

Бойко Ольга Станіславівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту;
Одеський національний економічний університет*

Boiko Olga

*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit
Odesa National Economic University
ORCID: 0000-0002-3089-9518*

**РОЛЬ КОМБІНОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У РОЗВИТКУ
СУЧАСНОГО БІЗНЕСУ ТА ПРОБЛЕМИ ЇЇ ПІДГОТОВКИ
THE ROLE OF COMBINED FINANCIAL STATEMENTS IN THE
DEVELOPMENT OF MODERN BUSINESS AND THE PROBLEMS OF
ITS PREPARATION**

Анотація. У статті розглянуто роль комбінованої фінансової звітності в забезпеченні користувачів інформацією стосовно груп компаній, які не відповідають визначенню групи відповідно до МСФЗ 10, але фактично знаходяться під контролем одного інвестора. Визначено, що донедавна для юридично непов'язаної групи компаній, складання консолідованої фінансової звітності не передбачалося але в оновленій Концептуальній основі фінансової звітності з'явився термін «комбінована фінансова звітність», складання якої може вимагатися для різних потреб користувачів. Проте підготовка цієї фінансової звітності може бути складною оскільки МСФЗ не містять детальних вказівок щодо її підготовки. В Україні основним користувачем такої фінансової звітності

є банки, які можуть визначати периметр суб'єкта, що звітує на підставі пов'язаності контрагентів чи наявності спільного контролю.

Досліджено нормативні документи, де розкривається поняття та вимоги до подання комбінованої фінансової звітності, визначені умови та процедури, застосовані до складання комбінованої фінансової звітності. Межі суб'єкта господарювання визначаються інформаційними потребами основних користувачів але ключовим елементом є наявність загального контролю. Визначені світові тенденції регуляторів до складання та обов'язкового подання комбінованої фінансової звітності та підходи до включення до периметру групи, що звітує. Наведені практичні проблеми, які виникають під час підготовки комбінованої фінансової звітності, серед яких вибір концептуальної основи звітування, збір та структуризація облікової інформації, оцінка статей звітності при наявності іноземних компаній в периметрі групи та інше.

Проведене дослідження показало, що у вітчизняних нормативних документах з обліку відсутні рекомендації відносно складання комбінованої фінансової звітності.

Ключові слова: комбінована фінансова звітність, група підприємств, суб'єкт, що звітує, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Summary. The article considers the role of combined financial statements in providing users with information about groups of companies that do not meet the definition of a group in accordance with IFRS 10, but are actually under the control of one investor. It was determined that until recently, consolidated financial statements were not required for a legally unrelated group of companies, but the updated Conceptual Framework for Financial Reporting introduced the term "combined financial statements", which may be required for different user needs. However, the preparation of such financial statements can be complicated because IFRS do not provide detailed guidance on their

preparation. In Ukraine, the main users of such financial statements are banks, which can determine the perimeter of a reporting entity based on the relatedness of counterparties or the existence of common control.

The article examines the regulatory documents that disclose the concept and requirements for the presentation of combined financial statements, define the conditions and procedures applied to the preparation of combined financial statements. The boundaries of the entity are determined by the information needs of the main users, but the key element is the availability of general control. The author identifies global regulatory trends in the preparation and mandatory submission of combined financial statements and approaches to inclusion in the perimeter of the reporting group. Practical problems that arise in the preparation of combined financial statements are presented, including the choice of the conceptual basis for reporting, collection and structuring of accounting information, valuation of reporting items in the presence of foreign companies in the group perimeter, etc.

The study has shown that there are no recommendations on the preparation of combined financial statements in the national accounting regulations.

