

УДК 657.375.7:334.758.6

**ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ КОМБІНОВАНОЇ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ**

*О. А. Кратт, д. е. н., професор, Кременчуцький національний університет
ім. М. Отроградського, oksanakremenchug@gmail.com*

У статті розглядаються теоретичні та методичні засади формування комбінованої фінансової звітності групи підприємств як одного із сучасних видів звітності. Досліджуються наукові та законодавчі підходи до визначення сутності комбінованої звітності та її місця у системі звітності, розглядається міжнародний досвід застосування такої звітності групами підприємств та етапи складання комбінованої фінансової звітності згідно міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ключові слова: комбінована фінансова звітність, міжнародні стандарти фінансової звітності, групи підприємств, звітність.

Постановка проблеми. Для сучасної світової економіки характерними ознаками є максимальне розширення концентрації та

централізації капіталу в різних сферах економіки, що призводить до ускладнення організаційної структури підприємств, зрос-

тання обсягів і масштабів діяльності, появи нових форм об'єднань суб'єктів господарювання. За таких умов господарювання у груп взаємопов'язаних підприємств виникає об'єктивна необхідність формування та подання звітності, яка б достовірно розкривала результати бізнес-процесів між такими суб'єктами господарювання та була інформаційним забезпеченням процесу прийняття ефективних управлінських рішень. В економічній літературі існує багато поглядів стосовно звітності груп підприємств, при цьому у значній мірі це стосується консолідованої та зведеної звітності, такому виду звітності, як комбінована, приділено менше уваги.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні сутність та співвідношення консолідованої та зведеної звітності досліджують Лучко М. Р. [1], Онищенко В. П. [2], Семчук І. В. [3], Лежненко Л. І. [4], Гурська О. М. [5], Ткаченко В. В. [6], Пантелєєв В. П. та Безверхий К. В. [7], Волкова Е. Ю. [8] Озеран А. В. [9]. За кордоном цю тему вивчали Кутер М. І. [10], Генералова Н. В. і Карельська С. М. [11], Мешков А. В. [12], Коба К. Є. [13] та інші.

Зокрема, питання проблем розвитку методології і організації процесу формування консолідованої фінансової звітності із застосуванням системного підходу досліджував Лучко М. Р. [1]. Окремі теоретико-практичні підходи щодо організаційно-методичних засад формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств сформулювала Семчук І. В. [2]. Пантелєєв В. П. та Безверхий К. В. визначили фактори, що привели до появи інституту консолідованої фінансової звітності, теоретичні та практичні питання її застосування, послідовність консолідації фінансових звітів. Волкова Е. Ю. [8] сформулювала основні етапи формування консолідованої фінансової звітності українських підприємств. Кутер М. І. та Єпіфанов А. О. ототожнюють зведену і консолідовану звітність [10, 14]. Онищенко В. П., Семчук І. В. розглядають консолідовану та зведену звітність як самостійні, концептуально різні форми звітності, які відрізняються за користувачами, суб'єктами формування та об'єктами охоплення звітності, метою та методологією її формування [2, 3].

Питанням комбінованої фінансової

звітності присвячено менше досліджень, так Модеров С. В. розглядає питання складання комбінованої фінансової звітності згідно Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО, англ. GAAP) США на прикладах фінансової звітності російських компаній [15], Пономаренко І. О. [16] вважає процес складання комбінованої фінансової звітності запорукою ефективного залучення інвестицій.

У вітчизняній нормативно-правовій базі відсутнє визначення комбінованої фінансової звітності, тому, з метою розкриття цього виду звітності, більш детального дослідження потребують Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), які сприяють високому рівню ведення бухгалтерського обліку, складання та зіставлення фінансової звітності суб'єктів господарювання в усьому світі. На думку Касич А. О. Та Яковенко Я. Ю. [17] впровадження МСФЗ може стати інструментом підвищення прозорості й ефективності системи управління підприємства, що, у свою чергу, надасть Україні можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки та вступу України до Європейського Союзу.

Формулювання мети статті. Незважаючи на наявні наукові дослідження щодо порядку формування фінансової звітності груп підприємств (консолідованої та зведеної), виникає питання складання такої звітності групою підприємств у яких не виявлено материнське підприємство.

