

УДК 657.375.3

С. Р. Яцишин, к.е.н., доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет

Методика і технологія консолідованої фінансової звітності

S. R. Yatsyshyn,

PhD in economics, associate professor of department of accounting in the public sector and service sector, Ternopil national economic university

The method and technology of consolidated financial statements

Анотація. Статтю присвячено дослідженню концептуальних теоретичних основ процесу формування консолідованої фінансової звітності. Зокрема, визначено сутність консолідації, поняття група та контроль в межах цієї групи. Проаналізовано нормативно-правову базу консолідації, що визначає стандартизацію цього процесу. Узагальнено основні принципи консолідації з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів, а також розгляд різних підходів до формування консолідованої фінансової звітності. Досліджено методику складання консолідованої фінансової звітності, яка представлена сукупністю методів консолідації звітності (повної та часткової), а саме послідовністю їх застосування.

У результаті аналізу визначено, що консолідована фінансова звітність – це система показників, які сформовані за допомогою спеціальних процедур. Це є основою поняття процедури консолідації для теоретичного обґрунтування підходів до організації та методики складання консолідованої фінансової звітності.

Систематизовано процедури консолідації звітності та визначено послідовність їх виконання.

Summary. Article studies conceptual theoretical foundations of the process consolidated financial statements. In particular, the essence of consolidation, the

concept of group and control within the group. Analyzed legal and regulatory framework of consolidation. It determines standardization this process.

Generalized fundamental principles consolidation in order to ensure informational needs of users. Considers different approaches to the consolidated financial statements. Researched method of consolidated financial statements.

A result of analysis determined, that consolidated financial statements – a system of indicators which are formed by means of special procedures. This concept is the basis consolidation procedures for the theoretical substantiation of approaches to organization and methodic preparation of consolidated financial statements.

Systematized consolidation procedures and the sequence of their execution.

Ключові слова: консолідація фінансової звітності, група підприємств (компаній), материнська компанія (підприємство), дочірня компанія (підприємство), метод пайової участі в капіталі, метод повної консолідації, гудвіл, елімінування, корпоративна звітність, частка меншості.

Keywords: consolidation of financial statements, group of enterprises (companies), parent (company), subsidiary (company), equity method, entity concept, goodwill, elimination, corporate reporting, minority interest.

Постановка проблеми. На даний час в Україні, як і в усьому світі, зростає роль корпоративної звітності особливого виду – консолідованої фінансової звітності. Причинами цього стає глобалізація бізнесу, укрупнення корпорацій внаслідок злиття та поглинання, подолання державних кордонів і розвиток транснаціональних корпорацій, активний вихід вітчизняних компаній на міжнародні фондові ринки. Методологія консолідації досить складна, але в той же час логічна і виправдана, оскільки вона впливає з економічної сутності бізнесу та ролі звітності як інформаційної бази для

прийняття рішень (у цьому сенсі методологію консолідації можна вважати закономірним продовженням «звичайного» обліку).

Аналіз останніх досліджень. На жаль, в нашій країні питання консолідації звітності все ще залишаються відомими лише вузькому колу фахівців. Проблемні питання консолідованої фінансової звітності в різний час досліджували такі вчені-економісти: Костюченко В., Левицька С., Лучко М., Онищенко В., Семчук І., Слепов Ю., Терехова В., Ястребкова К. та інші науковці.

Методологічні основи консолідації фінансових звітів висвітлені в національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) та в Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ).

Формулювання цілей статті. Постановка завдання. Метою статті є визначення теоретичних основ процесу формування консолідованої фінансової звітності. Для цього будуть вирішуватися такі завдання: визначення сутності та нормативно-правових засад консолідації, її основних принципів та методів з метою забезпечення інформаційних потреб користувачів, а також розгляд різних підходів до формування консолідованої фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним з перспективних напрямків розвитку бізнесу в даний час є створення груп підприємств, пов'язаних між собою економічно, але одночасно самостійних юридичних осіб, – концернів або холдингових фірм. Баланси окремих підприємств не можуть дати адекватну інформацію для аналізу функціонування групи підприємств – вони можуть бути використані лише при аналітиці окремо взятого підприємства. Для виявлення результатів аналізу стану і діяльності 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.

