

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

НА ПРАВАХ РУКОПISУ

СЕМЧУК ІННА ВАСИЛІВНА

УДК 657.375.6:334.758.4 (043.3)

**КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ГРУПИ  
ПІДПРИЄМСТВ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ  
ФОРМУВАННЯ І КОНТРОЛЮ**

08.00.09 – БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ  
(за видами економічної діяльності)

ДИСЕРТАЦІЯ

НА ЗДОБУТТЯ НАУКОВОГО СТУПЕНЯ  
КАНДИДАТА ЕКОНОМІЧНИХ НАУК

НАУКОВИЙ КЕРІВНИК  
ОСТАП'ЮК НАТАЛІЯ АНАТОЛІВНА  
КАНДИДАТ ЕКОНОМІЧНИХ НАУК,  
ДОЦЕНТ

ЖИТОМИР-2010

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ</b>	<b>12</b>
1.1. Об'єднання підприємств: сутність та звітне відображення діяльності	<b>12</b>
1.2. Місце та значення консолідованої фінансової звітності в системі бухгалтерського обліку та управлінні групою підприємств	<b>28</b>
1.3. Систематизація підходів до формування консолідованої фінансової звітності	<b>41</b>
<b>ВИСНОВКИ ДО ПЕРШОГО РОЗДІЛУ</b>	<b>62</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ</b>	<b>65</b>
2.1. Формування консолідованої фінансової звітності з урахуванням облікової політики групи підприємств	<b>65</b>
2.2. Вплив внутрішніх операцій на звітність групи підприємств	<b>81</b>
2.3. Методичні підходи до формування показників консолідованої фінансової звітності	<b>96</b>
<b>ВИСНОВКИ ДО ДРУГОГО РОЗДІЛУ</b>	<b>126</b>
<b>РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ: ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ</b>	<b>129</b>
3.1. Організація внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності: суб'єкти, етапи та особливості реалізації	<b>129</b>
3.2. Методичні засади внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності	<b>152</b>
<b>ВИСНОВКИ ДО ТРЕТЬОГО РОЗДІЛУ</b>	<b>171</b>
<b>ВИСНОВКИ</b>	<b>174</b>
<b>ДОДАТКИ</b>	<b>177</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	<b>217</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Розвиток інтеграційних процесів, а, отже, зростаюча значимість об'єднань підприємств в економіці України призвели до розширення кола внутрішніх та зовнішніх користувачів фінансової звітності, які висувають нові вимоги до змісту і якості звітних показників, що, відповідно, сприяло формуванню консолідованої фінансової звітності. Така звітність відіграє важливу роль при залученні інвестицій та управлінні групою підприємств, виступаючи засобом представлення результатів бізнес-процесів у межах групи та інформаційним забезпеченням процесу прийняття ефективних інвестиційних рішень.

Перше півріччя 2010 року відзначилось стрімким зростанням на українському ринку обсягів угод щодо об'єднання підприємств. Про це свідчить статистика агентства “Mergemarket”, яке нарахувало 17 публічних угод щодо об'єднань підприємств за звітний період, загальний обсяг яких досягнув 1,7 млрд. дол. США, що майже в чотири рази перевищує вартісні показники аналогічного періоду минулого року (430 млн. дол. США і 14 угод щодо об'єднань підприємств відповідно). Таким чином, особливої актуальності набувають питання надання користувачам достовірної інформації про результати процесів об'єднань підприємств та подальшої діяльності групи підприємств на основі консолідованої фінансової звітності. Відповідно, необхідним є удосконалення організаційно-методичних засад формування і контролю консолідованої фінансової звітності з метою встановлення відповідності системи звітної інформації потребам управління об'єднаннями підприємств.

Вагомий внесок у дослідження теоретико-методологічних та організаційно-методичних питань щодо формування фінансової звітності підприємств, її контролю та аналізу зробили вітчизняні та зарубіжні вчені: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, Л.Г. Ловінська, Н.А. Остап'юк, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, В.П. Суйц, Л.В. Чижевська,

В.Г. Швець, В.О. Шевчук, М.М. Шигун. Проблемам консолідованої фінансової звітності присвячені праці вітчизняних вчених: Я.В. Голубки, М.Д. Корінька, Р.С. Коршикової, Я.Д. Крупки, С.П. Лозовицького, О.І. Пилипенка, О.А. Романенка; зарубіжних вчених: О.А. Матвєєва, В.Д. Новодворського, С.І. Пучкової, Л.В. Пашковської, В.С. Плотнікова.

Дослідження окремих аспектів формування консолідованої фінансової звітності здійснено у докторських і кандидатських дисертаціях ряду науковців: Г.В. Уманців (Україна, 1999 р.), О.С. Герасименко (Україна, 2007 р.), Л.В. Якубовської (Росія, 2007 р.), В.М. Костюченко (Україна, 2008 р.), В.П. Онищенко (Україна, 2008 р.), М.Р. Лучка (Україна, 2008 р.), О.О. Савченко (Росія, 2008 р.). Однак сучасні економічні умови ставлять нові завдання й вимагають подальших досліджень для удосконалення формування та ефективності використання консолідованої фінансової звітності.

Відзначаючи цінність отриманих результатів попередніх досліджень, необхідно визнати наявність ряду невирішених проблем. Додаткового вивчення потребує значення консолідованої фінансової звітності в системі управління групою підприємств, визначення її взаємозв'язку з системою бухгалтерського обліку; формування та упорядкування понятійного апарату з метою розмежування понять “зведена звітність” та “консолідована звітність”; уточнення складових облікової політики групи підприємств, що визначають порядок складання звітності; удосконалення організаційно-методичних засад щодо формування і контролю консолідованої фінансової звітності групи підприємств для забезпечення управління інвестиційними процесами.

Необхідність вирішення вказаних питань обумовлює актуальність і вибір теми дисертаційної роботи, мету, завдання, структуру та основні напрями дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою

№ 28 “Методологія моделювання національної системи бухгалтерського обліку в умовах трансформаційного економічного розвитку” (номер державної реєстрації 0109U001876). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов’язані з теоретичним обґрунтуванням та удосконаленням організаційно-методичних положень щодо формування консолідованої фінансової звітності в умовах ринкової трансформації економіки, розробкою пропозицій і рекомендацій з удосконалення внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є наукове обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних засад формування консолідованої фінансової звітності, здійснення внутрішнього контролю достовірності її показників для інформаційного забезпечення процесу управління групою підприємств, адаптованого до особливостей умов господарювання. Для досягнення мети в роботі поставлено такі завдання:

- окреслити суб’єкти складання консолідованої фінансової звітності з урахуванням передумов та наслідків процесу об’єднання для формування організаційних засад її складання;

- з’ясувати зміст консолідованої фінансової звітності та її зв’язок з елементами методу бухгалтерського обліку для методичного забезпечення її складання;

- розкрити підходи щодо розуміння понять “консолідована фінансова звітність” та “консолідація звітності” з метою узгодження бухгалтерської термінології;

- визначити елементи облікової політики групи підприємств у частині формування та контролю показників консолідованої фінансової звітності для удосконалення організації процесу її складання;

- ідентифікувати внутрішні операції групи підприємств з метою виявлення їх впливу на показники консолідованої фінансової звітності;

– встановити процедури складання консолідованої фінансової звітності для оптимізації процесу її підготовки;

– виявити особливості організаційно-методичних засад внутрішнього контролю показників консолідованої фінансової звітності групи підприємств з метою оцінки їх відповідності потребам користувачів.

**Гіпотеза дисертаційної роботи** полягає в припущенні, що належне формування і використання достовірних показників консолідованої фінансової звітності дозволить підвищити ефективність прийняття інвестиційних та управлінських рішень групою підприємств.

**Об'єктом дослідження** є процес формування та контролю показників консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних та організаційно-методичних питань формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств та здійснення внутрішнього контролю достовірності її показників.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. Для з'ясування та уточнення сутності консолідованої фінансової звітності застосовано метод теоретичного узагальнення та історичний метод. Методи індукції та дедукції у поєднанні з системним підходом дозволили визначити значення консолідованої фінансової звітності в системі бухгалтерського обліку. Абстрактно-логічний і метод причинно-наслідкових зв'язків використовувалися для визначення елементів облікової політики групи підприємств. Загальнологічні методи наукового пізнання (аналіз, синтез, абстрагування, ідеалізація, узагальнення) застосовувалися для удосконалення організаційно-методичних рекомендацій складання консолідованої фінансової звітності, організації внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств. Використання методу моделювання сприяло розробці алгоритмічної моделі процесу складання консолідованої фінансової звітності.

*Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань економічної теорії, інвестування, фінансів, бухгалтерського обліку та господарського контролю; матеріали науково-практичних конференцій; господарське законодавство; законодавчі та нормативні документи з бухгалтерського обліку; матеріали Державного комітету статистики України та Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку; фінансова звітність об'єднань підприємств України.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення формування та внутрішнього контролю показників консолідованої фінансової звітності для забезпечення зовнішніх користувачів і управління групи підприємств достовірною обліковою інформацією, що відображає особливості господарських процесів єдиної економічної одиниці. Основні положення наукової новизни отриманих результатів дослідження полягають у наступному:

*вперше:*

– визначено місце консолідованої фінансової звітності в системі елементів методу бухгалтерського обліку на основі встановлення порядку використання бухгалтерської інформації при підготовці її показників, що стало базою для удосконалення організаційно-методичного забезпечення формування консолідованої фінансової звітності;

*удосконалено:*

– модель процесу складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, яка представлена послідовністю науково обґрунтованих етапів формування її показників, що дозволяє забезпечити систему управління групою підприємств необхідною інформацією про їх діяльність;

– облікову політику групи підприємств (виділено організаційну, методичну та технічну складові) за складанням та контролем консолідованої фінансової звітності, що сприяє розробці єдиного підходу до облікового

відображення господарських операцій усіма підприємствами групи та узгодженому представленню показників її діяльності;

– порядок врахування внутрішньогрупових операцій при підготовці консолідованої фінансової звітності шляхом розробки робочої схеми їх елімінування, що забезпечує інформаційні потреби материнського підприємства про напрями й результати діяльності дочірніх підприємств, сприяє своєчасному виявленню та усуненню впливу внутрішньогрупових операцій на показники консолідованої фінансової звітності;

– нормативне забезпечення консолідації звітності за допомогою уточнення положень нормативних документів на основі висвітлення суб'єктів та об'єктів складання консолідованої фінансової звітності, що сприяло розробці моделі процесу складання консолідованої звітності;

*дістало подальший розвиток:*

– трактування поняття “консолідована фінансова звітність” (звітність, що призначена для відображення фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці (групи підприємств), яка діє на відносинах контролю), що стало базою для уточнення розуміння консолідації звітності та ідентифікації відмінностей між консолідованою і зведеною фінансовою звітністю;

– організаційно-методичні засади внутрішнього контролю показників консолідованої фінансової звітності шляхом визначення складових його системи (розкрито суб'єкти організації, здійснення контролю консолідованої фінансової звітності) та виділення етапів і методів перевірки консолідованої фінансової звітності, які забезпечують послідовний контроль встановлення достовірності показників консолідованої фінансової звітності та надання необхідної інформації для управління групою підприємств.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення формування і



контролю консолідованої фінансової звітності групи підприємств, які впроваджено в діяльність суб'єктів господарювання та організацій. Зокрема:

– пропозиції з удосконалення форм робочої документації зі складання консолідованого балансу та консолідованого звіту про фінансові результати, удосконалення посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби дочірніх підприємств та працівників фінансового відділу материнського підприємства для формування в групі підприємств дієвої системи контролю за діяльністю головного бухгалтера, фінансового директора, що дозволить підвищити рівень відповідальності за виконання обов'язків у тому числі з формування звітності (ПрАТ “Укрпродукт Груп”, довідка № 25 від 22.04.2010 р.);

– методичні рекомендації щодо складання приміток до консолідованих фінансових звітів, що сприяє забезпеченню користувачів необхідною інформацією про фінансові показники діяльності економічної одиниці (ВАТ “Житомирський маслозавод”, довідка № 240 від 01.02.2010 р.);

– пропозиції з удосконалення проведення планування аудиту консолідованої фінансової звітності та процесу його проведення, що дозволить підвищити оперативність проведення перевірки фінансової звітності всіх підприємств об'єднання, а особливо консолідованої фінансової звітності, яку складає материнське підприємство (ПАФ “Інтелект”, довідка № 2 від 28.01.2010 р.).

Результати дослідження знайшли також застосування у навчальному процесі Житомирського державного технологічного університету при викладанні навчальних дисциплін “Звітність підприємств”, “Фінансовий облік” (довідка № 44-45/32 від 03.03.2010 р.).

**Особистий внесок дисертанта.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться у роботі, виконані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, що

є результатом особистої роботи здобувача, яка, зокрема, полягає у дослідженні комплексу теоретичних та організаційно-методичних питань, пов'язаних з удосконаленням формування, контролю та використання консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на міжнародних і всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, зокрема: Всеукраїнських наукових конференціях “Зимові читання, присвячені ідеям д.е.н., проф. І.В. Малишева, д.е.н., проф. П.П. Німчинова” (м. Житомир, 2007 р., 2008 р., 2009 р., 2010 р.); Науково-практичній міжвузівській конференції, присвяченій Дню Житомирського державного технологічного університету (м. Житомир, 2007 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Наука і освіта – 2008” (м. Софія, Республіка Болгарія, 2008 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси, 2008 р.); Міжнародній науковій конференції “Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку” (м. Житомир, 2008 р.); засіданні круглого столу “Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства” (м. Полтава, 2008 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Актуальні проблеми сучасних наук – 2009” (м. Перемишль, Республіка Польща, 2009 р.); Міжнародній науковій конференції “Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей” (м. Краматорськ-Житомир, 2009 р.); Міжнародній науковій конференції “Мовні стратегії у формуванні бухгалтерської еліти” (м. Житомир, 2009 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Новини за модерна наука – 2010” (м. Софія, Республіка Болгарія, 2010 р.).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 25 наукових праць загальним обсягом 9,51 друк. арк., з них 8 статей у фахових виданнях обсягом 4,71 друк. арк., 12 тез доповідей обсягом 1,67 друк. арк., в інших публікаціях, виданих у співавторстві, в дисертації використані положення, що є результатом особистого дослідження здобувача (3,13 друк. арк.).

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаних літературних джерел. Основний зміст викладено на 176 сторінках друкованого тексту. Робота містить 31 таблицю на 31 сторінці, 29 рисунків на 29 сторінках, 18 додатків на 40 сторінках. Список використаних літературних джерел налічує 205 найменувань на 18 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

#### **1.1. Об'єднання підприємств: сутність та звітне відображення діяльності**

В сучасних умовах господарювання відбувається стрімке зростання обсягів угод щодо об'єднання підприємств та формування в Україні таких форм господарювання як холдингові компанії та корпорації, які є більш гнучкими структурними формами, здатними адаптуватися до складних та нестабільних економічних умов функціонування.

Як зазначає Т.А. Гордєєва, “одним з невід’ємних наслідків системних криз в економіці є поява сприятливих можливостей до перерозподілу власності. Таким чином, незважаючи на обережні погнози експертів, маємо усі підстави найближчим часом очікувати інтенсифікації на вітчизняному ринку угод об'єднань підприємств” [35, с. 20-23]. В цілому, підтримуємо думку автора та відмітимо, що в кінці 2008 р. та на початку 2009 р. в Україні визначилась тенденція до стрімкого зростання обсягу угод об'єднання підприємств, що було спричинено здешевленням українських активів на фоні глобальної кризи, які стали ще більше доступними для придбання. За прогнозами фахівців обсяг угод з об'єднання підприємств в світі за 2010 р. планується вже на рівні 2008 р. і становитиме 2 трлн. дол. США<sup>1</sup>.

Розвиток діяльності об'єднань підприємств в Україні викликає утворення складних управлінських структур та потребу в їх забезпеченні адекватною економічною інформацією, в тому числі обліковою. Таким чином, особливої актуальності набувають питання щодо забезпечення користувачів достовірною інформацією про результати процесів об'єднань підприємств

---

<sup>1</sup> згідно даних компаній PricewaterhouseCoopers і Ernst and Young (<http://www.metaldaily.ru/news/news39604.html>)

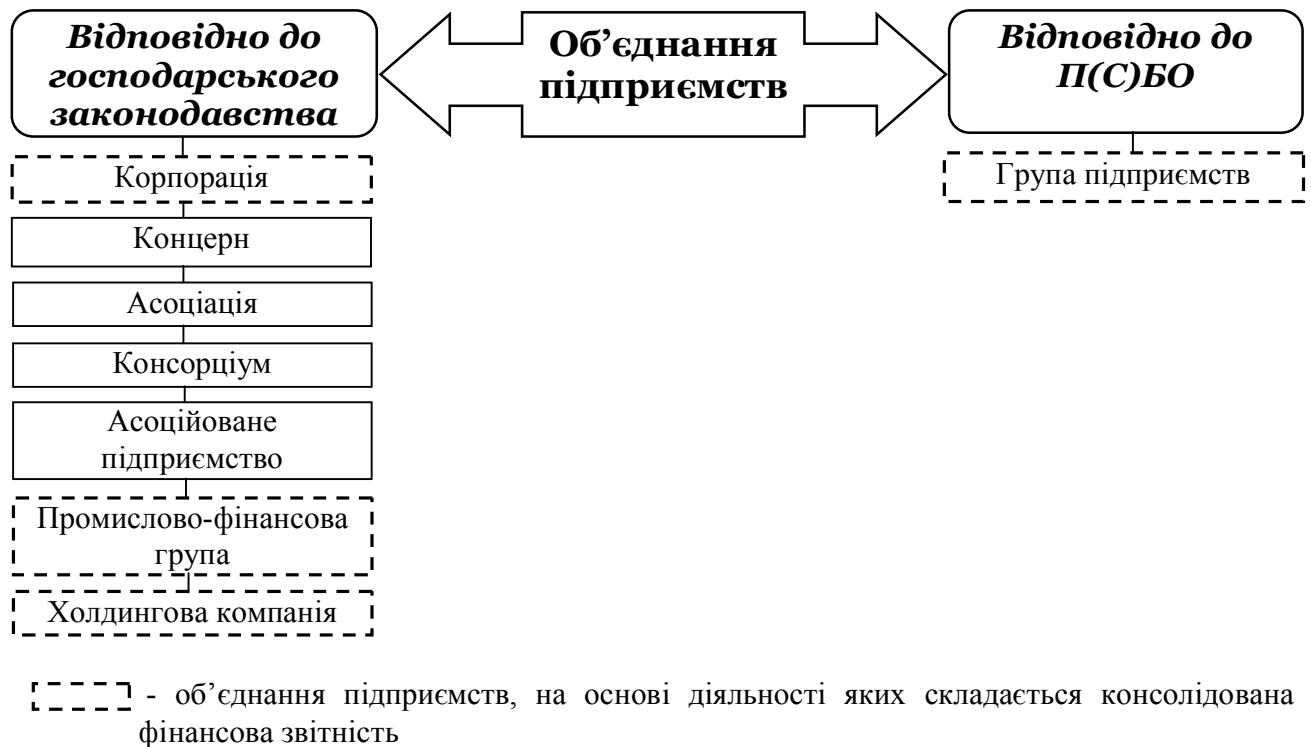
та результати діяльності групи взаємопов'язаних підприємств на основі консолідованої фінансової звітності.

Кількість публікацій, присвячених безпосередньо об'єднанням підприємств та їх впливу на консолідовану фінансову звітність, обмежена. Серед авторів, які досліджували проблеми формування консолідованої фінансової звітності в результаті процесу об'єднань підприємств, можна виділити В.М. Костюченко [68, с. 100-102]. Дослідник здійснила аналіз нормативних документів з обліку та складання фінансової звітності об'єднань та нормативно-правових актів, що регулюють порядок утворення та здійснення діяльності об'єднань підприємств з метою виявлення розбіжностей в тлумаченні термінів. Коршикова Р.С. дослідила удосконалення вимог П(С)БО України щодо обліку об'єднання підприємств з метою виявлення розбіжностей в методиці обліку об'єднання підприємств між МСФЗ 3 та П(С)БО 19 [62, с. 60-62]. Проте, залишаються окремі невирішені питання, зокрема питання, що пов'язані з визначенням суб'єктів та об'єктів складання консолідованої фінансової звітності, тому, дане питання потребує належного розгляду та вивчення.

Складність визначення об'єднань підприємств, на основі діяльності яких може формуватися консолідована фінансова звітність полягає в тому, що саме поняття “об'єднання підприємств” відповідно до Господарського кодексу України та відповідно до П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” трактується по-різному, крім того, результати діяльності не всіх об'єднань підприємств в Україні відображаються в консолідованій фінансовій звітності (рис. 1.1). Отже, на основі рис. 1.1 представлено правовий та обліковий аспекти питання об'єднання підприємств.

Так, правове регулювання об'єднання підприємств в Україні здійснюється Господарським кодексом України. Відповідно до п. 1 ст. 118 Господарського кодексу України (ГКУ) об'єднанням підприємств є господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для

вирішення спільних економічних та соціальних завдань [36]. При цьому об'єднання підприємств діють на підставі договору або статуту, який затверджується їх засновниками або власниками. Учасниками об'єднань підприємств можуть бути лише підприємства, тобто юридичні особи.



*Рис. 1.1.* Тракткування видів об'єднань підприємств в законодавчих документах України

У Господарському кодексі України розкриваються такі види об'єднань підприємств як корпорація, концерн, асоціація, консорціум, асоційоване підприємство, промислово-фінансова група та холдингова компанія (Додаток А).

Визначимо з всієї сукупності об'єднань підприємств, які представлені в ГКУ, саме ті об'єднання підприємств, які є суб'єктами складання консолідованої фінансової звітності. Відповідно, такими об'єднаннями підприємств є *холдингова компанія*, яка володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств; *корпорація*, якщо вона має

холдингову форму організації або, якщо вона складається з компаній, окрема фінансова звітність яких підлягає консолідації; *промислово-фінансова група*. Останнє об'єднання підприємств часто плутають з холдинговою групою, тому визначаємо за необхідне детально розглянути даний специфічний вид об'єднання підприємств.

Так, відповідно до Закону України “Про промислово-фінансові групи в Україні” промислово-фінансові групи створюються з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України [51]. В українському законодавстві промислово-фінансова група представлена як система капіталу, що включає промисловий блок (виробничі, торговельні підприємства, науково-дослідні інститути (НДІ), конструкторські бюро (КБ) тощо) та фінансовий блок у вигляді сукупності фінансово-кредитних установ, основним призначенням яких є мобілізація та організація руху грошових потоків [6, с. 116]. Організаційна структура промислово-фінансової групи представлена наступним чином (рис. 1.2).

Промислово-фінансові групи забезпечують процес інтеграції промислового та банківського капіталів, вони створюються за рішенням Кабінету Міністрів України, проте лише на певний строк. Зважаючи на суттєві можливості, закладені у самій структурі промислово-фінансової групи, вони відіграють важливу роль у процесі реформування української промисловості та економіки загалом. Отже, промислово-фінансові групи суттєво відрізняються не лише за своєю структурою, але і за своїм призначенням від холдингових груп.

В інших випадках, об'єднання підприємств, крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до ст. 12 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [50].

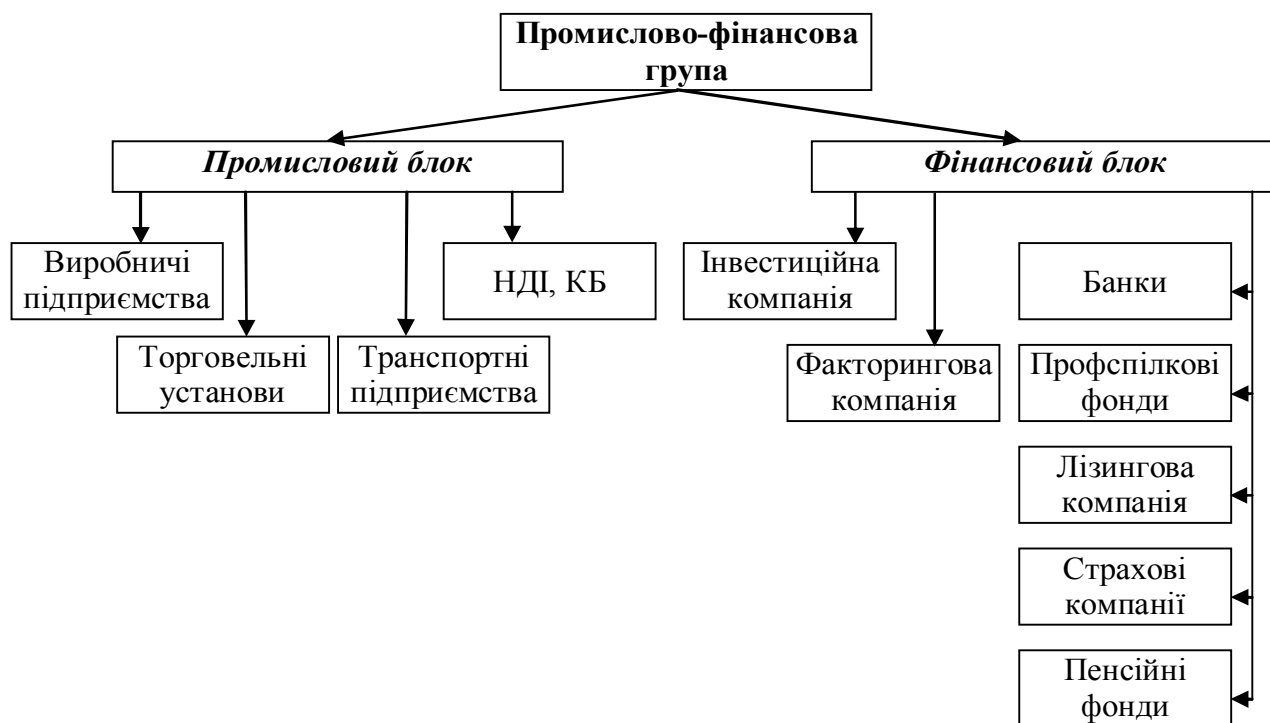


Рис. 1.2. Організаційна структура промислово-фінансової групи

У свою чергу, створення холдингових компаній в Україні на початковому етапі в основному було пов'язано з процесами корпоратизації і приватизації великих державних підприємств, а основою правового регулювання холдингових компаній в Україні з 1994 року по 2006 рік слугував Указ Президента України “Про холдингові компанії, що створюються в процесі корпоратизації та приватизації” від 11.05.1994 р. № 223/94.

