

26. Розумне місто. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A0%D0%BE%D0%B7%D1%83%D0%BC%D0%BD%D0%B5_%D0%BC%D1%96%D1%81%D1%82%D0%BE.
27. Сальдо В. В., Тищенко Т. О. Формування стратегії соціально-економічного розвитку міста. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/77819/16-Saldo.pdf?sequence=1>.
28. Стеценко Т. О., Тищенко Т. О. Управління регіональною економікою. URL: http://uchebnikonline.com/soderzhanie/ua_textbook_18.html
29. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2030». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JH6YF00A?an=332>.
30. Територіальна громада України. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B5%D1%80%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0_%D0%B3%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%B4%D0%B0_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8.
31. Управління сучасним містом: підручник / за ред. В. М. Вакуленка, М. К. Орлатого. К.: НАДУ, 2008. 632 с.
32. Чукот С. А., Дмитренко В. І. Смарт-сіті чи електронне місто: сучасні підходи до розуміння впровадження е-урядування на місцевому рівні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 13. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/13_2016/17.pdf.
33. Яремко А. Миський бюджет: практичне значення для функціонування міста. 2012. URL: <https://city-adm.lviv.ua/news/actual/17810-miskij-budzheta-praktichne-znachenna-dla-funkcionuvanna-mista>.
34. 9 років мережі ЦНАП: як змінилися адмінпослуги для українців за цей час. *Урядовий портал*. 2021. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/9-rokiv-merezhi-cnap-yak-zminilisya-adminposlugi-dlya-ukrayinciv-za-cej-chas>.
35. Caragliu A., DelBoC., Nijkamp P. SmartCities in Europe. *Journal of Urban Technology*. 2011. Vol. 18, №. 2. С. 65-82.
36. Dirks S., Keeling M. Vision of Smarter Cities: How Cities Can Lead the Way into a Prosperous and Sustainable Future. 2012. URL: <http://public.dhe.ibm.com/common/ssi/ecm/en/gbe03227usen/GBE03227USEN.PDF>.
37. European Smart Cities (version 4.0 (2015)). URL: <http://www.smartcities.eu/?cid=2&ver=4..>
38. Greenfield A. Against the Smart City. URL: http://www.academia.edu/6732875/Emerging_Markets_and_Digital_Economy_Building_Trust_in_the_Virtual_World_032.
39. Karpinsky B. A., Bozshko S. M. Economic Growth at sustainable development of economy. The monography. Lviv: Prostr-M, 2006. 376 p. (Series «Economy of Territories»).
40. PlanDia2.0. URL: <https://plan2.dia.gov.ua/>.
41. Smart-Вінниця: як живе одне з найкомфортніших міст України. URL: <http://urbanua.org/dosvid/ukrayinski-prykklady/308>.

Назаренко Олександр Володимирович

Доктор економічних наук, професор

Сумський національний аграрний університет

4.3. Особливості формування, консолідації та аудиту показників фінансової звітності бізнес-суб'єктів в контексті міжнародних стандартів

Вступ. Діючі глобалізаційні процеси, інтеграція країн і підприємств вимагає уніфікації та поєднання звітності суб'єктів господарювання. Пріоритетним напрямом становлення та розвитку бізнесу, за сучасних умов господарювання, виступає його консолідація: створення груп підприємств економічно взаємопов'язаних між собою, але при цьому самостійних юридичних осіб (холдинги, концерни тощо), які складають форми фінансової звітності за міжнародними стандартами (МСФЗ).

Метою облікового супроводження, формування показників фінансової звітності (в т. ч. консолідованої) є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності суб'єкта господарювання.

Надпотужні темпи інтеграції України до Європейського Союзу спонукають, актуалізують перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності та зумовлені потребою виконання договірних зобов'язань.

Акцентували увагу на дослідженні питань щодо консолідації фінансової звітності, особливостях формування та подання звітних форм, їх аудиторського супроводження вчені-економісти: Безверхий К. В., Бондар М. І., Букало Н. А., Голов С. Ф., Іванченкова Л. В., Каменська Т. О., Крупка Я. Д., Куцик П. О., Лагодієнко Н. В., Онищенко В. П., Пантелєєв В. П., Проскуріна Н. М., Редько О. Ю., Скляр Л. Б., Ткачук Г. О., Уманців Г. В., Чижевська Л. В., Яцишин С. Р. та інші. Незважаючи на наявність вагомих напрацювань та цінність результатів проведених ними досліджень, питання щодо окремих положень формування звітних показників, консолідації фінансової звітності, її аудиторського супроводження є досить дискусійними, що і представляє беззаперечну актуальність даної наукової праці.

Виклад основного матеріалу. Насичення, загострення конкуренції, пошук способів зміцнення позицій та реалізації конкурентних переваг суб'єктів господарювання на ринку сприяють появі й поширенню нових господарських утворень, таких як консолідована група підприємств, що є не просто сукупністю окремих підприємств, а принципово новим об'єктом фінансового обліку. Об'єднуючись, компанії сумують свої виробничі потужності. Таким чином вони спільно можуть функціонувати ефективніше, тобто мають можливість скоротити власні витрати, аніж функціонуючи окремо. Також, це дає змогу набувати або підтримувати конкурентні переваги на ринку: а саме можливість установлювати вищу ціну від конкурентного рівня, котра зазвичай, дорівнює граничним витратам. Основним джерелом інформації в таких корпоративізованих об'єднаннях слугує консолідована фінансова звітність [2].

На думку Яцишин С. Р., баланси окремих підприємств не можуть дати адекватну інформацію для аналізу діяльності групи підприємств – вони можуть бути застосовані лише при аналітиці окремо взятого підприємства. Для виявлення результатів аналізу стану і функціонування таких об'єднань, як концерни і холдинги, необхідна особлива бухгалтерська звітність – так звана консолідована фінансова звітність. Вона займає важливе місце в системі корпоративної звітності будь-якої групи компаній.

Консолідована фінансова звітність є неодмінною складовою частиною річного бухгалтерського звіту будь-якої великої корпорації. Це звітність корпоративної групи, яка складається холдинговою компанією в обов'язковому порядку і представляє собою об'єднану за певними правилами звітність материнської компанії зі звітністю всіх її дочірніх компаній. При цьому приймається до уваги наступне: а) консолідована звітність не є звітністю юридично самостійного підприємства; б) в процесі консолідації повинні бути ідентифіковані та виключені всі

внутрішньогрупові фінансово-господарські операції; в) методика складання консолідованої звітності визначається фінансово-економічними умовами, в яких відбувалося об'єднання компаній в корпоративну групу.

Консолідована звітність є відкритою і тому може використовуватися з аналітичною та рекламно-довідковою метою усіма зацікавленими у діяльності групи юридичними і фізичними особами [16].

Запровадження консолідованої фінансової звітності в Україні зумовлене присутністю нагальної потреби в реформуванні системи бухгалтерського обліку у зв'язку з розбудовою ринкових відносин, а також широкому залученні іноземного капіталу, що вимагало забезпечення ключових стейкхолдерів необхідною інформацією.

Пантелесєв В. П. зазначає про високе суспільне значення звітності, декларує її публічність та відкритість (звітність не містить комерційної таємниці), елементи моралі, відповідальність осіб за формування звітних показників, потреба в певних формах та правилах складання звітності, яких повинні дотримуватись всі, хто її формує. Подання та розкриття звітності носить характер панування власника і підлеглості суб'єкта господарювання. Акцентуватись увага має на чутливість господарюючого суб'єкта до змісту інформації, що міститься у звітності. Сформована звітність, з одного боку, відображає діяльність бізнес-суб'єктів, розкриває їх реальне життя, але не виключає використання її для зловживань, та з іншого боку, має таємниче, містичне, незрозуміле для непідготовленої людини (навіть нації) значення [9].