Key words: *combined financial statements, group of enterprises, reporting entity, international financial reporting standards.*

Постановка проблеми. Важливим фактором розвитку сучасної економіки є об'єднання підприємств. Синергетичний ефект, який виникає при роботі інтегрованої групи компаній, забезпечує кумулятивний вплив, що перевищує суму впливів окремих компаній до об'єднання. Значна кількість бізнес-груп в Україні свідомо створюється з непрозорою з юридичної точки зору структурою, в якій неможливо виділити або навіть простежити материнську компанію (Інвестора). Це дозволяє оптимізувати податкове навантаження на бізнес, зменшити ризики рейдерських атак та уникнути потрапляння до великих підприємств з обов'язковим

проходженням аудиторських перевірок. Донедавна для юридично непов'язаної групи компаній, складання консолідованої фінансової звітності не передбачалося. Але оновлена Концептуальна основа фінансової звітності 2018 року тепер містить термін «комбінована фінансова звітність», складання якої не є обов'язковим для підприємств. На вимогу банків при отриманні чи пролонгації кредитів, для інформаційного забезпечення процесу прийняття ефективних управлінських рішень та інших потреб виникає необхідність складання та подання такої фінансової звітності. Але підготовка цієї фінансової звітності може бути складною оскільки стандарти МСФЗ не містять детальних вказівок щодо підготовки комбінованої фінансової звітності.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідження фінансової звітності груп підприємств в основному проводилося в частині консолідованої фінансової звітності, процес складання якої регулюється міжнародними стандартами фінансової звітності, НП(С)БО, Директивою 2013/34/ЄС Європейського Парламенту. Вітчизняні дослідники об'єктивно приділяють значно менше уваги комбінованій звітності [3]. І.О. Пономаренко досліджує доцільність складання комбінованої фінансової звітності [9]. О.А. Кратт наводить теоретичні засади формування комбінованої звітності та визначає її місце у системі звітності [5]. А. Хомюк визначає спільні риси комбінованої та консолідованої звітності [11]. Більша увага комбінованій фінансовій звітності приділяється Радою МСФЗ, яка у 2020 році дискусійну роботу щодо підприємств під спільним контролем [2]. Аудиторські компанії великої четвірки публікують керівництва стосовно складання комбінованої чи виокремленої фінансової звітності [1].

Метою статті є визначення необхідності та особливостей складання і подання комбінованої фінансової звітності, дослідження проблем, з якими стикаються компанії у процесі її підготовки, та обґрунтування шляхів щодо їх подолання.

Виклад основного матеріалу. Бізнес має складну структуру і в деяких випадках неможливо виділити материнську компанію (інвестора), що прямо або опосередковано через свої дочірні компанії контролює всі компанії групи. Досить розповсюдженою є ситуація, коли група компаній є юридично не оформленою, але фактично знаходиться під спільним контролем одного інвестора (або групи інвесторів). Прикладом групи компаній з непрозорою структурою є компанії, які належать певній фізичній особі та її близьким родичам, але між собою юридично не взаємопов'язані. Для таких компаній рано чи пізно постане питання ефективного залучення інвестицій, яке буде ускладнено через неможливість формувати фінансову звітність загального призначення, яка б розкривала потенціал таких груп. Виходом є складання комбінованої фінансової звітності.

Поняття та вимоги до розкриття інформації у комбінованій фінансовій звітності спочатку містилися в МСФЗ для МСП. Комбінована фінансова звітність – єдиний комплекс фінансової звітності двох чи більше підприємств, під загальним контролем [8, п. 9.28].

Відповідно до [4, п. 3.12] під комбінованою фінансовою звітністю розуміється фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, якщо він складається з двох або більшого числа суб'єктів господарювання, не пов'язаних один з одним відносинами материнського та дочірнього підприємства.

Також згадка про комбіновану фінансову звітність міститься у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Фахівці PwC Luxembourg під комбінованою фінансовою звітністю розуміють фінансову інформацію, підготовлену способом агрегування фінансових звітів сегментів, окремих підприємств або складових груп, які не відповідають визначенню «Група» згідно з МСФЗ 10 [11].

Ще одним різновидом комбінованої фінансової звітності, яка застосовується в світовій практиці є виокремлена фінансова звітність (carve-

out financial statement). Тобто виділення групи підприємств або часток з більш великої групи за певною ознакою, наприклад, за окремим напрямком діяльності.

