

Розділ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.411:657.37

Безверхий Костянтин Вікторович,

канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту,
Київський національний університет технологій та дизайну
(01011, м. Київ, вул. Немировича-Данченка, буд. 2)
E-mail:kosticbv@mail.ru

ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто питання відображення власного капіталу у консолідованій фінансовій звітності групи підприємств. Метою дослідження є відображення власного капіталу групи підприємств у консолідованому звіті про власний капітал ф. № 4-к. Методи аналізу і синтезу використані для структуризування предметної області дослідження на основі ідентифікації та формалізації питання відображення власного капіталу у консолідованому звіті про власний капітал ф. № 4-к групи підприємств. За результатами проведеного дослідження: а) розглянуто питання відображення власного капіталу у консолідованій фінансовій звітності групи підприємств; б) з'ясовано економічну сутність таких економічних категорій, як: «капітал», «власний капітал» і «консолідований звіт про власний капітал»; в) наведено дев'ять послідовних етапів щодо складання консолідованого звіту про власний капітал ф. № 4-к групи підприємств; г) відображено власний капітал групи підприємств у консолідованому звіті про власний капітал ф. № 4-к. Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності групи підприємств при складанні консолідованого звіту про власний капітал ф. № 4-к. Результат дослідження має теоретичну і практичну цінність при відображенні власного капіталу у консолідованому звіті про власний капітал ф. № 4-к.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: капітал, власний капітал, фінансова звітність, індивідуальний баланс, консолідована фінансова звітність, консолідований звіт про власний капітал, група підприємств, неконтрольована частка.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Для здійснення діяльності підприємство повинно мати майно, яке складається із різноманітних матеріальних, нематеріальних, інтелектуальних і фінансових ресурсів — носіїв прав власності окремих підприємств. Права кожного власника на майно підприємства та на його прибуток визначено часткою і формою інвестованих коштів. Вони повинні бути відображені у бухгалтерського обліку підприємства на підставі відповідних документів. Розкриття цих прав є одним із важливіших завдань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації і методики складання консолідованої фінансової звітності за П(С)БО та МСФЗ у різні часи займалися вітчизняні вчені-економісти, зокрема С. Білоцький, Ф. Бутинець, С. Голов, С. Гольцова, О. Гурська, І. Жолнер, О. Карпачова, Т. Кондрашева, А. Кононенко, В. Костюченко, С. Левицька, М. Лучко, О. Олійник, В. Оніщенко, Г. Осадча, В. Пантелеєв, В. Пархоменко, Н. Пирець, В. Пригода, С. Рогозин, С. Свірко, І. Семчук, О. Сендзюк, Г. Ткачук, О. Царенко, Р. Циган, О. Ціхановська, І. Чалий, М. Яцко. Досить корисним є закордонний досвід консолідації фінансової звітності, що знайшов відображення у працях З. Алієва, О. Волкової, Н. Горшкової, К. Друрі, Р. Ентоні, Дж. Кейнса, В. Леонтьєва, В. Мандрощенко, В. Палія, В. Плотнікової, М. Пятова, Я. Соколова, Е. Хендрексона й М. Ван Бреда, А. Шмаленбаха та інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних учених, зауважимо, що питання відображення власного капіталу групи підприємств у консолідованому звіту про власний капіталне знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях.

Формулювання мети і завдання дослідження. Метою дослідження є відображення власного капіталу групи підприємств у консолідованому звіті про власний капітал. Для досягнення поставленої мети в дослідженні пропонується вирішити такі завдання: а) розглянути питання відображення власного капіталу у консолідованій фінансовій звітності групи підприємств; б) з'ясувати економічну сутність таких економічних категорій, як: «капітал», «власний капітал» і «консолідований звіт про власний капітал»; в) навести послідовні етапи щодо складання консолідованого звіту про власний капітал ф. № 4-к групи підприємств; г) відобразити власний капітал групи підприємств у консолідованому звіті про власний капітал ф. № 4-к.

Виклад основного матеріалу. У наших попередніх дослідженнях були розглянуті питання: а) нового НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», яке визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності [1]; б) процесу консолідації фінансової звітності групи підприємств [2]; в) виникнення і розвитку консолідованої фінансової звітності [3].