Науковцями ідентифіковано регулювання процесу консолідації фінансової звітності на різних рівнях (рис. 1).

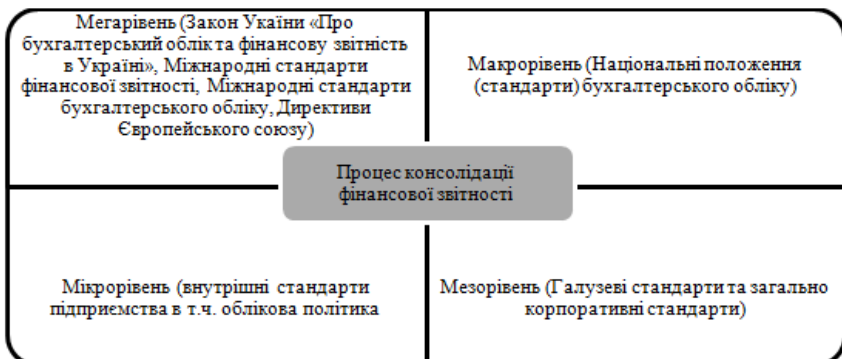


Рис. 1. Рівні регулювання процесу консолідації фінансової звітності в Україні

Джерело: сформовано автором на основі [11].

Підприємства, які контролюють інші суб'єкти господарювання (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні фінансово-

господарські операції, складають та подають консолідовану фінансову звітність групи згідно національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Для цілей формування показників консолідованої фінансової звітності виступає важливим факт: до якої категорії «великих, середніх чи малих» належить група підприємств. У відповідності до ч. 1 ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» класифікацію груп підприємств представлено в таблиці 1.

Таблиця 1

Класифікація груп підприємств відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996

Критерії оцінки за 2 роки: за звітний рік та рік, що передує звітному	Категорія групи підприємств		
	Малі групи	Середні групи	Великі групи
Розмір балансової вартості активів	До 4000000 євро.	До 20000000 євро.	Понад 20000000 євро.
Сума чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	До 8000000 євро.	До 40000000 євро.	Понад 40000000 євро.
Середня кількість працівників	До 50 осіб	До 250 осіб	Понад 250 осіб

Джерело: згруповано автором на підставі [14].

Для ідентифікації відповідності критеріям, визначеним у євро, використовують офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період), розрахунок якого проводять на підставі офіційних валютних курсів Національного банку України, що визначались для євро впродовж відповідного року.

У випадку, коли на дату складання річної консолідованої фінансової звітності група, показники річної консолідованої фінансової звітності якої протягом двох років поспіль (за звітний рік та рік, що передує звітному) не відповідають критеріям групи, до якої вона віднесена, така група відноситься до відповідної групи, критеріям якої відповідають показники річної консолідованої фінансової звітності за результатами звітного періоду.

Об'єднання підприємств, крім власної звітності, формують та подають консолідовану фінансову звітність щодо господарюючих суб'єктів за звітний рік та рік, що передує звітному, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [14],

підприємства, що здійснюють контроль над іншими суб'єктами господарювання, (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату формування річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв: балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро, середня кількість працівників – до 50 осіб.

До умов, за наявності яких, материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність представлено на рисунку 2.

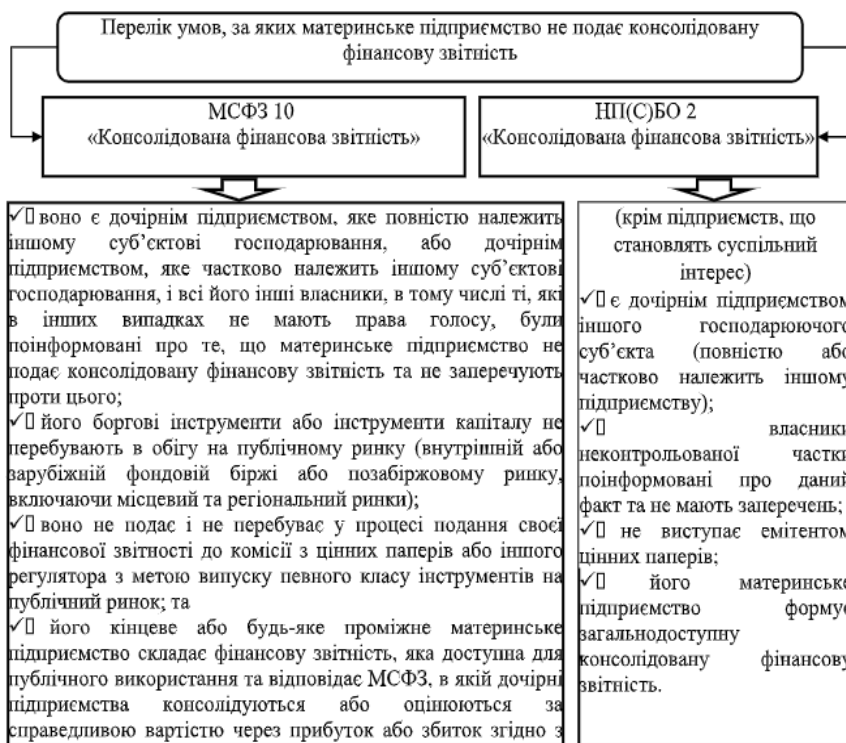


Рис. 2. Перелік умов, за яких консолідація фінансової звітності не відбувається

Джерело: сформовано автором на основі [4, 8].

Для формування показників фінансової (в т.ч. консолідованої) звітності застосовуються міжнародні стандарти, які оприлюднені

державною мовою на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України [14].

Діючим законодавством визначено перелік підприємств, що складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- публічні акціонерні товариства;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств;
- підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

Інші суб'єкти господарювання самостійно визначають доцільність використання міжнародних стандартів при складанні відповідних звітних форм.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності в єдиному електронному форматі, визначеному Міністерством фінансів, подається до центру збору фінансової звітності, операційне управління яким здійснюється Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, з метою забезпечення доступу органів державної влади, інших органів та користувачів до поданої підприємствами фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Визначені звітні форми разом з аудиторськими звітами, звітом про управління та звітом про платежі на користь держави (в т.ч. консолідованими), складення яких передбачено законодавством, оприлюднюються на веб-сторінці або веб-сайті господарюючого суб'єкта, у форматі, який виключає можливість відображення змін до фінансової звітності іншими користувачами, та в єдиному електронному форматі, передбаченому Міністерством фінансів, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності [15].

Оприлюднена річна фінансова звітність та річна консолідована фінансова звітність (у повному обсязі) має зберігатися на веб-сайті підприємства, не менше шести років, якщо законодавчо не передбачено більшого терміну.

В Україні, звітним періодом при формуванні показників фінансової звітності виступає календарний рік. Форми проміжної фінансової звітності складається за результатами роботи у першому кварталі, першому півріччі, дев'яти місяцях. Окрім цього, чинним законодавством передбачена можливість, у відповідності до облікової політики окремого суб'єкта

господарювання, складати фінансову звітність (в т. ч. консолідовану) за інші періоди. Для новоствореного підприємства, перший звітний період може бути меншим як 12 місяців, але не більшим як 15 місяців, а при ліквідації – він включає проміжок часу від початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Впродовж останніх звітних періодів, в тому числі через пандемію коронавірусної інфекції COVID 19, ведення військових дій на території України комунікацію господарюючих суб'єктів з контр агентами, державними контролюючими органами переведено в електронну площину. Обмін документами, подання звітності відбувається в електронному форматі. Для якості та повноти проведення даних розрахунків, державою розроблено відповідні безкоштовні програмні продукти [5].