Проте, 15 березня 2006 року було прийнято Закон України “Про холдингові компанії в Україні” №3528-IV з метою усунення неврегульованості щодо діяльності холдингових компаній. Вказаний закон визначає загальні засади функціонування холдингових компаній в Україні, а також особливості їх утворення, діяльності та ліквідації. В табл. 1.1 наведені основні зміни, що відбулися з прийняттям Закону №3528-IV.



Таблиця 1.1

## Визначення основних понять, що вживаються в Законі України

## “Про холдингові компанії в Україні”

<i>Визначення термінів, які вживалися в Указі Президента України “Про холдингові компанії” [181]</i>	<i>Визначення термінів, які вживаються в Законі України “Про холдингові компанії в Україні” [52]</i>	<i>Внесені зміни та доповнення згідно із Законом України “Про холдингові компанії в Україні”</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Холдингова компанія – суб’єкт господарювання, який володіє контрольними пакетами акцій інших, одного або більше, суб’єктів господарювання	Холдингова компанія – відкрите акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- холдинговою компанією може бути лише господарське товариство в організаційно-правовій формі відкритого акціонерного товариства;</li> <li>- розкривається інформація про державну холдингову компанію, яка утворена у формі відкритого акціонерного товариства, не менш як 100% акцій якого належить державі;</li> <li>- усі холдингові компанії підлягають державній реєстрації в Держаному реєстрі холдингових компаній в Україні, який є невід’ємною частиною Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців;</li> <li>- загальні збори визначаються правомочними за умови реєстрації для участі у них акціонерів (їх представників), що мають відповідно до статуту холдингової компанії більш як 80 відсотків голосів</li> </ul>
Контрольний пакет акцій – кількість акцій (паїв, часток в статутному капіталі), які дають право холдинговій компанії фактично контролювати діяльність суб’єкта господарювання... Рішення про підтвердження контрольного пакету акцій, якщо його розмір менший ніж 51%, приймає Антимонопольний комітет...	Холдинговий корпоративний пакет акцій (часток, паїв) – пакет акцій (часток, паїв) корпоративного підприємства, який перевищує 50% чи становить величину, яка забезпечує право вирішального впливу на господарську діяльність корпоративного підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>- поняття “контрольний пакет акцій” замінено на поняття “холдинговий корпоративний пакет акцій”;</li> <li>- поняття “дочірнє підприємство” замінено на поняття “корпоративне підприємство”</li> </ul>

В наведеній таблиці представлені зміни та доповнення, які відбулися з прийняттям Закону України “Про холдингові компанії в Україні”. Цей закон визначає загальні засади функціонування холдингових компаній в Україні, а також особливості їх утворення, діяльності та ліквідації.

Таким чином, при розробці питань формування консолідованої фінансової звітності слід керуватися основними положеннями даного закону, але при цьому слід враховувати, як зазначає В.М. Костюченко [68, с. 101-102]: “терміни, які використовуються у правових актах, не відповідають аналогічним термінам, що використовуються в Положеннях з бухгалтерського обліку. Зокрема, йдеться про такі терміни, як об’єднання підприємств, контроль, асоційовані підприємства. Такий термін як “група” взагалі не має відповідних аналогів у правовому полі. У законодавстві про холдингові компанії використовуються різні терміни для визначення одного об’єкта. Наприклад, дочірнє підприємство і корпоративне підприємство; контрольний пакет акцій та холдинговий корпоративний пакет акцій”.

Особливості формування капіталу холдингової компанії значною мірою пов’язані зі структурою холдингового об’єднання. На практиці відомі два основних види холдингових компаній – “чистий холдинг” та “змішаний холдинг”. Чистий холдинг – холдинг, материнське підприємство якого безпосередньо не здійснює будь-якої комерційної чи виробничої діяльності, а лише забезпечує контроль та управління іншими підприємствами, у яких воно бере участь. Змішаний холдинг – холдинг, материнське підприємство якого поряд зі здійсненням функцій контролю та управління іншими підприємствами безпосередньо залучене в комерційній та виробничій діяльності.

З приводу даного питання, найбільш розширену класифікацію холдингових компаній запропонувала С.В. Науменкова [107, с. 93-107], в якій наведено класифікаційні ознаки та різні типи холдингів (Додаток Б).

До основних передумов створення холдингових компаній в Україні можна віднести такі: наявність значної кількості підприємств, що мають зв’язки за “технологічними ланцюгами”; розвиток галузей промисловості, в котрих об’єктивно є необхідність у достатньо жорсткому і постійному галузевому

управлінні; нездатність підприємств власними силами організувати процес постачання виробництва і збуту продукції як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках; дефіцит інвестиційних ресурсів підприємств в умовах несприятливого інвестиційного клімату в Україні.

Розглянувши комплексно національні об'єднання підприємств, наведені в Господарському кодексі України, слід також розкрити сутність міжнародних об'єднань підприємств, що здійснюють свою діяльність на території кількох держав, які можуть бути об'єктами складання консолідованої фінансової звітності. Так, транснаціональна корпорація може формуватися з українських та іноземних підприємств та включати в себе різноманітні транснаціональні структури, у тому числі фінансово-промислові групи, компанії, концерни, холдинги, спільні підприємства, акціонерні товариства з іноземною участю та інші. Порядок реєстрації корпорації визначається законодавством держави – місця її реєстрації. Згідно із п. 1 ст. 10 Конвенції про транснаціональні корпорації від 14.01.2000 р., корпорація представляє звітність відповідно до законодавства держави – місця реєстрації корпорації.

Узагальнивши вищезазначене, вважаємо, що доцільно формування консолідованої фінансової звітності розглядати окремо, на різних рівнях, для національних об'єднань підприємств (рис. 1.4) та міжнародних об'єднань підприємств (рис. 1.3).



*Рис. 1.3.* Суб'єкти складання консолідованої фінансової звітності на міжнародному рівні



*Рис. 1.4.* Суб'єкти складання консолідованої фінансової звітності на національному рівні

Отже, результати діяльності як національних об'єднань підприємств так і міжнародних об'єднань підприємств відображаються в консолідованій фінансовій звітності. Однак, консолідована фінансова звітність, яка складається на основі діяльності національних та міжнародних об'єднань підприємств, суттєво відрізняється за своєю формою та за змістом.

Розглянувши правовий аспект питання об'єднання підприємств та їх відображення в консолідованій фінансовій звітності, визначаємо за необхідне розглянути також обліковий аспект даного питання.

У зв'язку із вищезазначеним детально розглянемо всі складові (окремі поняття), що формують узагальнене поняття “консолідована фінансова звітність”. Такі як: “материнське підприємство”, “дочірнє підприємство”, “група”, “контроль” та “об'єднання підприємств”. Так, характеристика окремих понять в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку представлена в табл. 1.2.

Проаналізувавши визначення основних понять, що вживаються в П(С)БО та МСФЗ, які пов'язані з поняттям консолідованої фінансової звітності, зазначимо, що суб'єктом складання консолідованої фінансової звітності є “материнське (холдингове) підприємство”, яке узагальнює діяльність всієї групи підприємств, тобто об'єднання підприємств [138].

Таблиця 1.2

Визначення основних понять, що вживаються в П(С)БО та МСФЗ,  
які пов'язані з поняттям консолідованої фінансової звітності

<i>Визначення</i>	<i>За МСФЗ</i>	<i>За П(С)БО</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Материнське (холдингове) підприємство	Материнське підприємство – це підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств [30, с. 645]	Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств [138]
Дочірнє підприємство	Дочірнє підприємство – це підприємство, яке контролюється іншим підприємством (відомим як материнська компанія) [30, с. 645]	Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства [138]
Група	Група – це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства [30, с. 674]	Група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства [139]
Об'єднання підприємств (бізнесу)	Об'єднання бізнесу – це об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю [30, с. 645]	Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності – об'єднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою отримання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод іншим способом [138]
Контроль	Контроль – це повноваження керувати фінансовою та операційною політикою підприємства з метою одержання вигод від його діяльності [30, с. 645]	Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигод від його діяльності [138]

Об'єктом складання консолідованої фінансової звітності відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку є група підприємств.

Зауважимо, що до внесення змін 01.07.2008 р. П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” процес об'єднання підприємств визначало за двома методами:

- об'єднання підприємств за методом придбання;
- об'єднання підприємств за методом злиття.

Проте після внесення змін 01.07.2008 р. відповідно до П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” процес об’єднання підприємств може здійснюватись лише за методом придбання, в результаті чого формується група підприємств.

Складання консолідованої фінансової звітності починається з визначення структури групи, тобто визначення переліку підприємств, показники фінансової звітності яких включаються до консолідованої фінансової звітності. Даний етап складання консолідованої фінансової звітності є дуже важливим, тому що помилки при визначенні переліку підприємств можуть призвести до недостовірності звітних даних. Так, відповідно до П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” до складу групи підприємств входять материнське та дочірні підприємства [139], а відповідно до положень Сьомої Директиви ЄС (ст. 1), “група” включає материнське підприємство, дочірні підприємства, асоційовані підприємства та спільно контрольовані суб’єкти господарювання [68, с. 19].

З цього приводу В.П. Онищенко зазначає, що існують вузький та розширений підходи щодо визначення складу групи підприємств. Як доказ наводиться той факт, що при вузькому підході у складі групи розглядаються тільки материнське та дочірні підприємства, при розширеному підході – ще й асоційовані підприємства та спільно контрольовані суб’єкти господарювання. Дослідник визнав переваги розширеного підходу при визначенні консолідованої групи підприємств, обґрунтовуючи, що дотримання саме цього підходу дасть можливість чітко визначити поняття консолідованої фінансової звітності на основі поєднання усіх існуючих методів консолідації, зокрема методів участі в капіталі та пропорційної консолідації [114]. Проте такий підхід автора щодо визначення складу групи підприємств визнаємо за недоцільний.

В свою чергу дотримуємось підходу щодо визначення складу групи підприємств, який трактується в П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” та МСФЗ 27 “Консолідовані і окремі фінансові звіти” [30], а саме до складу

групи підприємств не включати асоційовані та спільні підприємства, особливості яких розкриті в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

## Види підприємств, які не включаються до складу групи підприємств

Вид підприємства	Характеристика та особливості підприємства
Асоційоване підприємство	Підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. При цьому <i>суттєвий вплив</i> – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути: 1. Володіння 20 або більше % акцій (статутного капіталу) підприємства; 2. Представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства; 3. Участь у прийнятті рішень; 4. Взаємообмін управлінським персоналом; 5. Забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією
Спільне підприємство (діяльність)	Господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними. При цьому <i>спільний контроль</i> - розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності

Отже, група підприємств базується на відносинах контролю між материнським (холдинговим) підприємством та дочірніми підприємствами, в свою чергу таким підприємствам як асоційовані підприємства та спільні підприємства притаманні інші ознаки – суттєвого впливу та спільного контролю, що свідчить про обґрунтованість підходу асоційовані та спільні підприємства не визнавати учасниками групи підприємств.

Для детального вивчення питання щодо складу групи підприємств розглянемо також сферу застосування МСФЗ 27 “Консолідовані і окремі фінансові звіти”, що поширюється на:

- складання консолідованих фінансових звітів групи підприємств;
- облік інвестицій в дочірні підприємства та складання окремої (неконсолідованої) фінансової звітності материнського підприємства.

Виходячи з самої назви МСФЗ 27 “Консолідовані і окремі фінансові звіти”, можна зробити висновок, про те, що даний стандарт поширюється не лише на складання та подання консолідованої звітності, але й на підготовку окремих фінансових звітів. Саме окремі фінансові звіти є звітами, які представлені в доповнення до консолідованих фінансових звітів. На рис. 1.5. окреслено межі групи підприємств, яка складає консолідовану звітність та відображено характер впливу інвестора на об’єкт інвестування на основі відповідних МСФЗ.

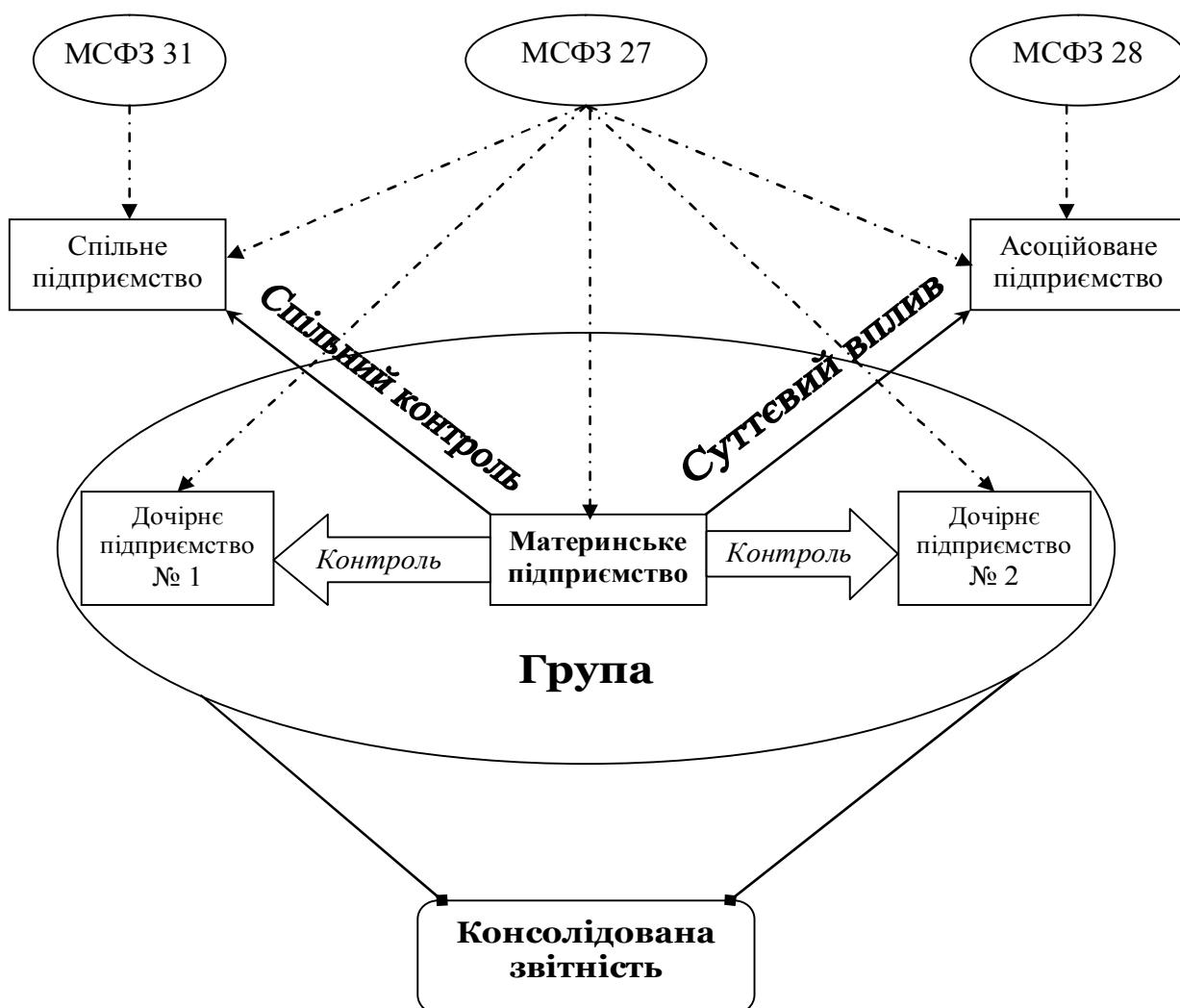


Рис. 1.5. Група підприємств та її взаємозв'язки з різними суб'єктами господарювання відповідно до МСФЗ

МСФЗ 27 “Консолідовані і окремі фінансові звіти”, МСФЗ 28 “Облік інвестицій в асоційовані компанії” [30], МСФЗ 31 “Частки у спільних



підприємствах” [30], містять загальні рекомендації щодо відображення в обліку інвестицій відповідно у дочірні підприємства, асоційовані та спільні підприємства.

Згідно з вимогами П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” [137] та МСФЗ 27 “Консолідовані і окремі фінансові звіти” материнське підприємство повинно скласти та подавати консолідовану фінансову звітність, враховуючи при цьому показники звітності всіх дочірніх підприємств. Відповідно, в зазначених стандартах передбачено певні умови, які звільняють материнське підприємство від підготовки і подання консолідованої звітності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Критерії вивільнення материнського підприємства від підготовки  
та подання консолідованої фінансової звітності

<i>Відповідно до П(С)БО 20</i>	
Материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність за наявності однієї з таких умов:	
1) якщо воно повністю належить іншому підприємству	2) згоди власників частки меншості у випадку, якщо материнське підприємство перебуває практично в повній власності (90% і більше голосів) іншого підприємства
<i>Відповідно до МСФЗ 27</i>	
1) материнське підприємство саме є дочірнім підприємством, що перебуває в повній власності іншого підприємства, і його власники, включаючи аутсайдерів, сповіщені і не заперечують, що материнське підприємство не складає консолідовані фінансові звіти	2) боргові інструменти чи інструменти капіталу материнського підприємства не продавалися на відкритих ринках (національних чи іноземних фондових біржах чи позабіржових ринках, включаючи місцеві і регіональні ринки)
3) материнське підприємство не подавало, не брало участі в процесі подання своїх фінансових звітів комісії з цінних паперів чи іншому регулятивному органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок	4) первинне чи будь-яке проміжне материнське підприємство складає консолідовані фінансові звіти для публічного використання відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)

Отже, з прийняттям нової редакції МСФЗ 27 “Консолідовані й окремі фінансові звіти” критерії вивільнення материнського підприємства від підготовки та подання

консолідованої фінансової звітності значно змінилися і розширилися в порівнянні з національними стандартами бухгалтерського обліку.

До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності деяких дочірніх підприємств. Причини з яких показники фінансової звітності дочірніх підприємств не включаються до консолідованої фінансової звітності такі як показано в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

**Критерії виключення дочірніх підприємств з консолідації фінансової звітності групи підприємств**

<i>Відповідно до П(С)БО 20</i>	
Показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включаються до консолідованої фінансової звітності, якщо:	
1) контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду	2) дочірнє підприємство здійснює свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”
<i>Відповідно до МСФЗ 27</i>	
Дочірнє підприємство виключається з консолідації, коли очевидно, що контроль є тимчасовим, оскільки дочірнє підприємство було придбано й утримується винятково з метою продажу протягом дванадцяти місяців з дати купівлі і керівництво дійсно шукає покупця	

Характеризуючи критерії виключення дочірніх підприємств відповідно до П(С)БО та МСФЗ, які наведені в табл. 1.5, вважаємо, що їх потрібно доповнити при цьому використовуємо досвід інших зарубіжних країн, а саме [93, с. 127]:

- до консолідованої фінансової звітності не слід включати дані тих дочірніх підприємств, які втягнуті у судовий процес;

- до консолідованої фінансової звітності не слід включати дані тих дочірніх підприємств, діяльність яких суттєво відрізняється від діяльності материнського підприємства.

На основі вищевикладеного матеріалу визначено суб'єкт та об'єкт складання консолідованої фінансової звітності відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку, а також визначено складові (підприємства), що формують групу підприємств, що сприятиме формуванню достовірної консолідованої фінансової звітності.

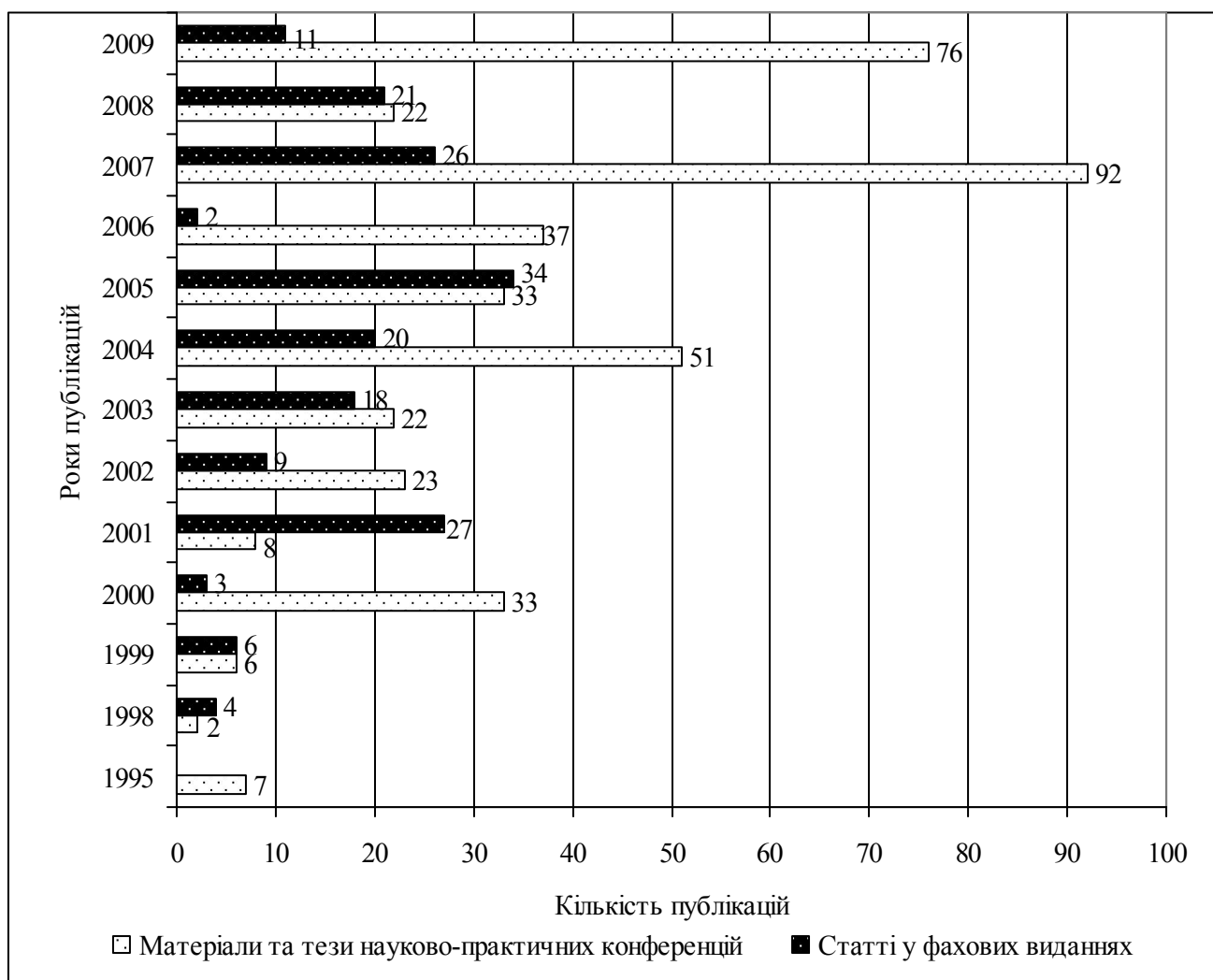
Визначивши сутність поняття “об'єднання підприємств” відповідно до господарського законодавства та П(С)БО, виявлено суттєві відмінності в обліковому і правовому тлумаченні даного поняття, а саме поняття, що застосовується в ГКУ є значно ширше за поняття, яке наводиться в П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”. Крім того, відповідно до ГКУ об'єднаннями підприємств, результати діяльності яких відображаються в консолідованій фінансовій звітності, визначено холдингову компанію та корпорацію, промислово-фінансову групу, а відповідно до П(С)БО таким об'єднанням підприємств утвореним шляхом придбання є група підприємств. Отже, група підприємств – це поняття, що застосовується в бухгалтерському обліку. Вказані розбіжності в зазначених нормативних документах значно ускладнюють процес формування та використання консолідованої фінансової звітності. У зв'язку з цим, розроблено пропозиції щодо удосконалення нормативних документів бухгалтерського обліку, а саме: п. 1 ст. 12 Консолідована та зведена фінансова звітність Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” представити таким чином: “Материнські підприємства на основі діяльності об'єднань підприємств (холдингових компаній, корпорацій), що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність”.

## **1.2. Місце та значення консолідованої фінансової звітності в системі бухгалтерського обліку та управлінні групою підприємств**

З урахуванням сучасного етапу розвитку економічних відносин в Україні та зростання вимог до ефективності управління суб'єктами господарювання, нині постійно висуваються нові вимоги до бухгалтерського обліку. Цим зумовлено необхідність перегляду його теоретичних засад в частині методу, зокрема, такого його елемента як звітність, адже облік і звітність – два взаємопов'язаних компонента цілісної інформаційної системи. З цього приводу проф. Пушкар М.С. зазначає [144, с. 14]: “Облік є динамічною і відкритою системою, яка контактує з економікою, тому з розвитком економічної системи змінюється система обліку: з'являються нові елементи, відмирають старі, з'являються нові зв'язки між елементами”.

За даними дослідження визначено динаміку та напрями вивчення питання удосконалення системи показників звітності у фахових виданнях, збірниках наукових праць і збірниках матеріалів всеукраїнських та міжнародних конференцій за 1995-2009 рр. (рис. 1.6).