Отже комбінована фінансова звітність це об'єднана звітність двох або більше довільно згрупованих юридичних осіб або компаній, які можуть або не входити до однієї групи, або не відповідають визначенню групи згідно з МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», контролюються одним інвертором, яким як правило є фізична особа. Тобто потреба в комбінованій звітності виникає тоді, коли є фактичний контроль, що походить з єдиного центру ухвалення рішень без материнської компанії. Комбінована фінансова звітність також може бути прийнятною для суб'єктів господарювання, які перебувають під спільним управлінням.

Головною вимогою користувачів комбінованої фінансової звітності є отримання у звітності показників, які відображають діяльність групи підприємств, як єдиної економічної одиниці: який реальний стан групи, чи відбулася зміна капіталу і як функціонує майно. Таку інформацію не надає ані окрема фінансова звітність, ані зведена фінансова звітність. При складанні зведеної фінансової звітності відбувається просте додавання статей окремої звітності, що, в свою чергу, призводить до необ'єктивного відображення показників діяльності групи в цілому через наявність в такій звітності результатів внутрішньогрупових результатів.

Ані Концептуальною основою, ані МСФЗ для СМП не вимагається складання комбінованої звітності, відповідно вона складається для управлінських або для інших цілей. Практика, що склалася як основа для складання комбінованої фінансової звітності, включає в себе зосередження уваги на економічній діяльності як основі для підготовки. До комбінованої фінансової звітності включаються види економічної діяльності, управління якими здійснюється на спільній, тісно скоординованій основі. Таким чином, основна увага приділяється економічній діяльності, а вторинна увага

приділяється суб'єктам господарювання, через які ця діяльність здійснюється.

Фундаментальною умовою складання комбінованої фінансової звітності є наявність елемента, який "зв'язує" складові елементи разом протягом усього звітного періоду. Зазвичай виділяють три основні категорії того, що є таким зв'язуючим елементом:

- а) наявність спільного контролю;
- б) спільне управління;
- в) спільна господарська діяльність.

Як правило банківські структури під час кредитування бізнесу відповідно до Положення «Про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціям» № 351 вимагають від компаній надавати комбіновані фінансові звіти для групи пов'язаних контрагентів або компаній під спільним контролем, які несуть спільні операційні ризики або функціонують в спільному операційному середовищі, оскільки вони можуть надати змістовну, релевантну та корисну інформацію.

Група пов'язаних контрагентів - два або більше контрагентів – що згідно з вимогами нормативних документів Національного банку України визначені як такі, що несуть спільний економічний ризик.

Група юридичних осіб під спільним контролем – дві або більше юридичні особи, що перебувають під спільним контролем та складають консолідовану / комбіновану фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності або до яких застосовуються вимоги щодо складання консолідованої фінансової звітності згідно з вимогами законодавства України, або складають комбіновану фінансову звітність із дотриманням Міжнародних стандартів фінансової звітності, у тому числі з метою забезпечення виконання вимог Положення про визначення банками

України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями [10].

Проте у деяких країнах подання комбінованої фінансової звітності є вимогою законодавства (Табл. 1).

Таблиця 1

Світова практика складання комбінованої фінансової звітності

Юрисдикція	Вимоги до подання комбінованої фінансової звітності
Європейський союз	Емітенти додають до каталогу комбіновану фінансову звітність коли пайові цінні папери пропонуються громадськості або допускаються до торгів на регульованому ринку. Якщо емітент має складну структуру і на момент складання каталогу консолідована та/або окрема фінансова звітність не відображає точно зобов'язання емітента.
США	Комбінована фінансова звітність готується для цілей операцій на ринку капіталу відповідно до нормативних вимог. Зазвичай це ІРО.
Гонконг	Для компаній, які бажають потрапити на лістинг, усі кандидати мають подати історичні комбіновані фінансові звіти компонентів лістингу.
Мексика	Правила мексиканської національної банківської справи та комісії з цінних паперів визначають подання комбінованої фінансової звітності для компаній, які бажають отримати лістинг на Мексиканській фондовій біржі.