Становлення консолідованої фінансової звітності та вплив факторів на її розвиток в окремих країнах представлено на рисунку 3.

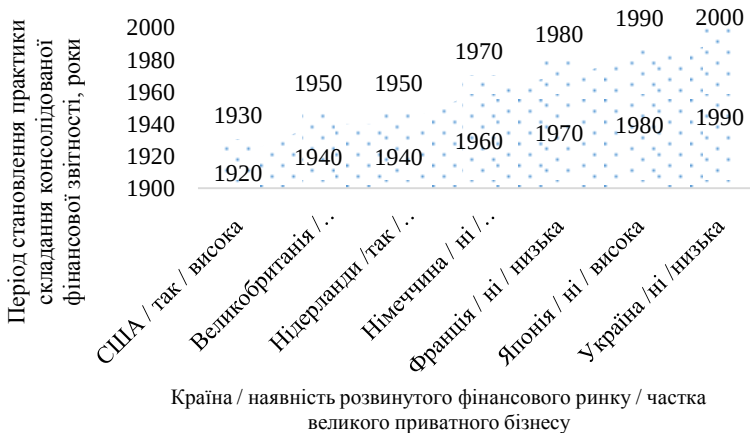


Рис. 3. Становлення консолідованої фінансової звітності та вплив факторів на її розвиток в окремих країнах
Джерело: сформовано автором на основі [11].

Відповідно, присутність саме цих двох факторів (наявності розвинутого фінансового ринку та частки великого приватного бізнесу) виступило підґрунтям для появи консолідованої фінансової звітності. Застосування автоматизованих систем обліку стало каталізатором подальшого розвитку фінансової звітності, який продовжується і в даний час.

Беззаперечно, актуалізує тему дослідження наявність в Україні значної кількості діючих суб'єктів господарювання та капітальних інвестицій пов'язаних з їх функціонуванням, які представлено у таблиці 2.

Таблиця 2

Кількість діючих суб'єктів господарювання та їх капітальні інвестиції з розподілом на великі, середні та малі у 2012-2021 р.

Роки	Діючі суб'єкти господарювання					
	кількість, одиниць			капітальні інвестиції – усього, тис. грн		
	великі	середні	малі	великі	середні	малі
2012	698	20189	57587	114812960	77860007	24722042
2013	659	18859	55332	104094848	74125006	29482916
2014	497	15906	45676	87239943	63211269	19252201
2015	423	15203	43573	99170796	78400886	26138702
2016	383	14832	43459	108694081	113036119	43920918
2017	399	14937	44818	139294067	139368087	58143786
2018	446	16057	46602	217278118	169872251	60552824
2019	518	17751	48948	239957640	200079086	68477039
2020	512	17602	47837	190109186	163690967	43267750
2021	610	17502	48072	263134434	197770613	62291167

Джерело: сформовано автором на підставі даних Державної служби статистики України.

Враховуючи тематику дослідження, найбільшу зацікавленість викликають великі підприємства та розміри їх капітальних інвестицій. З урахуванням викликів, які постали в країні, можна відзначити несуттєве зменшення кількості підприємств у 2013 р. порівняно з 2012 р. У подальшому, з початком військових дій, анексією територій, їх кількість суттєво (на 25 %) скоротилась у 2014 році. Дана тенденція мала своє завершення у 2017 році, з подальшим зростанням кількості господарюючих суб'єктів до 610 у 2021 році.

Розмір капітальних інвестицій, що припадає на одне (велике) підприємство в Україні відображено на рисунку 4.

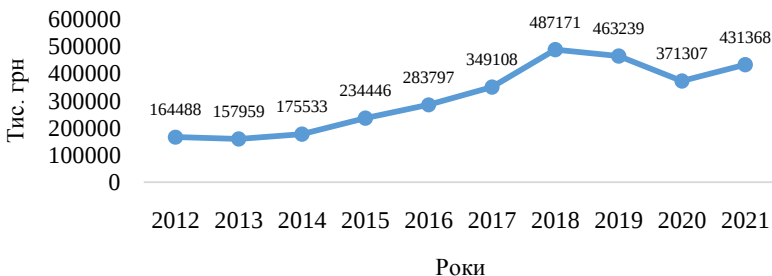


Рис. 4. Розмір капітальних інвестицій на одне (велике) підприємство в Україні

Джерело: сформовано автором на підставі даних Державної служби статистики України.

На підставі даних рисунку 4, ми можемо констатувати збільшення розміру інвестицій на одне підприємство з 2012 року по 2021 рік. У 2019 – 2020 роках через зростання кількості підприємств та під впливом пандемії коронавірусної інфекції COVID 19 розмір даного показника суттєво зменшився на 4% у 2019 році та на 14% у 2020 році порівняно з 2018 роком. Акцентуючи увагу на значення даного показника у 2021 році, можемо відзначити його зростання на 16% у порівнянні з 2020 р.

У Міжнародному стандарті фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» поставлено за мету ідентифікацію принципів подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли підприємство контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання. Умови досягнення визначеної мети відображено на рисунку 5.

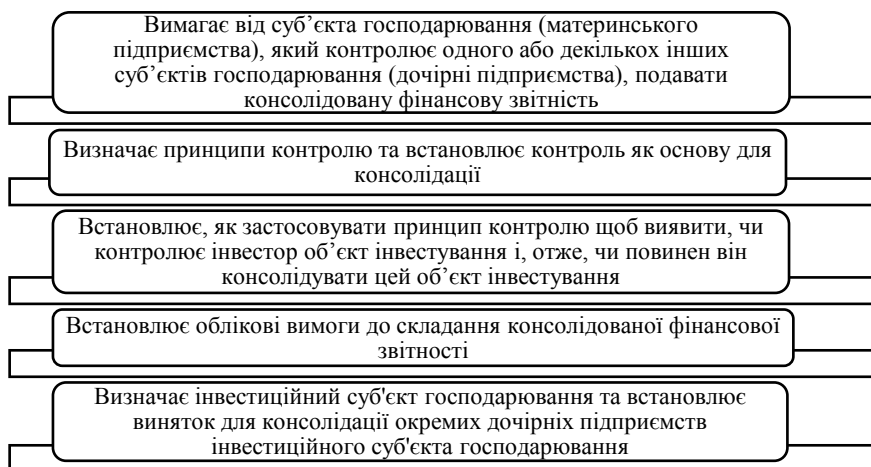


Рис. 5. Умови ідентифікації принципів подання та підготовки консолідованої фінансової звітності

Джерело: сформовано автором на основі [4].

Відповідні процеси та ринкові умови призвели до утворення об'єднань господарюючих суб'єктів як консолідовані групи, підприємств або холдингових підприємств які формують консолідовану звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

У МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» виділено облікові вимоги до формування показників консолідованої фінансової звітності (рис. 6).