Протягом 1995-2009 рр. опубліковано 593 наукові праці (в тому числі 181 статтю у наукових журналах та 412 тез і матеріалів виступів на науково-практичних конференціях), які частково або повністю присвячені проблемам бухгалтерської звітності підприємства. Пожвавлення щодо написання тез із зазначеної проблематики відзначається в 2007 р. (92 публікації), 2009 р. (76 публікацій) та 2004 р. (51 публікація). Щодо статей у наукових вісниках і збірниках, то слід відмітити 2005 р. (34 статті) та 2001 р. (27 статей). Результати аналізу публікацій свідчать, що в Україні у 2008 р. порівняно з попередніми роками значно знизилась зацікавленість науковців до проблем звітності, проте залишаються недостатньо висвітленими теоретичні та організаційно-методичні питання в частині формування та використання звітності об'єднань підприємств.



*Рис. 1.6.* Динаміка публікацій наукових праць з проблем звітності підприємств протягом 1995-2009 рр.

На основі аналізу дисертацій таких науковців: О.В. Адамик, Л.М. Білої, І.В. Буфатіної, Д.Г. Буханця, О.С. Герасименко, О.М. Головащенко, О.М. Коробко, Б.В. Кудрицького, М.Р. Лучка, Л.П. Нишенка, В.П. Онищенко, Н.М. Позняковської, К.О. Редько, Н.В. Семенишена, П.Я. Хомина, Д.А. Янок та Г.В.Янчук, які захищені в Україні з 2000 року по 2008 рік за економічним напрямом з проблем звітності, можна зробити висновок, що тема звітності є багатоаспектною (Додаток В). Так, питання щодо формування звітності дослідники розглядали відповідно до:

- різних організаційно-правових форм;
- різних видів діяльності: бюджетні організації, кредитні організації, страхові компанії;
- видів звітності: індивідуальна та консолідована звітність;
- стандартів, за якими складається звітність: П(С)БО, МСФЗ, US GAAP.

Проте, враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників у розвиток питань щодо формування звітності, зазначимо, що нині існують невирішені питання, пов'язані з визначення ролі та місця звітності (в тому числі консолідованої фінансової звітності) в системі бухгалтерського обліку та в управлінні суб'єктами господарювання. У зв'язку з цим виникає необхідність у вирішенні проблемних питань щодо удосконалення організаційно-методичних засад формування і контролю консолідованої фінансової звітності.

Необхідність розгляду зазначених питань має таке обґрунтування, а саме, враховуючи, що бухгалтерський облік є складовою управління, вважаємо, що для визначення місця і значення консолідованої фінансової звітності в управлінні групою підприємств, доцільним є також розкриття зв'язку системи бухгалтерського обліку з консолідованою фінансовою звітністю.

В обліковій теорії звітність як економічну категорію трактують за двома напрямками. З одного боку, вона є джерелом економічної інформації про господарську діяльність підприємства, тобто це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників, яка характеризує стан і рух майна, зобов'язань та підсумки господарської діяльності підприємств. З іншого – звітність є елементом бухгалтерського обліку, методом узагальнення і подання інформації про стан та результати діяльності підприємства. Складанням звітності завершується обліковий цикл бухгалтерського опрацювання даних. Тому звітність за своєю сутністю

включає не тільки систему економічних показників, а й сукупність способів і прийомів узагальнення даних обліку та фінансового стану підприємства [92, с. 4].

Стосовно питання скільки виділяти елементів методу бухгалтерського обліку та чи є звітність елементом методу бухгалтерського обліку, існують різні підходи науковців. Так, серед елементів методу бухгалтерського обліку традиційно виділяють документацію та інвентаризацію, оцінку і калькуляцію, рахунки та подвійний запис, баланс і звітність. Проте окремі автори визнають не всі вісім елементів, а лише частину з них. З іншого боку, у рідких випадках цей перелік доповнюється новими елементами, зокрема до згаданих восьми елементів додають ще й моделювання.

У зв'язку з цим питанням власний підхід також має С.Ф. Голов, зазначаючи, що обмеження методу бухгалтерського обліку певною сталою кількістю елементів є штучним. Методи бухгалтерського обліку зумовлені його предметом і метою певних осіб [32, с. 17-23].

Проф. М.С. Пушкар пропонує власне визначення методів бухгалтерського обліку: “Бухгалтерський облік вивчає свій предмет з допомогою таких методів: систематичне та хронологічне спостереження (документи та інвентаризація); вимірювання економічних процесів і господарських засобів (оцінка і калькуляція); реєстрація та класифікація даних обліку з метою їх систематизації (рахунки, подвійний запис і реєстри); узагальнення інформації та забезпечення нею потреб апарату управління (баланс, звітність, інформація для управління)”[144, с. 142]. Відмітимо, що в даному випадку автор наголошує, що узагальнена інформація в звітності слугує для забезпечення потреб управління.

Отже, можна стверджувати, що як в минулому, так і на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку досить актуальним залишається питання визначення складових методу бухгалтерського обліку, а особливо визначення ролі та місця такого елемента методу як звітність в системі бухгалтерського обліку.

Проте ряд вчених не визнають звітність елементом методу бухгалтерського обліку. Так, наприклад проф. П.П. Німчинов зазначав: “Звітність – це система узагальнених економічних показників, що характеризують рівень виконання плану, наявність і використанні засобів та результати господарської діяльності за звітний період ... Одним із завдань бухгалтерського обліку є своєчасне і якісне складання звітності, тобто одержання потрібної системи показників. Для бухгалтерського обліку звітність як система узагальнених показників є директивою, вказівкою, в яких показниках слід узагальнювати дані поточного обліку. Тому звітність не є складовим елементом методу бухгалтерського обліку. Вона скоріше метод статистики, одна з форм методу статистичного спостереження, ніж складовий елемент методу бухгалтерського обліку” [108, с. 134].

Проф. П.П. Німчинов в своїй праці також розриває відмінності між соціалістичною звітністю та капіталістичною звітністю відповідно до фактора власності. При цьому зазначаючи, що “соціалістична звітність є джерелом інформації для потреб управління народним господарством, його ланками, а також для розробки науково обґрунтованих рішень. В умовах капіталістичного суспільства звітність виконує соціальне замовлення власників капіталу. Тому, соціалістична звітність принципово і якісно відрізняється від капіталістичної, їх соціальні функції зовсім різні” [108, с. 214, 216, 217].

Необхідно відмітити, що і сучасній звітності, яка формується в ринкових умовах господарювання, притаманні свої особливості, функції та користувачі.

Також П.Я. Хомин [187] висловлює власну думку щодо складових методу бухгалтерського обліку, доводячи наступне: “...якщо замінити категорію “баланс” на її визначення за П(С)БО1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, вийде тавтологія: “Елементами методу бухгалтерського обліку є ... звіт про фінансовий стан підприємства...і звітність” Таким чином фігурує два однакових елементи бухгалтерського



обліку, що є абсурдом. Отож одна із складових тут зайва і такою є дефініція “звітність”, бо баланс, за влучним висловом німецького вченого початку ХХ ст. В. Хаука – це метод, який синтезує облік. Що ж стосується звітності, то вона згідно ст. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, а тому не може входити в перелік його елементів. Адже інакше він стає самодостатньою замкнутою системою, не кажучи вже про логічно-сміслову абсурдність трактування її як складової його методу, оскільки це означає визнання того, що за допомогою звітності складається – звітність”. Проф. Л.В. Чижевська в своїй монографії “Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання”[190; 191, с. 128] розглядає звітність і робить висновок про те, що перед звітністю поставлено інше завдання, на відміну від методу бухгалтерського обліку, тим самим доводячи, що звітність не є елементом методу бухгалтерського обліку, а наслідком (результатом) застосування інших елементів методу бухгалтерського обліку.

Однак, в свою чергу вважаємо, на основі того, що звітність складається на підставі облікових даних, вона є невід’ємним елементом системи бухгалтерського обліку та виступає завершальним етапом облікового процесу. Крім того, в звітності відображаються всі елементи методу бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, забезпечує дотримання вимог, які висуваються до складання звітності. Так за допомогою рахунків і подвійного запису забезпечується узагальнення підсумків господарської діяльності. Подвійне групування об’єктів бухгалтерського обліку (майна підприємства) за складом і видами, джерелами утворення і цільовим призначенням є основою побудови бухгалтерського балансу. При цьому в обліку відображаються лише документально підтверджені дані. Оцінка й калькулювання активів забезпечує відповідність вартості майна, величини зобов’язань та результатів діяльності підприємства сучасним умовам

господарювання. Застосування інвентаризації сприяє достовірності облікових даних, а значить і показників звітності.

Таким чином, для розвитку системного трактування бухгалтерського обліку необхідно розглядати не лише сукупність елементів, які функціонують тісно у своїй єдності, а й відповідно зв'язки між цими елементами. Ці зв'язки можуть формуватися за принципом ієрархічності, що передбачає розміщення окремих елементів системи за різними рівнями, а внутрішні зв'язки між елементами організуються лише від вищих рівнів до нижчих і навпаки.

Наприклад, такі вчені як В.В. Ковальов, В.В. Патров в своїй праці [56, с. 6] розглядають ієрархічну систему узагальнення облікових даних, яку можна представити у вигляді трьохгранної структури (рис. 1.7).



*Рис. 1.7.* Система узагальнення облікових даних

Починаючи з найнижчого (першого) рівня, де факти господарського життя відображаються в первинних документах. Далі потрапляючи до системи бухгалтерського обліку (другий рівень), частина показників

накопичується на рахунках аналітичного обліку з наступним узагальненням їх на рахунках синтетичного обліку. А вже на найвищому (третьому) рівні відбувається узагальнення бухгалтерських даних в балансі та інших формах звітності, тим самим синтезуючи всі показники нижнього рівня. По необхідності інформація з фінансах звітів окремих суб'єктів господарювання узагальнюється в зведеній та консолідованій звітності.

Для дослідження питання щодо зв'язку консолідованої фінансової звітності та системи бухгалтерського обліку визначаємо за доцільне розглянути класифікацію звітності підприємств, що сприятиме виділенню місця консолідованої фінансової звітності у системі бухгалтерської інформації. Зауважимо, що представлені ознаки класифікації звітності можуть бути застосовані лише до зовнішньої звітності (рис. 1.8).

Звітність підприємств залежно від призначення може бути зовнішньою та внутрішньою. Зовнішня звітність є відкритою для зацікавлених користувачів (інвесторів, банків, кредиторів, покупців тощо). Внутрішня звітність – це встановлена наказом про облікову політику підприємства система взаємопов'язаних економічних показників, які характеризують результати діяльності підрозділів за певний проміжок часу. Її форми подання, види, зміст визначається безпосередньо суб'єктами господарювання.

Відповідно до П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” бухгалтерська звітність трактується як звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Отже, бухгалтерська звітність є ширшою категорією, ніж фінансова звітність, оскільки включає останню та інші види звітності (податкову, статистичну та інші).

Податкова звітність характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних із нарахуванням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів, а також вона повинна складатися на основі інформації, яка формується у бухгалтерському обліку, шляхом коригування її за правилами податкового законодавства.

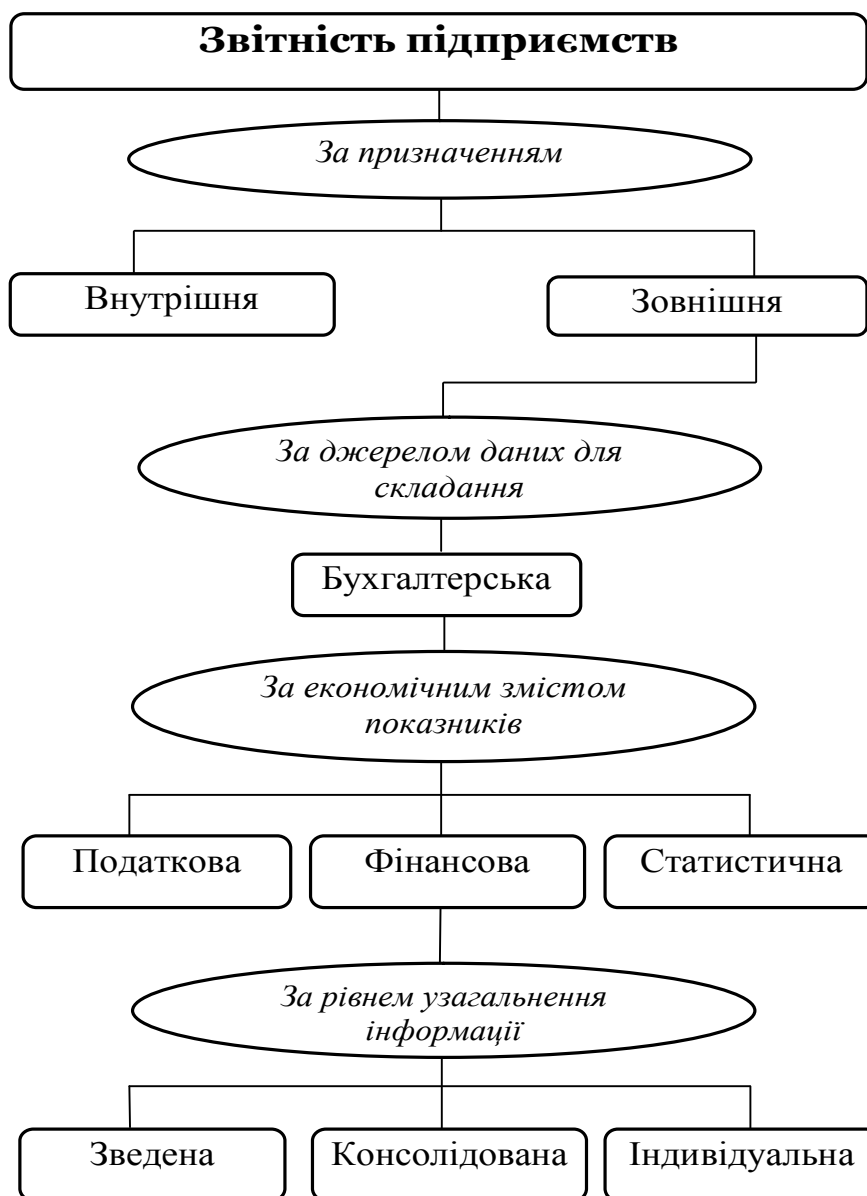


Рис. 1.8. Класифікація звітності підприємств

Статистична звітність є системою кількісних і якісних показників, вимірювання та узагальнення яких не характерне для бухгалтерського обліку. Статистична звітність складається на підставі даних бухгалтерського, статистичного й оперативного обліку, а також бухгалтерської звітності та єдиної методики, за єдиними формами при централізованому управлінні та повній регламентації зі сторони державних органів.

Фінансова звітність відповідно до національних стандартів обліку визначається як бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний

період. На основі даного визначення фінансової звітності підкреслимо, що вона є складовою бухгалтерської звітності.

Фінансова звітність залежно від ознаки за рівнем узагальнення інформації, класифікується на зведену звітність, консолідовану звітність та індивідуальну звітність. Зведена звітність визначається як звітність Міністерств та інших центральних органів виконавчої влади про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління. Індивідуальна звітність складається за показниками діяльності однієї юридичної особи, вона характеризує фінансовий стан і результат діяльності суб'єкта господарювання.

В свою чергу, консолідована фінансова звітність, що є складовою фінансової звітності, визначається як звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Доцільно зазначити, що особливість формування консолідованої фінансової звітності полягає в тому, що система її показників формується безпосередньо не на підставі даних бухгалтерського обліку одного підприємства, а на основі показників фінансових звітів окремих підприємств, що розкриває зв'язок системи бухгалтерського обліку та консолідованої фінансової звітності (рис. 1.9).

Отже, консолідована фінансова звітність є зовнішньою бухгалтерською звітністю. Система консолідованих звітних показників формується на підставі даних бухгалтерського обліку відображених у вже складених індивідуальних фінансових звітах.

Відповідно, консолідована фінансова звітність є одним із елементів методу бухгалтерського обліку, що підтверджує її належність до системи бухгалтерського обліку. Разом з тим, недоцільно використовувати поняття “консолідований облік”, оскільки узагальнення показників діяльності групи підприємств відбувається тільки у формах звітності.

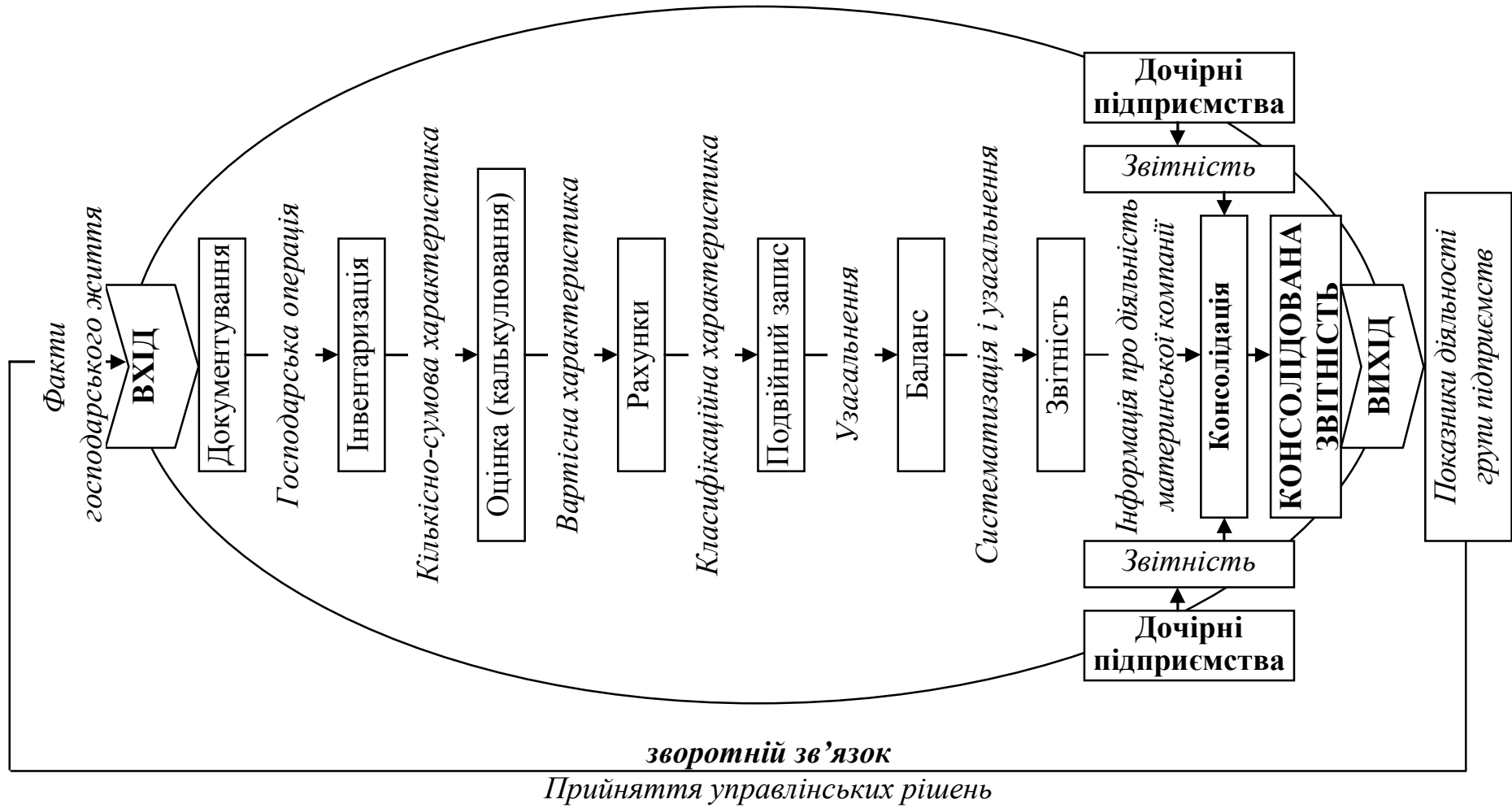


Рис. 1.9. Місце консолідованої фінансової звітності в інформаційній системі бухгалтерського обліку

Визначивши місце консолідованої фінансової звітності в системі бухгалтерської інформації, розкриємо значення даної звітності в управлінні групою підприємств. Актуальність даного питання визначається появою нових господарських структур різних форм власності в ринкових умовах господарювання, що зумовлюють удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності як складових частин економічної інформації, необхідної для управління на всіх рівнях. Так, Н.І. Пилипів стверджує, що удосконалення управління підприємств переважає формування такої облікової інформації, яка б була адекватною вимогам розвитку ринкових відносин і забезпечувала зростаючі потреби у ній поряд із зовнішніми, внутрішніми користувачами різних ієрархічних рівнів управління [134, с. 472].

Підтримуємо думку Г.М. Фадєєвої, яка стверджує, що для того, щоб система бухгалтерського обліку та фінансова звітність відповідали вимогам управління, насамперед потрібно правильно встановити взаємозв'язок між управлінням і системою бухгалтерського обліку та фінансовою звітністю [186, с. 312].

Саме за допомогою правильного і економічно ефективного обліку та звітності можливо забезпечити конкурентні переваги суб'єкта господарювання в довгочасному періоді на основі ефективно прийнятих управлінських рішень, які забезпечуються достовірною бухгалтерською інформацією [200, с. 366].

Як зазначає В.П. Пантелеєв, “звітність формується не тільки для задоволення потреб ведення обліку, але й для того, щоб бути корисною її внутрішнім та зовнішнім користувачам, слугувати необхідною основою для прогнозування, планування, нормування, аналізу й контролю, тобто важливим засобом прийняття адміністрацією підприємства ефективних управлінських рішень” [127, с. 368].

Отже, в умовах ринкової трансформації економіки стрімко зростає роль фінансової звітності підприємства, оскільки вона є основним джерелом інформації, необхідної внутрішнім та зовнішнім користувачам для оцінки

діяльності підприємства загалом, а також для цілей фінансового аналізу, прийняття інвестиційних та управлінських рішень.

Управління групою підприємств вимагає систематичної інформації про здійснені господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних і фінансових ресурсів, їх використання, про результати процесів об'єднання підприємств, а також про результати діяльності всієї групи взаємопов'язаних підприємств. Основним джерелом такої інформації є консолідована фінансова звітність. Така звітність має велике значення, оскільки використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого дочірнього підприємства з метою одержання інформації, необхідної для управління, а й для узагальнення результатів на рівні групи підприємств. Таким чином консолідована звітність виконує інформативну функцію.

Особливе місце консолідованої фінансової звітності визначається тією роллю, яку вона відіграє в управлінні групою підприємств, та її здатністю слугувати, з одного боку, засобом відображення ефективності управління для будь-якого користувача (внутрішнього або зовнішнього), а з другого – базою для прийняття перспективних рішень щодо збалансованого функціонування групи підприємств.

Отже, консолідована фінансова звітність забезпечує як управління групою підприємств загалом, так і потреби керівників різних рівнів, яким властиві різноманітні функції, вона подається у систему управління групи підприємства на запит користувачів, дає можливість інформувати зацікавлених осіб, контролювати роботу виконавців, аналізувати діяльність групи підприємств та діяльність її дочірніх підприємств.



### **1.3. Систематизація підходів до формування консолідованої фінансової звітності**

Розвиток економічних відносин в Україні, а також процеси інтеграції економіки зумовлюють виникнення нових і специфічних організаційно-правових форм об'єднань підприємств, які передбачають відповідне здійснення інвестицій одного підприємства в інші в межах об'єднання. Такими об'єднаннями підприємств є холдингові компанії та корпорації, які функціонують в основному в формі акціонерних товариств, що найбільш вдало відповідають завданню формування в країні корпоративної власності. Так, кількість корпорацій в Україні в 2008 р. досягла 849 од. порівняно з 609 од. в 2001 р. (Додаток Д).

В свою чергу, процеси інвестування є невід'ємною частиною формування ринкових відносин, а консолідована фінансова звітність призначена відображати інвестиційну діяльність об'єднання підприємств в цілому. У зв'язку з цим виникає необхідність вирішення проблем формування консолідованої фінансової звітності в Україні.

Проте, перед тим як проводити наукові дослідження за обраною тематикою, необхідним є вивчення та узагальнення досліджень попередників, які є основою для визначення напрямів наукового пошуку та подальших досліджень.

У результаті суцільного дослідження докторських та кандидатських дисертацій, захищених українськими вченими за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит", їх систематизовано за такими напрямками: роками захисту; за предметом дослідження; за об'єктом дослідження; елементами наукової новизни.

Протягом 1999-2008 рр. українськими вченими захищено 2 докторських і 3 кандидатських дисертацій, які повністю присвячені проблемам формування консолідованої фінансової звітності в Україні (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Тематика докторських і кандидатських дисертацій українських вчених,  
систематизована за роком захисту

<i>ПІБ, рік захисту</i>	<i>Тема</i>	<i>Об'єкт дослідження</i>	<i>Предмет дослідження</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Уманців Г.В., 1999 р. [183]	Організаційно-методологічні аспекти обліку та звітності в об'єднаннях підприємств		
Герасименко О.С., 2007 р. [28]	Методика складання консолідованої фінансової звітності та аналіз ефективності діяльності дочірніх підприємств	Нафто-газові підприємства України, результати їхньої виробничо-господарської діяльності, бухгалтерська звітність і первісна документація	Комплекс теоретичних і методичних підходів до складання консолідованої фінансової звітності групами об'єднаних підприємств, а також методики аналізу ефективності діяльності за даними звітних форм
Костюченко В.М., 2008 р. [71]	Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	Процес обліку та аналізу діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці	Теорія й методологія консолідації та аналізу фінансової звітності групи підприємств як єдиної економічної одиниці відповідно до національних і міжнародних стандартів обліку
Онищенко В.П., 2008 р. [114]	Методика та організація консолідованої фінансової звітності	Консолідована фінансова звітність як відображення фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів групи залежних підприємств корпоративного нефінансового сектору економіки	Сукупність теоретичних та організаційних засад формування та аналізу показників консолідованої фінансової звітності підприємств корпоративного нефінансового сектору економіки

Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4
Лучко М.Р., 2008 р. [96]	Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку	Фінансово-господарські відносини підприємств консолідованої групи в процесі їх поточної операційної, фінансової й інвестиційної діяльності та розподілу прибутків (збитків) між учасниками	Теоретичні, методологічні, методичні, організаційні засади та механізм формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств

Аналіз наведених праць показує, що роботи присвячені:

- дві – *питанням методології консолідації та аналізу фінансової звітності групи підприємств*: Г.В. Уманців “Організаційно-методологічні аспекти обліку та звітності в об’єднаннях підприємств” (1999 р.), В.М. Костюченко “Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці” (2008 р.);

- одна – *питанням методики формування та методики аналізу консолідованої фінансової звітності*: О.С. Герасименко “Методика складання консолідованої фінансової звітності та аналіз ефективності діяльності дочірніх підприємств” (2007 р.);

- дві дисертаційні роботи охоплюють *питання методики та організації складання консолідованої фінансової звітності* – В.П. Онищенко “Методика та організація консолідованої фінансової звітності” (2008 р.), М.Р. Лучко “Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку” (2008 р.).