Джерело: розроблено автором

Процедури, застосовані для складання комбінованої фінансової звітності, у деяких аспектах узгоджуються з тими, що застосовуються під час складання консолідованої фінансової звітності. Процедури, що встановлюють ключові моменти, які слід враховувати під час підготовки комбінованої фінансової звітності, наведені нижче:

- Визначення меж суб'єкта, що звітує (периметру групи компаній);
- Вирішення питань підготовки звітності;
- Розкриття комбінованої фінансової інформації.

Межі суб'єкта господарювання визначаються інформаційними потребами основних користувачів, яким потрібна релевантна інформація,

яка правдиво відображає те, що вона має на меті представляти. На практиці вимогу щодо задоволення інформаційних потреб основних користувачів часто називають тестом «відповідності меті».

Щоб пройти цей тест, набір видів економічної діяльності, які входять у межі суб'єкта звітування, не повинен бути довільним або неповним. Результатом має бути інформація:

- нейтральна тобто включена або виключена економічна діяльність має бути ідентифікована без упередженості;
- релевантна: тобто здатна вплинути на рішення користувачів.

Вищезазначені вимоги щодо визначення меж суб'єкта звітності доповнюються загальними вказівками Концептуальної основи щодо інформаційних потреб основних користувачів.

Ключовим елементом, який необхідно враховувати керівництву при визначенні меж суб'єкта господарювання, що звітує, для комбінованої фінансової звітності є наявність загального контролю. Якщо всі компоненти суб'єкта господарювання, що звітує, перебувають під спільним контролем, то вони, швидше за все, керуватимуться спільною радою (або спільною особою). Суб'єкт звітності, який містить компоненти, які не перебувають під загальним контролем, навряд чи задовольнить інформаційні потреби основних користувачів. Це пояснюється тим, що основним користувачам потрібна інформація, щоб оцінити, наскільки ефективно та результативно керівництво та правління використовували економічні ресурси суб'єкта господарювання. З цієї причини всі компоненти, включені до комбінованої фінансової звітності, як правило, перебувають під загальним контролем протягом усього звітного періоду. Під загальним контролем певного інвестора може бути велика кількість компаній з різноманітними бізнес-напрямами, але комбінована фінансова звітність може складатися відносно певного напрямку бізнесу і в такому разі до меж суб'єкта звітності потраплять лише компанії, які належать до нього. Всі інші компанії мають

бути розкриті у Примітках до комбінованої фінансової звітності як пов'язані особи відповідно до МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони».

Можна комбінувати будь-які компанії, навіть якщо вони ніяк не пов'язані між собою. Визначення межі суб'єкта господарювання, що звітує, зазвичай є більш простим, коли комбінована фінансова звітність використовуються для здійснення операції злиття та поглинання на основі (проекту) договору купівлі-продажу, а компоненти комбінованої фінансової звітності ідентифікуються на основі визначених економічних характеристик. Це здійснюється, щоб заздалегідь побачити, що буде представляти собою консолідована фінансова звітність групи цих компаній після їх злиття [5, с. 130].

В інших випадках управлінський персонал повинен застосовувати судження і на практиці може враховувати наступні фактори при визначенні меж суб'єкта господарювання, що звітує:

- очікувані первинні користувачі;
- причину складання фінансової звітності;
- інформацію, яка має бути надана;
- законодавчі та нормативні вимоги на ринку (ринках), на якому буде оприлюднена фінансова звітність.

Визначення набору видів економічної діяльності в межах суб'єкта звітності залежить від інформаційних потреб первинних користувачів, нормативних вимог та подальших конкретних фактів і обставин.

Стандарти МСФЗ не містять детальних вказівок щодо підготовки комбінованої фінансової звітності, тому підготовка такої звітності може бути складною. Як наслідок, потрібне суттєве судження, засноване на меті, для якої складається фінансова звітність, щоб переконатися, що вона відповідає меті надання основним користувачам відповідної інформації, яка достовірно відображає те, що вона має представляти.