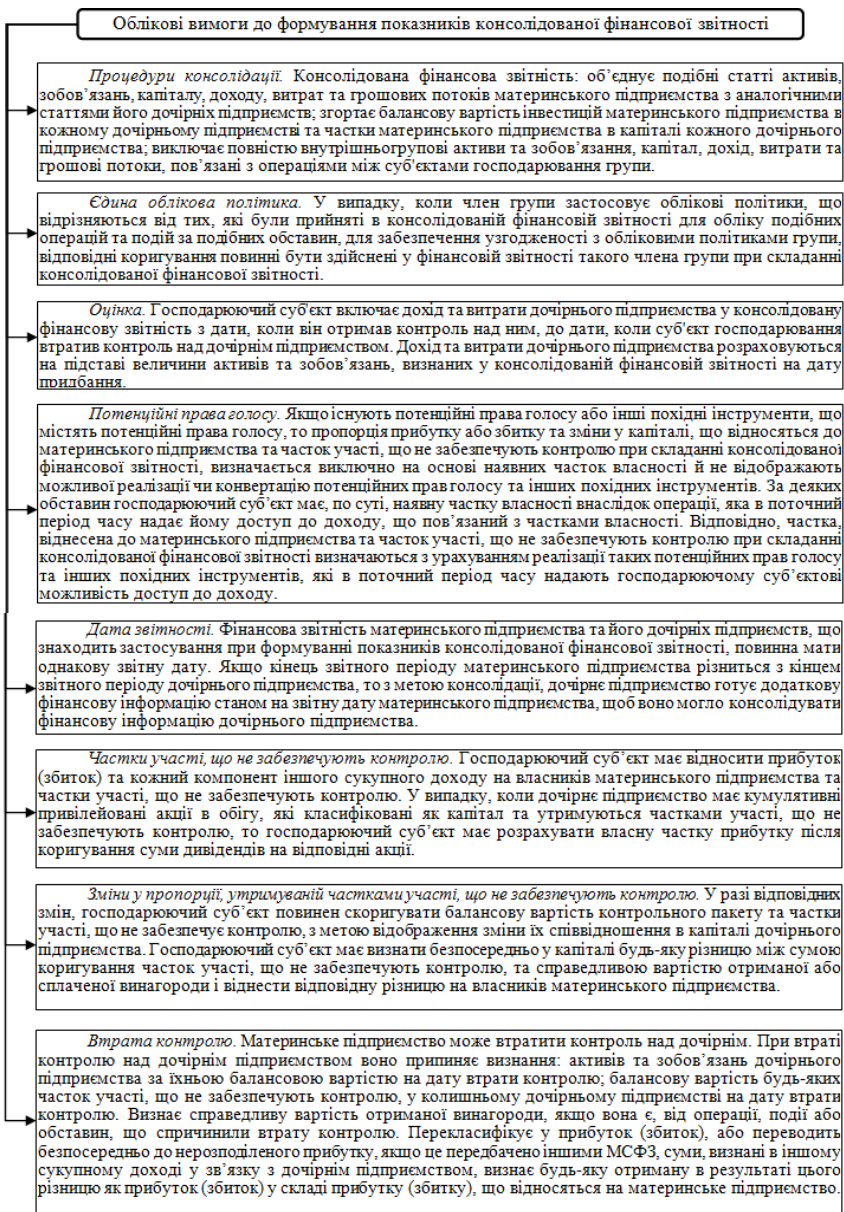


Рис. 6. Облікові вимоги до показників консолідованої фінансової звітності
Джерело: сформовано автором на основі [4]

Окремо слід акцентувати увагу на перевагах формування показників фінансової звітності за міжнародними стандартами. Вони є незаперечними як для самих бізнес-суб'єктів так і для переважної більшості стейкхолдерів (користувачів) фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають інструментом уніфікації, консолідації, глобалізації як бухгалтерського обліку та аудиту так і світових економіко-господарських зв'язків загалом. Закладені принципи, при формуванні звітності у відповідності до МСФЗ, сприяють відображенню у ній релевантної інформації щодо майнового стану, фінансових результатів діяльності та руху грошових коштів окремого підприємства чи групи.

Даний факт підтверджує цінність Міжнародних стандартів фінансової звітності (Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку) для існуючих та потенційних інвесторів, як вітчизняних так і іноземних, що беззаперечно актуалізує пришвидшення процесу імплементації МСФЗ у діяльність господарюючих суб'єктів України в розрізі всіх складових виробничо-економічної діяльності.

Звітність підприємств що консолідують показники має розрахунковий характер та формується на основі індивідуальних фінансових звітів бізнес-суб'єктів, тому говорити про існування та застосування консолідованого обліку недоцільно. Консолідована фінансова звітність, яка складається за всією сукупністю показників контрольованих компаній, повинна відображати майновий фінансовий стан і результати господарської діяльності усіх компаній, які належать до сфери консолідації як єдиного економічного цілого, а також здійснення порівняльного аналізу всіх методик складання консолідованої фінансової звітності та виявленні доцільності їх застосування в Україні [1].

Інвестор, незалежно від характеру його участі у функціонуванні суб'єкта господарювання (об'єкта інвестування), визначає чи є він материнським підприємством шляхом оцінки факту контролю над об'єктом інвестування. Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо він має права на змінні результати його діяльності або зазнає пов'язаних з ними ризиків та може впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням щодо нього.

Інвестор контролює об'єкт інвестування тоді і лише тоді, коли він має:

- ✓ владні повноваження щодо об'єкта інвестування;
- ✓ зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування;
- ✓ здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора [4].

Інвестор має владні повноваження щодо об'єкта інвестування, якщо інвестор має існуючі права, що дають йому нинішню здатність керувати

значущими видами діяльності, тобто діяльністю, що суттєво впливає на результати об'єкта інвестування. Владні повноваження є результатом існування прав. У деяких випадках визначення владних повноважень не викликає ускладнень, наприклад, коли владні повноваження щодо об'єкта інвестування походять безпосередньо та виключно від прав голосу, наданих тільки такими інструментами капіталу, як акції, і їх можна оцінити, виходячи з прав голосу таких акціонерів. У інших випадках оцінка буде складнішою і вимагатиме розгляду більше ніж одного чинника, наприклад, коли владні повноваження є результатом одної або декількох договірних угод.

Інвестор зазнає ризиків, або має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування у випадку, якщо результати інвестора від його участі мають потенційну здатність змінюватися внаслідок зміни показників діяльності об'єкта інвестування. Змінні результати діяльності об'єкта інвестування можуть бути як тільки додатними і тільки від'ємними, так і одночасно додатними та від'ємними.

Хоча лише один інвестор може контролювати об'єкт інвестування, дохід від об'єкта інвестування може розподілятися поміж кількома сторонами. Наприклад, власники частки участі, що не забезпечує контролю, можуть брати участь в розподілі прибутків або дивідендів об'єкта інвестування.

Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор не лише має владні повноваження щодо об'єкта інвестування та має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування чи несе пов'язані з ними ризики, але й здатний скористатися своїми владними повноваженнями з метою впливу на результати діяльності об'єкта інвестування.

Отже, інвестор, наділений правами приймати рішення, має визначити чи є він принципалом, чи агентом. Інвестор, який є агентом, не контролює об'єкт інвестування, коли він реалізує делеговані йому права прийняття рішень [4].

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, обираються за Міжнародними стандартами фінансової звітності відповідно до типу підприємства (дочірнє підприємство, асоційоване підприємство, спільне підприємство, інші інвестиції) та рівня контрольованості (високий, середній, рівноправний, низький) (таб. 3).

Таблиця 3.