Досліджуючи питання методики консолідації, перш за все необхідно з'ясувати економічну сутність консолідованої фінансової звітності.

Основним поняттям в теорії консолідації є поняття «група компаній». Група виникає в тому випадку, коли окремі види діяльності та напрямки бізнесу не об'єднуються в єдину укрупнену компанію, а ведуться через кілька компаній, кожна з яких залишається юридично самостійною. Але при цьому юридична самостійність кожної з компаній зовсім не означає їх економічну незалежність. Наприклад, якщо одна компанія володіє акціями іншої компанії в кількості, достатній для володіння більшістю голосів на акціонерних зборах, то це означає можливість прийняття будь-яких рішень щодо другої компанії, аж до зняття і призначення її директорів. Це дає можливість одній (материнській) компанії (МК) повністю контролювати бізнес іншої (дочірньої) компанії (ДК). У сукупності материнська компанія і всі її дочірні структури утворюють групу, що знаходиться під контролем материнської компанії.

Поняття контролю є ключовим при відповіді на запитання, чи можна вважати дві компанії відповідно материнською і дочірньою. У загальному випадку контроль визначається як здатність МК управляти фінансовою та операційною політикою ДК з метою отримання певних економічних вигод. Як правило, контроль має на увазі власність, тобто пряме або опосередковане володіння більше 50% голосуючого потенціалу (акцій з правом голосу) ДК. У той же час, міжнародні стандарти, зокрема (МСФЗ 27) передбачають й інші критерії наявності контролю, зокрема:

- право голосу – якщо потенціал, що становить більше 50% голосуючих акцій, досягнутий за рахунок угоди з іншими інвесторами;

- політика – можливість керувати фінансовою та операційною діяльністю дочірнього підприємства відповідно до Статуту або згідно законодавства;

- Рада директорів – можливість призначати або звільняти більшість членів Ради директорів;

- голосують права директорів – можливість мати більшість голосів на засіданнях Ради директорів.

Основна ідея складання консолідованої звітності полягає в тому, що у цій звітності уся група (включаючи як національні, так і зарубіжні ДК) представляється так, як ніби вона є одним підприємством. Саме тому такий принцип формування консолідованої звітності отримав назву «повна консолідація» (*entity concept*). Функції формування консолідованої звітності тут покладаються на материнську компанію. Втім, є й винятки із загального правила: МК звільняється від обов'язку подання консолідованої звітності в тому випадку, якщо вона сама перебуває в повній або практично в повній (більше 90%) власності іншої компанії. Крім того, в деяких випадках ДК включаються до складу групи, за якою формується консолідована звітність [11]. Це стосується дочірніх компаній, придбаних і утримуваних з метою їх подальшого перепродажу в найближчому майбутньому, або діючих в рамках жорстких довгострокових обмежень, які значно знижують їх можливості щодо розпорядження своїми активами.

По суті справи, всі перераховані принципи уособлюють відомий кожному бухгалтеру принцип пріоритету змісту над формою. В кінцевому підсумку, мета фінансової звітності полягає в тому, щоб її користувачі (власники, інвестори, кредитори, біржові аналітики, державні органи та ін.) отримали адекватне уявлення про фінансовий стан та діяльність підприємства і могли б на цій основі приймати обґрунтовані управлінські рішення. У разі, коли одні підприємства контролюють інші, навряд чи доцільно аналізувати звітність кожної з дочірніх структур окремо: адже з точки зору управління група компаній практично не відрізняється від великої корпорації, що має розгалужену організаційну структуру. Більш логічним з точки зору підтримки прийняття рішень є аналіз всієї групи цілком, незалежно від кількості юридичних осіб, що входять до складу групи, і їх розташування [14].

Для того, щоб консолідована звітність різних груп була порівнювана і придатна для аналізу, вона потребує стандартизації (як, втім, і «звичайна» фінансова звітність). Питання консолідації займають важливе місце в системі

міжнародних стандартів (МСБО та МСФЗ). Відзначимо кілька стандартів, які мають безпосереднє відношення до консолідації фінансової звітності [12].

