

Ярослав Дмитрович КРУПКА

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку у виробничій сфері,
Тернопільський національний економічний університет
E-mail: krsld@mail.ru

КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ У ПОСТІНДУСТРІАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Крупка, Я. Д. Консолідована звітність у постіндустріальній економіці [Текст] / Ярослав Дмитрович Крупка // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 22. – № 1. – С. 174-180. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Глобалізація ринків виробництва і збуту продукції, утворення транснаціональних компаній призвели до об'єднання бізнесу, утворення великих корпорацій, стійких до змін у конкурентному середовищі та інших ризиків. Основним джерелом інформації у таких корпоративних об'єднаннях слугує консолідована фінансова звітність. У національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності загалом визначені правила розкриття інформації в консолідованій звітності. Однак практика показує, що деякі положення, прийняті на міжнародному рівні, непридатні для використання в сучасних вітчизняних умовах, потребує коригування зміст такої звітності у зв'язку зі змінами структури цінностей постіндустріального суспільства.

Мета. Теоретичне узагальнення методів консолідації капіталів групи об'єднаних підприємств, критичний аналіз чинних форм і показників консолідованої звітності та надання пропозицій щодо її удосконалення з урахуванням сучасних вимог постіндустріального суспільства.

Результати. Консолідацією слід вважати не лише об'єднання окремих показників фінансової звітності групи споріднених підприємств, а обліковий процес, що передбачає використання специфічних методів групування активів і капіталу, відображення на рахунках окремих операцій, внутрішньогрупових розрахунків та результатів від них. Оцінка методів консолідації свідчить, що вони значною мірою залежать від ступеня впливу суб'єктів консолідованої групи, який визначається розмірами інвестицій та часткою інвестора у капіталі об'єктів інвестування, об'єднаних в одну господарську одиницю. Застосування тих чи інших методів при формуванні консолідованої звітності має проводитись з урахуванням класичних теорій власності, теорії підприємства, виходити з практичної цінності звітної інформації для всіх учасників консолідованої групи.

Ключові слова: консолідована звітність; методи консолідації; консолідована група; ступінь впливу; об'єднання бізнесу; постіндустріальна економіка.

Yaroslav Dmytrovych KRUPKA

Doctor of Sciences (Economics),
Professor,
Department of Accounting in the Manufacturing Sector,
Ternopil National Economic University
E-mail : krsld@mail.ru

CONSOLIDATED REPORTING IN THE POSTINDUSTRIAL ECONOMY

Abstract

Introduction. Globalization of production and sales markets, formation of transnational companies hypercompetition at the global level and other factors of post-industrial economy have stimulated business unionizing, formation of large corporations, which can resist to changes in the competitive environment, and other risks. The main source of information in these corporations is consolidated financial reporting. There are general rules of disclosure in the consolidated accounts in national and international accounting standards and financial reporting. However, as the experience shows some of the provisions, which have been adopted at international level,

are unsuitable for use in modern domestic conditions. There is also a need for adjusting the content of such statements according to changes in the structure of values of postindustrial society.

Purpose. The aim of the article is the theoretical generalization of methods of consolidation of joint enterprises, critical analysis of existing forms and indicators of consolidated reporting and making proposals on its improvement with the consideration of the requirements of modern industrial society.

Results. Consolidation should be considered not only as unionizing of some individual indicators of financial statements of related enterprises but as an accounting process that involves the use of specific methods of grouping the assets and capital, reflecting in the accounts of individual transactions, intercompany settlements and their results. Evaluation of consolidation methods shows that they largely depend on the impact of consolidated entities. This impact is determined by the size of investment and the investor's share in equity of investees which are combined into one operation. Usage of certain methods in the consolidated statements should be conducted with regard to the classical theory of property rights, the theory of the company, taking into account the practical value of reporting information for all members of the consolidated group.

Keywords: consolidated statements; methods of consolidation; consolidated group; the degree of influence; business unionizing; postindustrial economy.