Виникнення категорії «власний капітал» нерозривно пов'язане з переходом середньовічного рахівництва з простого обліку (уніграфізм) на облік, заснований на основі подвійного запису (діаграфізм). З часів введення в систему рахунків «Капіталу» пройшло чимало часу. Разом з розвитком облікової науки розвивалося й уявлення про власний капітал.

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» (за редакцією В. Бусел), капітал — це сукупність коштів (майно, гроші, нерухомість), що приносять прибуток [4, с. 521].

Поняття «капітал» асоціюється з поняттям «влада», «власність». У момент створення підприємства його початковий («стартовий») капітал визначається сумою активів, інвестованих засновниками (учасниками) і являє собою вартість майна, тобто $\text{Капітал} = \text{Активи} = \text{Вартість вкладеного майна}$, тобто $\mathbf{K} = \mathbf{A}$, $\mathbf{Z} = \mathbf{0}$ [5, с. 85].

Під власним капіталом розуміється частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [6]. Тому власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни. У процесі діяльності підприємства у нього виникають борги, залучаються додаткові кошти, виникають боргові зобов'язання; підтверджуються права та вимоги щодо активів підприємства та мають визнаний пріоритет у порівнянні з вимогами власників. Виникає вкладений, накопичений та інші види капіталу. «Канонічна» формула балансового рівняння $\mathbf{A} = \mathbf{K} + \mathbf{Z}$, приймає вигляд з усіма можливими варіантами, а саме $\mathbf{K} = \mathbf{A} - \mathbf{Z}$.

З метою зіставності фінансових звітів дані у консолідованому звіті про власний капітал (ф. № 4-к) подаються на останню дату звітного періоду. Звітним періодом для складання консолідованого звіту про власний капітал (ф. № 4-к) є календарний рік, тобто з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність за даною формою не складається. Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, стосовно консолідованого звіту про власний капітал (ф. № 4-к), але не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Консолідований звіт про власний капітал (ф. № 4-к) — це звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу групи підприємств протягом звітного періоду.

Група — це материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства [7].

Зміст і форма Консолідованого Звіту про власний капітал (ф. № 4-к) передбачені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6].

Мета складання Консолідованого Звіту про власний капітал (ф. № 4-к) — оцінка та прогноз змін у власному капіталі підприємств групи.

Материнські підприємства у графах консолідованого звіту про власний капітал, у яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у консолідованому балансі. У консолідованому звіті про Власний капітал (ф. № 4-к) також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Неконтрольована частка — частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства) [7].

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного консолідованого звіту про Власний капітал (ф. № 4-к) групи підприємств додають консолідований звіт про Власний капітал за попередній рік.

Приклад¹. Підприємство «Теркол» 01.07.2014 р. придбало 75 % корпоративних прав підприємства «Колос», оплатив 21500000,00 грн грошовими коштами. Нерозподілений прибуток підприємства «Колос» склав на дату придбання 7750000,00 грн, станом на 31.12.2014 р. — 7250000,00 грн.

31 грудня 2014 р. підприємство «Теркол» придбало 100000 акцій підприємства «Практикер» (25 %), сплативши 7500000,00 грн грошовими коштами. Нерозподілений прибуток підприємства «Практикер» склав на 31.12.2014 р. 7500000,00 грн. Фрагмент індивідуальних Балансів (Звітів про фінансовий стан) ф. № 1 підприємств, що входять догрупи станом на 31.12.2015 р., наведено в табл. 1.

¹ Розроблено на основі досліджень С. Рогозного та О. Карпачової [8]

Таблиця 1

**ФРАГМЕНТ ІНДИВІДУАЛЬНИХ БАЛАНСІВ
(ЗВІТІВ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН) Ф. № 1 ПІДПРИЄМСТВ,
ЩО ВХОДЯТЬ ДО ГРУПИ СТАНОМ НА 31.12.2015 Р., ТИС. ГРН**

Актив	Код рядка	Найменування підприємств		
		Теркол	Колос	Практикер
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	7625	500	1750
...
Основні засоби	1010	48250	17750	11500
...
інші фінансові інвестиції	1035	32825	800	525
...
Усього за розділом I	1095	88700	19050	13775
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	10650	3175	3675
...
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	16225	7225	5100
...
Гроші та їх еквіваленти	1165	5125	125	925
...
Усього за розділом II	1195	32000	10525	9700
...
Баланс	1300	120700	29575	23475