Характеризуючи проведені дослідження можна виділити наступні досліджені напрями:

- *управлінський аспект складання консолідованої фінансової звітності*. За даним напрямом кандидатська дисертація, захищена у 1999 р. Г.В. Уманців, присвячена дослідженню організаційно-методологічних аспектів обліку і

консолідованої фінансової звітності, аналізу та аудиту в об'єднаннях підприємств. Автором запропоновано напрями удосконалення обліку операцій, які пов'язані зі створенням об'єднань підприємств та внутрішньогруповими розрахунками з метою забезпечення більш ефективного управління. Визначено основні принципи обліку і консолідації звітності в об'єднаннях підприємств та обґрунтовано комплексний підхід до аналізу діяльності об'єднань холдингового типу, розроблено основи концепції аудиту групи підприємств. Наступна кандидатська дисертація, присвячена дослідженню управлінських аспектів складання консолідованої фінансової звітності, захищена у 2008 р. В.П. Онищенком, у якій в якості мети дослідження визначена розробка теоретичних та організаційних засад щодо удосконалення консолідованої фінансової звітності підприємств корпоративного нефінансового сектору економіки, створення практичних рекомендацій, спрямованих на покращення методики її формування та аналізу її показників. Дослідження продовжено М.Р. Лучко, який у докторській дисертації “Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку” (2008 р.) за мету дослідження визначає наступне: з урахуванням потреб управління розробити теоретико-методологічні засади формування консолідованої фінансової звітності шляхом системної побудови та обґрунтування пропозицій щодо розвитку методики обліку діяльності консолідованої групи підприємств;

- *методичний аспект складання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ.* Дві роботи протягом періоду, який аналізується, присвячені проблемам формування консолідованої фінансової звітності в Україні на основі міжнародного досвіду, – кандидатська дисертація О.С. Герасименко, 2007 р. та докторська дисертація В.М. Костюченко, 2008 р. Так, О.С. Герасименко за мету своєї роботи визначає вивчення методологічних і методичних аспектів складання консолідованої фінансової звітності за національними і міжнародними стандартами. Основний результат дослідника полягає у розробці алгоритму підготовки консолідованої фінансової звітності, що включає в себе чотири структуровані блоки: сфера застосування, зміст та

форма, аналітична база, фактор оприлюднення. Запропонований автором алгоритм дає можливість виявити розбіжності між вимогами міжнародних та національних стандартів та скоротити термін підготовки консолідованої фінансової звітності. Костюченко В.М. продовжує дослідження і метою своєї роботи визначає розроблення й обґрунтування концептуальних положень методології та організації обліку й аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці, що ґрунтуються на вітчизняних і міжнародних стандартах фінансової звітності, надання рекомендацій щодо їх практичного застосування.

Для визначення нині існуючих невирішених проблемних питань формування консолідованої фінансової звітності, розглянемо елементи новизни О.С. Герасименко, В.М. Костюченко, В.П. Онищенко та М.Р. Лучко (Додаток Ж).

Систематизуємо елементи наукової новизни, що виділені в авторефератах кандидатських та докторських дисертацій українських вчених, за наступними напрямками:

*1) теоретичні і методологічні основи формування консолідованої фінансової звітності.* В розвиток теоретичних питань, Г.В. Уманців у своїй дисертації вперше обґрунтовує поняття “група підприємств” як об’єднання холдингового типу, розкриває особливості створення, функціонування різних видів об’єднань підприємств в умовах формування ринкового середовища та визначає особливості складання консолідованої звітності на основі діяльності таких утворень. В свою чергу О.С. Герасименко визначила місце груп підприємств у системі об’єднань підприємств, а також розкрила порядок створення і діяльності груп відповідно до вимог вітчизняного та міжнародного законодавства.

У дослідженні В.М. Костюченко визначено концептуальні підходи до сутності об’єднання підприємств і консолідації фінансових звітів, розкрито економіко-правові засади створення та функціонування груп підприємств в Україні. Онищенко В.П. обґрунтовано економічні передумови та сутність

консолідованої фінансової звітності як обліково-аналітичної категорії, встановлено її роль як інформаційного ресурсу при розробці управлінських рішень, досліджено міжнародний досвід складання консолідованої фінансової звітності, зокрема етапи її становлення, основні підходи та методи складання, визначено основні напрями гармонізації. Лучком М.Р. обґрунтовано концептуальні положення консолідованої фінансової звітності, що базуються на економічній концепції прав власності;

*2) організаційні засади формування консолідованої фінансової звітності.*

Уманців Г.В. сформулювала основні організаційно-методологічні принципи бухгалтерського обліку та консолідації звітності в об'єднаннях підприємств. Костюченко В.М. розкрила питання удосконалення методології та організації процесу консолідації фінансових звітів групи підприємств за П(С)БО. У дисертації В.П. Онищенко розроблені методичні рекомендації з організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності учасників спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства, в основу яких було покладено метод пропорційної консолідації, що дозволяє достовірно та повно відобразити результати спільної діяльності у фінансовій звітності. У роботі Лучко М.Р. розроблено новий підхід до організації технології побудови консолідованого обліку;

*3) методичні засади формування консолідованої фінансової звітності.*

У роботі Г.В. Уманців розроблено економіко-математичну модель оптимізації розподілу інвестиційних ресурсів холдингових компаній. Герасименко О.С. вперше запропонувала нову методику двоступеневого ранжування дочірніх підприємств з використанням пакету економічних та синергічних критеріїв. Дана методика значно вдосконалює систему вибору пріоритетних напрямів фінансування материнським підприємством, спрощує процес розрахунку загальної величини ринкової вартості групи підприємств та забезпечує ефективність визначення гудвілу. В свою чергу В.М. Костюченко в розвиток зазначених питань розробила методику консолідації фінансових звітів відповідно до П(С)БО, методику консолідації фінансових звітів складених в іноземній валюті, методику складання консолідованих фінансових звітів в

умовах диверсифікації діяльності. У дисертації М.Р. Лучка розроблено специфічні прийоми ведення консолідованого обліку як основи побудови консолідованої звітності.

У всіх працях науковців, які займалися проблемами формування консолідованої фінансової звітності, виявлено дослідження питання щодо методики обліку внутрішньогрупових операцій (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Методика обліку внутрішньогрупових операцій, що пропонується різними авторами

<i>Уманців Г.В.</i>	<i>Костюченко В.М.</i>	<i>Онищенко В.П.</i>	<i>Лучко М.Р.</i>
Запропонований порядок відображення внутрішньогрупових розрахунків для холдингових компаній та підприємств, що мають дочірні підприємства з урахуванням специфіки їх діяльності	Запропонована процедура врахування та коригування внутрішньогрупових операцій, пов'язаних з: продажем запасів і необоротних активів; реалізацією прибутків (збитків) під час продажу активу	Запропонована методика розподілу внутрішньогрупового прибутку між собівартістю реалізованої продукції та залишками запасів при здійсненні консолідуючих коригувань та запропонований порядок складання спеціальних форм внутрішньогрупової звітності	Запропонована модель поточного внутрішньогрупового консолідованого обліку за двома варіантами застосування методів оцінки активів (за балансовою вартістю та з використанням трансфертних цін)

Отже, на основі табл. 1.7. можна стверджувати, що питанню стосовно методики обліку внутрішньогрупових операцій приділена значна увага науковців, проте підходи з удосконалення методики обліку внутрішньогрупових операцій є досить різними, а саме Г.В. Уманців пропонує порядок відображення внутрішньогрупових розрахунків для холдингових компаній та підприємств, що мають дочірні підприємства. Костюченко В.М. визначає процедури врахування та коригування внутрішньогрупових операцій, які пов'язані з продажем запасів і необоротних активів, реалізацією прибутків (збитків) під час продажу активу. Онищенко В.П. запропоновано методику розподілу внутрішньогрупового прибутку, в свою чергу М.Р. Лучко розробив

модель поточного внутрішньогрупового консолідованого обліку за двома варіантами застосування методів оцінки активів.

4) *аналіз консолідованої фінансової звітності*. У дисертації Уманців Г.В. обґрунтовано комплексний підхід до аналізу діяльності об'єднань підприємств холдингового типу та визначено основні його напрямки. В роботі О.С. Герасименко отримала подальший розвиток систематизація чинних моделей аналізу потенційних дочірніх підприємств шляхом розробки комплексної класифікації, яка враховує всі протиріччя існуючих моделей аналізу та сприяє якіснішому аналізу ефективності діяльності дочірніх підприємств у складі груп. Костюченко В.М. вперше розробила методику аналізу звітних сегментів групи підприємств у контексті консолідованих фінансових звітів, що уможлиблює запровадження механізму оцінювання діяльності групи за реальними та потенційними ринками збуту продукції, місцями виробництва й безпосередньо видами бізнесу. Онищенко В.П. запропонував методику аналізу консолідованої фінансової звітності, що сприятиме використанню отриманої інформації різними видами користувачів при визначенні трансфертної, дивідендної та інвестиційної політики в групі.

5) *аудит консолідованої фінансової звітності*. В розвиток даного питання Уманців Г.В. визначила концепцію системного підходу до аудиту групи підприємств. Лучко М.Р. обґрунтував методичні засади аудиторського контролю діяльності холдингових структур і на цій основі визначено та досліджено особливості і напрями аудиту консолідованої фінансової звітності з метою уникнення зайвого оподаткування.

За результатами систематизації наукових досліджень з проблем формування консолідованої фінансової звітності в Україні можна зазначити, що у всіх дисертаціях здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукової проблеми щодо розвитку методології і організації та методики процесу формування консолідованої фінансової звітності. Проте існує ряд питань, які ще неповністю вирішені та які залишаються дискусійними:



1) з всієї сукупності об'єднань підприємств в Україні автори не визначають, діяльність яких саме об'єднань підприємств відображається в консолідованій фінансовій звітності та не розкривають відмінності в порядку складання консолідованої фінансової звітності міжнародних об'єднань та консолідованої фінансової звітності національних об'єднань. Дослідниками також не розкрито питання здійснення внутрішнього контролю показників консолідованої фінансової звітності групи підприємств;

2) підхід щодо формування консолідованої фінансової звітності на основі консолідованого обліку є досить суперечним, тому що складання консолідованої фінансової звітності полягає в тому, що система її показників формується безпосередньо не на підставі даних бухгалтерського обліку одного підприємства, а на основі показників фінансових звітів окремих підприємств.

Наявні також дисертації (Додаток К), в яких розкрито окремі аспекти формування консолідованої фінансової звітності таких науковців: С.О. Левицької (2000 р.) [82], Я.Д. Крупки (2002 р.) [75], С.П. Лозовицького (2004 р.) [87], Я.В. Голубки (2006 р.) [33], О.А. Романенка (2008 р.) [147].

У дисертаціях зазначені автори в основному розглядають методику складання консолідованої звітності, досліджують особливості процесу аудиту консолідованої фінансової звітності та надають пропозиції щодо поліпшення аналізу на рівні холдингового об'єднання та дочірніх підприємств для забезпечення ефективного управління та досягнення оптимального фінансового стану компанії.

Дослідження, які присвячені формуванню консолідованої фінансової звітності в Росії та Білорусії, здійснено у кандидатських дисертаціях наступних науковців: А.А. Матвєєва (2000 р.) [101], Л.В. Пашковської (2004 р.) [128], А.В. Благодєрова (2007 р.) [7], Н.Г. Гарчук-Іванчи (2007 р.) [27], Л.В. Якубовської (2007 р.) [197], О.О. Савченка (2008 р.) [152] (Додаток Л).

У дисертаціях зарубіжних вчених пропонується порядок представлення консолідованої звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів та методика аналізу консолідованої фінансової звітності, яка дозволяє мінімізувати ризик прийняття необґрунтованих рішень акціонерами компанії і іншими зовнішніми користувачами звітності.

На основі аналізу наукової та періодичної літератури визначимо розглянуті питання, що пов'язані з формуванням консолідованої фінансової звітності.

Так, О.В. Олійник зазначає: “публікації у відомих фахових періодичних виданнях та матеріали, опубліковані за результатами проведених тематичних зібрань і науково-практичних конференцій є одним із основних джерел, на підставі яких можна з певною мірою об'єктивності судити про розвиток науки, найбільш актуальні проблеми та шляхи вирішення, знайти оригінальні підходи та авторські методики, при цьому в безпосередньому зв'язку з особливостями зовнішнього середовища у межах відповідних суспільних формацій” [110, с. 128].

Отже, аналіз наукової та періодичної літератури дозволить визначити ступінь наукової розробленості проблеми формування консолідованої фінансової звітності. Проаналізуємо напрями, за якими розглядалися проблемні питання у науковій і періодичній літературі протягом 2000-2008 рр. (Додаток М).

На основі аналізу наукової та періодичної літератури визначено науковців, які присвятили свої дослідження проблемам консолідованої фінансової звітності за відповідними напрямками. Так, теоретичні та практичні аспекти проблеми розглядалися в працях як зарубіжних вчених, так і в працях багатьох вітчизняних дослідників.

В сучасній вітчизняній літературі широко розглянуті питання, які стосуються функціонування міжнародних та національних груп підприємств, методичних аспектів формування консолідованої фінансової звітності.

Загалом аналіз дисертацій вітчизняних та зарубіжних науковців та аналіз наукової і періодичної літератури з проблем формування консолідованої фінансової звітності дозволив узагальнити результати досліджень попередників та визначити невирішені проблемні питання, які закладені основою подальших досліджень.

Так, нині особливої уваги вимагають питання формування та упорядкування понятійного облікового апарату з врахуванням всієї специфіки даної проблеми складання консолідованої фінансової звітності. Адже відсутність єдиного підходу щодо розуміння термінологічного апарату та понятійного забезпечення консолідованої фінансової звітності визначає нагальну необхідність в дослідженні даних питань.

На основі вищезазначеного визначаємо за доцільне для сприяння розробки теоретичних засад формування консолідованої фінансової звітності розмежувати поняття “консолідована фінансова звітність”, “зведена звітність” та розкрити основні відмінності в порядку їх складання.

Процеси корпоратизації та приватизації великих державних підприємств сприяли утворенню холдингових компаній в Україні. З метою надання бухгалтерської інформації про даний вид об’єднання підприємств їх головним учасникам необхідно скласти консолідовану фінансову звітність.

Вивчення спеціальної іноземної літератури [202; 203; 205] показало, що вперше в світовій практиці застосували консолідацію і опублікували консолідований звіт американські компанії на початку ХХ ст. Першою компанією, яка опублікувала консолідовану звітність, стала United States Steel Company. Розробником цієї звітності вважається англійський бухгалтер А. Дікінсон, представник аудиторської фірми Price Waterhouse (США), який разом з головним бухгалтером сталеливарної корпорації В. Гілбертом розробив техніку консолідації, використовуючи концепцію економічної єдності взаємодіючих компаній. Пізніше консолідована звітність стала складатися і в європейських країнах. Це відбулося в кінці 40-х років ХХ століття.

Основним проблемним питанням теоретичного напрямку складання консолідованої фінансової звітності в Україні є нерозуміння її сутності та ототожнення зі зведеною звітністю.

З цього приводу дослідники, які вивчають питання консолідованої звітності, такі як С.І. Пучкова і В.Д. Новодворський, вважають, що “використання понять таких як “консолідована звітність” та “зведена звітність” в якості синонімів недоцільно, оскільки дані форми звітності суттєво відрізняються за своїм призначенням, технікою складання, користувачами. Тому, що зведена звітність складається в межах одного власника або для статистичного узагальнення, тоді як поняття “консолідована звітність” використовується в світовій практиці для позначення звітності групи взаємопов’язаних підприємств, яка складається на основі діяльності декількох власників” [143, с. 53].

Щодо сутності консолідації як процесу складання консолідованої фінансової звітності Я.В. Соколов зазначає: “*Консолідація* – узагальнення звітності окремих підприємств при їх об’єднанні. Проте, консолідовану звітність не потрібно плутати із зведеною звітністю. Відмінності між ними полягають в *особливостях власності* підприємств. Консолідація обумовлена тим, що материнське підприємство вклало певні кошти в дочірнє підприємство. При цьому такі підприємства мають права юридичних осіб і діють як самостійні суб’єкти права. Відповідно, коли материнське підприємство складає свій баланс, йому необхідно включити в нього ті кошти, які воно контролює в дочірньому підприємстві. Далі показники балансу дочірнього підприємства об’єднуються з показниками балансу материнського підприємства. Тому, *консолідація звітності*, є у певній мірі новим явищем для нашої теорії і практики, не суперечить і не відмінює все те, що було зроблено для розробки методів складання зведеної звітності. Більше того, якщо материнське підприємство володіє повністю (100%) капіталом дочірніх підприємств, то зведення виступає як окремий випадок консолідації” [175, с. 395-396].

Отже, С.І. Пучкова, В.Д. Новодворський та Я.В. Соколов визначають, що основні відмінності між зведеною та консолідованою звітністю полягають в особливостях власності підприємств, що входять в об'єднання підприємств, на основі діяльності яких формуються зазначені види звітності. Так, консолідована звітність складається на основі діяльності корпоративних об'єднань підприємств, а зведена звітність – на основі діяльності державних об'єднань підприємств.

Виходячи з вищезазначеного, визначасмо, що необхідно вирішити існуюче теоретичне проблемне питання: проаналізувати сукупність понять з формування консолідованої фінансової звітності та зведеної звітності в різних джерелах інформації (Додаток Н).

На основі чого, виявлено відмінності в таких поняттях як “консолідація” та “зведення”. Визначено, що зведення полягає лише в об'єднанні певного характеру даних, показників у єдиний звіт. Зведений показник – це узагальнюючий економічний показник, в якому зведено багато складових його показників. Тоді як консолідацію пропонують розглядати як особливий метод бухгалтерського обліку, який використовується при складанні звітності для того, щоб подати фінансову звітність кількох юридично самостійних підприємств в єдиній звітності. Проте в результаті аналізу понять “консолідована звітність” та “зведена звітність” не вдалося чітко розмежувати ці поняття. Під консолідованою звітністю розуміють фінансову звітність групи взаємопов'язаних підприємств, які розглядаються як єдине господарське утворення, а під зведеною звітністю розуміють систему показників, які відображають фінансовий стан на звітну дату і фінансові результати за звітний період групи взаємопов'язаних підприємств. Отже, автори в основному ототожнюють дані поняття, при цьому також зазначають, що консолідований баланс – це зведена бухгалтерська звітність.

Розглянемо основні поняття з формування консолідованої та зведеної звітності в національних та міжнародних нормативних джерелах інформації (табл. 1.8).

У всіх нормативних джерелах інформації поняття “консолідована фінансова звітність” трактується однаково. У зв’язку з тим, що нормативні джерела інформації, в тому числі і Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” не розкривають сутність поняття зведеної звітності, тому можливо було проаналізувати лише поняття консолідованої фінансової звітності. При цьому визначимо характерні лише для даної звітності особливості:

- 1) консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність;
- 2) консолідована фінансова звітність – це звітність групи підприємств, до складу якої входять материнське підприємство та дочірні підприємства;
- 3) консолідована фінансова звітність – це звітність групи, яка є єдиною економічною одиницею.

Таблиця 1.8

Визначення поняття консолідована фінансова звітність в нормативних джерелах інформації

<i>Визначення</i>	<i>Джерело</i>
<i>Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці</i>	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [50]
<i>Консолідована фінансова звітність (Consolidated Financial Statements) – фінансова звітність групи, яка представлена як фінансова звітність єдиної економічної одиниці</i>	МСФЗ 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти” [30, с. 674]
<i>Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність материнської компанії та всіх її дочірніх компаній, представлених як єдина економічна одиниця</i>	Стандарт бухгалтерського обліку “Об’єднання бізнесу” (US GAAP, FAS 141) [201, с. 596]

Для детального вивчення питання необхідно також розглянути підходи науковців до трактування поняття “консолідована фінансова звітність”, що дозволить таким чином розмежувати зазначене поняття з поняттям “зведена звітність” (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

## Підходи науковців щодо розуміння поняття “консолідована фінансова звітність”

<i>Науковці</i>	<i>Визначення</i>	<i>Характеристика підходу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Коршикова Р.С. [60, с. 28-40]	<i>Консолідована фінансова звітність</i> – фінансова звітність, яка містить інформацію про спільні результати діяльності та загальний фінансовий стан групи підприємств як єдиного економічного об’єкта	Консолідовану фінансову звітність визначають як фінансову звітність групи, що є єдиною економічною одиницею
Шаповал О.А. [192, с. 29-37]	<i>Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements)</i> – фінансова звітність групи, яка розглядається як фінансова звітність єдиної компанії	
Костюченко В.М. [69, с. 34-41]	Під <i>консолідованою фінансовою звітністю</i> розуміють фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти одного суб’єкта господарювання	
Донцова Л.В. [41, с. 12]	<i>Консолідована фінансова звітність</i> – це різновид бухгалтерської звітності, що призначена для характеристики фінансового стану і фінансового результату діяльності групи суб’єктів господарювання, основаної на відносинах контролю	Консолідовану фінансову звітність визначають як звітність групи, що основана на відносинах контролю
Матвеев А.А., Суйц В.П. [100]	<i>Консолідована звітність</i> представляє собою об’єднання за допомогою спеціальних облікових процедур (а не простого підсумування) звітності двох і більше підприємств, які знаходяться в певних юридичних і фінансово-господарських взаємовідносинах, коли одне або декілька юридично самостійних підприємств знаходяться під контролем лише одного підприємства – так званого материнського підприємства	
Онищенко В.П. [114]	<i>Консолідована фінансова звітність</i> – це система показників, що утворюється внаслідок об’єднання при проведенні спеціальних коригувань даних первинної фінансової звітності учасників консолідованої групи та відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів консолідованої групи як єдиної економічної одиниці	Консолідована фінансова звітність розглядається як звітність, що утворюється внаслідок проведення спеціальних коригувань

Продовження таблиці 1.9

1	2	3
Якубовська Л.В. [197]	<i>Консолідована фінансова звітність</i> – представляє собою новий вид бухгалтерської звітності, яка відображає результати фінансово-економічної діяльності групи взаємопов’язаних компаній як єдиного економічного суб’єкта і відіграє певну роль при допуску цінних паперів корпоративних об’єднань на міжнародні фондові ринки	Консолідована фінансова звітність розглядається як звітність корпоративних об’єднань підприємств
Лучко М.Р. [94]	<i>Консолідована фінансова звітність</i> формується на основі даних консолідованого обліку. Консолідований облік – це окремий розділ бухгалтерського обліку, процес виявлення, реєстрації, вимірювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність консолідованої групи з метою надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів консолідованої групи підприємств	Консолідовану фінансову звітність визначають як таку, що формується на основі даних консолідованого обліку

Отже, розглянувши та узагальнивши різні підходи науковців до трактування поняття “консолідована фінансова звітність”, можна зробити наступні висновки: консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність корпоративного об’єднання, тобто групи підприємств, яка основана на відносинах контролю та яка складається з окремих юридичних підприємств, при цьому група є єдиною економічною одиницею. Система показників консолідованої фінансової звітності утворюється внаслідок об’єднання при проведенні спеціальних коригувань даних первинної фінансової звітності учасників групи підприємств.

Відповідно, всі особливості консолідованої фінансової звітності, які визначені на основі аналізу окремих підходів науковців щодо трактування даної звітності не властиві зведеної звітності.

Для системного розгляду питання сутності та значення консолідованої фінансової звітності та для доведення суттєвих відмінностей між зведеною та



консолідованою звітністю, визначаємо за доцільне також розглянути порядок складання даних видів звітностей.

У зв'язку з тим, що зведена звітність застосовувалась в адміністративно-плановій економіці та застосовується і нині, у ринкових умовах господарювання, розглянемо окремо порядок її складання в різних економічних системах.

В умовах адміністративно-планової економіки зведена бухгалтерська звітність базувалась на єдиній державній власності на засоби виробництва та галузевій вертикальній підпорядкованості підприємств. Методів її складання було два, а саме: фабрично-заводський і галузевий.

Призначення зведеного звіту полягало в можливості органів управління контролювати виконання плану підпорядкованих підприємств, що задовольняло потреби системи командно-адміністративного вертикального управління економікою і централізованого планового розподілу ресурсів. Підприємства, які підпорядковувались галузевим міністерствам, на які покладалась функція розподілу ресурсів в межах галузі та контролю за їх рухом і використанням, подавали звітність в міністерство. Відповідно, бухгалтерський облік мав тоді яскраво виражену контрольну функцію: основним завданням був контроль за дотриманням державних планових завдань [143, с. 56].

Галузеві міністерства на основі звітів підприємств складали зведену звітність, основною метою якої було зведення облікових і статистичних даних щодо окремих підприємств про виконання ними державного плану соціально-економічного розвитку за звітний період, а також представлення вихідних даних для складання і коригування планів на наступні періоди.

Таким чином, складання зведеної звітності передбачало наявність визначеної управлінської вертикалі (рис. 1.10).

Основні особливості складання зведених звітів наступні:

- формування за галузевою ознакою;

- велика кількість статистичних показників;
- вони є основою для формування галузевих державних планів економічного розвитку;
- основні методи формування - статистичні методи зведення і групування;
- визначення підсумків за однорідними видами засобів і результатами господарських процесів [143, с. 57].