З огляду на те, що процедура формування звітності у групах взаємопов'язаних підприємств, які не мають чітко виділеного материнського підприємства, є недостатньо розробленою, існує потреба у пошуку та розробці теоретичних та методичних засад формування комбінованої фінансової звітності групи підприємств.

Метою даної роботи є дослідження наукових та законодавчих підходів до визначення сутності комбінованої звітності та її місця у системі звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток сучасної світової економіки відбувається під впливом трансформаційних зрушень. Особливістю цього процесу є централізація капіталу у різних сферах економіки, впровадження оновлених техно-

логії та нових методів управління, підвищена конкурентоспроможність суб'єктів господарювання, що призводить до об'єднання підприємств, створення груп, об'єднаних відносинами контролю, зростає і макроекономічна значимість ринку злиттів і поглинань.

Міжнародні злиття і поглинання стали одним з основних способів здійснення стратегії розвитку компаній у сучасних умовах, що підтверджує досвід країн Європейського Союзу [18, с.69]. Об'єднання підприємств істотно впливають на економіку країни, в якій провадять діяльність. За даними агентства Bloomberg [20] сукупний обсяг угод зі злиття та поглинання (M&A) у світі у 2015 році зріс на 26,5% порівняно з попереднім роком і досяг позначки у 4,3 трлн. дол., що стало рекордним у історії. Попередній максимум був зафіксований за підсумками 2007 року і склав 4,1 трлн. дол. У 2015 році відбулося 57 угод на суму понад 10 млрд. дол. – 37% всього ринку M&A, що також було максимальним за весь час спостережень.

В Україні значна частина операцій зі злиття та поглинання здійснюється в рамках розширення, реструктуризації або диверсифікації діяльності потужних українських холдингів. Саме тому на сьогодні в Україні поглинання є більш поширеним способом зростання промислових груп, ніж злиття на паритетних умовах.

На українському ринку кількість угод зі злиття та поглинання за 2015 рік зросла на 26,1% – до 140, але їх загальний обсяг скоротився на 39,4% – до 504,9 млн. євро. Тенденція скорочення розпочалася ще з минулих років, у 2013 році кількість угод M&A в Україні складала 249 сумарним обсягом 4,768 млрд. євро, у 2012 році – 342 сумарним обсягом 2,245 млрд. євро [22].

У таких умовах суспільство потребує інформації про фінансово-майновий стан та результати господарювання груп підприємств. Це забезпечується формуванням та оприлюдненням такими суб'єктами господарювання та групами й об'єднаннями, до складу яких вони входять, фінансової звітності.

В. В. Ткаченко [6], аналізуючи нормативно-правові акти та наукову літературу у своєму дослідженні, визначає для кожної

існуючої організаційно-правової форми об'єднання суб'єктів господарювання відповідний вид звітності. У зведеній звітності узагальнюється діяльність консорціумів, корпорацій, концернів. У консолідованій звітності – холдингів, асоційованих підприємств, концернів, корпорацій.

Сьогодні, найчастіше, діючий бізнес має складну структуру, тобто являє собою не одну компанію, а сукупність компаній, пов'язаних між собою, тобто певну групу компаній. В традиційній холдинговій структурі, зазвичай, можна виділити материнську компанію (інвестора), що прямо або опосередковано через свої дочірні компанії контролює всі компанії групи. В такому разі і українське законодавство, і міжнародне вимагають складання консолідованої фінансової звітності.

За українським законодавством консолідована звітність застосовується групою юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) [24, 25].

Згідно з міжнародним законодавством (МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»), консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному суб'єкту господарювання [27].

Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами регламентується МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [26], МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [27], МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [28] та передбачає включення до периметру консолідації компаній, взаємозв'язки між якими юридично оформлені.

У тих ситуаціях, коли група компаній є юридично не взаємопов'язаною, але фактично контролюється одним інвестором,

МСФЗ не передбачають складання консолідованої фінансової звітності для таких груп компаній через відсутність в їх структурі юридично оформленої материнської компанії.

Мова йде про групи компаній з непрозорою структурою, контроль в яких належить певній фізичній особі. Значна кількість бізнес-груп в Україні свідомо створювалась з непрозорою з юридичної точки зору структурою, в якій неможливо виділити або простежити материнську компанію (інвестора), з метою оптимізації податкового навантаження на бізнес та зменшення ризику рейдерських атак. В таких групах компаній з непрозорою структурою неможливо виділити материнську компанію і складання консолідованої фінансової звітності щодо такої групи є неможливим.