Пасив	Код рядка	Теркол	Колос	Практикер
1	2	3	4	5
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	60000	10000	6250
...
Додатковий капітал	1410	20000	–	2250
Резервний капітал	1415	3500	–	–
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	21450	6250	12750
...
Усього за розділом I	1495	104950	16250	21250
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
...
Довгострокові кредити банків	1510	–	5000	–
...
Усього за розділом II	1595	–	5000	–
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600	–	5425	–
Поточна кредиторська заборгованість за:				
...
товари, роботи, послуги	1615	11975	2250	1825
розрахунками з бюджетом	1620	3775	650	400
у тому числі з податку на прибуток	1621	3775	650	400
...
Усього за розділом III	1695	15750	8325	2225
...
Баланс	1900	120700	29575	23475

Існує також така додаткова інформація (вплив на відстрочений податок на прибуток для цілей даного прикладу не враховуємо):

1) У березні 2015 р. акціонери підприємства «Теркол» збільшили статутний капітал на 15000000 грн. Прибуток за 2015 р. за даними бухгалтерського обліку підприємства склав 3000000 грн, розподілений прибуток 2014 р. (виплачені дивіденди) — 1250000 грн. Інших змін у капіталі за 2015 р. не було.

2) Основні засоби підприємства «Колос» включали земельну ділянку, нерухомість і обладнання. На дату придбання підприємства «Колос» справедлива вартість його нерухомості перевищувала історичну собівартість на 2500000 грн. Станом на 1 квітня 2014 р. термін корисної служби нерухомості дорівнював 20-ти років.

3) Справедлива вартість чистих активів підприємства «Практикер» на дату придбання і на звітну дату дорівнювала історичній собівартості вартості.

4) Згідно з положенням облікової політики підприємства «Теркол» земля підлягає періодичній переоцінці. Підприємство «Колос» обліковує землю за історичною собівартістю. З моменту придбання підприємства «Колос» ринкова ціна землі, що йому належить зросла на 1250000 грн.

5) Справедлива вартість запасів підприємства перевищувала первісну вартість на 750000 грн. Дані запаси були повністю реалізовані в 2014 р., причому підприємству «Теркол» запаси не реалізувалися.

6) Протягом звітного року відбувалася внутригруповая реалізація, а саме: підприємство «Теркол» реалізувало товари підприємству «Колос» на суму 1250000 грн. 1 липня 2015 р. Собівартість цих товарів для «Теркол» була 1000000 грн. Підприємство «Колос» використовує вищезазначені товари як основні засоби та амортизує їх прямолінійним методом протягом 4-х років.

7) У зв'язку з тим, що з моменту придбання підприємство «Колос» було збитковим, оцінка гудвілу, що відноситься до нього, до кінця 2014 р. знизилася на 2425000 грн, оскільки сума інвестицій у підприємство «Колос» на той момент перевищувала їх балансову вартість. У 2015 р. факторів істотного знецінення інвестицій в підприємство «Колос» не спостерігалось.

Необхідно:

1) визначити структуру групи;

2) розрахувати показники власного капіталу групи станом на 01.01.2015 р.;

- 3) провести розрахунок чистих активів підприємства «Колос» і пов'язаних з ним консолідуючих коригувань;
- 4) зробити розрахунок гудвілу підприємства «Колос»;
- 5) зробити розрахунок чистих активів і результатів діяльності підприємства «Практикер» для групи;
- 6) розрахувати гудвіл підприємства «Практикер» і вартість інвестиції в КФЗ на звітну дату;
- 7) виконати розрахунок неконтрольованої частки на звітні дати;
- 8) розрахувати консолідований нерозподілений прибуток і резерв переоцінки станом на 31.12.2015 р.;
- 9) побудувати консолідований звіт про власний капітал групи за 2015 р.

Розрахунок:

I. Етап. Визначення структури групи та її параметрів. На рис. 1 наведено структуру групи.



Рис. 1. Структура групи підприємств

Таким чином, консолідована звітність групи буде включати показники підприємств «Теркол» і «Колос» з неконтрольованою часткою, що становить 25 % від чистих активів підприємства «Колос».

Підприємство «Практикер» обліковується в індивідуальній і консолідованій звітності за методом обліку в капіталі відповідно до МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» [9].