*Рис. 1.10.* Порядок формування зведеної бухгалтерської звітності в умовах адміністративно-планової економіки

Отже, зведена звітність в умовах адміністративно-планової економіки складалась в межах одного власника (держави) або одного відомства. Крім того, зведення звітності мало ієрархічну структуру: підприємство – об'єднання – відомство – міністерство.

Нині також існує зведена звітність, яка дозволяє отримувати інформацію про діяльність міністерств і відомств. Однак жодним законодавчим документом визначення сутності зведеної звітності не надається. Лише Постанова КМУ від

28.02.2000 р. № 419 “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” визначає органи, які складають зведену звітність (табл. 1.10).

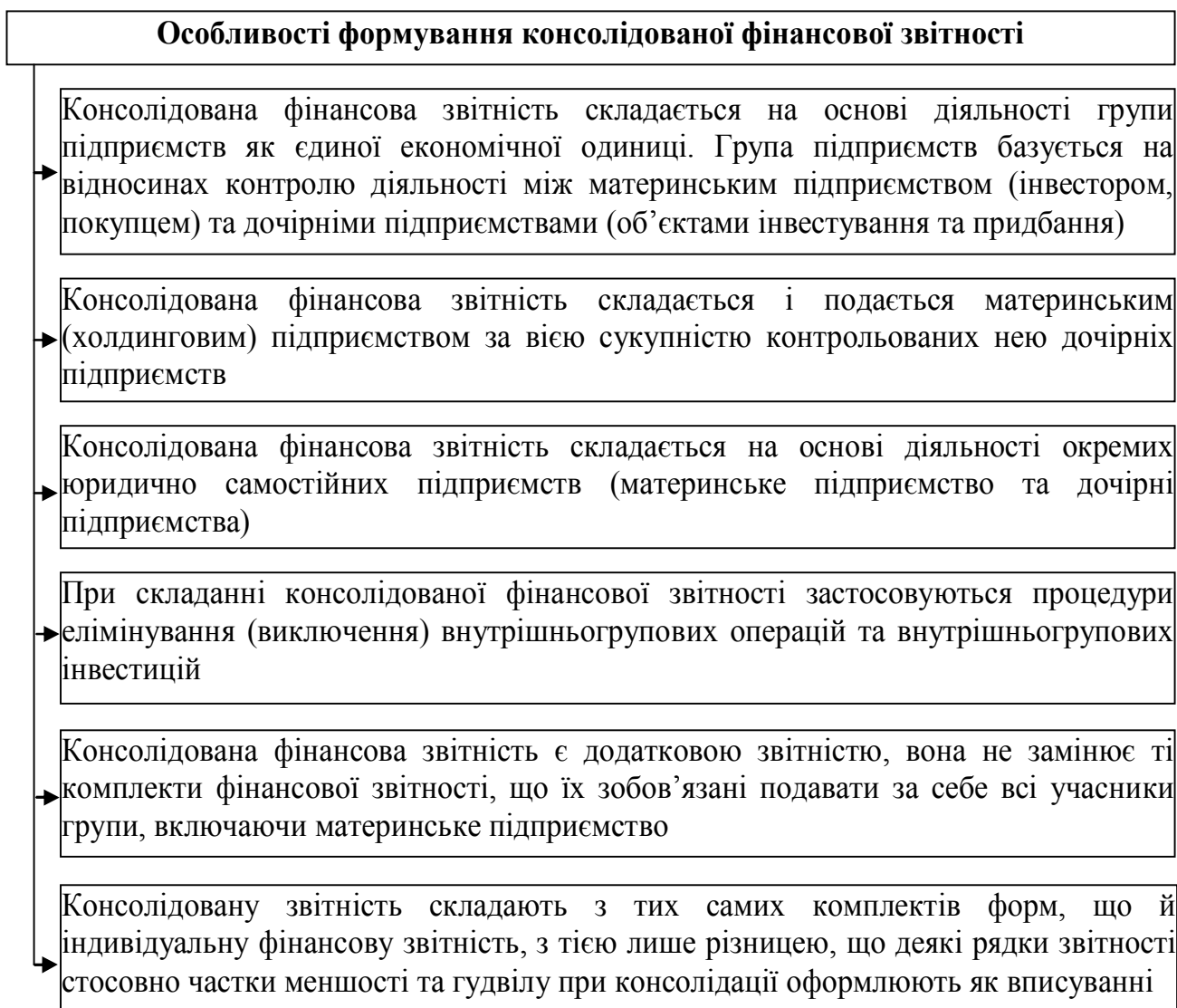
Таблиця 1.10

## Органи, які складають зведену звітність в Україні

<i>Хто складає зведену звітність</i>	<i>Кому подається</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Головні розпорядники коштів державного бюджету	Державному казначейству та Рахунковій палаті
Органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності про використання бюджетних коштів	Місцевим органам виконавчої влади
Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління	Мінекономіки і Мінфіну
Укоопспілка щодо споживчих товариств, їх спілок та всіх утворених ними підприємств	Мінфіну та Мінекономіки
Об'єднання підприємств, утворені за рішенням Кабінету Міністрів України або центрального органу виконавчої влади та об'єднання підприємств, утворені на добровільних засадах, подають власну та зведену фінансову звітність, якщо це передбачено установчими документами	Мінфіну та Мінекономіки або відповідному центральному органу виконавчої влади

На основі наведеної таблиці визначено, що міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління. Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

З формуванням ринкової економіки в Україні, якій властиві процеси перерозподілу власності та утворення об'єднань підприємств шляхом придбання актуальною стає проблема розробки консолідованої фінансової звітності. Вважаємо за доцільне розглянути особливості формування консолідованої фінансової звітності (рис. 1.11).



*Рис. 1.11. Особливості складання консолідованої фінансової звітності*

Отже, на основі процесів придбання підприємств та здійснення фінансових інвестицій, завдяки яким відбувається встановлення контролю одного підприємства над діяльністю іншого підприємства формується консолідована фінансова звітність.

Таким чином, саме консолідована фінансова звітність призначена відображати результати процесів об'єднання підприємств та результати діяльності групи взаємопов'язаних підприємств в сучасних умовах господарювання. Особливість складання консолідованої фінансової звітності полягає в тому, що система її показників формується використовуючи

показники окремих фінансових звітів материнського та його дочірніх підприємств.

Отже, узагальнюючи вищезазначене розкриємо основні відмінності консолідованої та зведеної звітності, які представлені в табл. 1.11.

Таблиця 1.11

Класифікація відмінностей в призначенні і порядку складання зведеної та консолідованої фінансової звітності

<i>№ з/п</i>	<i>Класифікаційні ознаки</i>	<i>Зведена звітність</i>	<i>Консолідована фінансова звітність</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Особливості власності підприємств	Звітність складається на основі діяльності об'єднання підприємств в межах одного власника, держави	Звітність складається на основі діяльності об'єднання корпоративних підприємств
2	Призначення	Надання органам управління інформації про результати господарської діяльності підпорядкованих підприємств	Надання користувачам інформації про результати процесів об'єднань підприємств та результати діяльності групи взаємопов'язаних підприємств
3	Методи складання звітності	Звітність складається на основі процедур зведення	Звітність складається на основі процедур консолідації та зведення
4	Користувачі	Міністерства та інші органи управління підприємств	Інвестори, акціонери материнського підприємства і дочірніх підприємств, кредитори, управлінський персонал та Державний комітет з цінних паперів та фондового ринку

В результаті наведених відмінностей між консолідованою та зведеною звітністю, визначено, що передумовою складання консолідованої фінансової звітності в Україні є зміна відносин власності в ринкових умовах господарювання.

Нині в Україні існують паралельно системи консолідованої фінансової звітності та зведеної звітності. Консолідована фінансова звітність – це звітність об'єднань корпоративних підприємств, зведена звітність – це звітність об'єднань підприємств державної власності.

Для обґрунтування власного підходу щодо розуміння сутності поняття “консолідована фінансова звітність” розкриємо авторське визначення даної

звітності, яке, на нашу думку, є найповніше, а саме: консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, що призначена для відображення фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці (групи підприємств), яка діє на відносинах контролю. В свою чергу, вважаємо, що консолідація звітності – це процес формування показників фінансової звітності групи підприємств як єдиної економічної одиниці, створеної шляхом придбання та здійснення інвестицій, що забезпечує встановлення контролю).

На основі аналізу підходів до формування консолідованої фінансової звітності відмітимо, що погоджуємось з підходами авторів, які вважають, що формування консолідованої фінансової звітності здійснюється на основі діяльності групи підприємств, яка заснована на відносинах контролю. Проте не підтримуємо підхід, відповідно до якого консолідована фінансова звітність формується на основі консолідованого обліку, в свою чергу вважаємо, що окрема фінансова звітність підприємств групи є основним джерелом для формування консолідованої фінансової звітності.

## **ВИСНОВКИ ДО ПЕРШОГО РОЗДІЛУ**

За результатами проведених досліджень теоретичних аспектів формування консолідованої фінансової звітності зроблено наступні висновки.

1. Для визначення видів об'єднань підприємств, діяльність яких відображається в консолідованій фінансовій звітності розглянуто трактування поняття “об'єднання підприємств” та понять, що пов'язані з консолідацією звітності в Господарському кодексі України та в національних і міжнародних стандартах обліку, на основі чого виявлено неузгодженість таких понять, а саме відповідно до господарського законодавства суб'єктами формування консолідованої фінансової звітності визначено холдингову компанію, корпорацію та промислово-фінансову групу, а відповідно до нормативних

документів бухгалтерського обліку – групу підприємств. У зв'язку з цим, для усунення складнощів формування консолідованої фінансової звітності, розроблено пропозицію з внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” в частині уточнення суб'єкта та об'єктів складання консолідованої фінансової звітності.

2. Дослідивши критерії визначення структури групи підприємств, що трактуються в П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” та МСФЗ 27 “Консолідовані і окремі фінансові звіти” та підходи науковців щодо цього питання, визначено власний підхід щодо складових групи підприємств для формування організаційно-економічної бази консолідації фінансової звітності. Встановлено, що необхідно розмежовувати консолідовану фінансову звітність національних об'єднань підприємств та консолідовану фінансову звітність міжнародних об'єднань підприємств, які в свою чергу суттєво відрізняється між собою за формою, змістом показників та принципами формування.

3. В результаті дослідження визначено місце консолідованої фінансової звітності в системі елементів методу бухгалтерського обліку, що сприяє встановленню порядку використання бухгалтерської інформації при підготовці її показників та дозволяє з'ясувати значення консолідованої фінансової звітності в управлінні групою підприємств. Особливість складання консолідованої фінансової звітності полягає в тому, що система її показників формується на підставі даних бухгалтерського обліку, відображених у вже складених індивідуальних фінансових звітах. Відповідно, така звітність є бухгалтерською звітністю, що розкриває її зв'язок з системою бухгалтерського обліку. Доведено, що консолідована фінансова звітність є адекватною сучасним умовам та формам господарювання.

4. На підставі розкритих особливостей складання консолідованої та зведеної звітності, встановлено, що вони суттєво відрізняються. Зведена бухгалтерська звітність характерна для об'єднань підприємств, які діяли в епоху планової економіки на основі єдиної державної форми власності. Нині зведена звітність – це звітність міністерств і відомств та державних об'єднань

підприємств. Тоді як консолідована фінансова звітність формується в умовах ринкової трансформації економіки на основі діяльності материнського підприємства та його дочірніх підприємств. При цьому материнське підприємство виступає покупцем або інвестором, а дочірні підприємства – об'єктом придбання або інвестування, відповідно в результаті процесу придбання підприємства або здійснення інвестиції в інші підприємства материнське підприємство отримує контроль над діяльністю дочірніх підприємств.

5. З метою формування та упорядкування понятійного облікового апарату з проблем консолідованої фінансової звітності досліджено поняття “консолідація звітності” та “консолідована фінансова звітність” в різних джерелах інформації та підходи інших науковців, що дозволило сформулювати авторське визначення зазначеним поняттям. Під консолідованою фінансовою звітністю слід розуміти фінансову звітність, що призначена для відображення фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці (групи підприємств), яка діє на відносинах контролю. Консолідація звітності – це процес формування показників фінансової звітності групи підприємств як єдиної економічної одиниці, створеної шляхом придбання та здійснення інвестицій, що забезпечує встановлення контролю).

Основні положення дослідження, проведеного в першому розділі дисертації, викладені у 12 працях, опублікованих у фахових виданнях [53; 155; 157; 158], інших виданнях [170], текстах доповідей на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях [154; 160; 164; 167; 171; 172; 173].



## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

#### **2.1. Формування консолідованої фінансової звітності з урахуванням облікової політики групи підприємств**

Реформування економічних відносин в Україні, ускладнення організаційної структури підприємств, зростання обсягів і масштабів діяльності суб'єктів господарювання та поява нових форм господарювання зумовлюють розробку нових підходів до організації бухгалтерського обліку. Враховуючи вплив ефективної організації бухгалтерського обліку на своєчасне формування звітної інформації про фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання, визначаємо за необхідне обґрунтувати пропозиції щодо раціональної організації бухгалтерського обліку в групі підприємств на основі використання такого її інструмента як облікова політика.

Як зазначає О.П. Войналович [25, с. 10], “необхідність розробки теоретичних основ організації бухгалтерського обліку в Україні визначається вимогами нових умов господарювання. Потреба удосконалення організації обліку обумовлює необхідність з'ясування її змісту в нових умовах господарювання, визначення місця й ролі для ефективної діяльності підприємства та надання суспільно корисної інформації”.

Дослідженню теоретичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку присвячено праці таких вітчизняних науковців як С. Кузнецової [78; 79], С. Левицької [81], Л.Г. Ловінської [86]. В свою чергу проблеми, пов'язані з теоретичними та практичними засадами формування облікової політики, досліджувались в наукових працях: Т.В. Барановської [5], М.П. Войнаренко [26], Т. Кучеренко [80], Н.А. Остап'юк [121],

О.В. Пальчук [126], І.М. Сисоєвої [174], Н.М. Цветкової [188; 189], С.Р. Яцишина [199].

Організаційні аспекти складання консолідованої фінансової звітності в об'єднаннях підприємств розглянуто в працях таких вітчизняних науковців як П.Є. Житнього [46; 47; 48; 49], В.М. Костюченко [72], С.П. Лозовицького [88; 90], М.Р. Лучко [94], В.П. Онищенко [114], О.І. Пилипенко [131; 132; 133]. Однак, існують питання, які потребують подальших досліджень. Так, особливої уваги вимагають питання визначення факторів впливу на організацію бухгалтерського обліку в групі підприємств; розкриття порядку формування та впровадження облікової політики групи підприємств, обґрунтування її об'єктів та елементів в частині складання консолідованої фінансової звітності.

Система бухгалтерського обліку як складова системи управління особливо важлива для підготовки необхідних управлінських рішень. Проте система бухгалтерського обліку не функціонуватиме на окремому підприємстві без належної організації, яка виступає ефективним інструментом побудови та здійснення облікового процесу. Від раціональної організації бухгалтерського обліку залежить ефективне функціонування підприємства та групи підприємств в цілому.

На рішення щодо окремих питань організації бухгалтерського обліку впливає значна кількість факторів, які охоплюють особливості функціонування суб'єкта господарювання.

У цілому фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку по відношенню до групи підприємств можуть бути внутрішніми та зовнішніми (рис. 2.1):

➤ **зовнішні фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку:**

• *поява нових організаційно-правових форм об'єднань підприємств* зумовила виникнення нових видів операцій між суб'єктами господарювання. Відповідно, групи підприємств (холдинги) потребують нових підходів до організації бухгалтерського обліку;

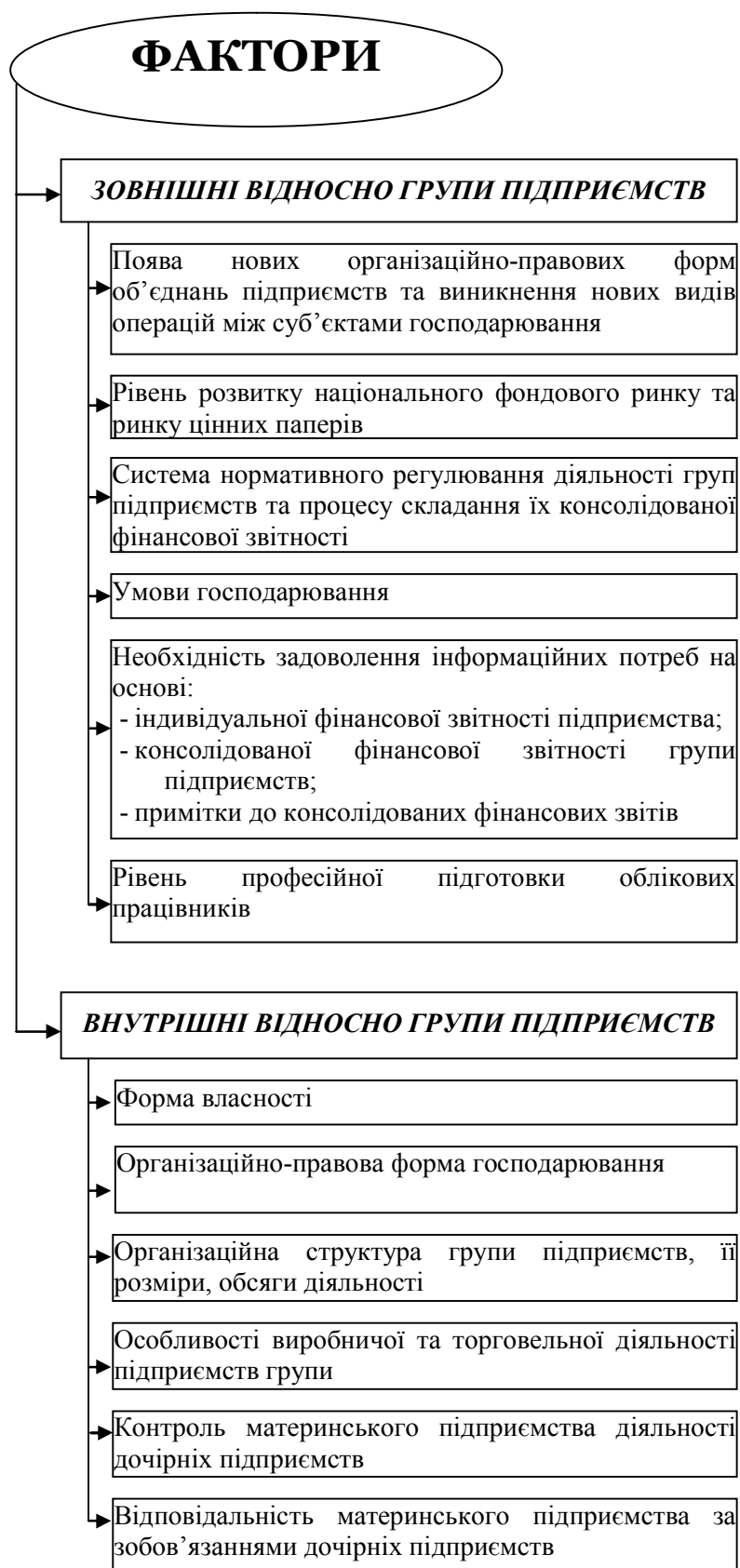


Рис. 2.1. Фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку в групі підприємств

- *рівень розвитку національного фондового ринку та ринку цінних паперів.* Для ефективності функціонування ринку досить важливе значення має система розкриття інформації про учасників фінансового ринку і ринку цінних паперів, якість представленої фінансової звітності і організація контролю за її достовірністю, що в свою чергу впливає на належну організацію бухгалтерського обліку;

- *система нормативного регулювання діяльності груп підприємств та процесу складання їх консолідованої фінансової звітності.* Основним нормативним документом, що регламентує діяльність груп підприємств, є П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, а нормативним документом, що визначає правила складання консолідованої фінансової звітності – П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”. Відповідно, при організації бухгалтерського обліку в групі підприємств слід враховувати положення зазначених нормативних документів;

- *умови господарювання* спричинили приватизацію великих державних підприємств, в результаті утворився корпоративний сектор економіки, який включає значну частку господарських товариств, що потребують вдосконалення їх управління на основі ефективної організації бухгалтерського обліку;

- *необхідність задоволення інформаційних потреб на основі індивідуальної фінансової звітності підприємства та консолідованої фінансової звітності групи підприємств.* Потреба в такій звітності вимагає відповідної організації бухгалтерського обліку для її формування. Так, для формування приміток до консолідованих фінансових звітів доцільною є організація бухгалтерського обліку за всіма стадіями облікового процесу за кожним господарським та географічним сегментом окремо;

• *рівень професійної підготовки облікових працівників.* Компетентність та вміння обліковими працівниками використовувати комп'ютерну техніку в своїй роботі сприяють удосконаленню організації бухгалтерського обліку.

Суттєвий вплив також здійснюють внутрішні фактори відносно групи підприємств, до яких відносяться:

- *форма власності* впливає на організацію бухгалтерського обліку, а саме на основі інтересів власників відбувається налагодження облікового процесу на підприємстві;

- *організаційно-правова форма господарювання* у вигляді підприємства, господарського товариства, об'єднання підприємств здійснює вплив на організацію бухгалтерського обліку, тобто кожній формі господарювання властиві свої принципи організації бухгалтерського обліку. Так, група підприємств відповідає організаційно-правовій формі господарювання – об'єднання підприємств;

- *організаційна структура групи підприємств, її розміри, обсяги діяльності.* Обсяги та розміри господарської діяльності групи підприємств визначають кількість працівників бухгалтерських служб та фінансового відділу. Організаційна структура впливає на взаємозв'язок фінансового директора та головних бухгалтерів з працівниками інших структурних підрозділів групи підприємств;

- *особливості виробничої та торговельної діяльності підприємств групи* впливають на організацію бухгалтерського обліку, а саме вона повинна сприяти формуванню однорідної аналітичної інформації в межах групи підприємств;

- *контроль материнського підприємства діяльності дочірніх підприємств.* Від обґрунтування контролю залежить поділ групи підприємств на материнське та дочірні підприємства, що, в свою чергу, впливає на організацію бухгалтерського обліку в цих підприємствах та на процес складання консолідованої фінансової звітності;

- *відповідальність материнського підприємства за зобов'язаннями дочірніх підприємств* визначається установчими документами, здійснює вплив на організацію бухгалтерського обліку для формування фінансової та податкової звітності таких підприємств.

Отже, специфіка діяльності такого суб'єкта господарювання як група є визначальним параметром організації системи бухгалтерського обліку. Відповідно, системний аналіз всієї сукупності зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на організацію бухгалтерського обліку сприятиме правильному прийняттю рішень власниками (керівниками) щодо організації бухгалтерського обліку.

Зазначимо, що інструментом організації бухгалтерського обліку виступає облікова політика. Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Як зазначає П.Є. Житний, “облікова політика підприємства є тим важливим із засобів, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку” [47, с. 72].

В свою чергу, Т. Кучеренко вважає, що “облікова політика – це домовленості й практика, що проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки окремих її елементів” [80, с. 25]. На думку Т.В. Барановської, під “обліковою політикою підприємства слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників”. Автор також пропонує розглядати три рівні реалізації облікової політики:

регіональну облікову політику, державну облікову політику та облікову політику підприємства [5, с. 19, 21].

Узагальнивши вищезазначене, можна стверджувати, що облікова політика є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, якій властиво поєднувати як державне регулювання так і певну самостійність суб'єкта господарювання з питань бухгалтерського обліку.

Щодо діяльності групи підприємств інформацію про її обрану облікову політику використовують зовнішні користувачі для кращого розуміння консолідованої фінансової звітності та внутрішні користувачі для організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в групі. Для зовнішніх користувачів інформація про елементи облікової політики розкривається у Примітках до консолідованої фінансової звітності, а для внутрішніх користувачів (власників) в основному внутрішньому нормативному документі – Положенні про облікову політику групи підприємств.

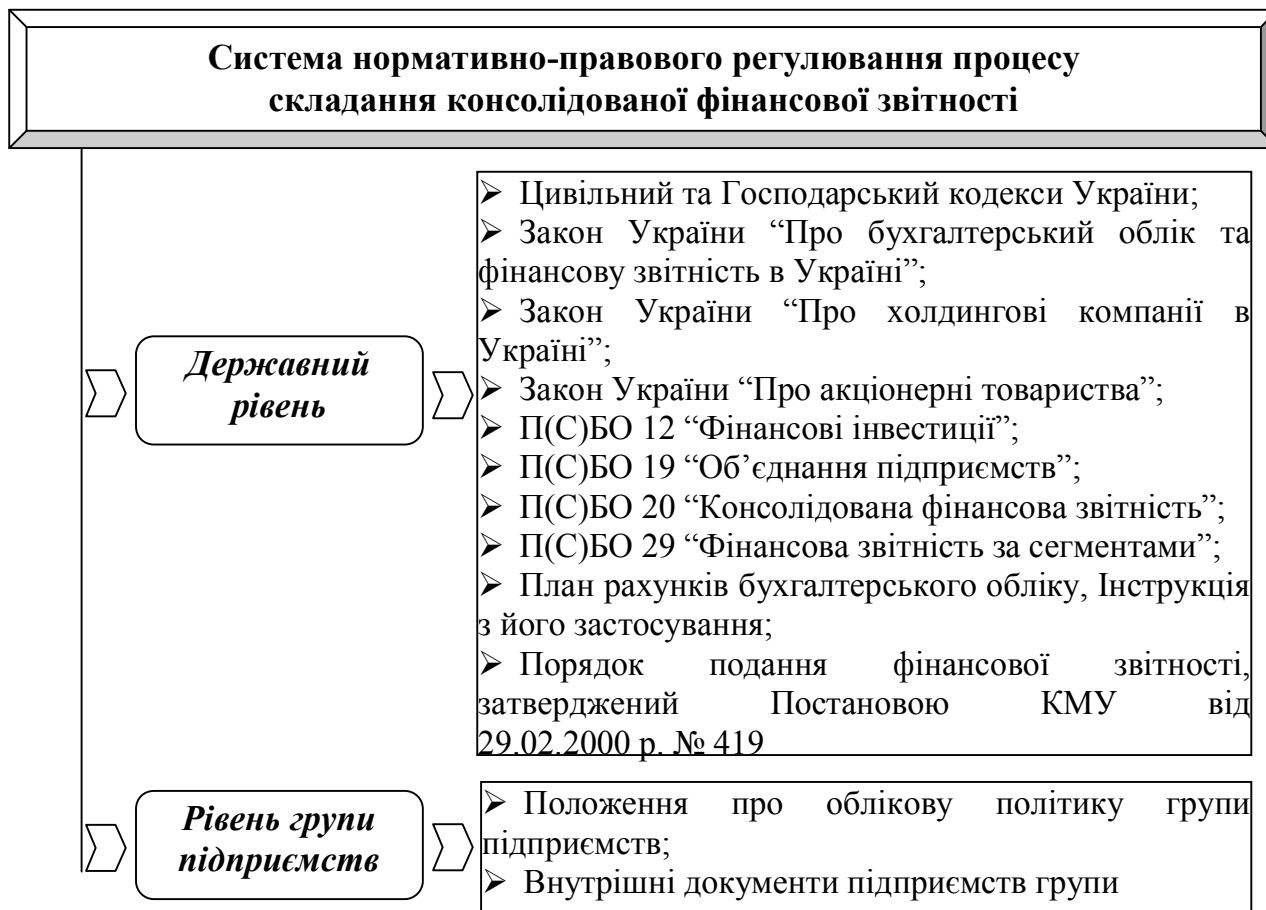
Розглядаючи питання формування консолідованої фінансової звітності, зазначимо, що нормативні документи державного рівня містять лише загальні рекомендації щодо правил складання такої звітності. Відповідно, група підприємств повинна самостійно розробляти методику складання консолідованої фінансової звітності, формуючи при цьому облікову політику (Додаток П).