**Визначення нормативними документами впливу контролю на метод
консолідації звітності**

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 контроль (20-50%)	Метод участі в капіталі	МСБО28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»
Спільне підприємство	Рівноправний (спільний) контроль	Метод пропорційної консолідації	МСФЗ11 «Спільна діяльність»
Інші інвестиції	Низький (мінімальний) рівень контролю (<20%)	Метод обліку за собівартістю та метод обліку за справедливою вартістю	МСБО39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»

Джерело: узагальнено автором на підставі [12]

На думку Пантелєєва В. П., Букало Н. А. [1, 11] процес формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств включає в себе ряд облікових процедур. Даний процес запропоновано розділити на наступні етапи: формування моделі звітності; підготовка інформаційних запитів; збір інформації; перевірка даних; трансформація звітності; підготовка підсумкового варіанту консолідованої фінансової звітності; внутрішньогруповий та незалежний аудит.

В таблиці 4 відображено загальну характеристика змісту основних етапів консолідації фінансової звітності за МСФЗ.

Таблиця 4

Зміст основних етапів консолідації фінансової звітності за МСФЗ

Етапи консолідації	Змістовна складова етапів		
ЕТАП – 1. Підготовка Інформації до процесу консолідації	1.1. Аналіз облікової політики підприємств, які входять до складу групи.	1.2. Трансформація фінансової звітності підприємств групи відповідно до вимог МСФЗ	1.3. Підготовка до консолідації фінансової звітності окремих підприємств групи
	Виявити розбіжності в обліковій політиці материнського та дочірніх підприємств; зробити відповідні коригувальні облікові записи.	Виявити розбіжності між вимогами НП(С)БО та МСФЗ; помилки; несуттєві активи та зобов'язання; зробити відповідні коригування.	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.

Продовження таблиці 4

ЕТАП – 2. Процес консолідації фінансової звітності	2.1. Консолідація гудвілу	2.2. Консолідація накопиченого капіталу	2.3. Консолідація частки меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств	2.4. Консолідація результатів внутрішньогрупових операцій
	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.	Капітал материнської компанії повністю включається до консолідованої звітності; накопичений прибуток дочірніх підприємств включається до консолідованого звіту тільки в тій частині, яка сформувалась 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.	Частка меншості це частина чистих активів та чистого прибутку (збитку) дочірнього підприємства, яка не належить материнській компанії. 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	Виключити всі внутрішньогрупові операції, що призводять до виникнення нереалізованих прибутків та збитків; виключити суми нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій
ЕТАП – 3. Узагальнення результатів консолідації фінансової звітності	3.1. Укладання основних форм консолідованої фінансової звітності та Приміток до неї		3.2. Аудит (незалежне підтвердження) достовірності результатів консолідації	
	Здійснюється постійне підсумовування показників фінансової звітності дочірніх підприємств із аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства; укладаються Примітки до консолідованої звітності		Організувати внутрішньогосподарський контроль (аудит) на всіх етапах консолідації; провести незалежну аудиторську перевірку достовірності показників консолідованих звітів.	

Джерело: узагальнено автором.

Відповідно до МСФЗ 10 консолідована фінансова звітність застосована на: об'єднані подібних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; згортанні (виключені) балансової вартості інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства; виключенні повністю внутрішньогрупових активів та зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків, пов'язаних з операціями між суб'єктами господарювання групи.

Суб'єкти господарювання у системі бухгалтерського обліку України мають можливість складати консолідовану фінансову звітність за Національними й Міжнародними стандартами. Україна на шляху до членства в Європейському Союзі передбачає гармонізацію законодавства країни із законодавством ЄС, у тому числі з бухгалтерського обліку. Порядок складання та подання такої консолідованої звітності регулюється основними нормативно-правовими актами. Нормативно-правове регулювання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами відображено на рисунку 7.

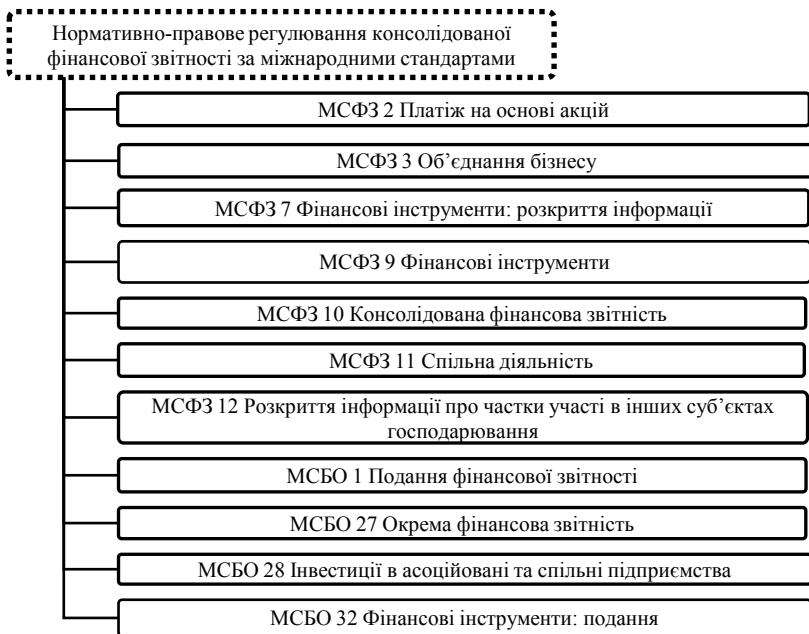


Рис. 7. Нормативно-правове регулювання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами

Джерело: узагальнено автором.

Побудова якісного регулювання процесу консолідації фінансової звітності на мікрорівні вирізняється безперечною актуальністю. Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин. Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування та припиняється, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування.

Облікова політика дозволяє поєднати облікове супроводження господарських операцій з безпосереднім формуванням показників фінансової звітності господарюючих суб'єктів та має бути представленою у примітках до них. Відсутність відповідного регламентуючого розпорядчого документа або недотримання його вимог унеможливить формування впевненості щодо відповідності бухгалтерського обліку принципу послідовності, а фінансової звітності зрозумілості користувачам.

За сучасних бізнес-умов, в Україні триває процес імплементації системи фінансової звітності, який передбачає подання фінансової звітності в уніфікованому електронному форматі iXBRL, підготовленої відповідно до таксономії UA XBRL МСФЗ, за принципом «єдиного вікна». Безпосередньо, формат XBRL представляє собою загальновизнаний міжнародний стандарт, який дозволяє опрацьовувати значні обсяги якісних та кількісних показників.

XBRL (англійською EXtensible Business Reporting Language «розширювана мова ділової звітності») – відкритий стандарт обміну діловою інформацією, який широко застосовується в світовій практиці. XBRL дозволяє висловлювати за допомогою семантичних засобів загальні для учасників ринку і регулюючих органів вимоги до подання звітних форм. Стандарт ґрунтується на розширюваній мові розмітки XML і використовує такі пов'язані з XML технології, як XML Schema, XLink, XPath і простір імен. Одним з головних завдань XBRL виступає регламентація обміну фінансовою інформацією, такою як фінансові звіти. Специфікація мови XBRL розробляється і публікується незалежною міжнародною організацією XBRL International, Inc.

У багатьох розвинутих країнах XBRL являється загальновизнаним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному вигляді. На сьогодні, XBRL офіційно рекомендований до використання і підтримується Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності для електронного складання звітності за стандартами МСФЗ.

XBRL ґрунтується на стандартах засобів комунікації і обміну бізнес-інформацією між бізнес-системами. Ці комунікації базуються на викладених в таксономії описах наборів метаданих, які містять опис як окремих показників звітності, так і взаємозв'язків між ними та іншими семантичними елементами таксономії. Набір інформації, призначений для передачі або обміну, міститься в так званому звіті XBRL.