Перш за все, слід згадати МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (Consolidated and Separate Financial Statements (2003), Separate Financial Statements (2011)). У цьому стандарті розкриваються поняття групи, контролю в середині групи, а також критерії, відповідно до яких компанії можуть вважатися материнськими чи дочірніми. Тут же описуються основні принципи і порядок консолідації, розкриття інформації в консолідованій звітності та вимоги до окремої фінансової звітності материнської компанії [1].

Ще один стандарт, який безпосередньо відноситься до питань консолідації, – МСФЗ 22 «Об'єднання компаній» (IAS 22, IFRS 3 Business Combinations). Тут виділяються два типи об'єднань – придбання (купівля) і об'єднання інтересів (злиття). В обох випадках мова йде про застосування вже згаданої «повної консолідації», але, оскільки економічна сутність злиттів і придбань має свої особливості, це знаходить відображення в методології консолідації. У цьому ж стандарті викладаються вимоги до розкриття фінансової інформації при повній консолідації, включаючи як загальні вимоги, так і специфічні вимоги для придбань і для злиттів.

Питання консолідації стосуються не тільки відносин типу «материнська компанія – дочірня компанія», а й деяких інших ситуацій. До них, зокрема, відносяться спільна діяльність (коли дві і більше сторони здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю) та інвестиції в асоційовані компанії (підприємства, які не є дочірніми підприємствами або спільними, але на діяльність яких інвестор має суттєвий вплив). Такі інвестиції розглядаються в міжнародних стандартах МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» (Accounting for investments in associates) і МСФЗ 31 «Частки у спільних підприємствах» (Interests In Joint Ventures).

Крім того, питання консолідації в тій чи іншій мірі зустрічаються і в багатьох інших стандартах, наприклад, в МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» (Presentation of financial statements), а також в МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» (Business Combinations), МСФЗ 11 «Спільна діяльність» (Joint Arrangements), МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» (Disclosure of Interests in Other Entities), МСФЗ 14 «Звітність за сегментами» (Segment reporting), МСФЗ 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» (Related party disclosures), МСФЗ 31 «Частки у спільних підприємствах» (Interests in Joint Ventures), МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: подання» (Financial instruments: presentation), МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (Financial instruments: recognition and measurement). Важливу роль відіграє і МСФЗ 30 «Розкриття інформації у фінансовій звітності банків та подібних фінансових інститутів» (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions), де питанням консолідації також приділено необхідну увагу, оскільки консолідація актуальна не тільки для компаній, але і для банківського сектору.

Таким чином, питання складання консолідованої звітності в тій чи іншій мірі відображені в більше десятка із діючих міжнародних стандартів [12].

Основні принципи консолідації визначаються формуванням консолідованої фінансової звітності групи, що засноване на об'єднанні інформації, яка міститься в звітності материнської і дочірніх компаній [2]. Але консолідація не зводиться до прогресивного додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат: процес консолідації передбачає цілий ряд спеціальних розрахунків і може бути представлений у вигляді багатокрокової процедури – графіка консолідації (consolidation schedule). При цьому на кожному етапі передбачаються ті чи інші дії щодо перетворення фінансових звітів окремих компаній і деякої додаткової

інформації в комплект консолідованої звітності, яка складена відповідно до тих чи інших стандартів [8].

До числа найбільш загальних кроків формування консолідованої звітності відносяться:

- елімінування внутрішньогрупових операцій;
- розрахунок гудвілу;
- розрахунок накопиченого капіталу;
- розрахунок прав меншості;
- безпосереднє формування звітів.

Розглянемо докладніше перераховані процедури консолідації.

Внутрішньогрупові операції. Як вже було сказано, консолідована звітність групи підприємств складається так, як наче вся група є єдиним підприємством (повна консолідація). Але з цього випливає, що в консолідовану звітність не слід включати показники, що характеризують внутрішньогрупові операції, тобто відносини елементів групи один з одним [4]. Напрошується аналогія зі звичайною фінансовою звітністю: вона характеризує відносини компанії з зовнішнім середовищем, але ніяк не відносини між підрозділами, що знаходяться всередині компанії.