II. Етап. Показники власного капіталу групи станом на 01.01.2015 р.

У консолідованому звіті про власний капітал зареєстрований (пайовий) капітал відображається в сумі капіталу материнської підприємства групи, тобто підприємства «Теркол». З урахуванням того, що на кінець періоду він склав 60000 тис. грн, збільшившись з початку року на 15000 тис. грн, зареєстрований (пайовий) капітал групи станом на 01.01.2015 р. склав 45000 тис. грн.

Додатковий капітал підприємства «Теркол» і всієї групи незмінний і складає 20000 тис. грн.

Резервний капітал у консолідованій фінансовій звітності також буде дорівнювати відповідній статті в капіталі підприємства «Теркол» — 3500 тис. грн.

Для розрахунку нерозподіленого прибутку групи необхідно провести додаткові розрахунки чистих активів дочірнього підприємства «Колос» і розрахувати суми відповідних коригувань.

III. Етап. Розрахунок чистих активів підприємства «Колос» (табл. 2).

Таблиця 2

РОЗРАХУНОК ЧИСТИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА «КОЛОС»

№ з/п	Власний капітал	Звітний період, тис. грн.		Дата придбання, тис. грн
		31.12.2015	01.01.2015	
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	10000	10000	10000
2	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	6250	7250	7750
3.1	Коригування справедливої вартості: — нерухомість* (п. 2 додаткова інформація)	2500	2500	2500
3.2.	— земля (п. 4 додаткова інформація)	1250	—	—
3.3	— запаси за справедливою вартістю (п. 5 додаткова інформація)	—	—	750
4	Нереалізований прибуток по запасах** (п. 6 додаткова інформація)	(219)	—	—
5	Коригування по амортизації нерухомості***	(219)	(94)	—
6	Всього:	19562	19656	21000

* дооцінка нерухомості буде відображена в складі відкоригованого нерозподіленого прибутку, тому що переоцінена вартість нерухомості для цілей консолідованої фінансової звітності вважається її історична вартість (за такою ціною група придбала нерухомість);

** прибуток від внутрішнього групового продажу запасів 1 липня 2015 р. склав: 1250000 грн — 1000000 грн = 250000 грн. Оскільки «Колос» використовує товари як основні засоби, амортизація за період до кінця 2015 року склала 250000 грн/4 роки*0,5 років = 31250 грн. Таким чином, чистий нереалізований прибуток = 250000 грн — 31250 грн = 218750 грн ≈ 219 тис. грн;

*** коригування по амортизації нерухомості склали: 2500000 грн /20= 125000 грн за рік або 125000 грн *1,75 років = 218750 ≈ 219 тис. грн за період з 1 квітня 2014 до звітної дати, з яких ≈ 94 тис. грн за 2014 рік.

Таким чином, зміна чистих активів підприємства «Колос» склала:

а) 1344 тис. грн у 2014 р. (500 тис. грн збитків в обліку, 750 тис. грн списання запасів, до оцінених за справедливою вартістю, 94 тис. грн. — коригування по амортизації дооціненої нерухомості);

б) 94 тис. грн у 2015 р. (1000 тис. грн. збитків в обліку + 1250 тис. грн дооцінка землі, 219 тис. грн — коригування нереалізованого прибутку по запасах, 125 тис. грн — коригування по амортизації до оціненої нерухомості).

IV. Етап. Розрахунок гудвілу підприємства «Колос» (табл. 3).

Таблиця 3

РОЗРАХУНОК ГУДВІЛУ ПІДПРИЄМСТВА «КОЛОС»

№ з/п	Показники	На дату придбання, тис. грн
1	Сплачена вартість інвестицій	21500
2	Частка підприємства «Геркол» в чистих активах підприємства «Колос» (75 % від 21000 тис. грн)	15750
3	Гудвіл	5750
4	Знецінення гудвілу (п. 7 додаткова інформація)	(2425)
5	Гудвіл станом на 31.12.2014 р.	3325

V. Етап. Розрахунок чистих активів і результатів діяльності підприємства «Практикер» для групи (табл. 4).

Таблиця 4

РОЗРАХУНОК ЧИСТИХ АКТИВІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА «ПРАКТИКЕР»

№ з/п	Власний капітал	На 31.12.2015 р., тис. грн	На дату придбання, тис. грн
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	6250	6250
2	Додатковий капітал	2250	2250
3	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	12750	7500
4	Всього:	21250	16000

Оскільки підприємство «Практикер» відображається в консолідованій фінансовій звітності за методом участі в капіталі, частка прибутку групи від участі в підприємстві «Практикер» за 2015 рік становить $(12750 \text{ тис. грн} - 7500 \text{ тис. грн}) * 25\% = 5250 \text{ тис. грн}$.