Комбінована фінансова звітність повинна відповідати всім вимогам МСФЗ щодо визнання, оцінки та розкриття інформації, щоб стверджувати про відповідність МСФЗ. Основні цілі фінансової звітності повинні застосовуватися, надаючи корисну інформацію для:

- оцінок керівництва;
- надання користувачам можливості оцінити здатність суб'єкта господарювання, що звітує, генерувати грошові потоки;
- можливості порівнянності в часі.

Практика подання комбінованої фінансової звітності різниться в залежності від того, чи містять звіти неконтрольовану частку. Зазвичай зустрічаються два підходи:

- виключення всіх підприємств та видів діяльності, які не є частиною нового суб'єкта, що звітує з комбінованої фінансової звітності (основа виділення); або
- включення таких підприємств та видів діяльності та представлення їх як групи вибуття або припинену діяльність (основа групи вибуття).

Однак керівництво має враховувати конкретні факти кожного окремого випадку.

Регулятори можуть віддавати перевагу одному типу представлення; наприклад, регулюючі органи в США, як правило, очікують, що буде дотримано підходу групи вибуття. Обраний підхід буде залежати від кількох факторів і передбачатиме використання суджень.

Користувачі часто вважають за краще мати інформацію, що стосується лише поточного бізнесу, тому, де можливо, застосовується підхід виключення в об'єднаних фінансових звітах. Повинні бути присутні певні обставини, щоб було доцільно дотримуватися підходу виділення у групу вибуття адже ця група представляється окремо від безперервної діяльності без наміру припинити діяльність цієї частки бізнесу. Ці критерії не визначені в МСФЗ, але регулятори в деяких юрисдикціях (наприклад,

Великобританії та США) мають більш чіткі вказівки, які загалом поділяють схожі концепції.

Підхід групи вибуття є альтернативною основою для представлення комбінованої фінансової звітності нового суб'єкта господарювання, що звітує, який включає як лістинг, так і не лістинг (у випадку IPO) протягом періоду діяльності, коли використання підходу виключення є недоречним або можливим.

Концепція «групи вибуття» в контексті складання комбінованої фінансової звітності подібна до визначення групи вибуття згідно з МСФЗ 5: «група активів, яких збираються позбутися (шляхом продажу чи іншим способом), разом як групи в єдиній операції і зобов'язань, безпосередньо пов'язаних з цими активами, що будуть передані в рамках операції» [7]. Але група вибуття не обов'язково повинна відповідати визначенню «припиненої діяльності», як визначено в МСФЗ 5.

Ключовою сферою судження при складанні комбінованої фінансової звітності є визначення того, що належним чином включено як історична фінансова інформація. При складанні звітності можуть знадобитися коригування стосовно розподілу певних активів, зобов'язань і витрат але вказівки щодо того, що коригувати та як, обмежені.

Для підприємств, які застосовують національні стандарти бухгалтерського обліку головною організаційною проблемою є відсутність нормативно-правових актів національного рівня, які регулюють процес складання саме комбінованої фінансової звітності. І в цьому разі фахівці використовують рекомендації, розроблені для складання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ 10: внутрішньогрупові операції та прибутки або збитки повинні бути виключені, а неконтрольні частки участі, закордонні операції, різні фінансові звітні періоди, облікові політики або податки на прибуток повинні розглядатися так само, як і в консолідованій фінансовій звітності, підготовленій відповідно до застосовних стандартів

бухгалтерського обліку. Відмінністю комбінованої фінансової звітності від консолідованої є те, що власний капітал непов'язаних відносинами материнської та дочірньої компанії підприємств залишається та складається.