Найбільш типовим прикладом внутрішньогрупової операції може служити реалізація товарів одним з підприємств групи іншому підприємству тієї ж групи. Реалізація відображається у фінансовій звітності кожного з учасників угоди (балансі та звіті про прибутки і збитки), і це адекватно характеризує економічну сутність відносин між двома самостійними організаціями. Але якщо подивитися на стан справ з позицій групи в цілому, то суть подій, що відбулися буде виглядати зовсім інакше. Справа в тому, що обидва підприємства знаходяться всередині групи, і тому, з точки зору групи, ніякої реалізації не було, сталося лише просте переміщення запасів з одного підрозділу в інший. Тому всі перераховані вище наслідки угоди повинні бути виключені з консолідованої фінансової звітності (але при цьому, зрозуміло,

зберегтися в звітах кожного окремого підприємства). Ця процедура і називається елімінування (виключенням) внутрішньогрупових операцій.

Елімінуванню підлягають всі боргові відносини між елементами групи: адже, з точки зору «єдиного підприємства», борг одного підрозділу перед іншим ніяк не повинен позначатися на вимогах і зобов'язаннях підприємства в цілому [23]. Сказане стосується не тільки до заборгованостей, що виникли в результаті торгових угод, а й до кредитних операцій (включаючи як основну суму, так і відсотки), а також до нарахованих дивідендів.

Гудвіл. У загальному випадку гудвіл (goodwill) являє собою різницю між вартістю бізнесу в цілому і агрегованою величиною його ідентифікованих чистих активів, оцінених за справедливою вартістю. Сутність гудвілу складається в оцінці додаткового економічного потенціалу компанії – коли в силу тих чи інших причин підприємство здатне отримати додаткові економічні вигоди, на додаток до «звичайного» прибутку від використання своїх чистих активів. Причини виникнення гудвілу можуть бути доволі різними: ефективна маркетингова кампанія («розкрученість» фірми), наявність висококваліфікованої команди менеджерів, прогресивна організація праці та ефективна мотивація персоналу, переваги географічного розташування, стійка клієнтська база і т.п. Все це підвищує рейтинг компанії і не випадково гудвіл досить часто називають «діловою репутацією» [9].

В принципі, і ринкова вартість компанії, і справедлива оцінка її чистих активів можуть бути визначені для будь-якого підприємства, навіть якщо воно ніколи не продавалося і не продається. У цьому випадку має місце внутрішній гудвіл, який можна оцінити, але не прийнято відображати у фінансовій звітності (оскільки база для розрахунків є гіпотетичною, а не реальною). Але якщо продаж підприємства став dokonаним фактом, і при цьому за нього було сплачено суму, що перевищує вартість чистих активів, то в цьому випадку гудвіл наче матеріалізується і теж стає об'єктивним фактом. Такий гудвіл («придбаний») відображається у консолідованій фінансовій звітності групи (але при цьому не фігурує в звітності

материнської або дочірньої компанії). Цей гудвіл показується в консолідованому балансовому звіті окремим рядком і підлягає амортизації (як правило, на основі лінійного методу) [17].

Слід зазначити, що гудвіл може бути не тільки позитивним, але і негативним (якщо сума придбання компанії менше справедливої вартості чистих активів). Для таких ситуацій стандартами передбачені особливі правила відображення гудвілу в фінансовій звітності.

Накопичений капітал. У консолідовану звітність повністю включається капітал МК. Що ж стосується ДК, то було б неправильно включати його в звітність цілком. Адже деяка його частина, а саме – та, яка існувала в момент придбання, вже, по суті справи, увійшла в консолідовану звітність – через вартість чистих активів, на основі якої розраховувався гудвіл. Тому, щоб уникнути подвійного рахунку, до консолідованого балансу слід включити тільки той накопичений прибуток, який сформувався вже після дати придбання, причому тільки в тій частині, яка належить МК.

Крім того, як вже було сказано вище, при консолідації в балансі з'являється новий актив – гудвіл, який розраховується за станом на момент придбання і амортизується. Тому консолідована сума накопиченого капіталу зменшується на величину амортизації гудвілу за період між датою придбання і звітною датою.

Права меншості. Розглянемо приклад коли МК володіє 80 % голосуючих акцій своєї ДК. Припустимо, що вартість деяких активів МК (наприклад, товарних запасів) становить 500 тис. ум.од., а вартість аналогічних активів ДК – 100 тис. ум.од. Питання: яка сума буде фігурувати в рядку «Товарні запаси» консолідованої звітності?