Але рано чи пізно для таких груп компаній виникає питання ефективного залучення інвестицій в бізнес, що стає складно через неможливість генерування міжнародної фінансової звітності загального призначення, яка розкриває потенціал таких груп.

Виходом для груп компаній, у яких відсутня юридично оформлена материнська компанія, є складання комбінованої фінансової звітності, тобто фінансової звітності, в якій сукупно представляються дані щодо активів, зобов'язань та результатів фінансової діяльності всіх компаній групи.

При цьому до периметру комбінації потрапляють всі компанії групи з непрозорою структурою, хоча такі компанії не є групою (материнською компанією та її дочірніми компаніями) з точки зору МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», який замінив вимоги щодо консолідованої фінансової звітності, викладені в МСБО 27.

Під визначенням периметру комбінації розуміють визначення переліку компаній, інформація про які буде використана з метою формування фінансової звітності групи.

Периметр комбінації в першу чергу залежить від мети, з якою складається комбінована фінансова звітність. Під загальним контролем певного інвестора може знаходитися велика кількість компаній різноманіт-

них бізнес-напрямків, але якщо комбінована фінансова звітність складається щодо певного бізнесу, то до периметру консолідації повинні потрапити тільки компанії, які належать до такого бізнесу [16]. Інформація стосовно інших компаній повинна розкриватися у комбінованій фінансовій звітності як інформація щодо пов'язаних сторін відповідно до МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони».

Складання комбінованої фінансової звітності повністю відповідає принципу превалювання економічної сутності над юридичною формою, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Можна комбінувати будь-які компанії, навіть якщо вони ніяк не пов'язані між собою. Наприклад, комбіновану звітність можна підготувати перед капітальною угодою щодо злиття двох компаній, щоб заздалегідь побачити, що буде представляти собою консолідована фінансова звітність групи цих компаній після їх злиття.

Комбіновану фінансову звітність можна піддати аудиту, тобто надати їй офіційного статусу, який буде позитивно сприйматися власниками, потенційними та поточними інвесторами, обґрунтовано сподіваючись на отримання нових привабливих інвестиційних можливостей. Після чого можливе проведення масштабної реструктуризації з метою створення зрозумілої інвесторам юридичної структури.

Серед міжнародних стандартів відсутній окремий стандарт, присвячений правилам складання комбінованої звітності. Частково такі правила висвітлені лише у спеціальному стандарті «МСФЗ для малого та середнього бізнесу» (МСФЗ для МСБ) (IFRS for SMEs) прийнятою у 2009 р. При цьому термін «комбінована фінансова звітність» у версії українського перекладу МСФЗ для МСБ перекладено як «зведені фінансові звіти». Але ці поняття не доречно ототожнювати, оскільки комбінована фінансова звітність кардинально відрізняється від зведеної. Відмінності між зведеною, консолідованою та комбінованою звітністю з метою порівняння цих видів звітності представлені в таблиці 1.

Відмінності між зведеною, консолідованою та комбінованою звітністю

Джерело: складено автором на основі [1; 11, с.16–17; 13; 15]