На практиці процес підготовки комбінованої фінансової звітності містить низку проблем як методичного так і практичного характеру, серед яких можливо виділити наступні:

1. Складність збору та структуризації облікових даних із метою їх зіставлення, висока трудомісткість та тривалість складання звітності, визначення концептуальної основи звітування та принципів облікової політики, які будуть найбільш доречними для окресленого периметру компаній. Зазвичай банківські регулятори не висувають конкретних вимог для комбінованої фінансової звітності, складеної на їх вимогу, стосовно концептуальної основи звітування. Якщо периметр групи охоплює підприємства, які застосовують як національні так і міжнародні стандарти фінансової звітності, суб'єкт звітування має самостійно визначити, єдину концептуальну основу для комбінованої звітності. Трансформація фінансової звітності потребує високого рівня кваліфікації фахівців та додатково ускладнює процес підготовки комбінованої фінансової звітності.

2. Мультивалютність. Якщо до периметру групи входять компанії, розташовані в інших країнах, то виникає необхідність перерахунку показників індивідуальної звітності у валюту комбінованої звітності. Відповідно п. 39 до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» активи та зобов'язання переводяться за курсом при закритті на дату Звіту про фінансовий стан [6]. І тут постає практична проблема в оцінці наданих чи отриманих авансів по внутрішньогосподарських операціях. Аванси отримані та видані є немонетарними статтями, які не підпадають під перерахунок у зв'язку зі зміною курсу валюти, а перерахунок залишків заборгованості іноземного суб'єкта господарювання відображається за

курсом закриття періоду. Відповідно залишки заборгованості будуть оцінені за різними курсам, що приведе до їх неспівпадіння для виключення. На нашу думку для коректного визначення залишку авансів у функціональній валюті з метою подальшого виключення внутрішньо групової операції також доцільно використовувати курс на дату операції з подальшим збалансуванням показників Звіту про фінансовий стан у статті «Різниці при перерахунку валют».

Доходи та витрати переводяться за історичними валютними курсами на дати операцій, що з практичної точки зору може бути досить складним процесом, тому часто використовується середній курс протягом періоду.

Стосовно власного капіталу МСБО 21 не містить рекомендації стосовно курсу, який використовується для перерахунку статей. Якщо екстраполювати вимоги до перерахунку доходів та витрат до нерозподіленого прибутку та інших компонентів капіталу, то може використовуватися історичний курс на дату операції. Також в практиці зустрічається використання курсу на дату закриття. У будь-якому випадку це не буде мати суттєвого впливу на загальний капітал, оскільки всі різниці в застосованих курсах будуть відображені як окремий компонент сукупного доходу «Різниці при перерахунку валют».

3. Неспівпадіння періодів визнання доходів від реалізації та оприбуткування запасів по внутрішньогруповим операціям з нерезидентами. Датою здійснення операції для зарахування активів на баланс є дата, на яку підприємству переходять ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на придбані активи [12]. Така дата визначається умовами поставки, визначеними в контракті та документами, які оформлює постачальник за цим контрактом. Якщо умови контракту не містять спеціальних застережень, то передача від продавця до покупця ризиків, витрат (і вигід) за запасами, що реалізуються, відбувається згідно з правилами Інкотермс, які використовуються в такому контракті. Але на

практиці вітчизняні підприємства найчастіше оприбутковують запаси на дату ВМД, тому може виникнути часовий розрив у звітних періодах між визнанням доходу та оприбуткуванням, що буде вимагати додаткових коригувань для складання комбінованої фінансової звітності.

4. Неможливість визначення впливу окремої компанії на показники групи на основі даних комбінованої фінансової звітності, оскільки вона містить зведені показники, які важко об'єктивно проаналізувати.

5. Технічні обмеження. Зокрема, програмне забезпечення, яке використовують для обліку на вітчизняних підприємствах, не передбачає або містить обмежений інструментарій для складання комбінованої звітності.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки. Для фінансової звітності вітчизняних груп підприємств, які не відповідають визначенню групи відповідно до МСФЗ 10, офіційного статусу набуває комбінована фінансова звітність. Оскільки індивідуальна звітність загального призначення не розкриває потенціал таких груп. В Україні основним користувачем такої фінансової звітності є банки, які можуть визначати периметр суб'єкта, що звітує на підставі пов'язаності контрагентів чи наявності спільного контролю. На практиці процес складання комбінованої фінансової звітності містить ряд проблем методичного та практичного характеру, серед яких вибір концептуальної основи звітування, збір та структуризація облікової інформації, оцінка статей звітності при наявності іноземних компаній в периметрі групи. Також вітчизняні програмні продукти з обліку частіше за все не передбачають можливість складання комбінованої фінансової звітності.