JEL classification: M400

Вступ

Сучасні тенденції світового розвитку ставлять нові завдання перед обліком і формуванням звітності. У теперішньому постіндустріальному суспільстві змінюється структура цінностей, майна суб'єктів господарювання. Все більшої ваги набувають інформаційні технології, репутація підприємства, попит на продукцію. Новими об'єктами обліку вважаються активи інтелектуального походження. Головним продуктом світового господарства стають інформаційні ресурси. Специфічною є оцінка таких активів. Незважаючи на те, що за вітчизняним законодавством превалює затратний метод оцінки об'єктів обліку за фактичною (історичною) собівартістю, для об'єктів інтелектуальної власності зазвичай використовуються ринкові підходи у вартісній оцінці: за справедливою вартістю, оцінкою майбутніх грошових надходжень, визначенням репутації фірми – гудвілу. При оцінці вартості підприємства виникає потреба, крім балансових показників, враховувати ще й необлікові дані, що спонукає до розробки інтегрованої звітності.

Глобальні перетворення у світовій економіці характеризуються виникненням транснаціональних компаній з виробництва і збуту продукції та послуг, об'єднанням бізнесу, утворенням внутрішніх та міждержавних корпорацій, стійких до змін у конкурентному середовищі та інших ризиків.

Для таких корпоративних об'єднань основним джерелом інформації слугує консолідована фінансова звітність, у якій об'єднуються капітали материнської компанії та дочірніх підприємств як однієї економічної одиниці. Правила розкриття інформації в консолідованій звітності визначені у прийнятих національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які складені відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Роль і порядок формування показників консолідованої фінансової звітності досліджували такі науковці, як Безверхий К. [1], Герасименко О. [2], Глен Велш і Деніел Шорт [3], Єрмак О. М. і Белгородцева М. О. [4], Костюченко В. М. [7], Лучко М. Р. [10], Откаленко О. М. [13] та інші. Однак недостатнє теоретичне обґрунтування методів консолідації, їх оцінки з позиції класичних економічних теорій і механізмів функціонування постіндустріального суспільства не дозволяють глибоко оцінити інформаційні можливості та практичну цінність консолідованої звітності в сучасних умовах. Звітність підприємств, у тому числі й консолідована, має інтегрувати різнобічну інформацію. Як зазначають Корягін М.В. і Куцик П.О., подальший розвиток бухгалтерського обліку має бути зорієнтований на забезпечення поглибленої інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства шляхом формування фінансової, нефінансової та інтегрованої звітності [6, с. 63].

Мета та завдання статті

Метою статті є обґрунтування теоретичних і методичних положень формування та використання для управління інформації консолідованої фінансової звітності групи підприємств. До основних завдань роботи належать теоретичне узагальнення методів консолідації капіталів групи об'єднаних підприємств, критичний аналіз чинних форм і показників консолідованої звітності та надання пропозицій щодо її удосконалення у світлі сучасних правил функціонування постіндустріальної економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження

Особливою формою інтеграції компаній виступає консолідація [лат. consolidatio, від con (cum) - разом, заодно і solido - ущільнюю, зміцнюю, зрошую] бізнесу з метою покращення ефективності його функціонування. Мета консолідованої фінансової звітності полягає в тому, щоб її користувачі (власники, інвестори, кредиторі, біржові аналітики, державні органи та інші) отримали адекватне уявлення про фінансовий стан і діяльність компанії та могли б на цій основі приймати обґрунтовані управлінські рішення. З розвитком постіндустріальної економіки підготовка консолідованої звітності стала загальноприйнятою у світовій практиці. Консолідована звітність групи компаній дозволяє зацікавленим користувачам отримувати інформацію по кількох підприємствах як про єдиний господарюючий суб'єкт.

Під консолідацією звітності розуміється об'єднання звітів групи підприємств у єдине ціле. За Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під консолідованою розуміється звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

На наш погляд, таке визначення містить деякі неточності. По-перше, під юридичною особою розглядається лише материнська компанія, у той час, як у практиці й об'єкти інвестування (дочірні, спільні підприємства) також можуть бути наділені правами юридичної особи. По-друге, можна навести приклади, коли зведену (консолідовану) звітність складає група підприємств, серед яких відсутня материнська компанія, тобто жодне з підприємств не має суттєвого впливу, контролю 50 % капіталу інших членів. По-третє, незрозумілим є застосування до зазначених суб'єктів терміна «економічна одиниця». У законодавстві України відсутнє визначення останнього.

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

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

1. Метод придбання, в результаті якого покупець набуває такий контроль в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій.
2. Метод злиття – це спосіб об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) суб'єктів, що об'єднуються, здійснюють контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою досягнення спільного розподілу ризиків і вигод від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не могла бути визнана як покупець.