	Зведена звітність	Консолідована фінансова звітність	Комбінована фінансова звітність
Форма власності	Державна	Декілька власників, які спільно контролюють майно підприємства	Один власник, який здійснює контроль
Наявність одного або декількох керуючих підприємств (материнського підприємства)	Так	Так	Ні
Наявність чіткої юридичної структури	Так	Так	Ні
Визначення периметру групи	Підприємства, засновані на державній та комунальній власності за галузевим принципом	До периметру групи включаються компанії, які юридично контролюються материнською компанією (та її дочірніми підрозділами)	Периметр групи залежить від мети складання звітності та визначається укладачами звітності
Склад звітності	Складається за галузевим принципом, за відокремленими підрозділами міністерств, іншими центральними органами виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній та комунальній власності	Складається за результатами діяльності групи юридичних осіб, яка включає материнське (холдингове) підприємство та дочірні підприємства, пов'язані відносинами власності і контролю	Складається за результатами діяльності групи самостійних, юридично не взаємопов'язаних компаній
Призначення звітності	Контроль виконання планів та статистичне узагальнення показників галузі	Оцінка рівня фінансового та економічного стану групи, оцінка інвестиційної привабливості групи, інформаційне забезпечення з метою подальшого контролю та реалізації стратегії розвитку групи	Оцінка рівня фінансового та економічного стану групи, оцінка інвестиційної привабливості групи, інформаційне забезпечення перед процедурами злиття та об'єднання, реструктуризацією
Процедури формування	Агрегування показників способом арифметичного додавання аналогічних статей звітності, виключення залишків доходів, витрат та взаємних розрахунків між підприємствами	Агрегування способом арифметичного додавання статей активів, зобов'язань, доходів, витрат, грошових потоків; відображення лише статутного капіталу материнської компанії; елімінування статутного капіталу дочірніх компаній, інвестицій материнської компанії в дочірні	Агрегування способом арифметичного додавання статей активів, зобов'язань, доходів, витрат, грошових потоків; відображення інвестицій компаній одна в одну, внесків в статутний капітал
Нормативне регулювання	Система обов'язкових нормативних документів, які регулюють складання певної фінансової звітності	Система стандартів фінансової звітності має рекомендаційний характер, допускає основний та альтернативний підходи	Система стандартів фінансової звітності має рекомендаційний характер, відсутність чітких і регламентованих вимог до складання
Можливість маніпулювання звітністю	Ні	Ні	Так

Як видно з таблиці 1 в питаннях об'єднання статей активів, зобов'язань, до-

ходів, витрат та грошових потоків підходи до консолідованої та комбінованої звітності

співпадають. Але відсутність чітких та регламентованих вимог до складання комбінованої звітності створює умови для маніпулювання такою звітністю. Склавши комбіновану фінансову звітність і проаналізувавши її ще до дати офіційного складання звітності, можливо передбачити реакцію інвесторів та інших користувачів звітності і оцінити свої можливості та майбутні вигоди.

Згідно з International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) [30] комбінована фінансова звітність (combined financial statements) – це єдиний набір фінансових звітів двох або більше компаній, що знаходяться під загальним контролем. Комбінована фінансова звітність також може бути складена, якщо одна людина володіє контрольним пакетом декількох компаній, які пов'язані у своїй діяльності [31]. Тобто, комбінована фінансова звітність передбачає створення спільної звітності будь-яких довільно згрупованих компаній, які належать одному інвестору або групі інвесторів.

Стислий опис основних правил складання комбінованої звітності, який міститься у § 9.29 IFRS for SMEs [30], свідчить про те, що принципи підготовки комбінованої фінансової звітності в багатьох аспектах аналогічні принципам консолідації, тому при складанні комбінованої фінансової звітності слід враховувати вимоги стандартів, які регламентують процес складання консолідованої звітності: МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

Основна відмінність комбінованої фінансової звітності від консолідованої полягає у тому, що в консолідованій фінансовій звітності фігурує тільки капітал материнської компанії, а капітали дочірніх компаній виключаються у кореспонденції з інвестиціями до них материнської компанії. В комбінованій фінансовій звітності капітали всіх компаній групи складаються, так як між такими компаніями відсутні відносини «материнська компанія – дочірня компанія», а наявна приналежність одному інвестору або групі інвесторів.

Стандарт МСФЗ для МСБ не вимагає складання комбінованої фінансової звітності, але описує основні правила (рис.1).

Правила складання комбінованої звітності у всьому світі диктуються GAAP (Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку) США.

Модеров С. В. [15], аналізуючи практику застосування комбінованої фінансової звітності в бухгалтерському обліку зазначає, що в бухгалтерському законодавстві більшості країн Європи, зокрема Великобританії, Німеччини, Ірландії, комбінована фінансова звітність не передбачена. У Сінгапурі національні стандарти головним чином засновані на МСФЗ, тому операції під загальним контролем виключені з FRS 103 Business Combinations (аналог IFRS 3, МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»). На практиці комбінована звітність складається так, ніби компанії були частиною групи з моменту появи спільного контролю.

