збуту: Забезпечення стабільності у постачанні сировини або збуту продукції.

3. Ліцензії та технології: набуття патентів, ліцензій, ноу-хау і для здійснення окремих видів діяльності та впровадження нових технологій.

4. Диверсифікація інвестицій: нівелювання ризиків і покращення потенціалу підприємства через диверсифікацію інвестиційних вкладень.

5. Зменшення конкуренції: зниження сили конкуренції шляхом придбання подібних підприємств у тій самій галузі.

6. Підвищення престижності: зростання престижу компанії завдяки збільшенню розмірів і масштабів діяльності підприємства.

7. Оптимізація податкових платежів: зменшення податкового навантаження через об'єднання низькорентабельних і високорентабельних суб'єктів.

8. Підвищення конкурентоспроможності: збільшення конкурентоспроможності і захист дрібних суб'єктів від захоплення великими корпоративними компаніями.

Реорганізація діяльності шляхом консолідації капіталів може відбуватися за різними методами та формами: включаючи створення нових юридичних осіб або без їх створення, а також з ліквідацією чи збереженням діючих суб'єктів господарювання. Серед таких форм об'єднання можуть бути холдинги, корпорації, консорціуми, концерни, федерації, конфедерації та інші.

Для детальнішого розгляду учасників, що формують консолідовану фінансову звітність, варто ознайомитися з організаційно-правовими формами об'єднань підприємств. Згідно зі статтею 118 Господарського кодексу України, об'єднання підприємств є організацією, створеною для координації виробничої, наукової та інших видів діяльності двох або більше суб'єктів господарювання з метою досягнення спільних цілей. Об'єднання може мати

різні форми власності, включаючи державну, комунальну або інші господарські форми.

Тлумачення терміну "об'єднання підприємств" може значно варіюватися залежно від автора та джерела. О. М. Вінник зазначає, що господарське об'єднання – це група підприємств, що організаційно оформлена різних форм власності, створена для координації їхньої діяльності та вирішення спільних соціально-економічних завдань.

Джуринський В. О. описує господарське об'єднання як єдиний виробничо-господарський комплекс і одночасно як господарську організацію, наголошуючи на тому, що реальну владу в об'єднанні мають органи управління, а не саме об'єднання.

Кравець І. М. у своїх роботах приходить до висновку, що господарські об'єднання разом із входящими до них господарськими організаціями формують господарську систему, яка призначена для ефективного управління господарською діяльністю її членів.

За словами О. Є. Гудзя, господарське об'єднання є об'єднанням підприємств, створеним за їх ініціативою, яке об'єднує господарські сили підприємств на добровільній основі, незалежно від їх виду.

Баркалов С. О., Демченко К. С. та Руссман І. Б. у своїй науковій роботі аналізували ефективність роботи виробничих об'єднань, використовуючи методи економіко-математичного моделювання. Це надзвичайно актуально в контексті сучасної нестабільної економіки з її багатьма внутрішніми та зовнішніми чинниками. Вони визначають, що "об'єднання підприємств становить собою єдиний виробничо-господарський комплекс, який базується на технологічних зв'язках виробничих процесів, однорідності продукції, територіальній близькості учасників, а також на розвитку спеціалізації, кооперації, комбінуванні виробництва і централізації управління".

О. М. Островська розглядає "об'єднання підприємств як взаємопов'язану систему підприємств технологічного та виробничого типу з однієї або кількох галузей, які зв'язані між собою через різноманітні виробничі, економічні,

фінансові, організаційні та управлінські взаємозв'язки, і можуть включати науково-виробничі комплекси".

Американські економісти Джей К. Шим і Джоел Дж. Сігел описують "об'єднання підприємств" як інтеграцію одного або декількох акціонерних чи неакціонерних компаній у єдиний обліковий комплекс, який продовжує займатися діяльністю, яку вели ці компанії до об'єднання.

Науковець Б. Г. Федоров розглядає "об'єднання підприємств" як синонім до "злиття", визначаючи це як процес, де дві чи більше компаній об'єднуються, формуючи нову компанію через обмін звичайними акціями, що не підлягають оподаткуванню, або через придбання однією компанією акцій іншої, або консолідацію шляхом створення нової компанії, яка приймає їх чисті активи.

Р. Брелі та С. Майєрс також ідентифікують злиття як один з варіантів об'єднання, де одна компанія включає всі активи та зобов'язання іншої компанії на свій баланс. Це можливо тільки за умови згоди не менше ніж 50% акціонерів кожної з компаній, хоча деякі корпоративні стандарти та закони штатів США можуть вимагати більшого відсотка голосів для здійснення такого об'єднання.

Інший підхід полягає в тому, що одна компанія купує акції іншої з метою здобуття корпоративних прав або контролю. У цьому випадку покупець, як правило, веде переговори з акціонерами цільової компанії на індивідуальній основі, прагнучи отримати їхню підтримку та згоду. Якщо акціонери відмовляються співпрацювати, покупець може намагатися придбати вирішальну більшість акцій на ринку, щоб забезпечити контроль над компанією та завершити процес її злиття з іншою компанією.

Ще один варіант — купівля всіх або частини активів компанії. Відмінність цього методу від акціонерної купівлі полягає у тому, що права на активи передаються безпосередньо від продавця до покупця, і платежі здійснюються компанії, що продається, яка є юридичною особою, а не безпосередньо її акціонерам.

Об'єднання підприємств, як правило, засновані на основі договору або статуту, схвалених засновниками або власниками. Ці структури можуть бути створені на невизначений час або як тимчасові організації. Вони можуть включати компанії, зареєстровані за законодавством інших країн, а також українські компанії, які входять до складу міжнародних об'єднань. Об'єднання підприємств мають статус юридичної особи, володіють окремим балансом, мають розрахункові та інші банківські рахунки та власну печатку.