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

- метод чистої вартості капіталу за вирахуванням зобов'язань – у зведену (консолідовану) звітність вносять не всі активи і пасиви дочірнього підприємства, а лише чисту вартість власного капіталу. Цей метод пропонується використовувати у випадках, якщо інвестор має значний вплив на об'єкт інвестування, але не контролює його;
- пропорційний метод, коли у консолідовану звітність вноситься не вся, а лише частина капіталу об'єкта інвестування, яка відповідає частці інвестора в капіталі об'єкта інвестування.

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

У березні 2004 р. вступив у дію новий міжнародний стандарт МСФЗ «Об'єднання бізнесу», відповідно до якого для відображення в обліку об'єднання підприємств необхідно застосовувати тільки метод

придбання. Відміну об'єднання підприємств шляхом злиття пояснюють тим, що застосування лише методики обліку об'єднання шляхом придбання одних суб'єктів іншими покращить якість та зіставність інформації, що надається інвесторам та іншим користувачам фінансової звітності.

Внесеними змінами до вітчизняного П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» від 31 травня 2008 року метод злиття також вилучено з національних стандартів обліку. На наш погляд, такий підхід не можна вважати виправданим. Об'єднання бізнесу за методом злиття звільняє суб'єктів, що об'єднуються, від оподаткування операцій з переходу права власності від одного об'єкта до іншого, він є простішим для облікових працівників у методичному плані.

Варто зазначити, що відмінений порядок об'єднання підприємств за методом злиття все ж таки відіграв певну позитивну роль у реорганізації вітчизняної економіки, особливо в період приватизації, корпоратизації державних підприємств. У ті часи реорганізація державних трестів, обласних управлінь з їх структурними підрозділами могла відбуватися лише шляхом злиття, а оцінка майна проводилася з урахуванням балансової вартості майна кожного учасника групи об'єднаних підприємств.

Треба сказати, що застосування того чи іншого з методів об'єднання підприємств (придбання чи злиття) мало суттєвий вплив на оцінку майна і результатів діяльності, правила консолідації звітності.

Найперша відмінність полягає в оцінці майна та зобов'язань при об'єднанні підприємств. Якщо при об'єднанні шляхом злиття частки усіх членів групи оцінюються за обліковою вартістю, то при придбанні оцінка інвестицій у дочірнє підприємство здійснюється за ринковою, а у вітчизняному трактуванні – справедливою вартістю. В останньому випадку неминуче виникає гудвіл – різниця між вартістю придбання і часткою материнської компанії у справедливій вартості придбання. Внесення суми амортизації гудвілу до витрат материнської компанії вносить зміни у формування консолідованого Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

До таких відмінностей слід також віднести й те, що в об'єднаному балансі шляхом придбання активи дочірнього підприємства відображаються за ринковими цінами, у той час, як при застосуванні методу злиття – за обліковою вартістю. Детальніше відмінності у формуванні вартості при різних способах об'єднання капіталу подані у таблиці 1.

Таблиця 1. Об'єднання капіталів материнської компанії(МК) і дочірнього підприємства(ДП) за методами придбання і злиття

Відмінності	Метод придбання	Метод злиття
1. Оцінка активів і зобов'язань ДП на момент об'єднання	За справедливою (ринковою) вартістю	За обліковою (балансовою) вартістю
2. Гудвіл	Визнається як позитивна чи негативна різниця (гудвіл) між ринковою вартістю активів ДП і сплаченою сумою	Гудвіл не визнається
3. Метод узагальнення (зведення) показників, що застосовується при складанні консолідованого балансу	Активи і зобов'язання (еліміновані на статті, що вилучаються) ДП за ринковою вартістю додаються до відповідних статей МК за балансовою (обліковою) вартістю	Активи і зобов'язання (еліміновані на статті, що вилучаються) ДП за їх обліковою балансовою вартістю додаються до відповідних статей балансу МК
4. Метод зведення, що застосовується при складанні консолідованого Звіту про фінансові результати	Валові доходи (за вирахуванням вилучень) МК і ДП зводяться разом. Витрати звітного періоду кожного підприємства плюс додаткові витрати на знос і амортизацію гудвілу зводяться разом	Валові доходи і витрати звітного періоду (за вирахуванням вилучень) МК і ДП зводяться разом
5. Статті, що елімінуються (вилучаються) при консолідації	а) з активів МК – ринкова вартість інвестицій у ДП; б) з пасивів ДП – частка МП в капіталі ДП; в) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; г) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)	а) з активів МК – балансова вартість інвестицій у ДП; б) з пасивів ДП – частка МК у капіталі ДП за вирахуванням нерозподіленого прибутку в) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; г) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)