Італійське бухгалтерське законодавство містить поняття «комбінована фінансова звітність» (у термінології ІТА GAAP – «агрегований баланс»). Згідно з п. 17 така звітність повинна подаватися на додаток до звичайної звітності «сестринських компаній» у наступних випадках: якщо масштаб і характер операцій між «сестринськими компаніями» настільки важливі, що об'єднана фінансова звітність більш корисна, ніж індивідуальна; компанії знаходяться під загальним контролем; компанії управляються одним і тим же менеджментом; компанії розглядаються для проведення операції (застави, продажу тощо). Разом з тим на практиці комбінована звітність за італійськими стандартами GAAP ІТА зустрічається дуже рідко.

За відсутністю конкретних вимог МСФЗ ці стандарти і розробки центральних методологічних відділів аудиторських фірм «Великої четвірки» (PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young, KPMG), по суті, зберігають певну послідовність і одноманітність складання комбінованої звітності. Тому, незважаючи на відсутність законодавчих вимог, в різних країнах різні компанії складають комбіновану фінансову звітність практично за єдиним принципам, хоча законодавчих вимог щодо цього немає.

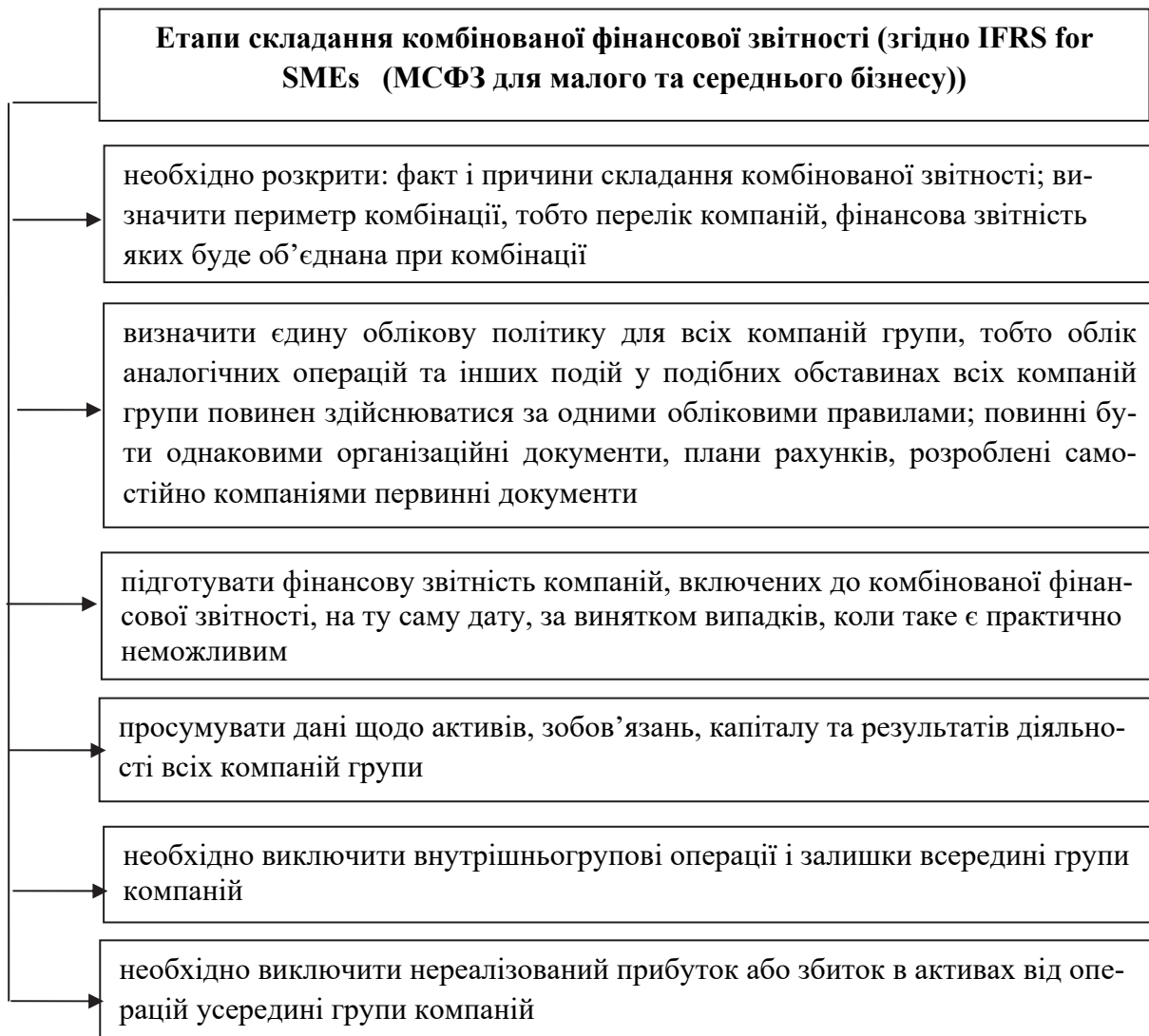


Рис.1. Вимоги IFRS for SMEs (МСФЗ для малого та середнього бізнесу) до складання комбінованої фінансової звітності (складено автором за [30])

Реалії сучасного економічного життя з кожним роком розширюють інвестиційні можливості для груп компаній, які складають комбіновану фінансову звітність. Комбінована фінансова звітність поступово набуває офіційного статусу та починає користуватися довірою у зацікавлених користувачів та інвесторів.

Складання комбінованої фінансової звітності стає звичайною міжнародною практикою. Багато бізнес-структур, які формально не можуть бути консолідовані, складають і публікують таку звітність. Так, комбіновану фінансову звітність за різні роки оприлюднювали група компаній «Сетл» (Росія), консорціум «Альфа-Груп» (Росія), холдинг New Brunswick Power Holding Corporation (Канада), ВАТ «Атоменерго-