Державні та комунальні господарські об'єднання створюються на основі рішень Кабінету Міністрів України, відповідних міністерств чи інших управлінських органів, а також органів місцевого самоврядування, які керують державними чи комунальними підприємствами. На відміну від державних об'єднань, господарські об'єднання формуються як добровільні асоціації господарських суб'єктів, ініційовані самими учасниками у різноманітних організаційно-правових формах. Дослідження нормативно-правових документів та наукових праць дозволяє розробити і визначити специфічні види звітності для кожної форми цих об'єднань (див. табл. 1).

Таблиця 1

Організаційні та правові форми об'єднань вітчизняних підприємств

Тип підприємства	Тип об'єднання	Мета об'єднання	Вид звітності
Асоціація	Договірний, безстроковий	Постійна координація господарської діяльності, централізація однієї чи кількох виробничих та управлінських функцій, спеціалізація і кооперація виробництва, організація спільних виробництв для задоволення господарських потреб учасників об'єднання. Асоціація не має права втручатися в господарську діяльність підприємств – учасників асоціації	Кожне підприємство формує окрему звітність
Корпорація	Договірний, безстроковий	Поєднання виробничих, комерційних, наукових інтересів підприємств, делегування повноважень централізованого управління органам управління корпорації	Консолідована звітність, зведена звітність
Консорціум	Тимчасовий, статутний	Досягнення спільної господарської мети (реалізація цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів)	Зведена звітність
Концерн	Статутний, на основі фінансової залежності	Централізація функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної діяльності. Учасники концерну наділяють його частиною своїх повноважень, у тому числі правом представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами та організаціями	Консолідована, зведена звітність
Асоційоване підприємство	На основі економічної залежності, безстроковий	Участь у статутному капіталі та/або управлінні	Консолідована, окрема звітність
Холдинг	На основі економічної залежності, безстроковий	Набуття відносин контролю, суттєвого впливу	Консолідована звітність

Регуляція питань обліку та формування фінансової звітності об'єднань підприємств управляється Міністерством фінансів України через прийняття відповідних нормативно-правових актів, включаючи НП(С)БО. У національній та міжнародній практиці акцент на облік об'єднань підприємств є значним. Ключовим стандартом є МСБО 22 "Облік об'єднання підприємств", який був затверджений у 1983 році і змінений у 1993 році як МСБО 22 "Об'єднання компаній". Цей стандарт послужив основою для створення вітчизняного аналога НП(С)БО 19 "Об'єднання підприємств". 31 березня 2004 року замість цього стандарту був уведений МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", який приніс значні зміни в процедури та методику обліку об'єднань господарських суб'єктів.

За словами І. І. Криштопи, діяльність інтегрованих бізнес-структур розглядається як єдина підприємницька діяльність, яка проводиться спільно та узгоджено, що визначається як "об'єднаний бізнес". Таке поняття відображає особливості функціонування інтегрованих структур та підкреслює складність цієї діяльності, вимагаючи спеціалізованого підходу до стратегічного управління, оскільки воно об'єднує учасників в єдине ціле [18].

Слід зазначити, що для визначення організаційної складності управління діяльністю інтегрованих бізнес-структур, в економічній науці широко застосовується термін "корпоративне управління". Об'єктами корпоративного управління є "корпорації" та "інтегровані корпоративні структури", які представляють складні форми підприємницьких утворень – інтегровані бізнес-структури.

Основні організаційні та правові форми об'єднань вітчизняних підприємств згідно з Господарським кодексом України відображено в таблиці 2.

Таблиця 2

Існуючі моделі створення економічних кластерів

Модель	Форма прояву
Американська модель	Підприємства кластера знаходяться в одному регіоні і максимально використовують його природний, кадровий і інтеграційний потенціал. Як правило, продукція кластерів орієнтована на експорт
Шотландська модель	При якій ядром спільного виробництва стає велике підприємство, що об'єднує навколо себе невеликі фірми. Таку модель обирають країни Європейського Союзу
Італійська модель	Більш гнучка і рівноправна співпраця підприємств малого, середнього і великого бізнесу. Фахівці вважають, що для країн з перехідною економікою найбільше підходить саме така форма кластерної організації виробництва

Більшість підприємств в Україні, що ідентифікують себе як корпорації або інші форми об'єднань, зазвичай не включають відповідні терміни, як "корпорація", "консорціум", чи "асоціація" у свої назви. Законодавством не передбачено податкових пільг для об'єднань підприємств, що провадять спільний бізнес. Крім того, складання консолідованої звітності вимагає значних зусиль та фінансових витрат, тому багато підприємств уникають офіційного оформлення своїх корпоративних відносин. У статистичних даних кожне підприємство, що входить до складу асоціації, розглядається як окрема юридична особа, що є однією з причин невідповідності у відображенні глобалізації бізнесу в Україні, спричиняючи велику кількість незадокументованих корпоративних об'єднань [16, с. 22].

За оцінками С. Г. Дзюби, однією з найбільших та найскладніших проблем сучасної економіки України є регулювання процесів об'єднання підприємств, що вимагає вдосконалення діючої нормативно-правової бази стосовно юридичних форм таких об'єднань [6, с. 109]. Розмаїття назв форм об'єднань підприємств відображає різницю в їх етимологічному значенні, що походить з різних країн і історичного розвитку цих термінів, умови та цілі

об'єднання, що також призводить до розмивання меж між різними формами об'єднань [10, с. 118].

Ю. М. Юркевич пропонує оновити в Господарському кодексі України термінологію "об'єднання підприємств", визначивши господарське об'єднання як організацію, створену двома або більше юридичними особами на певний час, необмежений термін або до досягнення специфічної мети. Ці об'єднання націлені на координацію виробничих, наукових та інших видів діяльності для вирішення спільних економічних і соціальних завдань [11, с. 139].

Серед ключових проблем у законодавчому регулюванні економіко-правових відносин цих об'єднань важливі питання стосуються створення та ліквідації об'єднань, управління об'єднаннями підприємств, розподілу активів між засновниками, регулювання взаємин між учасниками, включно з умовами виходу учасників з об'єднання.