VI. Етап. Розрахунок гудвілу підприємства «Практикер» і вартість інвестиції в консолідованій фінансовій звітності на звітну дату (табл. 5).

Таблиця 5

**РОЗРАХУНОК ГУДВІЛУ ПІДПРИЄМСТВА «ПРАКТИКЕР»
І ВАРТІСТЬ ІНВЕСТИЦІЙ В КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ
НА ЗВІТНУ ДАТУ**

№ з/п	Показники	Сума, тис. грн
1	Оплачена вартість інвестиції	7500
2	Частка підприємства «Теркол» у чистих активах підприємства «Практикер» (25 % від 16000 тис. грн)	4000
3	Гудвіл (7500 тис. грн — 4000 тис. грн)	3500
4	Гудвіл на 31.12.2015 р.	3500

Вартість інвестиції в підприємство «Практикер» повинні бути дооцінені за методом участі в капіталі в частку групи в прибутку: $7500 \text{ тис. грн} + 5250 \text{ тис. грн} = 12750 \text{ тис. грн}$.

VII. Етап. Розрахунок неконтрольованої частки (табл. 6).

Таблиця 6

РОЗРАХУНОК НЕКОНТРОЛЬОВАНОЇ ЧАСТКИ

№ з/п	Показники	На 31.12.2015 р., тис. грн	На 01.01.2015 р., тис. грн
1	Справедлива вартість чистих активів підприємства «Колос» на звітну дату (етап III)	19562	19656
2	% неконтрольованої частки в чистих активах	25	25
3	Неконтрольована частка в чистих активах	4891	4914
4	З них неконтрольована частка в резерві переоцінки по нерухомості	625	625
5	Неконтрольована частка в прибутку(збитку) періоду	(23)	

VIII. Етап. Консолідований нерозподілений прибуток (табл. 7).

Таблиця 7

КОНСОЛІДОВАНИЙ НЕРОЗПОДІЛЕНИЙ ПРИБУТОК

№ з/п	Показники	На 31.12.2015 р., тис. грн	На 01.01.2015 р., тис. грн
1	Нерозподілений прибуток в індивідуальному звіті (Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. №1) підприємства «Теркол» (станом на 31.12.2015 р. відповідно до умови завдання; станом на 01.01.2015 р. із вирахуванням прибутку в розмірі 3000 тис. грн і з урахуванням розподіленого прибутку (виплатою дивідендів) за 2014 рік у розмірі 1250 тис. грн (п. 1 додаткової інформації))	21450	19700
2	Скоригований нерозподілений прибуток підприємства «Колос» (етап 3)	3312	2406
3	За вирахуванням неконтрольованої частки в прибутку підприємства «Колос» (25 % від попереднього показника)	(828)	(602)
4	Частка підприємства «Теркол» в накопиченому з моменту придбання прибутку підприємства «Практикер» (етап 5)	2520	–
5	За вирахуванням суми знецінення гудвілу (етап 4)	(2425)	(2425)
6	Консолідований нерозподілений прибуток	24029	19079

Консолідований прибуток періоду = 24029 тис. грн — 19079 тис. грн + 1250 тис. грн. = 6200 тис. грн.

XI. Етап. Консолідований звіт про власний капітал ф. № 4-к за 2015 рік групи підприємств (табл. 8).

Таблиця 8

**ФРАГМЕНТ КОНСОЛІДОВАНОГО ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ
Ф. № 4-К ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ, ТИС. ГРН**

Стаття	Код рядка	Належить власникам материнської компанії								Неконтрольована частка	Разом
		зарєстрований (пайовий) капітал	капітал у доо-цінках	додатковий капітал	резервний капітал	нерозподілений прибуток (непо-критий збиток)	неоплачений капітал	вилучений капітал	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Залишок на початок року	4000	45000	–	20000	3500	19079	–	–	87579	4914	92493
...
Скоригова-ний зали-шок на по-чаток року	4095	45000	–	20000	3500	19079	–	–	87579	4914	92493
Чистий при-буток (зби-ток) за зві-тний період	4100	–	–	–	–	6200	–	–	–	(23)	6177
Інший су-купний до-хід за зві-тний період	4110	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	4200	–	–	–	–	(1250)	–	–	(1250)	–	(1250)
...
Внески учасників: Внески до капіталу	4240	15000	–	–	–	–	–	–	15000	–	15000
...
Разом змін у капіталі	4295	15000	–	–	–	4950	–	–	19950	(23)	19927
Залишок на кінець року	4300	60000	–	20000	3500	24029	–	–	107529	4891	112420