При визначенні методів консолідації найперше враховується ступінь пов'язаності учасників групи. Консолідовану фінансову звітність, як зазначалося, вважають об'єднаною звітністю групи споріднених, пов'язаних підприємств, а консолідацію звітності – обліковим процесом з об'єднання показників зазначеної групи в єдиний набір. Методи консолідації капіталів при складанні узагальненої звітності насамперед залежать від ступеня впливу інвестора на об'єкти інвестування, об'єднані в одну групу. Їх залежність подана в таблиці 2.

Таблиця 2. Залежність методу консолідації звітності від ступеня впливу інвестора на об'єкт інвестування

Ступінь впливу	Тип об'єкта інвестування	Метод консолідації капіталів
1. Інвестування без суттєвого впливу і контролю (менше ніж 25 % акцій)	Непов'язані сторони (підприємства)	Облік інвестицій за собівартістю, справедливою вартістю, консолідація фінансових результатів, звітність не консолідується
2. Суттєвий вплив (25–50 % акцій)	Асоційоване підприємство	Консолідація за методом участі в капіталі
3. Суттєвий вплив, спільний контроль	Спільне підприємство	Пропорційна консолідація
4. Суттєвий вплив, контроль менше ніж 100 %, але більше ніж 50 % акцій	Дочірнє підприємство	Консолідація за методом участі в капіталі з виокремленням неконтрольованої частки
5. Суттєвий вплив, повний контроль	Дочірнє підприємство	Повна консолідація

Якщо інвестор має повний контроль, то здійснюється повна консолідація, за якою активи і пасиви дочірнього підприємства об'єднуються з показниками материнської компанії.

Коли материнська компанія не утримує усіх 100 % акцій, виникає неконтрольована частка як деяка частина капіталу дочірніх підприємств, що їй не належить. Така консолідація звітності містить деякі протиріччя щодо розподілу капіталу між материнською компанією, дочірніми підприємствами та часткою меншості:

1. Невідповідність теорії власності - частка меншості не відноситься ні до власних джерел, ні до зобов'язань. У регламентованій НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» формі Консолідованого балансу (Звіту про фінансовий стан) неконтрольована частка внесена до складу власного капіталу, хоча там мав би відображатися лише капітал консолідованої групи. Власність інших учасників варто показувати окремим розділом у пасиві балансу.

2. Неузгодженість з теорією підприємства, оскільки в консолідованій звітності відображається чистий прибуток, одержаний лише материнською компанією, а не підприємством загалом. Прибуток, який належить учасникам, які не входять до консолідованої групи, зараховується згідно з чинними правилами до статті балансу «Неконтрольована частка», хоча у Консолідованому звіті про фінансові результати розшифровується окремо чистий прибуток, що належить власникам материнської компанії, і прибуток неконтрольованої частки. Ще складніше, якщо дочірнє підприємство замість прибутку одержує збитки (це часто буває у вітчизняній практиці).

3. Відображення у звітності неконтрольованої частки не має інформаційної цінності для нарахування дивідендів учасникам консолідованої групи, а також для кредиторів, оскільки кожен з учасників групи відповідає за свої борги самостійно.

Зазначені вимоги і порядок формування консолідованої звітності регламентовані НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» і стосуються лише консолідації показників звітності пов'язаних осіб, коли одне підприємство (материнська компанія) контролює понад 50 % акцій консолідованої групи і не стосується інших типів об'єднання капіталу групи суб'єктів господарювання.

Специфічним способом об'єднання капіталів є спільна діяльність. Вона може здійснюватися шляхом створення спільного підприємства і без такого створення. У будь-якому випадку така діяльність повинна бути відділена від діяльності суб'єктів, що створили таку спільну діяльність, а результати роботи розподіляються між учасниками пропорційно до здійснених вкладень. Тому таке об'єднання показників називають пропорційною консолідацією. Вітчизняними обліковими стандартами метод пропорційної консолідації не передбачений.