У науковій літературі до основних характеристик об'єднань підприємств відносять наявність двох або більше учасників, які зберігають автономію в своїй господарській діяльності; формування на основі договору про співпрацю з централізацією деяких економічних функцій; наявність спільної мети господарської діяльності; і можливість їх створення не лише заради комерційної вигоди.

2. Нормативно-правове регулювання об'єднання підприємств

У вітчизняному законодавстві існує невизначеність у термінології та методах об'єднання підприємств, а також у встановленні чітких процедур для їх реалізації. Зокрема, до 2014 року ст. 59 Господарського кодексу України охоплювала питання реорганізації підприємств, включаючи об'єднання, але після змін вказано лише, що «припинення суб'єкта господарювання відбувається відповідно до закону» [1], не уточнюючи, які закони конкретно це регулюють. Відомості про типи реорганізаційних перетворень та їхні особливості було вилучено з цієї статті.

На даний момент основними документами, що регламентують процес реорганізації підприємств, включаючи об'єднання, є Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 р. № 2343-ХІІ та інші пов'язані нормативні акти.

Питання оподаткування, пов'язані з реорганізацією підприємств, регламентуються Податковим кодексом України. Загальні процедурні аспекти щодо припинення діяльності підприємств у процесі реорганізації визначені Цивільним кодексом України, Законом України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом", а також Порядком обліку платників податків і зборів. Відображення в обліку і звітності деяких форм об'єднання підприємств, таких як приєднання та придбання, врегульовано Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19. Таким чином, немає єдиного законодавчого акта, який би комплексно висвітлював і враховував всі нюанси реорганізації підприємств.

Остання версія Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" описує об'єднання підприємств та їхніх видів діяльності як інтеграцію різних підприємств чи сфер їх діяльності в єдину структуру для досягнення вищих доходів, зменшення витрат або

отримання інших економічних переваг [14]. Згідно з пунктом 4 П(С)БО 19, таке об'єднання може відбуватися через приєднання одного підприємства (чи його частини) до іншого, купівлю усіх або окремих чистих активів, прийняття на себе зобов'язань або купівлю капіталу іншого підприємства з метою здобуття контролю над його чистими активами та діяльністю. Відповідно, цей стандарт застосовний лише до об'єднань, що формуються шляхом приєднання або придбання, де купівель взаємодіє з продавцем через фактичний обмін активами, зобов'язаннями чи корпоративними правами.

Відповідно до пункту 3 НП(С)БО 19, цей стандарт не застосовується до процесів об'єднання підприємств шляхом злиття, визнаючи цю форму об'єднання окремо, але не регулюючи її. Раніше НП(С)БО 19 включав наступні форми об'єднання бізнесу:

- злиття – процес, при якому підприємства об'єднуються шляхом створення нової юридичної особи або приєднання одного підприємства до іншого. В результаті такого злиття, власники (акціонери) підприємств спільно контролюють всі чисті активи об'єднаних підприємств і розділяють ризики та переваги від об'єднання.
- придбання – об'єднання, при якому покупець отримує контроль над чистими активами і діяльністю іншого підприємства, оплачуючи це передачею активів, зобов'язань або випуском акцій.

Оновлення 2008 року обмежило застосування цього стандарту лише до форм придбання або приєднання, хоча в самому стандарті не було детально роз'яснено ці форми.

У 2014 році Господарський кодекс був змінений, і інформація про конкретні форми реорганізації була вилучена. Наразі Податковий кодекс України є єдиним нормативним актом, що надає визначення формам реорганізації підприємств, специфікуючи лише форму злиття. Згідно з пунктом 98.1.2 ПКУ, злиття платників податків відбувається через передачу майна одного платника податків до статутних фондів інших платників, що призводить до ліквідації платника, який зливається [13].

У міжнародному контексті, питання обліку та трактування об'єднання бізнесу завжди були предметом значної уваги. З 1983 року був затверджений МСБО 22 «Облік об'єднання підприємств», який з 1993 року застосовувався у змінений формі під назвою «Об'єднання компаній». Цей стандарт став основою для розробки вітчизняного НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

31 березня 2004 року МСБО 22 було замінено на міжнародний стандарт фінансової звітності МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», який вніс значні зміни в процедури та методику обліку об'єднань суб'єктів господарювання.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 "Об'єднання бізнесу" вимагає, щоб суб'єкти господарювання застосовували метод придбання для обліку кожного об'єднання бізнесу. Цей метод передбачає ідентифікацію сторони-покупця, облік усіх придбаних активів та зобов'язань, включно з будь-якими неконтрольованими частками, а також оцінку гудвілу або прибутку, якщо покупка виявилася вигідною. Згідно з переглядами, останні зміни у МСФЗ 3, внесені в 2012 році, уточнюють методи, якими можна здобути контроль над придбаними об'єктами, включаючи такі способи, як:

- передача коштів або інших активів;
- взяття на себе зобов'язань;
- випуск акцій або інших форм участі в капіталі;
- різноманітні види компенсацій, включно з тими, що не передбачають виплати.

Одним із унікальних методів в контексті МСФЗ 3, який дозволяє покупцю здобути контроль над об'єктом придбання без будь-якої компенсації, є метод придбання. Цей метод може бути використаний у таких специфічних обставинах:

- коли об'єкт придбання проводить зворотну купівлю достатньої кількості власних акцій на користь інвестора (покупця) для забезпечення контролю;

- коли закінчується термін дії вето-прав, які раніше обмежували можливість покупця контролювати об'єкт, у якому він уже мав права голосу більшості;
- коли покупець і об'єкт придбання домовляються про об'єднання своїх бізнесів на чисто договірних умовах, при цьому покупець не надає жодної компенсації в обмін на контроль і не володіє акціями об'єкта придбання на момент здійснення угоди або до цього.

При об'єднанні бізнесу на основі договірних умов, покупець розподіляє серед власників об'єкта придбання чисті активи, визначені відповідно до МСФЗ 3. Інакше кажучи, частки капіталу об'єкта придбання, що належать не покупцеві, відображаються як неконтрольовані у фінансовій звітності після об'єднання, хоча вони й не передаються як компенсація.