маш» (Росія), Урановий холдинг «АРМЗ» (Росія), група компаній «Петербурзька Недвижимість» (Росія).

Висновки. Інтеграція суб'єктів господарювання як в Україні, так і у світі в цілому, сприяє удосконаленню вже існуючих, чи появи нових організаційних форм об'єднання суб'єктів господарювання. Важливе значення при цьому повинно приділятися звітності таких об'єднань. Якщо в групі компаній неможливо виділити материнське підприємство, група незалежних компаній, які мають одного інвестора, згідно з міжнародним законодавством, може скласти комбіновану фінансову звітність.

В умовах відсутності окремого Міжнародного стандарту фінансової звітності, який би регламентував складання такої звіт-

ності, у статті зроблено спробу окреслити теоретичні та методичні засади формування комбінованої фінансової звітності групи підприємств, враховуючи існуючу нормативно-законодавчу базу та наявний досвід складання такої звітності міжнародними групами компаній для подання інформації щодо активів, зобов'язань та результатів фінансової діяльності всіх компаній групи.

Виділено, що комбіновану фінансову звітність необхідно відрізнити від зведеної та консолідованої, оскільки всі ці види звітності мають принципові особливості та певні відмінності.

Враховуючи вимоги IFRS for SMEs (МСФЗ для малого та середнього бізнесу) до формування та складання комбінованої фінансової звітності, представлено основні етапи її складання. Запропоновані етапи формування комбінованої фінансової звітності підприємств уможливають підготовку якісної фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів. Для таких груп підприємств комбінована звітність є єдиною можливою формою міжнародної фінансової звітності, яка дозволяє отримати економічні вигоди шляхом залучення ефективного інвестування.

Враховуючи, що більшість стандартів фінансового обліку у всьому світі прагнуть до відображення економічної сутності операцій, а не лише їх юридичної форми, підготовка комбінованої та іншої звітності бізнесу поза юридичні межі окремих юридично оформлених компаній стала реальністю, і ця тенденція буде прагне посилюватися і далі.