Напрошується відповідь: 580 тис. ум.од. (вартість запасів МК, плюс 80 % запасів ДК). Таке міркування виглядає цілком обґрунтованим, і все ж один аргумент спонукає до того, щоб поставити під сумнів його справедливність. Так, дійсно, МК володіє ДК на 80%, але ця частка володіння дає МК повний (тобто 100 %) контроль над усіма активами і зобов'язаннями ДК, в т.ч. і над

товарними запасами. А це означає, що МК, володіючи консолідованими запасами на 580 тис. ум.од., контролює консолідовані запаси на 600 тис. ум.од. Або, інакше кажучи, МК контролює кілька запасів, які їй не належать, і сума цих запасів становить 20 тис. ум.од. (20 % від суми запасів ДК).

У цьому випадку доречно згадати принцип пріоритету змісту над формою. Зокрема, цей принцип передбачає пріоритет відносин економічного контролю (змісту) над відносинами власності (формою), і тому саме 100 тис. ум.од. запасів повинні бути показані в активі консолідованого балансового звіту. Але при цьому «чужа» власність, контрольована групою, але та, що належить міноритарним акціонерам¹ ДК (20 тис. ум.од.), також повинна знайти відображення в балансі: вона показується в пасиві та носить назву частки меншості (minority interest).

Таким чином, частка меншості, представлена в пасиві консолідованого балансового звіту, розраховується шляхом множення вартості чистих активів дочірньої компанії на частку володіння міноритарних акціонерів.

Виділення частки меншості відбувається і при формуванні консолідованого звіту про прибутки і збитки. В цьому випадку, перш за все, розраховується консолідований прибуток після оподаткування, а потім (в окремому розділі звіту) показується, яка частина цього прибутку належить материнській компанії, а яка – міноритарним акціонерам.

Що ж стосується самих методів консолідації, то необхідно відмітити наступне. При складанні консолідованої звітності окремі нюанси виникають в залежності від того, яким чином історично відбулося об'єднання компаній, тобто за яких обставин одна із компаній стала дочірньою по відношенню до іншої [20].

¹ Міноритарний акціонер (міноритарій) – акціонер компанії (фізична або юридична особа), розмір пакету акцій якого не дозволяє йому безпосередньо брати участь в управлінні компанією (наприклад, шляхом формування ради директорів). Такий пакет акцій називається «неконтрольний».

Існує два типи об'єднання компаній – придбання і об'єднання інтересів (злиття).

Під придбанням розуміють операцію, коли одна компанія (покупець) отримує контроль над операціями і чистими активами іншого підприємства (продавця) в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань або емісію акцій.

Об'єднання інтересів (злиття) – операція, в результаті якої акціонери компаній, що об'єднуються продовжують здійснювати спільний контроль над своїми загальними чистими активами і операціями та ділять між собою вигоди і ризики об'єднаної компанії, при цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець. За своїм характером ці два способи об'єднання бізнесу відрізняються один від одного, що, в свою чергу, впливає на методологію формування консолідованої звітності [19].

Крім того, поряд з «класичною» групою, до складу якої входять материнська та дочірні компанії, існують й інші види інвестицій, що передбачають формування консолідованої звітності [18].

Одним з таких типів є спільна діяльність – спосіб ведення бізнесу, коли дві або більше сторони здійснюють економічну діяльність під спільним контролем, на підставі спеціальної договірної угоди (спільний проект або спільне підприємство).

Іншим типом інвестицій, що також передбачає консолідацію, є асоційована компанія – підприємство, яке не є ні дочірнім, ні спільним, але на діяльність якого інвестор має суттєвий вплив. Такий вплив може надаватися через володіння акціями з правом голосу (20 % і більше), представництво в органах управління, участь у формуванні політики, наявність великих угод між сторонами, обмін управлінським персоналом, надання важливої технічної інформації тощо.

Форма об'єднання компаній або інвестицій, згідно з МСФЗ, знаходить відображення в методах консолідації.

Методи консолідації та межі їх застосування можуть бути представлені у вигляді схеми (рис.1).