Це підкреслює, що під "придбанням" розуміється не тільки обмін часток, але і надання спільного контролю в новій структурі без будь-якої компенсації, типово для процесів злиття. Такий підхід підтверджується пунктом Б6 МСФЗ 3, де зазначено, що об'єднання може бути організоване різними шляхами з юридичних чи податкових причин, що включають наступні варіанти:

- ✓ перетворення одного або декількох бізнесів у дочірні компанії або законне злиття їхніх чистих активів;
- ✓ передача чистих активів або часток капіталу одним з об'єднаних суб'єктів іншому;
- ✓ об'єднання декількох суб'єктів шляхом передачі їхніх активів або капіталу новоствореному суб'єкту;
- ✓ набуття контролю групою колишніх власників над новим об'єднаним суб'єктом.

Отже, згідно з цим стандартом, об'єднання бізнесів включає не тільки процеси придбання, але й злиття чи приєднання компаній.

У міжнародному контексті термін "злиття" означає об'єднання двох або більше компаній через купівлю однієї компанії іншою або шляхом методу об'єднання інтересів.

В американській економічній практиці поняття "злиття" відрізняється від українського і зазвичай передбачає ліквідацію однієї компанії та її об'єднання з іншою, що в Україні є еквівалентом приєднання. У вітчизняних нормативних актах таке злиття описується як консолідація за законом .

В США розрізняють "статусне злиття" та "підпорядковане злиття". У випадку підпорядкованого злиття дві компанії об'єднуються, причому одна стає філією іншої, з материнською компанією, яка володіє однією чи декількома дочірніми. Материнська компанія контролює дочірнє підприємство, а консолідована звітність відображає як материнську, так і всі дочірні компанії.

На міжнародному рівні визначають кілька видів злиттів:

- горизонтальне злиття: об'єднання конкуруючих компаній;
- вертикальне злиття: об'єднання компаній, що знаходяться на різних стадіях ланцюга постачання, наприклад між продавцем і покупцем;
- конгломератне злиття: об'єднання компаній, які не конкурують між собою і не мають прямих постачальницько-закупівельних відносин.

У США регулювання процесів злиття та поглинання відбувається на рівні штатів, де кожен штат встановлює свої правила. Зазвичай, злиття здійснюється на основі згоди сторін, яка фіксується у резолюції, за якою штатний секретаріат видає сертифікат про злиття або консолідацію.

У Великобританії правила об'єднання компаній регулюються через систему саморегуляції у сфері цінних паперів, базовану на відповідному кодексі злиттів та поглинань, що включає ряд стандартів і правил. Унікальність британської системи полягає в добровільному дотриманні цих правил.

Вибір конкретного методу об'єднання підприємств, такого як придбання, злиття або приєднання, відіграє ключову роль у способі оцінки, а

також у відображенні активів, капіталу та зобов'язань у консолідованій звітності. Це впливає на інтеграцію показників об'єднаних суб'єктів в єдиний фінансовий баланс. Як зазначає експерт Я.Д. Крупка, між методами об'єднання, як-от придбання та злиття, існують значущі відмінності щодо оцінки активів і результатів діяльності, правил консолідації звітності, а також у підходах до включення або виключення (елімінації) певних статей балансу, що детально викладені в таблиці 2 [6, с. 174].

Ключова відмінність між різними методами об'єднання підприємств полягає у способах оцінки активів та інвестицій. При методі придбання активи дочірньої компанії, яка входить до складу материнської компанії, вартістю оцінюються за ринковою вартістю, або, як це визначається в місцевому контексті – справедливою вартістю. В контексті злиття оцінка активів усіх об'єднаних суб'єктів відбувається за балансовою вартістю. При об'єднанні через придбання виникає поняття гудвілу, яке представляє собою різницю між вартістю придбання та часткою материнської компанії в справедливій вартості активів. Гудвіл має регулярно перевірятися на предмет зниження його корисності згідно з НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», а його балансову вартість потрібно списувати на витрати, якщо він більше не відповідає критеріям активу на кінець року. Ще одна відмінність між придбанням і злиттям полягає в тому, що під час консолідації балансу та інших звітних документів деякі статті потребують елімінування.

Також слід відмітити, що окремі автори, такі як М. Ф. Ван Бреда і Є. С. Хендріксен виокремлюють два основні методи об'єднання підприємств: купівлю та злиття інтересів [17, с. 517]. Злиття регулювалось МСБО 22 «Об'єднання компаній», що було замінено МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу». Метод купівлі асоціюється з регламентованим методом придбання. Водночас термін «купівля», на наш погляд, вузькіше відображає реорганізаційні процеси порівняно з «придбанням», оскільки купівля частіше передбачає грошові розрахунки, тоді як придбання може включати обмін акціями, частками або іншими фінансовими інструментами.

Таблиця 2

Різниця між методами придбання та злиття під час об'єднання капіталів підприємств

№	Відмінності	Метод придбання	Метод приєднання (злиття)
1.	Оцінка активів і зобов'язань ДП* на момент об'єднання	За ринковою справедливою вартістю	За обліковою балансовою вартістю
2.	Гудвіл	Визнається як позитивна чи негативна різниця між ринковою вартістю ДП і сплаченою сумою	Гудвіл не визнається
3.	Метод зведення, що застосовується під час складання консолідованого балансу	Активи та зобов'язання (еліміновані на статті, що вилучаються) ДП за ринковою вартістю додаються до відповідних статей МК за балансовою (обліковою) вартістю	Активи та зобов'язання (еліміновані на статті, що вилучаються) ДП за їх обліковою балансовою вартістю додаються до відповідних статей балансу МК
4.	Метод зведення, що застосовується під час складання консолідованого Звіту про фінансові результати	Доходи (за вирахуванням вилучень) МК і ДП зводяться разом; витрати звітного періоду кожної фірми плюс додаткові витрати на знос і амортизацію гудвіту зводяться разом	Доходи і витрати звітного періоду (за вирахуванням вилучень) МК і ДП зводяться разом
5.	Статті, що елімінуються (вилучаються) під час консолідації	а) з активів МК – ринкова вартість інвестицій у ДП; б) з пасивів ДП – частка МП в капіталі ДП; в) сума внутрішньо-групових операцій та внутрішньо-групового сальдо; г) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньо-групових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)	а) з активів МК – балансова вартість інвестицій у ДП; б) з пасивів ДП – частка МП в капіталі ДП, крім нерозподіленого прибутку; в) сума внутрішньо-групових операцій та внутрішньо-групового сальдо; г) нереалізовані прибутки