Процес нормативного регулювання складання консолідованої фінансової звітності повинен відбуватися з урахуванням наступної ієрархії нормативних документів (рис. 2.2).

Отже, на державному рівні встановлюються єдині правила і методичні основи складання консолідованої фінансової звітності. На рівні групи підприємств можливим є вибір і визначення елементів облікової політики в частині складання консолідованої фінансової звітності з урахуванням особливостей суб'єкта господарювання.

У зв'язку з цим, визначаємо, що розробка облікової політики на рівні групи підприємств є найбільш необхідною. Тому розглянемо питання

методики формування облікової політики групи підприємств в частині складання консолідованої фінансової звітності, а також питання щодо забезпечення документального оформлення такої облікової політики, розкриємо можливості застосування облікової політики при здійсненні внутрішнього контролю показників фінансової звітності групи.



*Рис. 2.2.* Система нормативно-правового регулювання процесу складання консолідованої фінансової звітності в Україні

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, а, отже, і питання формування облікової політики, належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу. В групі підприємств акціонери передають повноваження управління раді директорів материнського підприємства. Таким чином, акціонери обирають раду директорів, яка в свою чергу визначає політику компанії,



в тому числі облікову політику. Фінансовий директор та головні бухгалтери підприємств групи можуть вносити свої пропозиції для формування облікової політики.

В цілому формування облікової політики групи підприємств, тобто облікової політики материнського підприємства та дочірніх підприємств, повинно здійснюватися на основі обґрунтування складових облікової політики: організаційної, методичної та технічної складової.

Кожна складова облікової політики об'єднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти – елементи [18, с. 46].

Особливість облікової політики групи підприємств полягає в тому, що вона повинна бути єдина для всіх учасників групи, що сприятиме процесу складання консолідованої фінансової звітності. Відповідно до П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”, якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Відповідно до МСФЗ 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти” при формуванні консолідованої фінансової звітності повинна застосовуватися лише єдина облікова політика. Якщо при складанні фінансової звітності будь-якого дочірнього підприємства була використана облікова політика, яка відрізняється від облікової політики, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності, то до об'єднання фінансової звітності дочірнього підприємства з фінансовою звітністю материнського підприємства у консолідовану фінансову звітність, облікова політика дочірнього підприємства приводиться у відповідність з обліковою політикою, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності. Така робота покладається на дочірні підприємства, проте можуть бути випадки, коли її виконує материнське підприємство здійснюючи при цьому контроль над операціями.

У зв'язку з цим О.І. Пилипенко зазначає, що створити єдину облікову політику в об'єднаннях підприємств можливо завдяки використанню спеціальних

процедур перерахунку показників діяльності підприємств-членів корпорації у відповідності до показників, відображених у звітності головного підприємства корпорації [132, с. 169-175].

Формування організаційної складової облікової політики групи підприємств охоплює такий об'єкт як форму організації бухгалтерського обліку. У зв'язку з чим визначено, що з переліку існуючих альтернативних варіантів доречною для групи підприємств є форма організації бухгалтерського обліку – створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Крім того, в межах групи підприємств створюється також відділ, який виконує функцію “Центральної бухгалтерії” – фінансовий відділ групи підприємств на чолі з фінансовим директором (рис. 2.3).

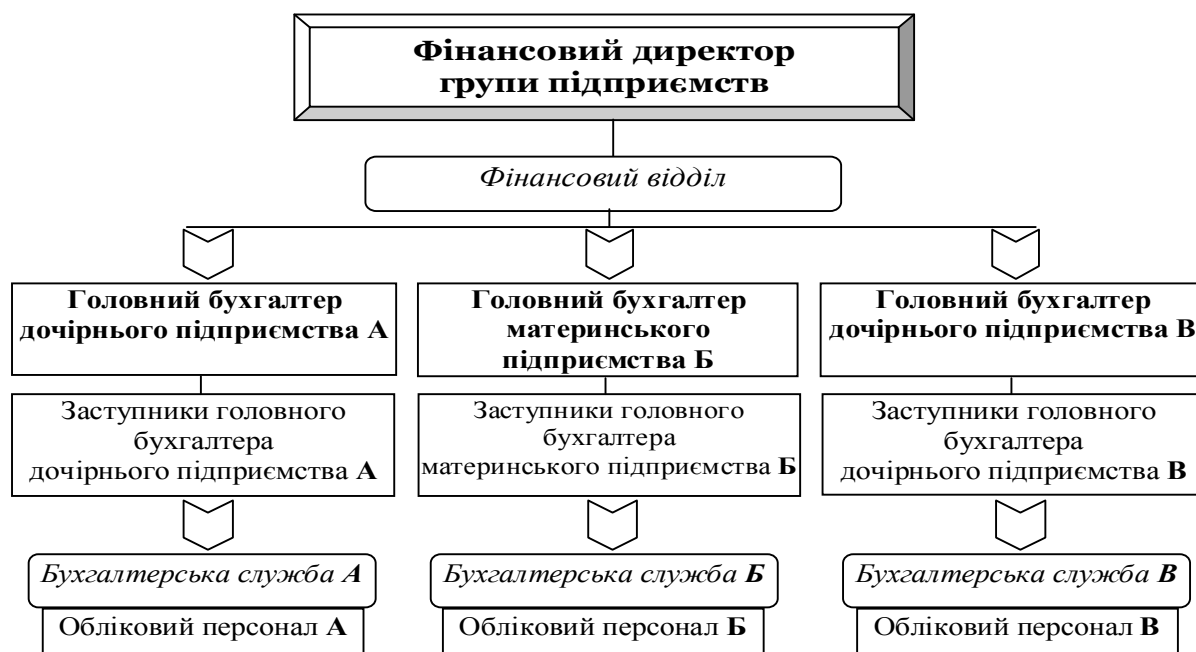


Рис. 2.3. Організаційна структура та рівні бухгалтерської служби групи підприємств

Таким чином, представлений рисунок відображає, що такому організаційно складному утворенню як група підприємств, відповідає дворівнева побудова бухгалтерської служби: перший рівень – фінансовий відділ головного підприємства, другий рівень – бухгалтерські служби дочірніх підприємств.

Розкриємо також критерії вибору виду та типу бухгалтерської служби групи підприємств. Вважаємо, що в даному випадку побудова облікового підрозділу повинна здійснюватися за децентралізованою структурою. Вона передбачає, що фінансовий відділ здійснює узагальнення звітної інформації дочірніх підприємств, складає консолідовану фінансову звітність, а також здійснює контроль за веденням бухгалтерського обліку в окремих підприємствах групи. Щодо типу бухгалтерської служби, доцільною буде комбінована (функціональна) організація бухгалтерської служби, за якою частина прав головного бухгалтера делегується заступникам головного бухгалтера, які самостійно надають розпорядження у межах своєї компетенції. Тоді як головний бухгалтер займається найважливішими для групи підприємств питаннями: сплата податків та інших платежів, складання фінансової звітності, звітування перед фінансовим відділом, тобто надання необхідної інформації для формування консолідованої фінансової звітності.

Зазначимо, що для раціональної організації роботи дворівневої бухгалтерської служби необхідно чітко визначити права, обов'язки та відповідальність керівників облікових підрозділів – фінансового директора та головних бухгалтерів групи підприємств. У зв'язку з цим розроблено посадові інструкції головного бухгалтера дочірнього підприємства та фінансового директора акціонерного товариства (Додаток Р, С). Зазначені інструкції сприятимуть формуванню в групі підприємств дієвої системи контролю за діяльністю головного бухгалтера та фінансового директора та дозволять усунути їх безвідповідальність за невиконання обов'язків.

Облікова політика групи підприємств використовується при організації та здійсненні внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності в системі управління групою підприємств, а саме вона розкриває організаційне, методичне та обліково-аналітичне забезпечення такого контролю, визначає порядок функціонування служби (окремого підрозділу)

внутрішнього контролю. У зв'язку з цим Т.В. Барановська вважає, що “взаємозв'язок облікової політики та контролю носить багатовекторний характер: облікова політика, по-перше, є елементом системи внутрішнього контролю; по-друге, вимагає контролю за її дотриманням” [4, с. 36].

Формування методичної складової облікової політики групи підприємств в частині складання консолідованої фінансової звітності полягає у визначенні найбільш доцільних принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих показників звітності та процедур для складання консолідованої фінансової звітності з переліку можливих.

Необхідно відмітити, що вивченням зазначеного питання займалася В.М. Костюченко, дослідник запропонувала методичні складові облікової політики материнського підприємства та його дочірніх підприємств [72, с. 222-223]. В свою чергу, доповнимо існуючий перелік складових облікової політики групи підприємств важливими для складання консолідованої фінансової звітності об'єктами та обґрунтуємо щодо них альтернативні варіанти методичних підходів обліку.

Враховуючи особливості формування і використання консолідованої фінансової звітності, така звітність вважатиметься корисною, якщо буде складена за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Таким чином, при розробці облікової політики групи підприємств необхідно застосовувати МСФЗ, що вплинуло на зміну альтернативних варіантів – елементів облікової політики.

Так, розглядаючи такий об'єкт методичної складової облікової політики групи підприємств як фінансові інвестиції в дочірні підприємства, відповідно до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, елементами облікової політики, які йому відповідають є метод обліку інвестицій у дочірні підприємства за собівартістю, за методом участі в капіталі, за справедливою вартістю. Відповідно до МСБО 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти” з 1 січня 2005 р. від застосування методу участі капіталі для відображення інвестицій у дочірні підприємства взагалі відмовились. Отже,

за вказаним об'єктом найбільше підходить елемент облікової політики – метод обліку інвестицій у дочірні підприємства за собівартістю, що не суперечить міжнародним стандартам.

Визначення в обліковій політиці групи підприємств такого об'єкта як внутрішньогрупові операції сприяє формуванню єдиної методики обліку таких операцій в межах групи.

Стосовно частки меншості відповідно до П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”, елементом облікової політики, що їй відповідає, є базовий підхід до оцінювання частки меншості. Відповідно до МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”, елементом облікової політики за даним об'єктом є альтернативний підхід до оцінювання частки меншості. Таким чином, якщо консолідовану фінансову звітність необхідно скласти за МСФЗ, то і елементи облікової політики групи підприємств повинні застосовуватися такі, що не суперечать міжнародним стандартам. На думку Н.М. Цветкової, “в перспективі застосування МСФЗ як національних стандартів бухгалтерського обліку дозволить використовувати єдиний підхід до формування облікової політики підприємствами України і, таким чином, підвищити якість фінансової звітності і її користувачам ухвалювати правильні управлінські рішення” [188, с. 42].

Технічна складова облікової політики передбачає визначення технічних засобів та режимів доступу до них, що забезпечують ведення бухгалтерського обліку в групі підприємств для формування в тому числі консолідованої фінансової звітності. Таким чином, об'єктом технічної складової є форма ведення бухгалтерського обліку, а відповідним елементом облікової політики з урахуванням особливостей діяльності групи підприємств є комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку. Для впровадження єдиної інформаційно-комп'ютерної системи бухгалтерського обліку в межах групи підприємств, облікова політика такого утворення обов'язково повинна розкривати інформацію про застосування програмних продуктів в обліку, що в свою чергу зробить процес консолідації звітності реальним.

Призначенням технічної складової облікової політики групи підприємств є визначення форм робочих таблиць, які забезпечують складання консолідованої фінансової звітності.

На основі вищезазначеного узагальнимо основні організаційно-технічні та методичні положення облікової політики групи підприємств в частині складання консолідованої фінансової звітності. Враховуючи особливості діяльності групи підприємств, вважаємо за доцільне при розробці її облікової політики враховувати запропоновані елементи (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Запропоновані елементи облікової політики групи підприємств щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності

Об'єкти облікової політики	Запропоновані елементи облікової політики	Нормативний документ
1	2	3
<i>Організаційна складова облікової політики</i>		
Форма організації бухгалтерського обліку в групі підприємств	Створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером за таким її видом та типом: - децентралізована структура бухгалтерської служби; - комбінована (функціональна) організація бухгалтерської служби з визначенням повноважень щодо узагальнення звітних показників	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
Форма організації системи внутрішнього контролю в групі підприємств	Створення служби внутрішнього контролю (встановлення посад, осіб з контрольними функціями)	-
<i>Методична складова облікової політики</i>		
Фінансові інвестиції в дочірні підприємства	Метод собівартості, що застосовується для звітів материнського підприємства, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи підприємств	П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, МСБО 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти”, МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані підприємства”, МСБО 31 “Частки у спільних підприємствах”, МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”

## Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Внутрішньогрупові операції, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи	Субрахунки обліку; Засади ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках	П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”, П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”, МСБО 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти”, МСФЗ 8 “Операційні сегменти”
Частка меншості	Альтернативний підхід до оцінювання частки меншості в капіталі дочірнього підприємства на дату придбання, за яким частка меншості складає частку справедливої вартості чистих ідентифікованих активів придбаного підприємства	П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”
<i>Технічна складова облікової політики</i>		
Форма ведення бухгалтерського обліку	Комп’ютерна форма ведення бухгалтерського обліку	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
Форми робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності	Перелік форм робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності, відповідальні особи за їх підготовку	—

Заключним етапом формування облікової політики групи підприємств є створення основного внутрішнього нормативного документу – Положення про облікову політику, яке забезпечує документальне оформлення всіх обраних елементів облікової політики за кожним її об’єктом. Затвердження Положення про облікову політику групи підприємств здійснюється уповноваженим акціонерами виконавчим органом управління материнського підприємства – радою директорів.

При оформленні облікової політики групи підприємств також важливе значення належить робочому плану рахунків, посадовим інструкціям та формам робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності.

Представимо запропоновані форми робочих таблиць для підготовки консолідованого балансу (табл. 2.2) та консолідованого звіту про фінансові результати (табл. 2.3).

Таблиця 2.2

Робоча таблиця для підготовки консолідованого балансу на дату придбання

Показники звітності	Баланс материнського підприємства	Баланс дочірнього підприємства	Елімінування (виключення)		Консолідований баланс
			Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6
Грошові кошти	50 000	50 000			100 000
Інвестиція в дочірнє підприємство	150 000			150 000*	
Інші активи	1520 000	120 000			1640 000
<b>Всього активів</b>	<b>1720 000</b>	<b>170 000</b>			<b>1740 000</b>
Статутний капітал	1200 000	110 000	110 000*		1200 000
Нерозподілений прибуток	400 000	40 000	40 000*		400 000
Зобов'язання	120 000	20 000			140 000
<b>Всього пасивів</b>	<b>1720 000</b>	<b>170 000</b>	<b>150 000</b>	<b>150 000</b>	<b>1740 000</b>

\* елімінування (виключення) внутрішньогрупової інвестиції

Таблиця 2.3

Робоча таблиця для підготовки консолідованого звіту про фінансові результати

Показники звітності	Звіт про фінансові результати материнського підприємства	Звіт про фінансові результати дочірнього підприємства	Елімінування (виключення)		Консолідований звіт про фінансові результати
			Дт	Кт	
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	860 000	400 000	240 000*		1020 000
Інші доходи	120 000	20 000	4 000**		136 000
<b>Всього доходи</b>	<b>980 000</b>	<b>420 000</b>			<b>1156 000</b>
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	420 000	300 000		240 000*	480 000
Інші витрати	280 000	100 000		4 000**	376 000
<b>Чистий прибуток</b>	<b>280 000</b>	<b>20 000</b>	<b>244 000</b>	<b>244 000</b>	<b>300 000</b>

\* елімінування (виключення) доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за внутрішньогруповими розрахунками;

\*\* елімінування (виключення) отриманих доходів та понесених витрат за відсотками між підприємствами групи



При підготовці консолідованого балансу на дату придбання запропоновано використовувати форму даної робочої таблиці, яка дозволяє оперативно здійснювати елімінування інвестиції материнського підприємства в дочірнє підприємство.

При підготовці консолідованого звіту про фінансові результати запропоновано використовувати форму даної робочої таблиці, яка дозволяє оперативно здійснювати елімінування доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за внутрішньогруповими розрахунками.

Розроблені посадові інструкції та форми робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності підлягають оформленню у вигляді додатків до Положення про облікову політику групи підприємств. Таким чином, Положення про облікову політику групи підприємств забезпечить дотримання єдиної облікової політики підприємств в межах групи. Відмітимо, що розробка та впровадження обраної облікової політики групи підприємств відносяться до підготовчого етапу формування консолідованої фінансової звітності.

## **2.2. Вплив внутрішніх операцій на звітність групи підприємств**

Консолідована фінансова звітність призначена відображати показники діяльності всіх учасників групи підприємств, які пов'язані між собою відносинами контролю та які здійснюють внутрішні (спільні) та зовнішні операції по відношенню до групи. Проте наслідки з реалізації угод між учасниками групи не включають у консолідовану фінансову звітність, в ній відображаються тільки активи й зобов'язання, доходи і витрати від операцій із третіми особами (Додаток Т).

Враховуючи, що на консолідовану фінансову звітність суттєвий вплив здійснюють спільні операції, тобто внутрішньогрупові операції, особливої актуальності набувають дослідження не лише питань щодо побудови загальної

методики консолідації звітності, а й питання методики обліку та наступного звітного відображення внутрішньогрупових операцій.

Теоретичним та організаційно-методичним питанням формування консолідованої фінансової звітності присвятили свої праці *вітчизняні* вчені: М.Д. Корінько [58; 59], Р.С. Коршикова [60], В.М. Костюченко [73], В.П. Онищенко [116], Г.В. Уманців [182; 184], Н.В. Уткіна [185]; *російські* вчені: А.А. Матвєєв [100; 101], В.П. Суйц [100]. Всі зазначені вчені розглядали питання, пов'язані з обліком та відображенням у звітності внутрішньогрупових операцій. Однак, необхідно відмітити нерозробленість питань щодо визначення передумов виникнення внутрішньогрупових операцій, розкриття відмінностей між внутрішньогруповими операціями та іншими внутрішніми операціями: внутрішньогосподарськими операціями, внутрішньовідомчими операціями, внутрішньосистемними операціями. Відповідно, дослідження зазначених питань сприятиме удосконаленню обліку внутрішньогрупових операцій в межах групи підприємств та розробці на основі таких операцій спеціальної робочої таблиці для елімінування (виключення) впливу внутрішньогрупових операцій на консолідовану фінансову звітність, що забезпечить її достовірність.

Процеси приватизації великих вітчизняних підприємств спричинили появу складних організаційних структур – груп підприємств, в межах яких учасники взаємодіючи між собою, здійснюють внутрішньогрупові операції. Відповідно, можна стверджувати, що в плановій економіці внутрішньогрупові операції не відображались в бухгалтерському обліку, тому що форми об'єднань підприємств в яких здійснюються такі операції в зазначених економічних умовах не існували. Нині в бухгалтерському обліку відображаються різні види внутрішніх операцій, їх особливості залежать від структури та виду установ або суб'єктів господарювання, в яких вони здійснюються. На рис. 2.4. наведено види внутрішніх операцій та розкрито їх характеристику.

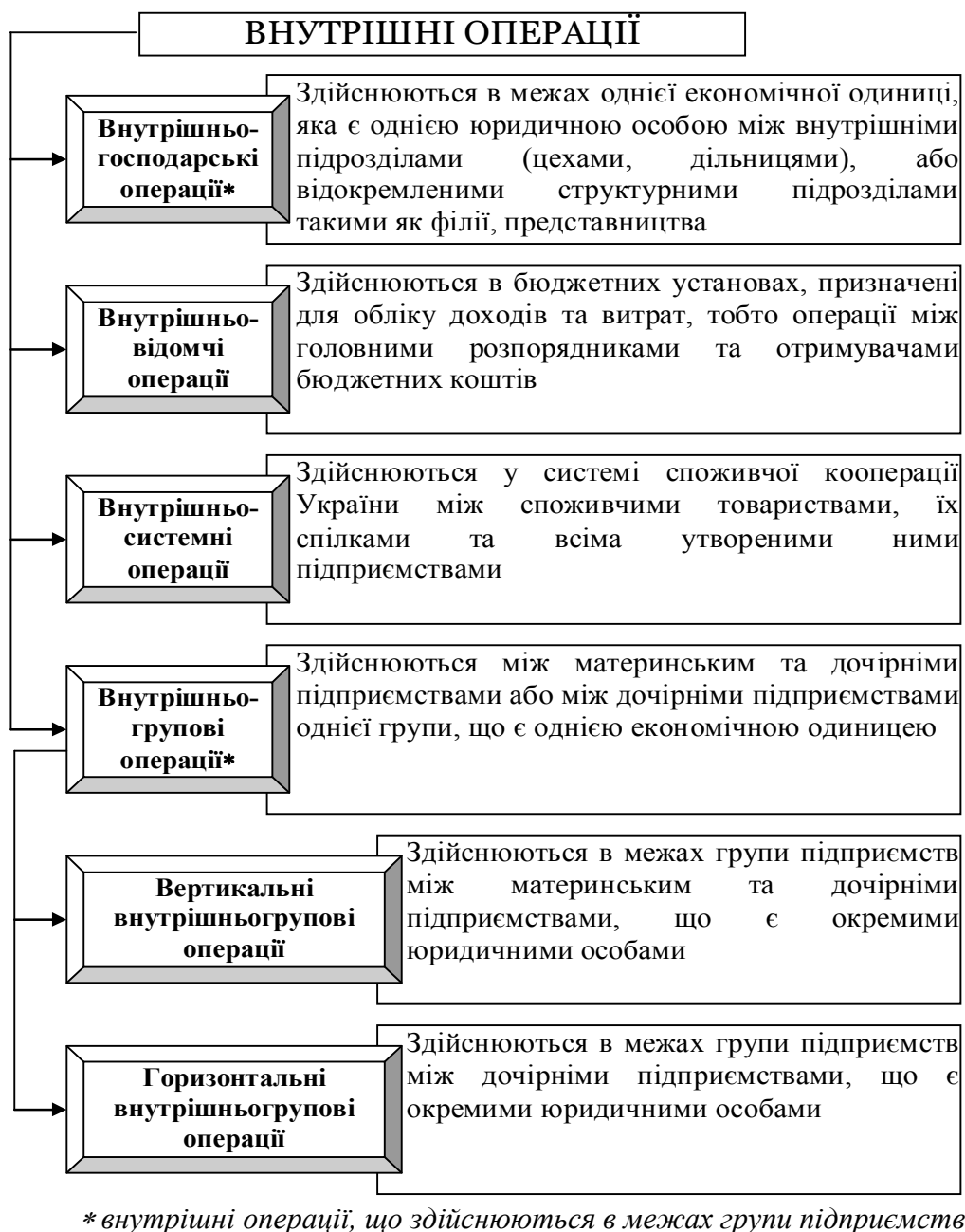
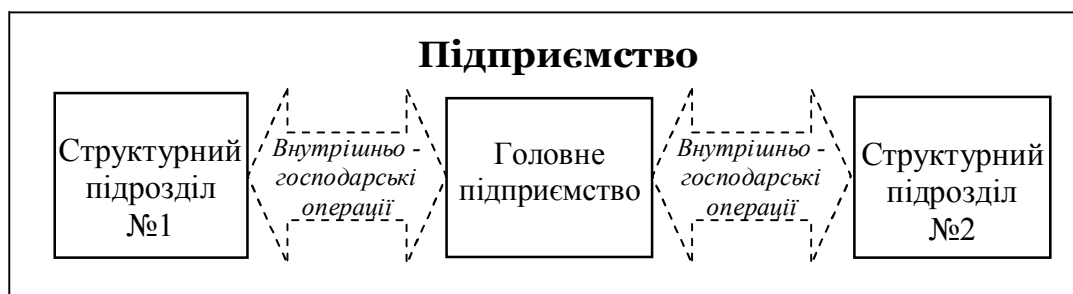


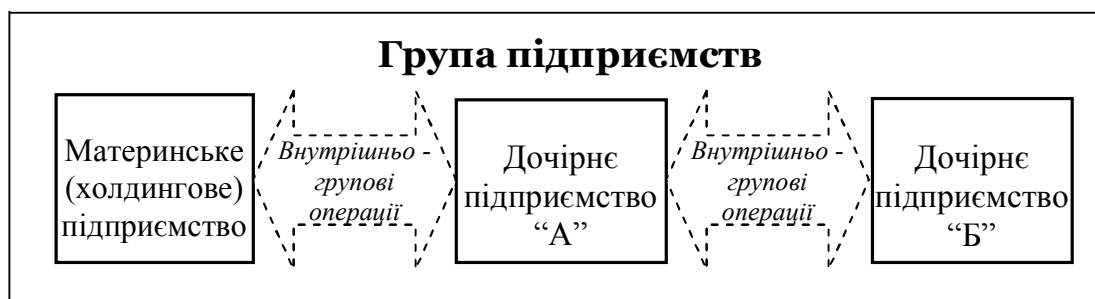
Рис 2.4. Види внутрішніх операцій

Представлений рис. 2.4. відображає структурні складові внутрішніх операцій та розкриває сутність і значення внутрішньогрупових операцій порівняно з іншими внутрішніми операціями. Так, внутрішньогосподарські операції здійснюються в межах одного підприємства (господарства) між філіями, представництвами, цехами, дільницями, бригадами, відділами (рис. 2.5).