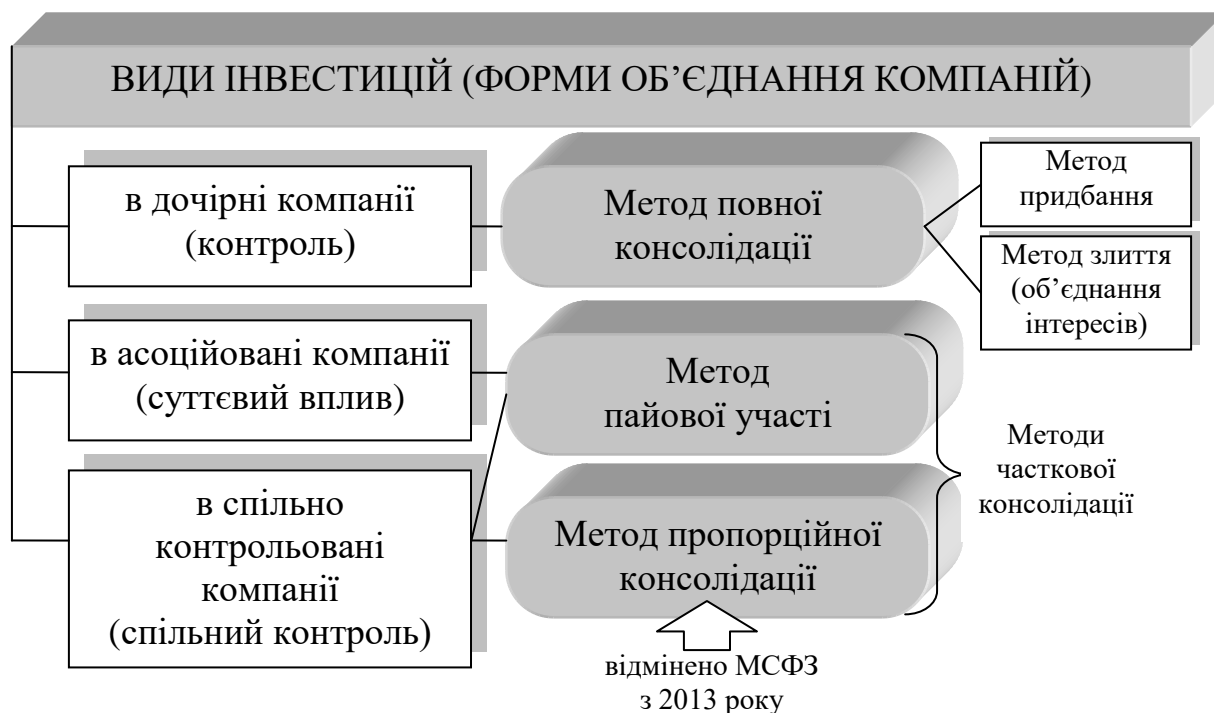


Рис. 1. Методи консолідації відповідно до форм об'єднання підприємств згідно МСФЗ

Повна консолідація (Entity concept) виходить з того, що група є єдиним економічним утворенням, при цьому консолідації підлягають всі чисті активи дочірніх компаній (пріоритет контролю над володінням), а права меншості відображаються в пасиві консолідованого балансового звіту. Варіаціями цього методу є *метод придбання* і *метод об'єднання інтересів*. Використовується для дочірніх підприємств, що утворилися в результаті або придбання, або злиття.

Метод пайової участі (Equity method) застосовується для обліку інвестицій в асоційовані компанії. Такі інвестиції спочатку (в момент інвестування) відображаються за номінальною вартістю, при цьому виникає гудвіл – як різниця між номіналом інвестиції і часткою інвестора в чистих активах асоційованої компанії. Надалі зміна частки інвестора в чистих активах, а також амортизація гудвілу відображаються в консолідованому балансі в кореспонденції з рахунками прибутків і збитків. Відзначимо, що

асоційована компанія не є частиною групи, тому елімінування внутрішньогрупових операцій не застосовується, а частка групи в прибутку асоційованої компанії, накопиченої з моменту інвестування, показується окремо від накопиченого капіталу групи.

Пропорційна консолідація (Proportional consolidation) була загальноприйнятим методом формування консолідованої фінансової звітності для спільної діяльності та застосовувалась до 2013 року. Її відмінність від повної консолідації полягає в тому, що консолідуються не усі контрольовані активи, а тільки ті, якими учасник спільного проекту реально володіє. Зрозуміло, в цьому випадку частка меншості в консолідованій звітності не присутня. Участь у спільній діяльності (активи, пасиви, доходи, витрати) можуть показуватися в звітності учасника або разом з іншими аналогічними активами, пасивами, доходами і витратами, або у вигляді окремих позицій.