			та збитки від внутрішньо-групових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)
6.	Порівняння окремих статей балансу: а) оборотні активи (грошові кошти); б) оборотні активи (негрошові); в) зобов'язання; г) власний капітал; д) нерозподілений прибуток	менші; більші; однакові; менший; менший	більші; менші; однакові; більший; більший

Г. А. Велш та Д. Г. Шорт, аналізуючи МСБО 22, розглядають об'єднання підприємств як злиття або поглинання. В їхній книзі "Основи фінансового обліку" вони порівнюють методи поглинання і купівлі бізнесу [2, с. 696]. На наш погляд, таке порівняння не зовсім коректне, оскільки ці методи мають певні відмінності. Зокрема, купівля бізнесу відбувається за добровільною згодою учасників на об'єднання.

Згідно з Цивільним кодексом України (статті 106, 104, 107), злиття та інші форми об'єднання є правом юридичних осіб [18]. Це означає, що злиття або приєднання відбувається за згодою учасників і на основі угод, укладених між ними.

У контексті поглинання часто простежуються елементи примусу. Так, процес може включати придбання одним суб'єктом значних часток у капіталі інших компаній, штучне банкрутство та наступний викуп підприємства, або безпосереднє захоплення однієї компанії іншою. В таких випадках покупця можуть сприймати як «агресивну фірму», а поглинену компанію — як «жертву» [15, с. 76]. Поглинання часто має риси рейдерства, що є типовим для деяких вітчизняних практик з метою захоплення контролю над компаніями.

3. Звітність підприємств після об'єднання

Процедура складання консолідованої звітності проходила через декілька рівнів, кожен з яких характеризувався особливостями в агрегуванні даних. На початковому рівні трести формували консолідовану звітність на базі індивідуальних бухгалтерських звітів включених підприємств. На вторинному рівні міністерства та інші урядові відомства створювали галузеву консолідовану звітність, агрегуючи дані з першого рівня. На третьому рівні показники другого рівня узагальнювались для підготовки звітності по всій державній промисловості. Також банки виконували аналогічні операції для своїх потреб.

Сучасні економічні дослідження вказують на те, що процес формування консолідованої звітності включав узагальнення різноманітних показників, таких як кількість співробітників, зарплатний фонд, основні та обігові кошти, обсяги продажу, виробничі витрати, прибутки та збитки, шляхом простого арифметичного додавання відповідних статей із фінансових звітів. Деякі показники визначалися як середні та відносні значення на базі агрегованих даних і звітів підприємств [2].

С.М. Карельська та Н.В. Генералова звертають увагу на те, що процес створення зведеної звітності виходив за рамки простого сумування річних показників від окремих підприємств. Він також включав процедури, які дозволяли виключити деякі пункти взаємозаліків між підприємствами та вирішувати між ними претензії. Цей підхід у формуванні зведеної звітності став логічним етапом розвитку бухгалтерського обліку в умовах соціалістичної економіки радянської епохи.

Також слід відзначити основні відмінності між консолідованою та зведеною звітністю минулих періодів: різниці у формах власності підприємств, які включались до звітності, цілях і об'єктах такої звітності, а також у процедурах і нормативному регулюванні її підготовки (див. рис. 1).



Рис. 1. Схожість між зведеною і консолідованою звітністю

Виявлені розбіжності у формуванні, цілях та застосуванні консолідованої й зведеної звітності підтверджують, що ці два поняття не є ідентичними. Однак обом видам звітності притаманне використання постатейного додавання показників із індивідуальної фінансової звітності учасників при формуванні консолідованої звітності згідно з методом повної консолідації [7].

Зведена звітність залишається актуальною і сьогодні, як зазначено в статті 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Хоча в самому Законі чітко визначення зведеної звітності відсутнє.

Зведену звітність повинні формувати міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, які відповідають за управління державними та комунальними підприємствами, а також господарськими товариствами, акції або частки яких належать державі чи місцевим громадам. Крім того, Наказом Міністерства фінансів України від 24 лютого 2000 року № 37 «Питання складання фінансової звітності» деталізується перелік сфер діяльності, для яких необхідно скласти зведену звітність.

Банки, які оперують через філії та представництва як в Україні, так і за її межами, відповідають за формування банківської зведеної звітності. Г.В. Тодосейчук і А.Ф. Кононенко вказують, що зведена звітність таких банківських установ формується відповідно до діяльності кількох відокремлених підрозділів. Ці підрозділи не класифікуються як дочірні або асоційовані компанії, однак вони є окремими балансовими одиницями.

Законодавство вимагає обов'язкового проведення аудиту для:

1) Затвердження достовірності та комплексності щорічних фінансових звітів та консолідованих фінансових звітів публічних акціонерних товариств та підприємств, що випускають облігації;

2) Професійних учасників ринку цінних паперів України, фінансових організацій та інших господарських суб'єктів, чия звітність має бути публічно доступною відповідно до українського законодавства, окрім установ та організацій, які фінансуються виключно з державного бюджету.

3) Перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, ВАТ (крім фізичних осіб-засновників), страхових та холдингових компаній, інститутів спільного інвестування (ІСІ), довірчих товариств та інших фінансових посередників;

4) Підприємств, що здійснюють емісію цінних паперів, під час отримання ліцензії для діяльності на фондовому ринку;

5) Інших випадків, передбачених законодавством України.