Проведене дослідження показало, що у вітчизняних нормативних документах з обліку відсутні рекомендації відносно складання комбінованої фінансової звітності, тому ми вважаємо, що в подальшому потребують

удосконалення організаційно-методологічні аспекти складання комбінованої фінансової звітності.

Література

1. Consolidated and Combined Financial Statements. *Deloitte Development LLC*. URL: https://dart.deloitte.com/USDART/home/accounting/sec/rules-regulations/210_reg_s-x_edit/210-3a-consolidated-combined-financial-statements (дата звернення: 09.09.2023).
2. Discussion Paper Business Combinations under Common Control. *International Accounting Standards Board (IASB)*. FRS Foundation, London, November 2020. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-bcucc-november-2020.pdf> (дата звернення: 12.09.2023).
3. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради про щорічну фінансову звітність, консолідованої фінансової звітності та пов'язаних з ними звітах певних типів компаній від 26 червня 2013 року. *ЛІГА ЗАКОН : вебсайт*. 2013. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13169> (дата звернення: 12.09.2023).
4. Концептуальна основа фінансової звітності. *ЛІГА ЗАКОН : вебсайт*. 2017. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17081?an=1555> (дата звернення: 02.09.2023).
5. Кратт О.А. Теоретичні та методичні засади формування комбінованої фінансової звітності групи підприємств. *Економічний вісник*. 2016. № 3. С. 127-135.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів». *Міністерство фінансів України : вебсайт*. 2022. URL:

- https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2021_ukr_2022.pdf (дата звернення: 20.09.2023).
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність». *Міністерство фінансів України* : вебсайт. 2022. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%205_ukr_2022.pdf (дата звернення: 20.09.2023).
 8. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств. *Міністерство фінансів України* : вебсайт. 2015. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_for_SME_\(2015\)%20ukr_AH%20am%20\(3\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_for_SME_(2015)%20ukr_AH%20am%20(3).pdf) (дата звернення: 09.09.2023).
 9. Пономаренко І.О. Комбінована фінансова звітність: рух у майбутнє. *CIB Аудит Консалтинг* : вебсайт. URL: <http://www.cib-audit.com/press-center/novosti/kombinovana-finansova-zvtnist-ruh-u-maybutnie.html> (дата звернення: 02.09.2023).
 10. Про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями : положення затверджене Постановою Правління НБУ № 351 від 30.06.2016 р. *Верховна Рада України* : вебсайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0351500-16#Text> (дата звернення: 20.09.2023).
 11. Хомюк А. Консолідована та комбінована фінансова звітність: зведені чи рідні сестри? *Практика МСФЗ*. 2019. № 8. С. 43-47.
 12. Щодо дати визнання та відображення в бухгалтерському обліку вартості товарів, придбаних у нерезидентів за іноземну валюту. Лист Міністерства фінансів України від 21.04.2009 № 31-34000-20-27/11292.