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. За результатами проведеного дослідження розглянуто питання відображення власного капіталу у консолідованій фінансовій звітності групи підприємств. З'ясовано сутність таких економічних категорій, як: «капітал», «власний капітал» і «консолідований звіт про власний капітал». Наведено дев'ять послідовних етапів щодо складання консолідованого звіту про власний капітал ф. № 4-к групи підприємств. На основі умовного прикладу відображено власний капітал групи підприємств у консолідованому звіті про власний капітал ф. № 4-к. У подальших дослідженнях пропонується зосередити увагу на питанні складання консолідованого звіту про рух грошових коштів за прямим (ф. № 3-к) і непрямим методом (ф. № 3-кн). Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень і конкретизації.

Бібліографічний список

1. *Безверхий К.* Консолідована фінансова звітність — нове національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2013. — № 10. — С. 3–6.
2. *Безверхий К.В.* Консолідація фінансової звітності групи підприємств: теоретичні та практичні аспекти / К. В. Безверхий, В. П. Пантелєєв // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. — № 3 (42). — 2014. — С. 28–46.
3. *Безверхий К.В.* Виникнення і розвиток консолідованої фінансової звітності / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. — 2015. — № 1 (67). — С. 8–13.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ „Перун”, 2005. — 1728 с.
5. *Пантелєєв В.П.* Фінансова звітність: [навч. посіб.] / В. П. Пантелєєв; за ред. д.е.н., проф. В. О. Шевчука. — К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2004. — 227 с.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1445341158086425>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність”: Наказ Міністерства фінансів

України від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. — Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1362304905316381>.

8. Карпачёва О. Консолидация по МСФО с позиции капитала / О. Карпачёва, С. Рогозный // Вестник МСФО. — 2016. — № 1. — 19.01.2016 г.

9. International accounting standard 28 «Investments in associates and jointventures» [Electronic resource]. — Mode of access: <http://goo.gl/4Y64mr>.

References

1. Bezverxyj K. Konsolidovana finansova zvitnist — nove nacionalne polozhennya (standart) buxgalterskogo obliku [Consolidated financial statements is a new national provisions (standard) of accounting] / K. Bezverxyj // *Buxgalterskyjoblikaudyt*. — 2013. — № 10. — P. 3–6 [In Ukrainian]

2. Bezverxyj K.V. Konsolidaciya finansovoyi zvitnosti grupy pidpryyemstv: teoretychni ta praktychni aspekty [Consolidation of financial statements of companies: theoretical and practical aspects] / K. V. Bezverxyj, V. P. Panteleyev // *Naukovyj visnyk Nacionalnoyi akademiyi statystyky, obliku ta audytu*. — № 3 (42). — 2014. — P. 28 — 46 [In Ukrainian]

3. Bezverxyj K.V. Vynyknennya i rozvytok konsolidovanoyi finansovoyi zvitnosti [The emergence and development of the consolidated financial statements] / K. V. Bezverxyj // *Oblik i finansy*. — 2015. — P. 1 (67). — P. 8–13 [In Ukrainian]

4. Velykyj tlumachnyj slovnyk suchasnoyi ukrayinskoyi movy (z dod. i dop.) [Modern Ukrainian Language Great Dictionary] / Uklad. i golov. red. V. T. Busel. — K.; Irpin: VTF „Perun”, 2005. — 1728 p. [In Ukrainian]

5. Panteleyev V.P. Finansova zvitnist [Financial Statements]: [navch. posib] / V. P. Panteleyev; za red. d.e.n., prof. V. O. Shevchuka. — K.: Derzhavna akademiya statystyky, obliku ta audytu, 2004. — 227 p. [In Ukrainian]