Застосування ініціативного аудиту надає наступні переваги:

- можливість залучення банківських кредитів на більш вигідних умовах;
- збільшення інвестиційної привабливості компанії;
- покращення умов угод;
- зростання надійності консолідованої звітності групи компаній;
- аналіз кваліфікації персоналу бухгалтерської служби;
- оцінка ефективності діяльності управлінських структур компанії.

За практичними спостереженнями, ініціативний аудит зазвичай застосовується до звітності компаній, які:

- надають щорічну фінансову або бухгалтерську звітність банкам, інвесторам, та потенційним бізнес-партнерам;
- входять до складу холдингів або груп, чия річна звітність використовується для цілей консолідації у складанні консолідованого звіту, але які не підпадають під обов'язковий аудит;
- інформують власників про фінансові результати, стан активів, та ефективність внутрішнього контролю.

4. Аудиторська перевірка консолідованої звітності: методика та особливості проведення

В українській науковій літературі аудит консолідованої фінансової звітності розбивається на наступні організаційні етапи: планування, вивчення, оцінювання, перевірка достовірності та звітування [7]. Ми пропонуємо докладний опис основних аудиторських процедур, які застосовуються на кожному з цих етапів при проведенні аудиту фінансової звітності.

Метою аудиту фінансової звітності є дозволити аудитору сформулювати обґрунтовану думку про те, чи була фінансова звітність складена відповідно до стандартів її підготовки у всіх значущих аспектах, а також забезпечити незалежну оцінку фінансової звітності для підтвердження її реалістичності та достовірності відповідно до вимог діючого законодавства [5].

Нормативні документи, що регулюють аудит фінансової звітності	
1.	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
2.	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»
3.	Міжнародні стандарти аудиту
4.	Кодекс етики міжнародної федерації бухгалтерів
5.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
6.	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»
7.	НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»
8.	НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»
9.	НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»

Рис. 2. Нормативне регулювання аудиту консолідованої звітності
Аудит консолідованої фінансової звітності охоплює:

1. Рамки нормативної бази, необхідної для здійснення аудиту;
2. Сферу застосування перевірок;
3. Методику огляду різних сегментів обліку та аудиторських робіт.

Джерела для аудиту консолідованої фінансової звітності включають:

- 1) Первинні документи;
- 2) Облікові реєстри;
- 3) Саму фінансову звітність.

Основні цілі аудиту консолідованої фінансової звітності включають:

1. Аналіз стану бухгалтерського обліку та систем внутрішнього контролю на підприємстві-замовнику;
2. Оцінка управління активами та зобов'язаннями на підприємстві;
3. Перевірка точності даних у фінансовій звітності і їх відповідності записам у Головній книзі;
4. Верифікація достовірності бухгалтерського обліку та наслідків для показників у фінансовій звітності;
5. Забезпечення консистенції даних між різними формами фінансової звітності;
6. Аналіз бухгалтерської політики клієнта та оцінка змін за звітний період і їх впливу на фінансові результати;
7. Контроль за процесом консолідації фінансових звітів;
8. Виявлення та коригування помилок у фінансових звітах минулих періодів.

Методи та методичні прийоми аудиту консолідованої фінансової звітності:

- ✓ спостереження;
- ✓ фізична перевірка;
- ✓ опитування;
- ✓ документальна перевірка;
- ✓ аналітичні процедури;
- ✓ підтвердження;

✓ узагальнення.

На стадії планування аудиту фінансової звітності та обліку важливо розробити детальну стратегію та тактику аудиторської діяльності, визначити терміни і обсяги перевірок. Зміст і форма аудиторського плану можуть варіюватися залежно від цілей перевірки, типу об'єкта, який підлягає контролю, його діяльності, розміру, а також складності перевірки і використовуваних процедур. Під час планування слід враховувати специфіку господарської діяльності клієнта, обирати відповідну сферу аудиту та забезпечити належне залучення персоналу для проведення аудиту.

На етапі вивчення аудитор повинен провести первинний огляд і оцінити стан бухгалтерського обліку та фінансової звітності замовника. Під час цього етапу аудитор використовує інтерв'ювання, перегляд та аналіз фінансових звітів і облікових даних для збору необхідної інформації.

Аудитору рекомендується застосовувати в своїй роботі методичні підходи, такі як аналіз та синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстракція і конкретизація, а також системний і функціонально-вартісний аналіз.

Одним із ключових етапів аудиту фінансової звітності є оцінювання, на якому аудитор повинен зібрати максимальну кількість інформації про об'єкт дослідження для подальшого аналізу та оцінки. Це дозволить сформулювати обґрунтовану думку, на основі якої буде побудовано висновок щодо достовірності фінансової звітності клієнта.

Для оцінювання зібраних даних використовуються аудиторські процедури, такі як перевірка, спостереження, інспектування, опитування, підтвердження, а також аналітичні методи [9].

Якщо аудитор виявить індикатори можливих фальсифікацій у фінансовій звітності чи помилки, він має оцінити їх можливий вплив на звітність і провести додаткові контрольні процедури.

Основні складові фінансової звітності включають баланс і звіт про фінансові результати, тоді як інші форми здебільшого служать для їх аналітичного розкладу або є доповненнями до них [7].

Водночас, основну змістовну роль у відображенні майнового і фінансового стану підприємства відіграє бухгалтерський баланс, адже будь-яка інша форма фінансової звітності може бути приведена до показників, відображених у бухгалтерському балансі.

Мета та методи аудиту фінансової звітності представлені в таблиці 1.

Етап встановлення достовірності фінансової звітності базується на перевірці відповідності попередніх оцінок з даними, що фігурують у бухгалтерському обліку та звітності, включаючи інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб'єкта.

При формулюванні своєї думки щодо достовірності фінансової звітності, аудитор має бути переконаним у відсутності суттєвих спотворень і помилок у ній. Тим не менш, варто пам'ятати, що при використанні аудиторських вибірок існує реальний ризик, що деякі значні помилки можуть залишитися непоміченими.