Суттєвий вплив має також інвестор у асоційованому підприємстві. Однак, враховуючи те, що він не має повного контролю, консолідована звітність також не складається. Водночас, згідно з національним законодавством і міжнародними правилами, він здійснює консолідацію за методом участі в капіталі останнього.

Якщо інвестор не має суттєвого впливу, то він вносить у свій баланс лише прибуток у формі дивідендів, відсотків. Цей варіант також певною мірою можна вважати консолідацією капіталів, найпростішою її формою, адже частина капіталу об'єкта інвестування (чистого прибутку) без юридичного оформлення передачі вноситься до складу власного капіталу інвестора.

Інвестиції в дочірні підприємства материнська компанія обліковує за методом участі в капіталі. Проте МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», як і МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», дозволяють в окремих випадках використовувати альтернативні методи оцінки інвестицій, зокрема, метод собівартості.

Незважаючи на досить жорсткі вимоги вітчизняних облікових стандартів щодо обов'язковості застосування методу участі в капіталі (у нас вони є жорсткішими, ніж за міжнародними стандартами, і не передбачають альтернативи), у практичній діяльності вітчизняних інвесторів цей метод не знайшов широкого використання. Більшість пов'язаних осіб (асоційованих, спільних, материнських і дочірніх підприємств) не використовує метод участі в капіталі, оцінюють і ведуть облік інвестицій за собівартістю.

Аналіз причин ігнорування цього методу показав, що інвестори бояться негативного впливу об'єкта, в який здійснено інвестиції. Адже допущені збитки пов'язаної особи за умови застосування методу участі в капіталі у відповідних пропорціях (частках):

а) відносяться на збитки інвестора;

б) зменшують саму інвестицію останнього.

Деколи інвестори свідомо ігнорують цей метод. Купуючи акції іншого підприємства, деякі ставлять за мету: довести емітента таких акцій до банкрутства, щоб знищити конкурента, завоювати ринок, оволодіти ресурсами, землею, на якій розміщений конкурент і т. п. А основною метою методу участі в капіталі має бути: велика зацікавленість інвестора у позитивних результатах інвестованого суб'єкта, адже належна частка прибутку суб'єкта збільшує капітал інвестора та додається до суми самої інвестиції; змушує «багатого інвестора», який знайшов кошти для здійснення інвестиції, допомагати «бідному суб'єкту», що продає частки, акції і таким чином намагається залучити додаткові інвестиційні ресурси. Від цього виграє й економіка країни загалом за рахунок синергетичної вигоди – об'єднання інтересів і зусиль завжди покращує загальні результати.

У зв'язку з цим державою має здійснюватися контроль за дотриманням вимог законодавства щодо обраних методів оцінки та обліку інвестицій, встановлених правил консолідації капіталів групи пов'язаних підприємств.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Консолідацію звітності слід вважати обліковим процесом, оскільки, крім прямого об'єднання окремих показників фінансової звітності групи споріднених підприємств, вона передбачає здійснення низки облікових процедур, пов'язаних з виявленням та елімінуванням внутрішніх інвестицій, внутрішньогрупових оборотів, сальдо, нереалізованого прибутку. Для пов'язаних осіб особливе місце займає облік за методом участі в капіталі, використання якого дозволяє підвищувати ефективність інвестованих у бізнес коштів за рахунок синергетичної взаємодії інвестора та об'єкта інвестування. Суттєву частку в об'єднаннях підприємств постіндустріального типу займають нематеріальні активи, інтелектуальна власність, вартісна оцінка яких здійснюється за ринковими цінами (справедливою вартістю). При створенні таких об'єднань неминує виникати гудвіл як різниця між обліковою та справедливою оцінкою придбаних об'єктів, облік якого містить багато невизначених і проблемних питань. Зважаючи на ступінь впливу суб'єктів, що входять до спорідненої групи, формування консолідованої звітності регламентується лише для пов'язаних осіб за наявності материнської компанії та дочірніх підприємств. Водночас не до кінця вирішеними у методологічному плані є об'єднання звітних показників для асоційованих і спільних підприємств, вимагає глибшого обґрунтування консолідація прибутку непов'язаних осіб. Нарешті для узгодження чинних правил консолідації за наявності частки меншості з теорією власності та теорією підприємства доцільно вартість такої неконтрольованої частки відмежовувати від власного капіталу консолідованої групи, виокремивши її в консолідованому балансі в розділ за пасивом, та диференціювати за статтями, що засвідчують величину належного прибутку та іншого капіталу. Ці проблемні питання й визначають напрями подальших досліджень за окресленою темою.