Переваги переходу України на новий формат iXBRL (як для користувачів, так і для господарюючих суб'єктів, що готують фінансову інформацію) представлено на рисунку 8.

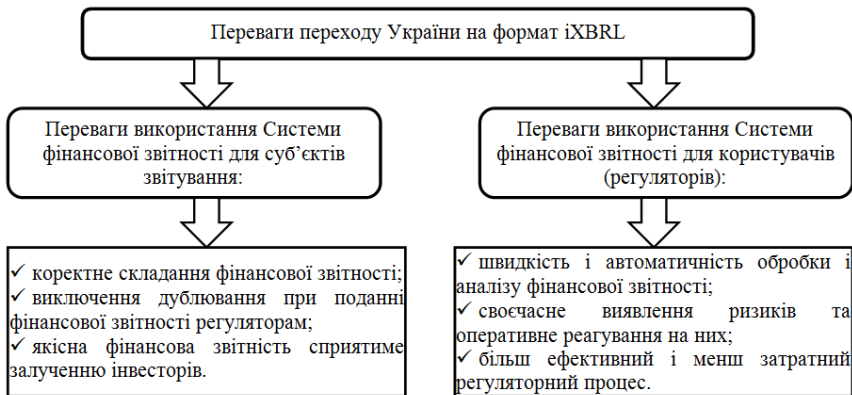


Рис. 8. Переваги переходу України на формат iXBRL при поданні фінансової звітності за МСФЗ

Джерело: узагальнено автором.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [14] представляє собою правову базу для запровадження системи фінансової звітності, норми якого передбачають, що підприємства, що становлять суспільний інтерес, зобов'язані складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність відповідно до Таксономії UA XBRL МСФЗ і надавати її органам державної влади в єдиному електронному форматі iXBRL. Таксономія – це по суті перелік статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю.

Таксономія фінансової звітності UA XBRL МСФЗ затверджена та опублікована Міністерством фінансів України та поширена іншими регуляторами фінансового сектору: Національним банком України, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Підготовка фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності проводиться суб'єктами звітування за допомогою спеціального програмного забезпечення та подається через Портал системи фінансової звітності (СФЗ).

Учасниками системи фінансової звітності виступають суб'єкти звітування, що надають фінансову звітність у форматі iXBRL, державні органи, які здійснюють регулювання таких суб'єктів та аудитори.

Дизайн та розробка системи фінансової звітності реалізується спільними зусиллями регуляторів фінансового сектору: Міністерства фінансів України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національного банку України.

Відповідні регулятори у 2017 році підписали Меморандум про взаєморозуміння щодо розробки та запровадження системи фінансової звітності. Відповідно до Меморандуму та Постанови Кабінету міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 (зі змінами) [15], Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку здійснює операційне управління Центром збору фінансової звітності.

Відповідний центр представляє собою програмно-технічний комплекс (сукупність апаратно-технічних і програмних засобів), призначений для збору фінансової звітності, складеної на основі Таксономії UA XBRL МСФЗ, з метою забезпечення доступу до неї органів державної влади, інших органів і користувачів. За допомогою Центру збору фінансової звітності «Система фінансової звітності» забезпечує:

- збір фінансової звітності, складеної на основі Таксономії UA XBRL МСФЗ;
- оприлюднення у публічній базі даних фінансової звітності, складеної на основі Таксономії UA XBRL МСФЗ;
- зберігання та захист інформації у складі фінансової звітності, поданої суб'єктами господарювання, у сховищі даних;
- створення та підтримання функціонування «кабінетів користувачів» (вебзастосунків для підприємств, які подають фінансову звітність, та для органів державної влади, інших органів і користувачів фінансової звітності);
- доступ органів державної влади, інших органів і користувачів до поданої господарюючими суб'єктами фінансової звітності тощо.

Формування показників фінансової звітності в форматі iXBRL реалізується за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення. Чинним законодавством України дозволено використання будь якого програмного забезпечення для складання фінансової звітності в форматі iXBRL. Суб'єкт, який реалізує процедуру звітування, за бажанням може використовувати систему «iXBRL Report», власне програмне забезпечення або програмне забезпечення, придбане у стороннього розробника. До основних функцій програмного забезпечення відносять:

1. Створення звіту.
2. Редагування та видалення звіту.
3. Управління формами звітності у звіті.
4. Налаштування вмісту форми звітності.
5. Внесення даних до форми звітності.
6. Очищення даних звіту та форми звітності.
7. Імпорт даних у форматах CSV та JSON.
8. Генерація звіту у форматі iXBRL.
9. Імпорт даних з iXBR.

Валідація – це процес перевірки, чи вірно складена фінансова звітність і чи відповідає вона правилам валідації, що закладені в Таксономію UA XBRL МСФЗ.

Для забезпечення впевненості суб'єкта звітування щодо правильності сформованих звітних показників, доцільно провести відповідну валідацію самостійно до подання звітних форм в Систему фінансової звітності. Валідація фінансової звітності в форматі iXBRL здійснюється за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення.

У процесі формування звітних форм, їх валідації можуть мати місце окремі помилки. Візуалізацію основних їх видів представлено на рисунку 9.

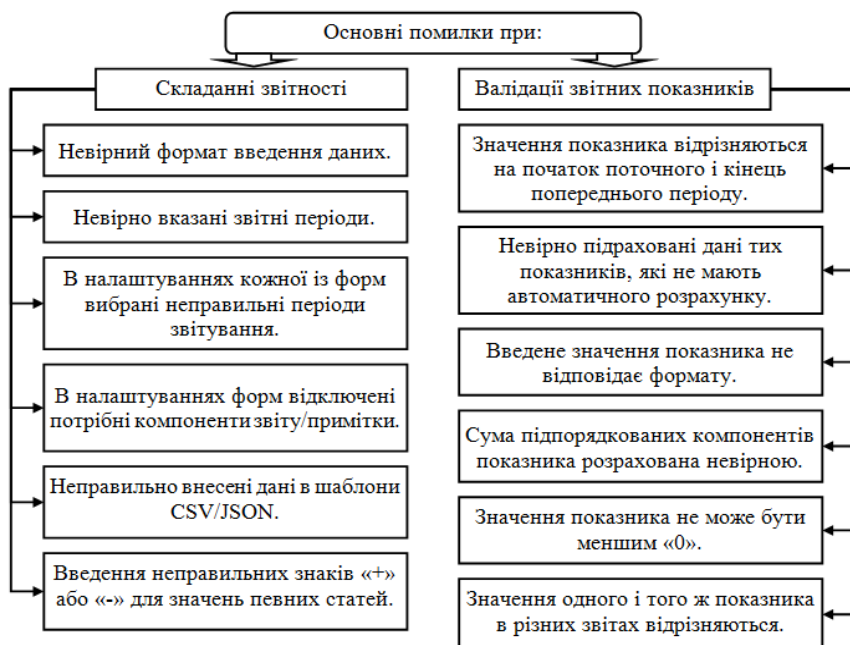


Рис. 9. Основні помилки при складанні та валідації фінансової звітності при поданні у форматі iXBRL за МСФЗ

Джерело: узагальнено автором/

З метою забезпечення підготовки фінансової звітності за МСФЗ з урахуванням особливостей фінансово-господарської діяльності українських суб'єктів господарювання, до Таксономії МСФЗ було інтегровано окремі розширення «Точка входу» для підприємств, банків та страхових компаній, а також доповнено статтями звітності, які не входять до базової Таксономії МСФЗ.