Висновки з даного дослідження. Як відомо, останні десятиліття ознаменувалися швидким розвитком інтеграційних процесів в різних галузях економіки, що призвело до створення груп підприємств – концернів, корпорацій, фінансово-промислових і банківських груп. А основним джерелом економічної інформації про діяльність таких групи служить саме консолідована звітність. Таким чином, формування консолідованої звітності відповідно до МСФЗ перетворюється в одне з основних умов виходу вітчизняних компаній на міжнародні ринки.

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.

Література:

1. Балашова М. Б. МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность» / М. Б. Балашова // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 2. – С. 28-31.
2. Бутенко В. Дочки-матері: подаємо консолідовану звітність / В. Бутенко // Дебет- кредит. – 2006. – № 7. – С. 24-31.
3. Бычкова О.А. Проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности / О.А. Бычкова // Финансы. – 2005. – №2. – С. 59-61.
4. Васильев Д., Чалый И. Дочки-матери украинского бухучета (учет внутригрупповых хозяйственных операций) / Д. Васильев, И.Чалый // – Бухгалтерия. – 2001. – № 9. – С. 77 -82.
5. Головка І. Методи статистичного аналізу консолідованої фінансової звітності / І. Головка // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка: Економіка. – Випуск 75-76. – 2005. – С. 55-58.
6. Гонтаровский С. Метод участия в капитале: общий порядок учета / С. Гонтаровський // Бухгалтерия. – 2001. – № 45/1. – С. 29-32.
7. Загородній А.Г. Консолідація обліково-аналітичної інформації / А. Г. Загородній // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Національного університету «Львівська політехніка» №721 – Львів: Видавництва Львівської політехніки, 2012. – С.92-99.

8. Коршикова Р. Консолідована фінансова звітність / Р. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С. 28-40.
9. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: Навчально-практичний посібник / В. Костюченко // – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 528 с.
10. Левицька С. Метод перерахунку за поточним курсом при консолідації звітності: основні характеристики, переваги, можливість впровадження у вітчизняну облікову практику / С. Левицька // Формування економічних відносин в умовах становлення ринку. – Тернопіль, 1999. – С.294-300.
11. Лучко М.Р. Питання консолідованої фінансової звітності у контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні / М. Лучко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 75-82.
12. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010
13. Модеров С. Консолидированная финансовая отчетность / С. Модеров // Финансовая газета. – 2006. – № 5. – С.12.
14. Онищенко В.П. Консолідована звітність як інформаційне забезпечення системи контролінгу / В. П. Онищенко // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць. – Вип. 11. – Тернопіль, 2006. – С.69-71.
15. Онищенко В.П. Концептуальні основи застосування методу участі в капіталі / В. П. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 9-12.
16. Онищенко В.П. Порівняльний аналіз концепцій консолідації фінансової звітності / В. П. Онищенко // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 8 (62). – С. 89-195.
17. Петенева Е. Особенности составления консолидированного баланса по МСФО / Е. Петенева // МСФО. – 2006. – № 5. – С. 50-58.
18. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Организации и консолидированные группы / С. И. Пучкова // Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 344 с.

19. Семчук І. В. Консолідація фінансової звітності: методика виконання процедур / І. В. Семчук // Вісник Житомирського державного технічного університету: Економічні науки. – №3(49). – 2009. – С.12.
20. Слепов Ю.В. Составление консолидированной отчетности / Ю. В. Слепов // Аудиторские ведомости. – 2003. – №3. – С. 10-25.
21. Солоненко А. А., Бычкова О. А. Составление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО / А. А. Солоненко, О. А. Бычкова // Финансы. – 2005. – №10. – С. 66-69.
22. Терехова В.А. Принципы составления сводной и консолидированной отчетности / В.А. Терехова // Все для бухгалтера. – 2006. – № 14(182). – С. 13-21.
23. Ястребкова Е. Элиминирование внутригрупповых оборотов при консолидации / Е. Ястребкова // МСФО. Практика применения. – 2006. – № 6. – С. 54-61.