Література

1. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови: монографія // Київський національний університет ім. Вадима Гетьмана. – 2007.
2. Онищенко В. П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / В. П. Онищенко; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – К., 2008. – 21 с.
3. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / І. В. Семчук ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2010. – 20 с.
4. Лежненко Л. І. Організаційно-правові аспекти складання зведеної та консолідованої фінансової звітності / Л. І. Лежненко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 3. – С. 350–354.
5. Гурська О. М. Консолідована та зведена фінансова звітність груп підприємств / О. М. Гурська // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2012. – № 721. – С. 82–86.
6. Ткаченко В. В. Актуальні питання консолідованої та зведеної звітності / В. В. Ткаченко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2016. – №. 6 (3). – С. 91–96.
7. Пантелеєв В. П. Консолідація фінансової звітності групи підприємств: від теорії до практики / В. П. Пантелеєв, К. В. Безверхий // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://knutd.com.ua/publications/pdf/Ukrainian_editions/Bezverhiy2015052218.pdf.
8. Волкова Е. Ю. Формирование и анализ консолидированной финансовой отчетности группы компаний : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е. Ю. Волкова ; ГОУ ВПО «Воронежский государственный университет». – Воронеж, 2010. – 24 с.
9. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : [монографія] / А. В. Озеран. – К. : КНЕУ, 2015. – 471 с.
10. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : [учебник] / М. И. Кутер ; 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 292 с.
11. Генералова Н. В. Эволюция регулирования консолидированной финансовой отчетности в России / Н. В. Генералова, С. Н. Карельская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 29(323). – С. 13–28.
12. Мешков А. В. Методика составления и анализа консолидированной отчетности организаций инвестиционной сферы : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 / А. В. Мешков ; Моск. ун-т потреб. кооп. – М., 2005. – 22 с.
13. Коба Е. Е. Проблемы формирования отчетности в агропромышленных холдингах / Е. Е. Коба // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 5. – С. 39–41.
14. Єпіфанов А. О. Методологічні складові ефективного розвитку банківського сектору економіки України : [монографія] / А. О. Єпіфанов. – Суми : Університетська книга, 2007. – 417 с.
15. Модеров С. В. Комбинированная финансовая отчетность и проформа финансовой отчетности – практика использования российскими компаниями / С. В. Модеров // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – № 2. – С. 31–45.
16. Пономаренко І. Комбінована фінансова звітність: рух у майбутнє / І. Пономаренко // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.cib-audit.com/press-center/novosti/kombinovana-finansova-zvtnist-ruh-u-maybutnie>.
17. Касич А. О. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення / А. О. Касич, Я. Ю. Яковенко // Облік і фінанси. – 2013. – №. 1. – С. 22–27.
18. Авдошева С. Б. Інтеграційні процеси в промисловості / С. Б. Авдошева // Злиття & поглинання.

– 2008. – № 1. – С. 68–71.

19. Лещин Р. Об'єднання підприємств / Р. Лещин [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://leschishin.org/review/r004.ph>.

20. Сайт агенства Bloomberg [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bloomberg.com/europe>.

21. Родь Ю. В. Злиття та поглинання компаній як засіб корпоративної консолідації українського бізнесу / Ю. В. Родь, А. І. Савушик // Вісник економічної науки України. – 2009. – №. 2. – С. 122–125.

22. Сайт Слияния и поглощения в Украине M&A Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://mergers.com.ua/>.

23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змін. та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

24. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27.06.2013 № 628. [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.

26. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

27. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364288/file/IFRS10.pdf>.

28. МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045.

29. МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_043.

30. International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/pages/ifrs-for-smes.aspx>.

31. When are specific financial statements needed? By Thomas A. Ratcliffe, Ph.D., CPA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mlrpc.com/articles/when-are-specific-financial-statements-needed>.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ КОМБИНИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ ПРЕДПРИЯТИЙ

О. А. Кратт, д. э. н., профессор, Кременчугский национальный университет им. М. Остроградского

В статье рассматриваются теоретические и методические основы формирования комбинированной финансовой отчетности групп предприятий как одного из современных видов отчетности. Исследуются научные и законодательные подходы к сути комбинированной отчетности и её место в системе отчетности, рассматривается международный опыт применения такой отчетности группами предприятий и этапы составления комбинированной финансовой отчетности согласно международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: комбинированная отчетность, финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, группы предприятий, отчетность.

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL BASES OF FORMATION COMBINED FINANCIAL STATEMENTS GROUP COMPANIES

O. A. Kratt, D.E., Prof., Kremenchuk National University named by Mykhailo Ostrohradskyi

The article discusses the theoretical and methodological bases of drawing up combined financial statements of groups of companies as one of modern types of reporting. Scientific and legislative approaches to the essence of the combined reporting and the place of reporting system are studied; the international experience of such statements by the groups of companies and the stages of drawing up the combined financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards is considered.

Keywords: combined financial statements, financial statements, International Financial Reporting Standards, a group of entities reporting.

Рекомендовано до друку д. е. н., проф. Литвиненко Н. І.

Надійшла до редакції 23.06.16 р.