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться кожним господарюючим суб'єктом. Керівник чи власник підприємства може самостійно обрати форму його організації, однією з

яких є ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиторської діяльності. Саме така діяльність є аутсорсингом.

Аутсорсинг – це передача організацією на підставі договору певних бізнес-процесів або виробничих функцій на обслуговування іншій компанії, що спеціалізується у цій галузі [6].

Жодне підприємство не може обійтися без бухгалтерського підрозділу. Всі фірми, незалежно від організаційної форми мають вчасно передавати до контролюючого органу належним чином оформлену звітність. Сектор бухгалтерського обліку має своєчасно відображати господарські операції, забезпечувати вищу управлінську ланку оперативною інформацією, яка необхідна для ухвалення відповідних рішень. Залучати до роботи потрібно лише висококваліфікованих, компетентних спеціалістів, які беззаперечно обізнані зі специфікою діяльності господарюючого суб'єкта. Якщо ж взяти на роботу не кваліфікованого працівника, то ціна такого рішення може бути досить високою. Саме з цих причин, все більше компаній акцентують увагу на можливості використання аутсорсингу бухгалтерських послуг. Використання такої опції звільняє підприємство від необхідності наймати співробітників, перевіряти їх професійний рівень та компетенцію [17].

В умовах сьогодення, підприємства все більше використовують послуги сторонньої фірми, отримуючи зиск у вигляді скорочення витрат на утримання бухгалтерії та отримання більш якісного бухгалтерського обслуговування. Обсяги послуг, які можуть надавати аутсорсингові фірми обмежено лише фінансовою спроможністю замовника. Вони можуть розробити облікову політику, скласти форми податкової, статистичної фінансової (консолідованої) звітності чи повністю взяти на себе повне облікове супроводження діяльності бізнес-суб'єкта.

В західних країнах, аутсорсинг займає вагомий нішу серед складових економічної діяльності, зокрема під час економічної кризи. Економіка України, за останні роки, через пандемію коронавірусу COVID-19, повномасштабне ведення військових дій, характеризується важкими умовами функціонування. В такий період фірмам необхідно не втратити конкурентоспроможність та можливість отримувати стабільні доходи. Саме з цих причин, застосування аутсорсингу українськими підприємствами носить беззаперечну актуальність в реаліях сьогодення. Зниженню витрат, зменшенню тарифів на аутсорсингові послуги сприяє їх вузька спеціалізація, яка дає можливість здобути великий досвід в виконанні бізнес-процесів, впровадженні інноваційних технологій, розробці новітніх методів організації робіт. Отже, використання аутсорсингу є більш ефективним та раціональним, ніж виконання таких

самих робіт своїми силами. Проте, це можливо тільки при умові економічно-обґрунтованого використання аутсорсингу [6].

У великих компаніях, де досить значний документообіг, може бути виправданою наявність бухгалтера в штаті. Проте, це може бути один бухгалтер, наприклад, на виробничій ділянці. Всі інші функції такі підприємства можуть довірити аутсорсинговій фірмі. Така взаємодія штатного бухгалтера та бухгалтера аутсорсера можлива через спільний доступ до бухгалтерських програм.

Вкрай важливим моментом є пошук сумлінного аутсорсера. З безлічі таких компаній варто визначити три – п'ять, що найбільш підходять. Для цього необхідно здійснити аналіз фірм, які сьогодні є на ринку, особливу увагу звернувши на ключові фактори: репутація, надійність, досвід успішно реалізованих проектів, позитивні відгуки користувачів тощо. Також принциповою є можливість аутсорсера швидко адаптуватися до особливостей та специфіки функціонування господарюючого суб'єкта. Професійний рівень працівників такої фірми має бути на досить високому рівні, підтвердженням цьому виступає: наявність сертифікатів та періодичне проходження атестацій, підвищення кваліфікації тощо. Визнання потреби про застосування бухгалтерського аутсорсингу на своєму підприємстві є досить складним рішенням для власника або керівника. Останні мають розуміти, що при позитивному розв'язанні даного питання, співпраця з аутсорсинговою фірмою повинна мати довготривалий характер. Отже, таке рішення буде мати стратегічний характер.

На сьогоднішній день існує кілька моделей відбору аутсорсерів, які передбачають одно або багатокритеріальний підходи. Відповідно, в однокритеріальних моделях за основу оцінки обирається один параметр або показник, наприклад, економія грошових коштів. Отже, відбирається той аутсорсер, який дозволяє підприємству-замовнику заощадити максимальну суму коштів, тобто послуги якого є найдешевшими на ринку.

При цьому, суттєвим недоліком однокритеріальних методів виступає той факт, що моделі з одним критерієм оцінки не беруть до уваги інші характеристики потенційних аутсорсерів, такі як наявність спеціалізованого обладнання, програмного забезпечення та кваліфікованого персоналу, досвід роботи на ринку, ділова репутація та інші характеристики, які найчастіше можуть мати вагоме значення.

Від вищезначеного недоліку вільні багатокритеріальні методи, в яких для оцінки аутсорсерів використовується інтегральний показник, що розраховується за адитивною або мультиплікативною методикою.

Наприклад, при використанні мультиплікативної методики контракт повинен бути відданий не виключно тому аутсорсеру, який виставив мінімальну ціну щодо надання послуг, а тому, хто найбільш надійний (тобто чия ймовірність відмови від співпраці мінімальна) і хто з найбільшою ймовірністю здатний забезпечити досягнення поставлених перед ним завдань. Такий підхід до відбору операторів більше відповідає

суті аутсорсингу, метою якого є не максимізація ефекту від співпраці фірми з аутсорсером по конкретному переданому на виконання проекту, а забезпечення досягнення господарюючим суб'єктом в цілому запланованих ним результатів [17].

Фінансова інформація повинна бути доречною, своєчасною та надійною, щоб задовольнити потреби користувачів. Національними законодавчими та нормативними актами, а також зацікавленими сторонами суб'єктів господарювання часто вимагається зовнішній аудит деяких елементів фінансової інформації для надання користувачам впевненості, що фінансовій інформації можна довіряти. Для того щоб зовнішній аудит досяг цієї мети, користувачі фінансової звітності, яка підлягала аудиту, повинні бути впевненими, що аудиторів працювали відповідно до прийнятних стандартів і що було виконано «якісний аудит» [3].

Консолідаційні процедури належать до складних операцій та вимагають чіткого визначення як при їх здійсненні, відображенні у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності, так і при їх контролі аудитором. В актуальних стандартах аудиту підкреслено особливу природу консолідації та необхідність її врахування при аудиті.

Метою аудиту фінансової звітності є формування аудитором думки щодо фінансової звітності на основі отриманих прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень, та надання ним звіту відповідно до результатів своєї роботи.

Існує ціла низка чинників середовища, або контекстуальних чинників, наприклад, законодавчі та нормативні акти, структура корпоративного управління, які потенційно можуть вплинути на характер і якість фінансової звітності та, безпосередньо або опосередковано, на якість аудиту. В разі потреби аудиторів враховують ці чинники, визначаючи, як найкраще отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі [3].

Вимоги Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [13] щодо особливостей організації, проведення аудиту, надання інших аудиторських та неаудиторських послуг, встановлені до підприємств, що становлять суспільний інтерес, поширюються також на політичні партії, які отримують фінансування з державного бюджету, державні підприємства (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства та мікропідприємства), Національний банк України, банківські групи, небанківські фінансові групи. Аудиторська діяльність регулюється даним законом, іншими нормативно-правовими актами з питань аудиторської діяльності та міжнародними стандартами аудиту.