References:

1. Balashova, M. B. (2005), “IFRS 27 “Consolidated and separate financial statements”, *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, vol. 2, pp. 28-31.
2. Butenko, V. (2006), “ Mothers and Daughters constitute consolidated statements”, *Debet- kredit*, vol. 7, pp. 24-31.
3. Bychkova, O.A. (2005), “Problems of formation the consolidated financial statements”, *Finansy*, vol. 2, pp. 59-61.
4. Vasyl'ev, D. and Chalyj, Y. (2001), “Mothers and daughters ukrainian accounting (accounting of intragroup business transactions)”, *Bukhhalteriya*, vol. 9, pp. 77 -82.
5. Holovko, I. (2005), “ The methods of statistical analysis the consolidated financial statements”, *Visnyk Kyivs'koho natsional'noho universytetu imeni Tarasa Shevchenka: Ekonomika*, vol. 75-76, pp. 55-58.
6. Gontarovskij, S. (2001), “The equity method: common procedure for accounting”, *Buhgalterija*, vol. 45/1, pp. 29-32.

7. Zahorodnij, A. H. (2012), "Consolidation accounting and analytical information", *Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku: Visnyk Natsional'noho universytetu "L'vivs'ka politekhnika"*, vol. 721, pp.92-99.
8. Korshykova, R. (2000), "Consolidated financial statements", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 7, pp. 28-40.
9. Kostiuchenko, V.M. (2008), *Konsolidovana finansova zvitnist': mizhnarodnyj dosvid ta praktyka Ukrainy* [Consolidated financial statements: international experience and practice of Ukraine], Tsentr navchal'noi literatury, Kyiv, Ukraine.
10. Levytska, S. (1999), "The method of converting the current rate on consolidation reporting: the main characteristics, advantages, possible to implement in national accounting practice", *Formuvannia ekonomichnykh vidnosyn v umovakh stanovlennia rynku*, pp. 294-300.
11. Luchko, M.R. (2006), "Question consolidated financial statements in the context of the accounting reform in Ukraine", *Finansy Ukrainy*, vol. 8, pp. 75-82.
12. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "International Financial Reporting Standards", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010, (Accessed 15 August 2016).
13. Moderov, S. (2006), "Consolidated financial statements", *Finansovaja gazeta*, vol. 5, pp.12.
14. Onyschenko, V. P. (2006), "Consolidated statements as controlling information support system", *Problemy ekonomiky Ukrainy: Zbirnyk naukovykh prats*,– vol. 11, pp. 69-71.
15. Onyschenko, V. P. (2007), "Conceptual basis of the application of the equity method", *Bukhhalters'kyj oblik i audit*, vol. 2, pp. 9-12.
16. Onyschenko, V. P. (2006), "Comparative analysis of the concept consolidation of financial statements", *Aktual'ni problemy ekonomiky*, vol. 8 (62), pp. 89-195.

17. Peteneva, E. (2006), "Features of the consolidated IFRS balance", *IFRS*, vol. 5, pp. 50-58.
18. Puchkova S. Y. (2004). *Buhgalterskaja (finansovaja) otchetnost. Organizacii i konsolidirovannye gruppy*. [Accounting (financial) statements. Organization and consolidated group], 2nd ed, YD FBK-PRESS, Moscow, Russian Federation.
19. Semchuk, I. V. (2009) "Consolidation of financial statements: methods of execution procedures", *Visnyk Zhytomys'koho derzhavnoho tekhnichnoho universytetu: Ekonomichni nauky*, vol. 3(49), pp.12-16.
21. Slepov, Yu. V. (2003), "Compilation of the consolidated financial statements", *Audytorskye vedomosty*, vol. 3, pp. 10-25.
22. Solonenko, A. A. and Bychkova, O. A. (2005), "Compilation of the consolidated financial statements in accordance with IFRS", *Fynansy*, vol.10, pp. 66-69.
23. Terekhova, V. A. (2006), "Principles for establishing the consolidated financial statements", *Vse dlia bukhhaltera*, vol. 14(182), pp. 13-21.
25. Yastrebkova, E. (2006), "Elimination of intragroup speed on consolidation", *MSFO. Praktyka prymenenya*, vol. 6, pp. 54-61.