*Рис 2.5.* Особливості здійснення внутрішньогосподарських операцій в межах підприємства

В свою чергу, внутрішньогрупові операції здійснюються в межах групи підприємств між окремими юридичними особами: материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами (рис. 2.6).



*Рис 2.6.* Особливості здійснення внутрішньогрупових операцій в межах групи підприємств

Особливості внутрішньовідомчих операцій полягають в тому, що вони здійснюються в Україні в бюджетних установах та організаціях, а також у державних підприємствах із вищестоящими організаціями. Наприклад, внутрішньовідомчі операції у системі органів пенсійного фонду України. Литвиненко Н.О. розкриває сутність внутрішньовідомчих розрахунків, що виникають внаслідок здійснення внутрішньовідомчих операцій, а саме: “Внутрішньовідомчі розрахунки за сучасних умов господарювання, як правило, стосуються державних установ та організацій, а також тих, фінансування яких здійснюється із державного бюджету. Тобто внутрішньовідомчі розрахунки бюджетних установ – це розрахунки, призначені для обліку доходів і витрат,

іншими словами – розрахунки між головними розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів в межах певної системи” [85, с. 422].

Стосовно внутрішньосистемних операцій, вони здійснюються в Україні в системі підприємств споживчої кооперації, а внутрішньосистемні розрахунки, що виникають в наслідок здійснення таких операцій, пов’язані із здійсненням відрахувань на утримання вищестоящої організації [84, с. 127].

Отже, зазначимо, що такі внутрішні операції як внутрішньовідомчі операції, внутрішньосистемні операції та внутрішньогрупові операції є всі операціями в системі відповідно бюджетних установ та організацій, в системі підприємств споживчої кооперації та в системі групи корпоративних підприємств.

Виходячи з вищезазначеного, можна стверджувати, що в цілому в межах групи підприємств можуть здійснюватись такі операції:

- внутрішньогрупові операції на рівні групи підприємств, які здійснюють вплив на консолідовану фінансову звітність;
- внутрішньогосподарські операції на рівні окремого підприємства, які здійснюють вплив на фінансову звітність.

Зазначимо, що здійснювані внутрішні операції призводять до виникнення внутрішніх розрахунків. Так, дослідники як В.О. Озеран, Н.О. Литвиненко досліджували питання щодо внутрішніх розрахунків, ними розроблена класифікація внутрішніх розрахунків для їх структурного розмежування, що сприяло правильному здійсненню реєстрації господарських операцій на відповідних рахунках та субрахунках аналітичного обліку [109, с. 93-106].

У зв’язку з цим розглянемо облік розрахунків за внутрішніми операціями. Отже, облік розрахунків за внутрішніми операціями ведеться на рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями” за такими субрахунками:

- 682 “Внутрішні розрахунки”, який призначений для ведення обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми та асоційованими підприємствами;

•683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”, який призначений для ведення обліку внутрішньогосподарських розрахунків із виробничими одиницями та господарствами, виділеними на окремий баланс, із взаємного відпуску матеріальних цінностей; реалізації продукції, робіт, послуг; передачі витрат загально управлінської діяльності; виплати заробітної плати працівникам цих господарств; з інших видів розрахунків.

Проте, назва субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки” не відповідає його характеристиці, вона є досить загальною. Зазначимо, що обидва субрахунки призначені для обліку розрахунків за внутрішніми операціями, відповідно пропонуємо назву субрахунку 682 – “Внутрішньогрупові розрахунки”, що буде відповідати його призначенню та дозволить усунути плутанину при відображенні таких операцій в обліку.

Розмежування таких понять як “внутрішньогосподарські операції” (“внутрішньогосподарські розрахунки”) та “внутрішньогрупові операції” (“внутрішньогрупові розрахунки”), сприятиме удосконаленню їх обліку, в результаті удосконаленню інформації щодо зазначених операцій, яка використовується в процесі розробки звітних сегментів суб’єктів господарювання для їх ефективного управління.

Так, відповідно до П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” в результаті внутрішньогосподарських операцій в межах підприємства виникають внутрішньогосподарські розрахунки між його структурними підрозділами, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов’язань.

Доцільно зазначити, що для моделювання фінансової звітності підприємства за сегментами, внутрішньогосподарські розрахунки відіграють суттєву роль. Сума доходів за внутрішньогосподарськими розрахунками сегмента є своєрідним критерієм при визначенні звітного сегменту, якщо така сума перевищує суму доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям, відповідно сегмент не визнається звітним.

В результаті внутрішньогрупових операцій в межах групи підприємств виникають внутрішньогрупові розрахунки між її учасниками.

На основі даного рисунку 2.6 та визначення внутрішньогосподарських розрахунків відповідно до П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” сформулюємо авторське визначення щодо поняття “внутрішньогрупові розрахунки”.

Внутрішньогрупові розрахунки – розрахунки, що виникають у результаті внутрішньогрупових операцій між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов’язань.

В даному випадку, для моделювання консолідованої фінансової звітності групи підприємств за сегментами, використовується інформація про внутрішньогрупові розрахунки для визнання звітного сегменту.

Необхідно зазначити, що обліковою політикою підприємства (групи підприємств) повинні визначатися види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішніх розрахунках, а також методи оцінки активів та зобов’язань при їх передачі в межах внутрішніх операцій.

Розкривши сутність та значення внутрішньогрупових операцій в межах групи підприємств, розглянемо детальніше вплив таких операцій на консолідовану фінансову звітність.

На основі того, що консолідована фінансова звітність відображає лише господарські операції групи в цілому з третіми відносно групи особами, операції, що здійснюються між підприємствами однієї групи підлягають виключенню з консолідованої фінансової звітності. Операції, здійснені в межах групи підприємств, П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” визначає як внутрішньогрупові операції. В табл. 2.4. наведено терміни, які пов’язані із зазначеними операціями та розкрито їх значення.

Таблиця 2.4

Терміни, що використовуються в П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”

<i>Терміни</i>	<i>Значення</i>
Внутрішньогрупові операції	Операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи
Внутрішньогрупове сальдо	Сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій
Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій	Прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства

Отже, визначивши значення наведених термінів, розкриємо особливості методики облікового відображення внутрішньогрупових операцій.

Так, внутрішньогрупові операції підлягають елімінуванню при складанні консолідованого балансу та консолідованого звіту про фінансові результати, як і внутрішньогрупові сальдо за розрахунками.

Поняття “елімінування” (від лат. *eliminare*) запозичене з економічного аналізу та означає виключати, усувати вплив всіх факторів на величину результативного показника, крім одного [106, с.158]. При складанні консолідованої фінансової звітності елімінування має інший зміст, а статті, які підлягають елімінуванню – це статті, які виключаються із консолідованої звітності для уникнення подвійного рахунку та завищення показників консолідованої звітності.

На рис. 2.7. представлені процедури елімінування, які виконуються при консолідації звітності.



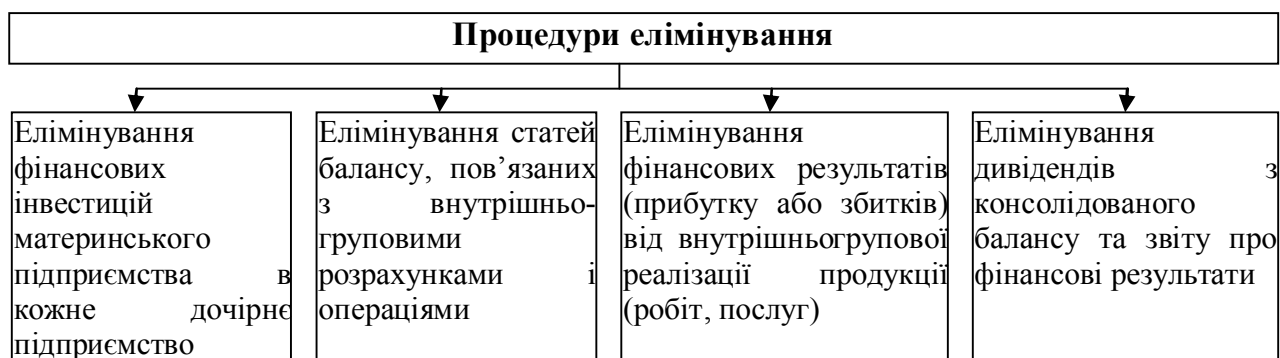


Рис. 2.7. Процедури елімінування при складанні консолідованої фінансової звітності

На основі рисунку розглянемо особливість кожної з процедур елімінування окремо.

Вкладення фінансових інвестицій материнським підприємством у статутний капітал дочірніх підприємств при їх створенні або придбанні здійснюється для отримання контролю інвестора над об'єктом інвестування.

Корінько М.Д. зазначає, що контроль інвестора над об'єктом інвестування може здійснюватись трьома шляхами:

- 1) інвестор купує всі активи підприємства, тобто стає його власником;
- 2) інвестор об'єднує активи та зобов'язання свого підприємства і об'єкта інвестування шляхом створення нової юридичної особи;
- 3) інвестор купує частку активів об'єкта інвестування, яка дозволяє йому здійснювати вирішальний вплив на його фінансову, господарську та комерційну політику [58, с. 290].

Вкладення в діяльність інших підприємств в балансі материнського підприємства відображаються в розділі I активу балансу в статті “Довгострокові фінансові інвестиції”. У дочірнього підприємства – в розділі I пасиву балансу наводиться розмір сформованого капіталу у рядку “Статутний капітал”, а також в активі вказується вартість вкладених материнським підприємством активів. Розглянемо детальніше відображення фінансових інвестицій материнського підприємства у балансі та на рахунках бухгалтерського обліку в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Порядок відображення фінансових інвестицій материнського підприємства  
у балансі та на рахунках бухгалтерського обліку

<i>Види інвестицій</i>	<i>Статті балансу</i>	<i>Рахунки Плану рахунків</i>	<i>Обґрунтування</i>
Довгострокові фінансові інвестиції	040 “Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств”	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”	Відображаються інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства, а також у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільне підприємство). На дату балансу вони відображаються за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі. Метод обліку участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість вкладень відображає частку пов’язаної сторони (інвестора) у власному капіталі об’єкта інвестування
	045 “Інші довгострокові фінансові інвестиції”	142 “Інші інвестиції пов’язаним сторонам”; 143 “Інвестиції непов’язаним сторонам”	Відображаються інвестиції на субрахунку 142, якщо асоційоване, дочірнє або спільне підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців. Відображаються інвестиції на субрахунку 143, якщо учасник спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) не є контрольним (не здійснює контроль за діяльністю спільного підприємства)

Джерело: систематизовано на основі [54]

Отже, визначено, що фінансові інвестиції, які здійснює материнське підприємство з метою отримання контролю над дочірнім підприємством, необхідно відобразити на субрахунку 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” на основі того, що материнське підприємство і дочірнє підприємство є пов’язаними особами. В балансі фінансові інвестиції

материнського підприємства в дочірні доцільно відобразити в 040 статті “Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств”, адже при консолідації звітності застосовується саме метод обліку участі в капіталі.

Здійснення інвестиції материнського підприємства в дочірнє підприємство – це внутрішньогрупова операція, тому вони вимагають особливого відображення в консолідованому балансі. Процедура елімінування фінансових інвестицій відображена в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Консолідація статей балансу, пов’язаних з внутрішньогруповими інвестиціями

<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>
Інвестиції МП в ДП <i>виключається</i>	Власний капітал ДП <i>виключається</i>

Отже, з консолідованого балансу виключається актив материнського підприємства, який є інвестицією в дочірнє підприємство, та виключається повністю пасив дочірнього підприємства у рядку “Статутний капітал”.

Важливим елементом консолідації є відображення в консолідованому балансі внутрішньогрупових розрахунків, а саме при складанні консолідованої звітності підлягають елімінуванню наступні розрахунки:

- заборгованість засновників за внесками в статутний капітал;
- аванси отримані та видані;
- довгострокові й короткострокові позики підприємств, які входять в групу;
- дебіторська та кредиторська заборгованість підприємств групи;
- купівлі (продажі) інших активів між підприємствами групи;
- витрати і доходи майбутніх періодів.

Порядок елімінування статей консолідованого балансу, пов’язаних з внутрішньогруповими розрахунками, відображений в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Консолідація статей балансу, пов'язаних з внутрішньогруповими розрахунками

<i>Актив</i>	<i>Пасив</i>
Дебіторська заборгованість дочірнього підприємства перед материнським підприємством <i>виключається</i>	Кредиторська заборгованість материнського підприємства за позиками дочірньому підприємству <i>виключається</i>
Дебіторська заборгованість материнського підприємства перед дочірнім підприємством <i>виключається</i>	Кредиторська заборгованість дочірнього підприємства за господарськими операціями материнському підприємству <i>виключається</i>

Отже, при складанні консолідованого балансу внутрішньогрупові розрахунки як між материнським підприємством і дочірніми підприємствами, так і між дочірніми підприємствами однієї групи повинні взаємовиключатися.

Костюченко В.М. запропонувала класифікацію внутрішньогрупових операцій між учасниками групи у процесі консолідації та пропонує їх поділяти на такі типи [74]:

1) внутрішньогрупові операції, що пов'язані з внутрішніми розрахунками і, відповідно, призводять до виникнення заборгованості, доходів та витрат, що пов'язані з останньою;

2) внутрішньогрупові операції, що пов'язані з внутрішніми результатами від продажу активів.

З цього приводу, вважаємо, за доцільне окремо виділяти елімінування статей балансу, пов'язаних з внутрішньогруповими розрахунками і операціями та елімінування фінансових результатів (прибутку або збитків) від внутрішньогрупової реалізації продукції (робіт, послуг).

Так, при складанні консолідованого звіту про фінансові результати можуть виникати наступні випадки:

1) дочірнє підприємство на кінець звітного року в межах групи здійснило реалізацію товарів материнському підприємству, яке, в свою чергу, здійснило реалізацію всіх товарів покупцю, що не є учасником групи. Таким чином, в консолідований звіт про фінансові результати не включається дохід від реалізації товарів, який відображає внутрішньогруповий оборот, і відповідні

витрати. Процедура елімінування фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації товарів за умови повної реалізації товарів третім особам відображена в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Консолідація фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації товарів за умови повної реалізації товарів третім особам

<i>Статті материнського підприємства</i>	<i>Статті дочірнього підприємства</i>
Собівартість реалізованих товарів <i>виключається</i>	Дохід від реалізації товарів <i>виключається</i>

Таким чином, в консолідованому звіті про фінансові результати відображається дохід від реалізації товарів лише третім особам. Взаємно виключаються показники доходу від реалізації товарів дочірнього підприємства та витрати материнського підприємства на придбання товарів;

2) дочірнє підприємство на кінець звітного року в межах групи здійснило реалізацію товарів материнському підприємству, яке в свою чергу не здійснило реалізації всіх товарів покупцю, що є третьою особою. В такому випадку консолідація звітності ускладнюється тим, що товари залишаються нереалізованими. Якщо розглядати групу в цілому, то такі товари відображаються у вигляді запасів на балансі підприємства групи, а прибуток, який отриманий одним підприємством при реалізації товарів іншому підприємству, є нереалізованим прибутком групи. При складанні консолідованої звітності нереалізований прибуток виключається із загальної суми прибутку групи. Процедура елімінування нереалізованого прибутку і запасів полягає в здійсненні коригування звітності групи підприємств:

**Д-т** “Собівартість реалізованих товарів”;

**К-т** “Запаси”.

Стосовно даного питання консолідації фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації продукції (робіт, послуг) особливий підхід має дослідник Н.В. Уткіна [185], яка в своїй дисертації на тему: “Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств” (2008 р.) вперше

запропонувала методика обліку доходів і витрат підприємств, що складають консолідовану фінансову звітність шляхом розподілу фінансових результатів між внутрішньогруповими та звичайними операціями з метою надання можливості суб'єктам господарювання при консолідації фінансової звітності оперативної та достовірно вирізнити чистий прибуток (збиток) від внутрішньогрупових операцій із загального чистого прибутку (збитку) підприємства.

Розроблений механізм Н.В. Уткіної є основою розробки робочої таблиці, яка міститиме зведену інформацію за всіма здійсненими внутрішньогруповими операціями.

Для системного розгляду питання щодо всіх внутрішньогрупових операцій розглянемо також процедури елімінування дивідендів з консолідованого балансу та звіту про фінансові результати.

На основі того, що частина прибутку материнського підприємства формується за рахунок дивідендів, які виплачуються дочірніми підприємствами, сума отриманих дивідендів материнським підприємством в звітному році повинна відображатися в консолідованій звітності в складі прибутку групи.

Оскільки виплата дивідендів дочірніми підприємствами материнському підприємству є перерозподілом прибутку всередині групи, тобто дана операція є внутрішньогруповою операцією, то при складанні консолідованого звіту про фінансові результати необхідно виключити подвійний рахунок. З цією метою в консолідованій звітності не враховуються дивіденди, виплачені дочірніми підприємствами. В консолідованому балансі та звіті про фінансові результати повинні знайти окреме відображення лише виплачені дивіденди засновникам, які не є учасниками групи підприємств. Отже, враховуючи всі особливості внутрішньогрупових операцій, не можливо здійснювати процедури елімінування внутрішньогрупових операцій лише за окремими підприємствами групи. Тому виключення внутрішньогрупових операцій доцільно здійснювати в

робочій таблиці на підставі складання зворотних записів до записів при здійсненні операцій (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Елімінування внутрішньогрупових операцій при підготовці консолідованої  
фінансової звітності

Показники звітності	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Елімінування (виключення)	
	$\Sigma$	джерело*	$\Sigma$	Джерело*	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7
<b>Розділ 1. Елімінування фінансових інвестицій</b>						
Інвестиції МП	50 000					50 000 (МП)
Власний капітал ДП			50 000		50 000 (ДП)	
<b>Розділ 2. Елімінування статей балансу, пов'язаних з внутрішньогруповими розрахунками і операціями</b>						
Дебіторська заборгованість МП	20 000					20 000 (МП)
Дебіторська заборгованість ДП			10 000			10 000 (ДП)
Кредиторська заборгованість МП	10 000				10 000 (МП)	
Кредиторська заборгованість ДП			20 000		20 000 (ДП)	
<b>Розділ 3. Елімінування фінансових результатів (прибутку або збитків) від внутрішньогрупової реалізації продукції (робіт, послуг)</b>						
Дохід від реалізації продукції	70 000				70 000 (МП)	
Собівартість реалізованої продукції			70 000			70 000 (ДП)
<b>Розділ 4. Елімінування дивідендів</b>						
Дивіденди МП	15 000					15 000 (МП)
Дивіденди ДП			15 000		15 000 (ДП)	

\* Джерелом виступають окремі фінансові звіти підприємств групи

Дослідження показали, що робоча таблиця повинна розкривати наступну інформацію:

- назву підприємств, які є учасниками внутрішньогрупових операцій;

- суми внутрішньогрупових операцій та розрахунків;
- тип внутрішньогрупових операцій;
- залишки на дату складання балансів за внутрішньогруповими операціями;
- суми прибутку і збитку за внутрішньогруповими операціями.

Для того, щоб кожний учасник групи мав можливість своєчасно виявити внутрішньогрупові операції, необхідно щоб вони були повідомлені материнським підприємством про склад всієї групи, що в подальшому дозволить всім учасникам групи виділити із переліку своїх партнерів внутрішньогрупових контрагентів.

Підсумовуючи викладене, обґрунтуємо власний підхід щодо обліку внутрішньогрупових операцій з метою усунення їх впливу на фінансову звітність групи підприємств. Вважаємо, що спеціальну робочу таблицю за внутрішньогруповими операціями доцільно формувати саме головному (материнському) підприємству групи, адже, дане підприємство має доступ, володіє та розпоряджається обліковою інформацією всіх дочірніх підприємств. Стосовно форми робочої таблиці, то вона повинна базуватися на всіх процедурах елімінування внутрішньогрупових операцій з виділенням окремих розділів за різними видами таких операцій. Відповідно, це в свою чергу сприятиме оперативному формуванню достовірної консолідованої фінансової звітності та контролю обліку внутрішньогрупових операцій. В цілому правильний облік внутрішньогрупових операцій дозволить отримати користувачам реальну інформацію про загальний фінансовий стан і результат господарської діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці.

### **2.3. Методичні підходи до формування показників консолідованої фінансової звітності**

Сучасні ринкові умови господарювання сприяють процесам придбання (об'єднання) підприємств та здійснення фінансових інвестицій, в результаті



яких відбувається встановлення контролю одним підприємством над діяльністю іншого підприємства та формується група підприємств. Здійснені операції на основі таких процесів знаходять своє відображення в консолідованій фінансовій звітності, яка в свою чергу слугує інформаційним забезпеченням при розробці та прийнятті обґрунтованих рішень для управління діяльністю контрольованих дочірніх підприємств та групою підприємств в цілому. У зв'язку з цим, в умовах формування принципово нових вимог до інформатизації суспільства, надзвичайно актуальними виявилися питання щодо розробки та впровадження ефективної методики складання консолідованої фінансової звітності.

Вагомий внесок у розвиток питань щодо методики складання консолідованої фінансової звітності зробили вітчизняні вчені: Я.В. Голубка, Р.С. Коршикова, В.М. Костюченко, В.П. Онищенко та ін. Узагальнені результати їх досліджень представлені в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Аналіз результатів досліджень науковців з питань методики складання  
консолідованої фінансової звітності

<i>Автор [джерело]</i>	<i>Результати досліджень</i>	<i>Виявлені проблеми</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Голубка Я.В. [33, с. 26-30]	Автором запропоновано альтернативні підходи до складання консолідованої фінансової звітності на основі МСФЗ, а саме: метод повної консолідації, метод пропорційної консолідації та метод еквівалентної вартості	Недоцільність застосування єдиного підходу до складання консолідованої фінансової звітності материнськими підприємствами з різною часткою статутного фонду у підконтрольних підприємствах, оскільки такий підхід не забезпечує інтереси часток меншості
Костюченко В.М. [69, с. 34-41]	Розглянуто нову редакцію МСФЗ 27 “Консолідовані й окремі фінансові звіти”, проаналізовані зміни, які внесені до стандарту, та їх можливий вплив на П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”. Розкрито основні коригування при консолідації	Відсутність досліджень з питань фактичних змін МСФЗ 27 “Консолідовані й окремі фінансові звіти”

## Продовження таблиці 2.10

1	2	3
Костюченко В.М. [70, с. 73-75]	Автором розглядається за допомогою робочої таблиці методика поетапної консолідації фінансових звітів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	Не знайшла відображення у П(С)БО проблема урахування внутрішньогрупових операцій при визначенні таких показників, як прибуток дочірнього підприємства, дохід від участі в капіталі дочірнього підприємства, частка більшості та частка меншості, питання визначення консолідованої суми податку на прибуток материнського підприємства та його дочірніх підприємств
Онищенко В.П. [116, с. 22-29]	Автором запропоновано процедури виключення внутрішньогрупових прибутків (збитків) та розробка методики їх розподілу між статтями консолідованої фінансової звітності при елімінації результатів внутрішньогрупової реалізації товарів чи інших активів, які використовує покупець для виробництва власної готової продукції з наступним перепродажем її за межі групи	Недостатньо приділено уваги проблемі внутрішньогрупової реалізації активів, які покупець використовує як сировину для виробництва власної готової продукції з наступним продажем такої продукції за межі групи. При складанні консолідованої фінансової звітності за наявності таких операцій постає питання розподілу внутрішньогрупового прибутку між залишками запасів та собівартістю реалізованої готової продукції
Коршикова Р. [61, с. 60-74]	Розглянуто основні вимоги П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” та їх застосування в обліку суб’єктів господарювання	Відсутність досліджень з питань розрахунку та відображення в обліку гудвілу згідно з П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”
Коршикова Р. [60, с. 28-40]	Запропоновано загальну методику складання консолідованої фінансової звітності за умов створення групи підприємств шляхом придбання	Не розроблена загальна методика складання консолідованої фінансової звітності за умов створення групи підприємств шляхом придбання

Як бачимо на основі аналізу праць, зазначена проблематика широко висвітлювалась і виступала предметом дискусій. Проте багато питань щодо методики формування консолідованої фінансової звітності, а саме: визначення процесів, які є наслідками консолідації звітності, виявлення особливостей відображення в консолідованій фінансовій звітності операцій, пов’язаних з придбанням інших підприємств та здійсненням фінансових інвестицій,

розкриття порядку об'єднання підприємств згідно вимогам П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” у зв'язку із внесеними змінами та порядку формування приміток до консолідованих фінансових звітів залишаються недостатньо вивченими, а тому вимагають більш глибокого дослідження і узагальнення.

Враховуючи, що консолідована фінансова звітність призначена відображати наслідки процесів об'єднання підприємств та здійснення фінансових інвестицій, для розробки ефективної методики складання консолідованої фінансової звітності вважаємо за доцільне також визначити особливості таких процесів.