Серед обставин, які можуть збільшувати ризик шахрайства та фальсифікації в облікових і звітних даних, варто вказати на такі: проведення нетипових для підприємства господарських операцій, особливо в кінці звітного періоду; використання складних облікових операцій чи методів; транзакції з пов'язаними сторонами; недостатні облікові записи; купівля чи продаж активів за цінами, що значно відрізняються від ринкових.

Таблиця 3

Мета та процедури аудиту консолідованої фінансової звітності

Компонента консолідованої фінансової звітності	Мета аудиту фінансової звітності	Процедури аудиту фінансової звітності	Можливі помилки
Консолідований Баланс – дозволяє отримати наочну і неупереджену уяву про майнове і фінансове становище підприємства в грошовій оцінці на визначену дату	висловлення неупередженої думки про фінансовий стан підприємства-клієнта на звітну дату	1) перевірка реальності існування активів, зобов'язань та права власності на них; 2) перевірка правильності визнання та оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу; 3) оцінка стану збереження та ефективності використання активів; 4) інспекція правильності документального оформлення та відображення в обліку операцій щодо активів, зобов'язань і власного капіталу клієнта; 5) перевірка правильності нарахування амортизації на об'єкти необоротних активів; 6) перевірка своєчасності проведення інвентаризації активів та зобов'язань та правильності відображення інвентаризаційних різниць; 7) перевірка достовірності відображення інформації щодо активів, зобов'язань та власного капіталу у балансі клієнта.	1) порушення правил розрахунків готівкою; 2) наявність фіктивних документів; 3) проведення неправомірних бухгалтерських записів; 4) заниження (завищення) оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань; 5) необґрунтоване списання активів та зобов'язань; 6) наявність прихованих нестач, крадіжок активів; 7) необґрунтовані виправлення в облікових регістрах за минулі періоди.
Консолідований Звіт про фінансові результати - надає інформацію про активність та результативність діяльності підприємства за певний проміжок часу та є основою, на	висловлення думки щодо достовірності інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки діяльності підприємства і	1) інспекція обсягів реалізації активів та визнання доходів і витрат звітного періоду; 2) перевірка правильності класифікації та оцінки доходів, витрат і фінансових результатів в розрізі видів діяльності клієнта; 3) перевірка	1) реалізація активів за цінами, що не відповідають ринковим;

підставі якої будуються прогнози майбутньої діяльності підприємства	відображення її у звіті про фінансові результати	правомірності відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат; 4) порядок їх відображення у звіті про фінансові результати; 5) аналіз структури доходів та витрат з метою визначення ефективності діяльності клієнта; 6) виявлення фактів надзвичайних доходів та витрат та перевірка правильності їх обліку; 7) контроль за правильністю визначення та відображення у звіті про фінансові результати податку на прибуток.	2) необґрунтоване заниження (завищення) доходів чи витрат; 3) включення до складу доходів (витрат) майбутніх періодів доходів чи витрат діяльності звітного періоду; 4) некоректна кореспонденція рахунків з обліку доходів і витрат; 5) недостовірне визначення фінансових результатів і невірне складання звіту.
Консолідований Звіт про рух грошових коштів - надає можливість оцінити здатність підприємства генерувати майбутні грошові потоки, робити висновки щодо спроможності підприємства погашати свої зобов'язання	перевірка інформації про зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства за звітний період та методика відображення її у звіті про рух грошових коштів	1) оцінка правильності і доцільності класифікації грошових потоків в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства-клієнта; 2) інспекція господарських операцій клієнта стосовно того, чи не включено до складу операцій, що пов'язані із внутрішніми змінами у складі грошових коштів та негрошові операції (наприклад, операції з отримання активів на умовах фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій,	1) неправильне відображення інформації в звіті, внаслідок недостовірності даних балансу, звіту про фінансові результати та даних бухгалтерського обліку; 2) невірна класифікація грошових коштів від видів діяльності; 3) включення до звіту про рух грошових коштів негрошових операцій;

		придбання активів за рахунок позики тощо); 3) перевірка правильності визначення чистого руху грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; 4) оцінка правильності підрахунку показника чистого руху грошових коштів за звітний період; 5) аналіз руху грошових потоків за звітний період та визначення динаміки і тенденції отримання грошових коштів у майбутньому.	4) помилки, що виникають при арифметичних підрахунках; 5) помилки, недоліки та інші перекручення інформації (наприклад, шахрайство) у формах фінансової звітності, в т.ч. і в даному звіті.
Консолідований Звіт про власний капітал	перевірка реальності інформації про зміни у складі власного капіталу клієнта протягом звітного періоду та перевірка звіту про власний капітал	1) перевірка законності оформлення установчих документів для здійснення підприємницької діяльності; 2) перевірка чи види діяльності клієнта відповідають статутним вимогам; 3) оцінка правомірності та законності внесення учасниками внесків до капіталу; 4) інспектування законності і своєчасності внесення змін в засновницькі документи та перевірка відображення таких змін в системі рахунків бухгалтерського обліку; 5) контроль за правомірністю розподілу прибутку; 6) перевірка достовірності звіту про власний капітал.	1) здійснення діяльності без відповідних дозволів; 2) несвоєчасне внесення змін у реєстр акціонерів; 3) несвоєчасне внесення вкладів засновниками до капіталу підприємства або внесення активів, що непридатні до використання чи не мають практичної цінності для підприємства

Завершальний етап аудиту консолідованої фінансової звітності – це етап звітування, де аудитор формулює свої висновки з наступних аспектів:

- чи відповідає бухгалтерська система підприємства вимогам чинного законодавства;
- чи узгоджуються показники бухгалтерського обліку та фінансової звітності з принципами облікової політики суб'єкта;
- чи ефективна система внутрішнього контролю на підприємстві;
- чи адекватно представлена інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати та фінансові результати у обліку та фінансовій звітності [4].

Результати аудиту можуть бути представлені у формі аудиторського висновку про достовірність фінансової звітності, який є частиною загального аудиторського звіту.