References

1. Consolidated and Combined Financial Statements. *Deloitte Development LLC*. Retrieved from

- https://dart.deloitte.com/USDART/home/accounting/sec/rules-regulations/210_reg_s-x_edit/210-3a-consolidated-combined-financial-statements [in English].
2. Discussion Paper Business Combinations under Common Control. (2020). *International Accounting Standards Board (IASB)*. FRS Foundation, London. Retrieved from: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/business-combinations-under-common-control/discussion-paper-bcucc-november-2020.pdf> [in English] (date of access: 12.09.2023).
 3. Dyrektyva 2013/34/Yes Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady pro shchorichnu finansovu zvitnist, konsolidovanoi finansovoi zvitnosti ta poviazanykh z nymy zvitakh pevnykh typiv kompanii vid 26 chervnia 2013 roku [Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of companies dated June 26, 2013]. *LIHA ZAKON: vebсайт – LIGA ZAKON: website*. <https://ips.ligazakon.net>. Retrieved from: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13169> [in Ukrainian].
 4. Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti [Conceptual Framework for Financial Reporting]. *LIHA ZAKON: vebсайт – LIGA ZAKON: website*. <https://ips.ligazakon.net>. Retrieved from <https://ips.ligazakon.net/document/MU17081?an=1555> [in Ukrainian].
 5. Kratt, O.A. (2016). Teoretychni ta metodychni zasady formuvannia kombinovanoi finansovoi zvitnosti hrupy pidpriemstv [Theoretical and methodological principles of combined financial statements of a group of enterprises]. *Ekonomichnyi visnyk – Economic Bulletin*, 3, 127-135 [in Ukrainian].
 6. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 21 «Vplyv zminy valiutnykh kursiv» [International accounting standard 21 The effect of changes in foreign exchange rates]. *Ministerstvo finansiv Ukrainy: vebсайт – Ministry of*

- Finance of Ukraine: website.* Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2021_ukr_2022.pdf [in Ukrainian].
7. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 5 «Nepotochni aktyvy, utrymuvani lia prodazhu ta pryypynena diialnist» [International financial reporting standard 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations]. *Ministerstvo finansiv Ukrainy: vebsait – Ministry of Finance of Ukraine: website.* <https://mof.gov.ua/uk>. Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%205_ukr_2022.pdf [in Ukrainian] (date of access: 20.09.2023).
 8. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti dlia malykh ta serednikh pidpriemstv [International financial reporting standard for small and medium-sized enterprises]. *Ministerstvo finansiv Ukrainy: vebsait – Ministry of Finance of Ukraine: website.* <https://mof.gov.ua/uk>. Retrieved from [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_for_SME_\(2015\)%20ukr_AH%20am%20\(3\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_for_SME_(2015)%20ukr_AH%20am%20(3).pdf) [in Ukrainian] (date of access: 20.09.2023).
 9. Ponomarenko I.O. Kombinovana finansova zvitnist: rukh u maibutnie. [Combined financial statements: moving into the future]. *CIB Audyt Konsaltnh: vebsait – CIB Audit Consulting: website.* Retrieved from <http://www.cib-audit.com/press-center/novosti/kombinovana-finansova-zvtnist-ruh-u-maybutnie.html> [in Ukrainian] (date of access: 02.09.2023).
 10. Pro vyznachennia bankamy Ukrainy rozmiru kredytnoho ryzyku za aktyvnymy bankivskymy operatsiiamy: polozhennia zatverdzhene Postanovoiu Pravlinnia NBU № 351 vid 30.06.2016 [Regulation on determining the amount of credit risk on active banking operations by Ukrainian banks, approved by the NBU Board Resolution No. 351 dated 30.06.2016]. *Verkhovna Rada Ukrainy: vebsait – Verkhovna Rada of*

Ukraine: website. <https://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0351500-16#Text> [in Ukrainian].

11. Khomiuk A. (2019) Konsolidovana ta kombinovana finansova zvitnist: zvedeni chy ridni sestry? [Consolidated and combined financial statements: half-sisters or full sisters?]. *Praktyka MSFZ – IFRS practice*, 8, 43-47 [in Ukrainian].
12. Shchodo daty vyznannia ta vidobrazhennia v bukhhalterskomu obliku vartosti tovariv, prydbanykh u nerezydentiv za inozemnu valiutu. Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 21.04.2009 № 31-34000-20-27/11292 [Regarding the date of recognition and accounting for the cost of goods purchased from non-residents for foreign currency. Letter of the Ministry of Finance of Ukraine dated 21.04.2009 № 31-34000-20-27/11292]. [in Ukrainian].