Список літератури

1. Безверхий, К. Звітність у теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів [Текст] / К. Безверхий // БізнесІнформ. – 2014. – № 2. – С. 299-307.
2. Герасименко, О. С. Консолідована фінансова звітність [Текст] / О. С. Герасименко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – №4(59). – С. 17-21.

3. Велш, Г. А. Основи фінансового обліку [Текст] / Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
4. Єрмак, О. М. Проблеми складання консолідованої фінансової звітності підприємств [Електронний ресурс] / О. М. Єрмак, М. О. Белгородцева. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=22474>.
5. Жук, В. Н. Основи інституціональної теорії бухгалтерського учета [Текст] / В. Н. Жук. – К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
6. Корягін, М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності [Текст] : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – К.: Інтерсервіс. – 2016. – 276 с.
7. Костюченко, В. М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України [Текст] : навчально-практичний посібник / В. М. Костюченко. – К.: Центр учбової літератури. – 2008. – 528 с.
8. Кутер, М. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Текст] : учебное пособие / М. И. Кутер, Н. Ф. Таранец, И. Н. Уланова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 232 с.
9. Легенчук, С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики [Текст] / С. Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №8(158). – С. 53-63.
10. Лучко, М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови [Текст] : монографія / М. Р. Лучко. – К. : КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 2007. – 263 с.
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» від 01 січня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27 червня 2013 року № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
13. Откаленко, О. М. Консолідована фінансова звітність: особливості складання і подання згідно національних і міжнародних стандартів [Електронний ресурс] / О. М. Откаленко, О. В. Станіслав. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=72460>.
14. Трофимова, Л. Б. Методология формирования релевантной финансовой отчетности в условиях глобализации экономических процессов [Текст] : дис. докт. эк. наук / Л. Б. Трофимова; Рос. экон. ун-т им. Г. В. Плеханова. – М., 2014, – 337 с.

References

1. Bezverkhy, C. (2014). Reporting in the theory of domestic and foreign institutionalists. *Business-Inform*, 2, 299-307.
2. Gerasimenko, A. S. (2006). Consolidated financial statements. Formation of market relations in Ukraine, 4 (59), 17-21.
3. Welsh, G. A. & Short, D. G. (1997). *Fundamentals of financial accounting*. Kyiv : Fundamentals.
4. Ermak, O. M. & Belhorodtseva M. O. (n. d.). Problems of consolidated financial statements. Retrieved from: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=22474>.
5. Beetle, V. N. (2013). *Fundamentals Institution theory and accounting*. Kyiv: Ahrarnaya science.
6. Koryahin, M. V. & Pony, P. A. (2016). *Problems and prospects of financial statements*. Kyiv: Interservice.
7. Kostyuchenko, V. N. (2008). *Consolidated financial statements: international experience and practice of Ukraine: Educational-practical guide*. Kyiv: literature educational center.
8. Kuter, M. I., Taranets, N. F. & Ulanova, Y. N. (2005). *The accounting (financial) statements*. Moscow : Finance and Statistics.
9. Lehenchuk, S. F. (2011). World development trends and accounting in terms of the economy postindustrial. *International accounting*, 8 (158), 53-63.
10. Luchko, M. R. (2007). *Consolidated financial statements: theoretical conceptualization of construction*. Kyiv: KNEU. Hetman.
11. International Financial Reporting Standard 10 "Consolidated Financial Statements" from 1 January 2013. Retrieved from: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065.
12. The national provision (Standard) 2 "Consolidated Financial Statements" dated June 27, 2013 № 628. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
13. Otkalenko, A. M. & Stanislav O. (n. d.). *Consolidated financial statements: features and Submission by national and international standards*. Retrieved from: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=72460>.
14. Trofimova, L. B. (2014). *Methodology relevation the formative statements in terms of globalization processes*. Moscow.

Стаття надійшла до редакції 20.11.2015 р.