Мета аудиторської перевірки консолідованих фінансових звітів полягає у наданні аудитору можливості оцінити, чи відповідають фінансові звіти визначеній концептуальній основі бухгалтерського обліку та чи відображені вони справедливо та достовірно у всіх суттєвих аспектах. Терміни "справедливо і достовірно відображають" та "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" вважаються еквівалентними [6].

Клієнтам аудиту слід усвідомлювати, що хоча аудиторський висновок підтверджує достовірність бухгалтерського обліку і звітності, він не гарантує подальшу життєздатність компанії. Відповідальність за якість аудиту та вираження думки про фінансову звітність лежить на аудиторі, проте керівництво компанії несе основну відповідальність за підготовку та подання фінансових звітів. Аудит не знімає з керівництва відповідальності за можливі недоліки у фінансовій звітності.

Висновки

Підбиваючи підсумки щодо методів об'єднання підприємств та їхнього облікового відображення, можна виділити наступні основні способи:

1) Метод придбання вважається єдиним прийнятим способом об'єднання бізнесу за міжнародними та національними стандартами обліку. Відмінність цього методу полягає в тому, що він не передбачений господарським та податковим законодавством України. В міжнародній практиці метод придбання часто асоціюється з методом купівлі, але охоплює ширше коло операцій. За національними стандартами (НП(С)БО), метод придбання включає об'єднання підприємств для досягнення економічних вигод, таких як зниження витрат або збільшення доходів.

2) Злиття компаній включає об'єднання декількох компаній з їхньою повною ліквідацією та створенням нової юридичної особи. Цей метод дозволений податковим законодавством, але не регулюється господарським законодавством України. Нинішнім П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» цей метод не охоплюється.

3) Приєднання в рамках податкового законодавства цей метод розглядається як одна з форм злиття. Він передбачає об'єднання компаній без збереження юридичної особи попередників, що суперечить деяким правилам традиційного злиття. Приєднання може включати елементи примусу та рейдерські дії, коли одна компанія захоплює іншу.

При аналізі методів об'єднання підприємств з точки зору облікового регулювання варто відзначити, що міжнародні стандарти вимагають проведення об'єднань бізнесу виключно за методом придбання. Цей підхід також прижився в національній практиці. Втім, метод придбання без передачі компенсації може порівнюватися з процесами злиття, хоча між цими поняттями існують значні відмінності, які впливають на оцінку активів, облікові процедури та інформацію у фінансовій звітності.

Перш за все, метод придбання передбачає переоцінку активів та зобов'язань об'єднаних суб'єктів до їхньої справедливої вартості на момент об'єднання.

По-друге, при об'єднанні за методом придбання має бути виявлений та відображений у консолідованому балансі гудвіл, який є різницею між ринковою та балансовою вартістю активів об'єднаних підприємств. Проблемою є відсутність у вітчизняному законодавстві чітких правил амортизації гудвілу і його невизнання у податковому обліку, що призводить до того, що зазначені суми гудвілу часто з року в рік переносяться у баланс без змін, не відображаючи реальний стан активів.

У сучасних умовах економічного розвитку та збільшення складності законодавчої бази зростає ризик ухвалення помилкових рішень на основі фінансової звітності різними користувачами. Аудиторське підтвердження достовірності фінансової звітності є критично важливим для обґрунтованого та ефективного прийняття управлінських рішень, які мають базуватися на достовірних обліково-аналітичних даних. Методи та процеси аудиту фінансової звітності підприємств, описані в статті, дозволяють мінімізувати аудиторські ризики та ризики невиявлення, що сприяє запобіганню виникнення серйозних помилок та більш точній оцінці фінансового та майнового стану компаній.

Список використаних джерел

1. Барилко І.В. , Методика аудиту фінансової звітності. URL: http://www.rusnauka.com/7_NITSB_2012/Economics/7_102958.doc.htm
2. Велш Г.А. Основи фінансового обліку / пер. з англ. О.В. Мінін, О.М. Ткач. К.: Основи, 1997. 943 с.
3. Гончарук Я.А. Рудницький В. С. Аудит: Навч. Посібник Львів: Світ, 2002. 296 с.
4. Гордієнко Н.І. Звітність підприємств. Конспект лекцій/ Н.І. Гордієнко - Х.:ХНАМГ, 2010.- 231с.
5. Господарський кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Я.Д. Крупка. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 302 с.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етика: Видання 2004 р. / Пер. з англ. – К.: ТОВ ІАМЦ АУ „Статус”, 2004. – 1028 с.
9. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов’язань та капіталу при реорганізації підприємств. Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Т. 14. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. С. 214-220.
10. Назарова І.Я. Балансове узагальнення результатів об’єднання підприємств. Науковий вісник Чернівецького національного університету. 2007. Вип. 334. Економіка. С. 76-79.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” ТОВ “Інформаційно — аналітичний центр “Ліга”, ТОВ “ЛІГА ЗАКОН”. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE22868.html;
12. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. К.: КНЕУ, 2003. 268 с.

13. Податковий кодекс України URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
 14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
 15. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 141 с.
 16. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: Навч. Посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 416с
 17. Хендріксен Є.С. Теорія бухгалтерського обліку / пер. з англ.; під ред. Я.В. Соколова. М.: Фінанси и статистика, 1997. 576 с.
 18. Цивільний кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
-
1. Господарський кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
 3. Податковий кодекс України URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
 4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
 5. Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Я.Д. Крупка. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 302 с.
 6. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств. Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Т. 14. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. С. 214-220.
 7. Хендріксен Є.С. Теорія бухгалтерського обліку / пер. з англ.; під ред. Я.В. Соколова. М.: Фінанси и статистика, 1997. 576 с.
 8. Велш Г.А. Основи фінансового обліку / пер. з англ. О.В. Мінін, О.М. Ткач. К.: Основи, 1997. 943 с.
 9. Цивільний кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

10. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 141 с.
11. Назарова І.Я. Балансове узагальнення результатів об'єднання підприємств. Науковий вісник Чернівецького національного університету. 2007. Вип. 334. Економіка. С. 76-79.