6. Nacionalne polozhennya (standart) buxgalterskogo obliku 1 “Zagalni vymogy do finansovoyi zvitnosti”: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 07.02.2013 r. № 73 [National provision (Standard) of accounting 1 «General Requirements for Financial Reporting»: the order of the Ministry of Finance of Ukraine of 02.07.2013 73 number] [Elektronnyj resurs]. — Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1445341158086425> [In Ukrainian]

7. Nacionalne polozhennya (standart) buxgalterskogo obliku 2 “Konsolidovana finansova zvitnist”: nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 27.06.2013 r. № 628 [National provision (Standard) of accounting 2

«Consolidated Financial Statements»: the order of the Ministry of Finance of Ukraine of 06.27.2013 № 628] [Elektronnyj resurs]. –Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1362304905316381> [In Ukrainian]

8. Karpacheva O. Konsolydacyya po MSFO s pozycyyu kapytala [Consolidation IFRS capital position] / O. Karpacheva, S. Rogoznij // *Vestnyk MSFO*. — 2016. — № 1. — 19.01.2016 [In Russian]

9. International accounting standard 28 «Investments in associates and joint ventures» [Electronic resource]. — Available at: <http://goo.gl/4Y64mr> [In English]

Стаття надійшла до редакції 29 лютого 2016 р.

УДК 657.411:657.37

Безверхий Константин Викторович,

канд. экон. наук, доцент кафедры учета и аудита,
Киевский национальный университет технологий и дизайна
(01011, г. Киев, ул. Немировича-Данченко, д. 2)
E-mail: kosticbv@mail.ru

Собственный капитал в консолидированной финансовой отчетности: теория и практика

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены вопросы отражения собственного капитала в консолидированной финансовой отчетности группы предприятий. Целью исследования является отражение собственного капитала группы предприятий в консолидированном отчете о собственном капитале ф. № 4-к. Методы анализа и синтеза использованы для структурирования предметной области исследования на основе идентификации и формализации вопроса отражения собственного капитала в консолидированном отчете о собственном капитале ф. № 4-к группы предприятий. По результатам проведенного исследования: а) рассмотрены вопросы отражения собственного капитала в консолидированной финансовой отчетности группы предприятий; б) выяснено экономическую сущность таких экономических категорий как: «капитал», «собственный капитал» и «консолидированный отчет о собственном капитале»; в) приведены девять последовательных этапов по составлению консолидированного отчета о собственном капитале ф. № 4-к группы предприятий; г) отражен собственный капитал группы предприятий в консолидированном отчете о собственном капитале ф. № 4-к. Полученный результат будет полезным для применения в практической деятельности группы предприятий при составлении консолидированного отчета о собственном капитале ф. № 4-к. Результат исследования имеет теоретическую и практическую ценность при отражении собственного капитала в консолидированном отчете о собственном капитале ф. № 4-к.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: капитал, собственный капитал, финансовая отчетность, индивидуальный баланс, консолидированная финансовая отчетность, консолидированный отчето собственном капитале, группа предприятий, неконтролируемая доля.

UDC657.411:657.37

Bezverkhyi Kostiantyn,
Candidate of Sciences (Economics),
Associate Professor at the Department of Accounting and Audit,
Kyiv National University of Technology and Design
(2, Nemyrovych-Danchenko Str., Kyiv, Ukraine, 01011)
E-mail:kosticbv@mail.ru

Equity capital in the consolidated financial statements: theory and practice

ABSTRACT. This article examines the reflection of equity in the consolidated financial statements of companies group. The research aims at the reflection of companies group equity in the consolidated statement f. № 4-k. The author uses methods of analysis and synthesis to structure the research subject area through the identification and formalization of equity reflection in the consolidated statement f. № 4-k of companies group. The study (a) explores the reflection of equity in the consolidated financial statements of companies group; (b) clears up the meaning of economic categories: "capital", "equity", and "consolidated statement of changes in equity"; (c) offers nine milestones of drawing up a consolidated statement of changes in equity f. № 4-k of companies group; (d) reflects the equity of companies group in the consolidated statement of changes in equity f. № 4-k. The results of this study are useful for groups of companies when drawing up a consolidated statement of changes in equity f. № 4-k. They also have theoretical and practical significance for equity reflection in the consolidated statement of changes in equity f. № 4-k.

KEY WORDS: capital, equity, financial statements, individual balance sheet, consolidated financial statements, consolidated statement of changes in equity, group of companies, uncontrolled share.