Як визначено Міжнародними стандартами аудиту, аналітичні процедури по суті, як правило, більше застосовуються до великих обсягів операцій, що є передбачуваними в часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між

даними існують і будуть існувати за відсутності відомих умов, які вимагають протилежного. В будь-якому разі прийнятність конкретної аналітичної процедури залежатиме від оцінки аудитором того, наскільки ефективною вона буде для виявлення викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. Різні типи аналітичних процедур забезпечують різні рівні впевненості [3].

Аналітичні процедури – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також охоплюють вивчення таких виявлених відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією, або відрізняються від очікуваних величин на значні суми [3].

Застосовані концептуальні основи фінансового звітування зазвичай мають такі властивості, які приводять до подання в фінансових звітах інформації, що є корисною для визначених користувачів: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість. У відповідності до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» метою аудитора виступає отримання доречних та надійних аудиторських доказів при виконанні аналітичних процедур по суті, розробка та виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли в формулюванні загального висновку, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

Отримання аудиторських доказів з різних джерел або різного характеру може вказувати на те, що окремий аудиторський доказ не є надійним. Подібна ситуація може мати місце у випадку, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, мають відмінності щодо отриманих з іншого. Крім цього, даний факт може бути виявленим, коли відповіді на запити до внутрішнього аудиту, управлінського персоналу та інших підрозділів господарюючого суб'єкта не збігаються або якщо відповіді на запити до власників (тих, кого наділено найвищими повноваженнями), зроблені для підтвердження відповідей управлінського персоналу мають відмінності. Надійність отриманих даних залежить від їхнього характеру, джерела надходження та від обставин, за яких було сформовано даний інформаційний масив [7].

При визначенні того, чи являється наявна інформація достовірною для цілей формування аналітичних процедур по суті, суттєвим виступає: джерело інформації, порівнянність інформації, характер і прийнятність інформації, заходи внутрішнього контролю за підготовкою інформації, призначені для забезпечення її повноти, точності та достовірності.

На нашу думку, доцільно відзначити, що на достовірність результатів виконання аналітичних процедур в процесі аудиту впливають різнобічні фактори: розмір та питома вага статті, що перевіряється; виміри коливань

показників, що використовуються для аналізу; наявність та якість нефінансової інформації; об'єктивність внутрішніх та зовнішніх даних при прогнозуванні облікових показників; інші аудиторські процедури.

Для підтвердження висновків, що були сформульовані під час аудиту окремих компонентів або елементів фінансової звітності, аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури, які допоможуть йому при формулюванні загальної думки щодо відповідності фінансової звітності його розумінню суб'єкта господарювання.

Якщо аналітичні процедури, встановляють відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має дослідити такі розбіжності через: звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу; виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин [7].

Тобто у стандартах аудиту щодо загальних принципів та відповідальності аудитора, оцінки ризиків та дій у відповідь на оцінені ризики, аудиторських доказів та аудиторських висновків і звітності домінує застереження щодо особливої обережності та уважності при наявності процедур консолідації на об'єкті аудиту.

Роль аудитора полягає у проведенні аудиту фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності у форматі iXBRL, складеної за Таксономією UA МСФЗ XBRL та підготовці, підписанні звіту аудитора, що входить до складу пакету фінансової звітності суб'єкта звітування.

Висновки. В ході проведеного дослідження розглянуто становлення консолідованої фінансової звітності та вплив факторів на її розвиток в окремих країнах. Ідентифіковано облікові вимоги, принципи підготовки та подання, рівні законодавчо-нормативного регулювання консолідації й аудиту показників фінансової звітності сучасних бізнес-суб'єктів. Розкрито переваги та можливі помилки, що можуть мати місце при переході України на формат iXBRL при поданні фінансової звітності за міжнародними стандартами. Окреслено контури теоретичних підходів щодо імплементації бухгалтерського аутсорсингу в діяльність господарюючих суб'єктів для підвищення продуктивності й ефективності їх функціонування. Визначено роль аудитора, аналітичних аудиторських процедур при проведенні аудиту фінансової звітності, складеної за Таксономією UA МСФЗ XBRL та підготовці звіту незалежного аудитора.

Джерела

1. Букало Н. А. Звітність: консолідація за міжнародними стандартами. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. Серія «Економічні науки»*. 2016 № 14 С. 283-289
2. Букало Н. А. Консолідація фінансової звітності: реалії та перспективи. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. Том 1, № 13 С. 165-172.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 років / Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України. –

- К., 2018. – Ч. 1. – 1141 с.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність». URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/МСФЗ_10_ukr_2022.pdf (дата звернення: 10.02.2023).
 5. Назаренко О. В. Інформаційне забезпечення та формування фінансової звітності фермерськими господарствами в контексті міжнародних стандартів. *Агросвіт*. 2022. № 11-12. С. 12-20.
 6. Назаренко О. В., Суровицька А. В. Аутсорсинг бухгалтерського обліку: переваги, недоліки та особливості запровадження. *Економіка та держава*. 2018. № 12. С. 50-54.
 7. Назаренко О. В. Сутність, функціональне призначення та особливості застосування аналітичних процедур в аудиті. *Агросвіт*. 2018. № 14. С. 3-8.
 8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 10.02.2023)
 9. Пантелеев В. П. Еволюція якості звітності: від економічної теорії через консолідацію фінансової звітності до корпоративної соціальної відповідальності. *Облік, економіка, менеджмент*. 2014. Вип. 4. С. 329-338.
 10. Пантелеев В. П., Безверхий К. В. Консолідація фінансової звітності групи підприємств: від теорії до практики. URL: https://www.knutt.edu.ua/publications/pdf/Ukrainian_editions/Bezverhiy2015052218.pdf (дата звернення: 10.02.2023)
 11. Пантелеев В. П., Безверхий К. В. Консолідація фінансової звітності групи підприємств: теоретичні та практичні аспекти. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2014. №3. С. 28-46. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/1673> (дата звернення: 10.02.2023)
 12. 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
 13. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 22 грудня 2017 р. № 2258-19: законодавча база Верховної Ради України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. (дата звернення: 12.02.2023).
 14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV: законодавча база Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 10.02.2023)
 15. Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 10.02.2023)
 16. Яцишин С. Р. Методика і технологія консолідованої фінансової звітності. *Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання*. Випуск № 8, 2016. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5113> (дата звернення: 10.02.2023)
 17. Nazarenko O. Accounting and economic aspects of the calculation of the integrated assessment index of outsourcing companies. *European Science. Scientific journal*. 2020 № 1. p. 64-70 URL:<http://www.european-science.sk/storage/journals/essays/1-2020/362.pdf>

Завербний Андрій Степанович

Доктор економічних наук, професор

Національний університет «Львівська політехніка»

4.4. Особливості впливу діджиталізування на розвиток репутаційного менеджменту у трансформаційному періоді

Актуальність цифровізування, діджиталізації (точніше, діджиталізування, оскільки це є динамічним процесом, а не статичним) полягає передусім у тому, що у XXI столітті відбувається формування концептуально нового цифрового менеджменту завдяки революційним змінам засобах інформаційно-комунікаційних технологій, активного розвитку цифрового соціуму тощо. Розвитку цифрового менеджменту сприяє становлення цифрової економіки, креативної індивідуальності, сформованих на основі інформації, знань, інтелекту.