До внесення змін станом на 01.07.2008 р. П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” визначало два види об'єднання підприємств – придбання та злиття, проте існуюча редакція даного нормативного документу передбачає, що об'єднання підприємств може відбуватися виключно шляхом придбання П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” також не застосовується для обліку часток у спільних підприємствах.

Отже, змінено П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” трактує об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності як об'єднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою отримання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод іншим способом. Об'єднання може відбуватись шляхом приєднання одного підприємства до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань чи придбання капіталу іншого підприємства з метою отримання контролю одним підприємством над чистими активами і діяльності іншого підприємства [138]. Відповідно, головна ознака, яка характеризує об'єднання підприємств шляхом придбання підприємств – це отримання контролю, яке цим же нормативним документом визначається як вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигод від його діяльності. Тобто, можна

стверджувати, що в результаті такого об'єднання підприємств як придбання утворюється група підприємств, на основі діяльності якої формується консолідована фінансова звітність. В свою чергу консолідація звітності не є наслідком процесу реорганізації (злиття) підприємств, за яким не відбувається утворення групи підприємств.

Процес придбання підприємств має свої особливості відображення в обліку та консолідованій фінансовій звітності:

- оцінка активів та зобов'язань здійснюється за справедливою вартістю;
- операція з придбання відображається як здійснення фінансових інвестицій;
- в окремих випадках виникає гудвіл при консолідації.

Український дослідник Р.С. Коршикова стверджує, що в результаті коригування П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” змінилася загальна методика обліку операції об'єднання та змінились підходи до первісного визначення та подальшого обліку таких показників як гудвіл, негативний гудвіл та частка меншості [62, с. 61].

Таким чином, вважаємо, що необхідно розкрити особливості здійснення процесу об'єднання підприємств на основі діючого методу придбання (рис. 2.8).

Отже, у зв'язку із скасуванням методу об'єднання інтересів, можна застосовувати лише метод придбання, що покладений в основу процедури консолідації звітності. Щодо зміни підходів до первісного визначення та подальшого обліку таких показників як гудвіл, негативний гудвіл та частка меншості, слід зазначити, що після первісного визначення гудвіл вже не підлягає амортизації, а має лише оцінюватися на наявність ознак можливого зменшення його корисності.

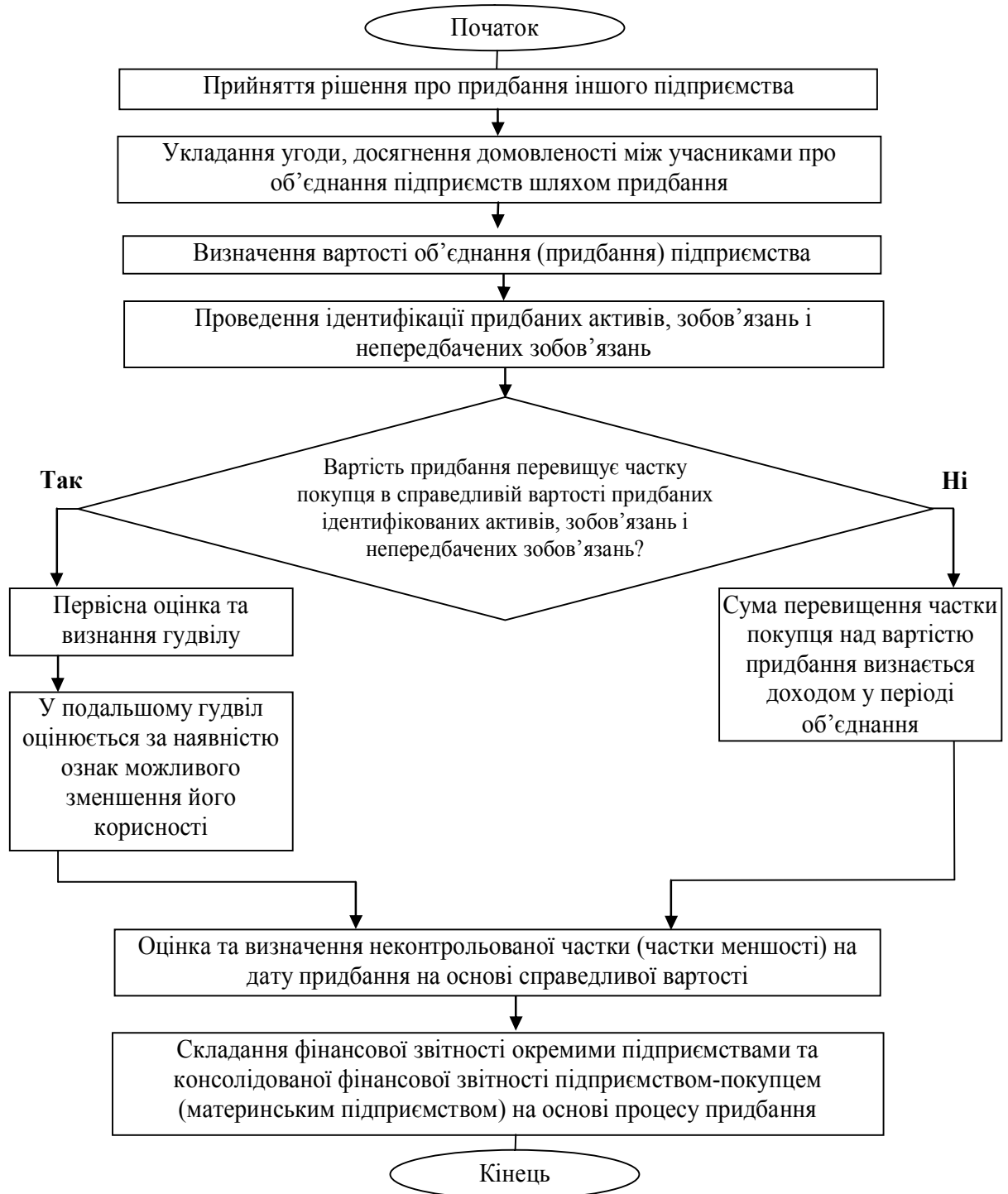


Рис. 2.8. Алгоритмічна модель процесу об'єднання підприємств за методом придбання згідно з вимогами П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” (після внесення змін 01.07.2008 р.)

Негативний гудвіл як окремий об'єкт обліку та стаття звітності більше не визнається: якщо на дату придбання (або на дату обміну) вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і

непередбачених зобов'язань об'єкта придбання перевищує сукупність витрат на об'єднання підприємств (або видів їх господарської діяльності), то суму перевищення необхідно відразу включати до складу доходів у періоді об'єднання.

Оцінка частки меншості має здійснюватися на основі справедливої, а не балансової вартості тієї частки чистих активів дочірнього підприємства, що не належить материнському підприємству.

Загалом процес об'єднання підприємств шляхом придбання відноситься до початкового етапу консолідації, а точніше до первинної консолідації звітності, результатом якої є консолідована фінансова звітність на дату придбання. Так, О.А Шаповал стверджує, що первинна консолідація виникає при складанні вперше консолідованої фінансової звітності і пов'язана з придбанням підприємств [192 с. 29-37]. Відповідно, метод придбання вважається методом первинної консолідації, який передбачає здійснення оцінки вартості об'єднання і розподіл на дату придбання (дату одержання контролю) вартості об'єднання на придбані активи, зобов'язання та умовні зобов'язання. Вартість об'єднання відображається в окремій фінансовій звітності материнського підприємства як фінансова інвестиція в об'єкт придбання, яка дорівнює сумі грошових коштів та їх еквівалентів, сплачених за придбані акції (частки капіталу), а саме скільки коштує материнському підприємству здобуття права контролю завдяки придбанню прав голосу.

Наступним процесом, що впливає на формування консолідованої фінансової звітності є процес здійснення довгострокових фінансових інвестицій, проте лише тих, які забезпечують інвестору контроль над інвестованим підприємством. На думку І.Л. Томашевської: “Операцію придбання підприємства слід відрізнити від інвестиції в підприємство... Основна відмінність між придбанням підприємств та здійсненням фінансових інвестицій полягає у встановленні контролю” [180, с 27, 31].

Визначимо порядок встановлення контролю в процесі здійснення довгострокових інвестицій [37, с. 416] (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

## Методика обліку довгострокових інвестицій в акції відповідно до МСФЗ

<i>Вид</i>	<i>Критерій</i>	<i>Володіння, %</i>	<i>Представлення в звітності</i>
Інвестиції в цінні папери підприємства	Суттєвий вплив відсутній	Менше 20%	За собівартістю або справедливою вартістю
Залежні підприємства	Суттєвий вплив	20%-50%	За методом участі в капіталі
Дочірні підприємства	Контроль	Більше 50% голосуючих акцій	Консолідація

Отже, консолідація та методи, які використовуються для обліку інвестицій, залежать від рівня впливу або контролю, які інвестор може здійснювати над об'єктом інвестування. Відповідно, інвестиція, що забезпечує контроль – це інвестиція, яка дає можливість інвестору управляти фінансовою і операційною політикою об'єкта інвестицій з метою отримання вигоди від його діяльності. Зазвичай вважається, що контроль має місце у випадку, якщо підприємство, що здійснює інвестиції володіє більше 50% акцій з правом голосу підприємства, в яке здійснюються інвестиції. Підприємство, що здійснює інвестицію, називається материнським підприємством, а підприємство, в яке інвестують, називається дочірнім підприємством.

Іноді необхідну кількість голосів для встановлення контролю над підприємством можна отримати не тільки при придбанні певного відсотку акцій визначеного підприємства, а й через фінансові інвестиції в інші пов'язані підприємства.

**Приклад 1.** Підприємству “ABC” належить 33% голосуючих акцій підприємства “B” і 100% голосуючих акцій підприємства “C”, якому в свою чергу належать 20% голосуючих акцій підприємства “B”. Таким чином, підприємство “ABC” здійснює контроль над підприємством “C”, а відповідно, і над тими 20% акцій підприємства “B”, які разом з її власним пакетом акцій в 33% надають йому контроль над 53% акцій підприємства

“В”. Підприємство “ABC” є материнським, а “В” і “С” – його дочірніми підприємствами.

**Приклад 2.** Підприємству “А” належить 60% голосуючих акцій підприємства “С”, якому в свою чергу належить 20% голосуючих акцій підприємства “В”. Підприємство “А” також є прямим держателем 20% голосуючих акцій підприємства “В”. В цьому випадку підприємство “С” є дочірнім підприємством підприємства “А”, якому належить 32% ( $0,60 \times 20\% + 20\%$ ) голосуючих акцій підприємства “В”, при цьому контролюючи 40% ( $20\% + 20\%$ ) акцій цього підприємства. Відповідно, підприємство “В” не є дочірнім підприємством підприємства “А” (в результаті відсутності інформації про домінуючий вплив) і його звітність не підлягає консолідації.

В Україні процес здійснення фінансових інвестицій регулюється окремим П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про фінансові інвестиції. Так, процес здійснення фінансових інвестицій для отримання контролю над діяльністю іншого підприємства має характерні особливості відображення в обліку та консолідованій фінансовій звітності, а саме: статутний капітал підприємства-інвестора не змінюється, виникнення гудвілу не відбувається та витрати пов’язані з таким процесом включаються до вартості придбаних фінансових інвестицій.

Дослідивши особливості здійснення процесів, що впливають на формування консолідованої фінансової звітності, розглянемо методику формування показників консолідованої фінансової звітності з метою розроблення пропозицій для її удосконалення (Додаток У).

Основним нормативним документом, що регламентує загальний порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності, є П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”. Проте необґрунтованими у відповідному положенні залишаються питання щодо методики складання



консолідованої фінансової звітності в Україні та окремі питання процесу консолідації.

Для того, щоб системно розкрити питання методики складання консолідованої фінансової звітності необхідно з'ясувати сутність поняття “методика”. Методика – це сукупність прийомів та методів, за допомогою яких здійснюється більш глибоке пізнання економічних явищ і процесів [18, с. 33]. Тобто методика конкретизує метод, доводить його до рівня положення, алгоритму, чіткого опису способів проведення практичної діяльності. Так, процес консолідації звітності полягає у послідовності формування показників консолідованої звітності з врахуванням усіх відносин між підприємствами групи.

На сьогодні існують різні підходи щодо методики формування консолідованої фінансової звітності: на основі індивідуальної фінансової звітності підприємств або через систему консолідованого обліку. Розробка системи консолідованого обліку полягає у визначенні консолідованої групи підприємств як об'єкта бухгалтерського обліку й полягає в розробці системи консолідованого обліку, що дозволяє забезпечити необхідною інформацією всі рівні управління холдингом і при цьому є основою для формування консолідованої фінансової звітності [136, с. 171]. Так, М.Р. Лучко доводить, що “консолідований облік є окремою складовою частиною бухгалтерського обліку і характеризується як процес виявлення, реєстрації, вимірювання, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність консолідованої групи” [96].

Поділ бухгалтерського обліку на види (підсистеми) або виділення самостійних облікових систем є однією із сучасних проблем теорії бухгалтерського обліку. Проте вважається, що поділ системи бухгалтерського обліку є умовним, важлива частина економічної інформації формується в єдиній системі бухгалтерського обліку [20, с. 12]. Бухгалтерський облік має бути безперервним процесом і організованим на єдиній основі. На основі показників, які формуються в системі бухгалтерського

обліку, повинні визначатися показники звітності для різних користувачів. У такому випадку забезпечуватиметься економія праці у ході реєстрації інформації та її підготовки для різних запитів. Виходячи з викладеного, вважаємо, що проблема впровадження консолідованого обліку все ще потребує наукової дискусії та визначення економічної доцільності від використання такого обліку як консолідований. Отже, для побудови консолідованої фінансової звітності слід використовувати індивідуальні фінансові звіти материнського та дочірніх підприємств. У зв'язку з цим, представимо алгоритмічну модель формування консолідованої фінансової звітності (рис. 2.9).

Таким чином, розробка наведеної алгоритмічної моделі сприятиме удосконаленню методики формування консолідованої фінансової звітності шляхом визначення чіткої послідовності виконання процедур для складання такої звітності.

На початку формування консолідованої фінансової звітності визначається суб'єкт складання даної звітності, тобто головне (материнське) підприємство та перелік дочірніх підприємств [19, с. 810]. Проте необхідно враховувати випадки, за яких материнське підприємство може не скласти консолідовану фінансову звітність, а показники фінансової звітності дочірніх підприємств можуть не включатися до консолідованої фінансової звітності. Материнське підприємство звільняється від складання консолідованої фінансової звітності, якщо воно повністю належить іншому підприємству, тобто саме є дочірнім підприємством.

Показники фінансової звітності дочірніх підприємств не доцільно і не можливо включати до консолідованої фінансової звітності за умов, якщо дочірні підприємства придбані й утримуються лише з метою наступного їх продажу протягом короткострокового періоду та здійснюють свою діяльність в умовах, які обмежують їх здатність передавати кошти материнському підприємству.

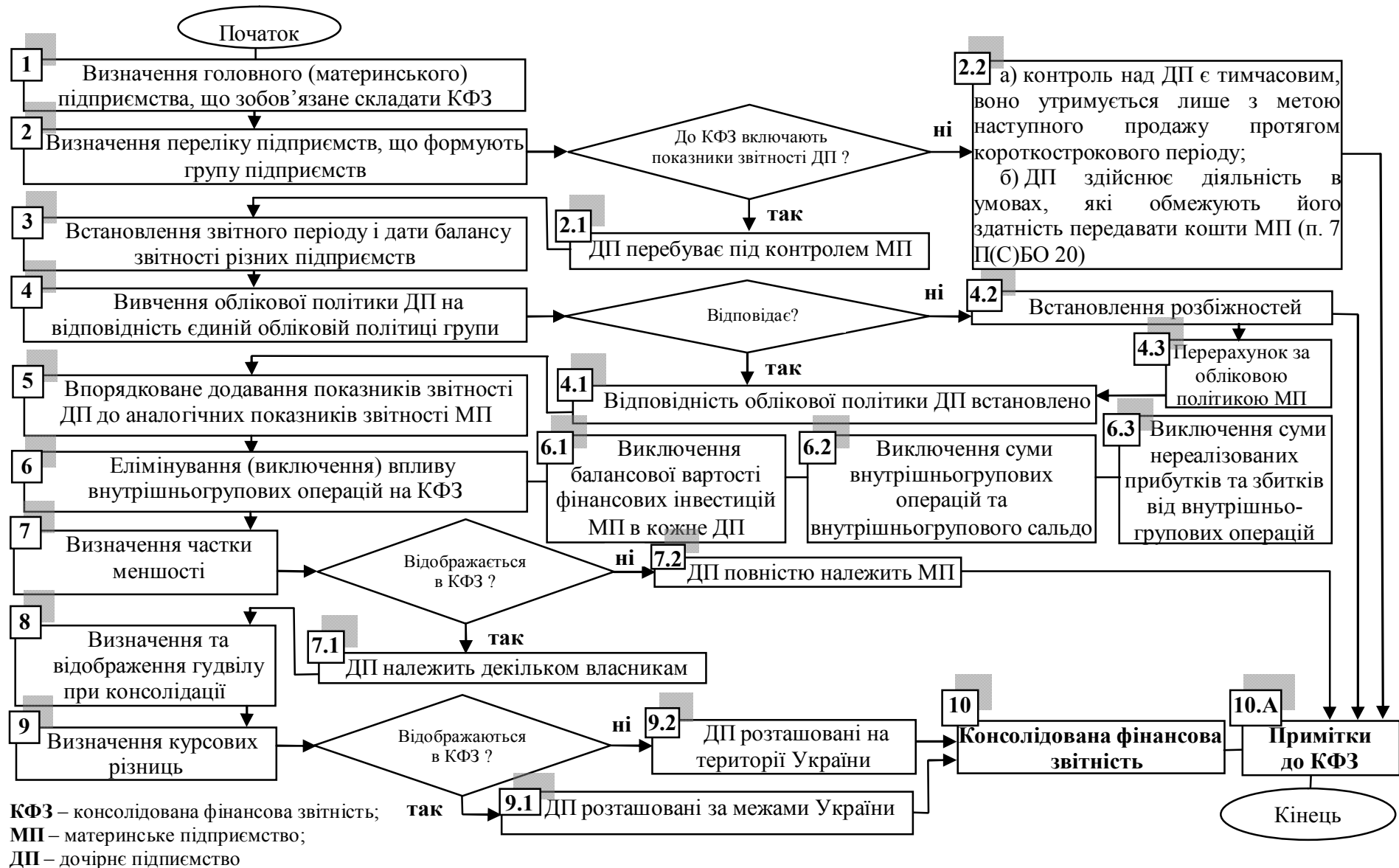


Рис. 2.9. Алгоритмічна модель процесу складання консолідованої фінансової звітності

Встановлення звітної періоду і дати балансу фінансової звітності материнського та дочірніх підприємств полягає в тому, що консолідована фінансова звітність повинна складатися на дату балансу материнського підприємства. Отже, показники звітності дочірніх підприємств, якщо вони не відповідають єдиній даті складання, повинні бути перераховані на дату консолідованої фінансової звітності.

Досить важливою процедурою при формуванні консолідованої фінансової звітності є вивчення облікової політики дочірнього підприємства на відповідність єдиній обліковій політиці групи. П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” містить коментар даної процедури, консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності [138]. Відповідно, якщо облікова політика дочірнього підприємства не відповідає єдиній обліковій політиці групи, в такому випадку необхідно здійснити перерахунок показників звітності дочірнього підприємства за обліковою політикою групи.

Наступні процедури безпосередньо пов'язані з формуванням показників консолідованої фінансової звітності, вони виконуються за допомогою спеціальних робочих таблиць для складання відповідних форм консолідованої фінансової звітності. Першими формуються показники консолідованої фінансової звітності шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. Після цього здійснюється елімінування (виключення) впливу внутрішньогрупових інвестицій та операцій на консолідовану фінансову звітність, тобто виконується наступна консолідація, а саме:

- із активів материнського підприємства виключається балансова вартість його фінансових інвестицій в кожне дочірнє підприємство, а із капіталу кожного дочірнього підприємства виключається відповідна частка материнського підприємства;

- виключаються сума внутрішньогрупових операцій і внутрішньогрупового сальдо;

- виключається сума нереалізованого прибутку та збитку від внутрішньогрупових операцій.

Методику виключення внутрішньогрупових інвестицій з консолідованої фінансової звітності проілюструємо на прикладі.

**Приклад 3.** Дочірнє підприємство придбане материнським підприємством за 1500000 грн. Вартість чистих активів дочірнього підприємства складає 1350000 грн. (табл. 2.12; табл. 2.13; табл. 2.14; табл. 2.15; табл. 2.16).

Таблиця 2.12

Бухгалтерський баланс материнського підприємства (до придбання)

Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
<b>Актив</b>		<b>Пасив</b>	
Основні засоби	500	Статутний капітал	2500
Інвестиції	1000	Кредиторська заборгованість	5500
Запаси	5000		
Грошові кошти	1500		
<b>Баланс</b>	<b>8000</b>	<b>Баланс</b>	<b>8000</b>

Таблиця 2.13

Бухгалтерський баланс дочірнього підприємства (до придбання)

Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
<b>Актив</b>		<b>Пасив</b>	
Основні засоби	250	Статутний капітал	1350
Інвестиції	500	Кредиторська заборгованість	1500
Запаси	2000		
Грошові кошти	100		
<b>Баланс</b>	<b>2850</b>	<b>Баланс</b>	<b>2850</b>

Таблиця 2.14

## Бухгалтерський баланс материнського підприємства (після придбання)

Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
<b>Актив</b>		<b>Пасив</b>	
Основні засоби	500	Статутний капітал	2500
Інвестиції	2500	Кредиторська заборгованість	5500
Запаси	5000		
Грошові кошти	0		
<b>Баланс</b>	<b>8000</b>	<b>Баланс</b>	<b>8000</b>

Грошові кошти:  $1500 - 1500 = 0$ ;

Інвестиції:  $1000 + 1500 = 2500$  (на цьому етапі інвестиції материнського підприємства включають в себе інвестиції в дочірнє підприємство в сумі 1500000 грн.).

Таблиця 2.15

## Бухгалтерський баланс групи підприємств

Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
<b>Актив</b>		<b>Пасив</b>	
Основні засоби	750	Статутний капітал	2500
Інвестиції	1500	Кредиторська заборгованість	7000
Гудвіл	150		
Запаси	7000		
Грошові кошти	100		
<b>Баланс</b>	<b>9500</b>	<b>Баланс</b>	<b>9500</b>

*Примітка:* В балансі материнського підприємства інвестиції в дочірнє підприємство взаємно виключаються разом зі статтею “Статутний капітал” в балансі дочірнього підприємства. Інші активи і пасиви двох підприємств консолідуються. Витрати на отримання контролю (вартість придбання – вартість активів) визначаються як гудвіл.

Грошові кошти:  $0 + 100 = 100$ ;

Запаси:  $5000 + 2000 = 7000$ ;

Інвестиції:  $2500 - 1500 + 500 = 1500$ ;

Основні засоби:  $500 + 250 = 750$ ;

Гудвіл (грошові кошти – чисті активи):  $1500 - 1350 = 150$ ;

Кредиторська заборгованість:  $5500 + 1500 = 7000$ .

Таблиця 2.16

Робоча таблиця для складання консолідованої фінансової звітності  
групи підприємств

Стаття	Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Коригування		Консолідована звітність	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Основні засоби	500		250				750	
Інвестиції	1000		500				1500	
Інвестиції в дочірнє підприємство	1500					1500		
Гудвіл					150		150	
Запаси	5000		2000				7000	
Грошові кошти	0		100				100	
Статутний капітал		2500		1350	1350			2500
Кредиторська заборгованість		5500		1500				7000
<b>Всього</b>	<b>8000</b>	<b>8000</b>	<b>2850</b>	<b>2850</b>	<b>2850</b>	<b>2850</b>	<b>9500</b>	<b>9500</b>

На основі вищевикладеного можна стверджувати, що статутний капітал у консолідованій фінансовій звітності завжди є статутним капіталом материнського підприємства:

$$\text{СК ГП} = \text{СК МП} \quad (2.1)$$

СК ГП – статутний капітал групи підприємств (ряд. 300 консолідованого балансу);

СК МП – статутний капітал материнського підприємства (ряд. 300 балансу материнського підприємства).

Крім виключення із консолідованої фінансової звітності вказаних вище показників, консолідація звітності включає в себе такі операції, як визначення частки меншості дочірніх підприємств в капіталі і фінансових результатах та визначення гудвілу при консолідації, а також коригування величини нерозподіленого прибутку (збитку).

Для того, щоб обґрунтувати такий показник як частка меншості, необхідно дати її визначення. Отже, згідно з П(С)БО 19 “Об’єднання

підприємств” *частка меншості* – це частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємств, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Частка меншості відображається в консолідованому балансі окремо від зобов’язань та власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку 385 “Частка меншості”. У вигляді формули процедура визначення частки має наступний вигляд [38, с. 67]:

$$\text{Частка меншості на дату придбання (ряд. 385 консолідованого балансу)} = \text{Чисті активи ДП (ряд. 380 гр.4 балансу ДП)} \times \text{Частка в статутному капіталі ДП, що не належить МП} \quad (2.2)$$

Щодо визначення та відображення частки меншості в консолідованій фінансовій звітності необхідно зазначити, що частка меншості визначається і відображається в звітності лише за умови, що дочірнє підприємство належить декільком власникам (акціонерам). За умови, що дочірнє підприємство повністю належить материнському підприємству, яке є єдиним власником статутного капіталу дочірнього підприємства, частка меншості не відображається в консолідованій звітності [119, с. 200].

У процесі визначання частки материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві може виникати гудвіл. Губіна І. розкриває питання щодо коригування гудвілу на суму його знецінення. Тим самим зазначаючи, що спочатку гудвіл на дату придбання визнають як різницю між вартістю інвестиції і часткою материнського підприємства в чистих активах дочірнього підприємства на дату придбання. Наступним кроком необхідно гудвіл протестувати на знецінення згідно з процедурою, зазначеною в П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”, на дату складання звітності. Для реалізації цього кроку важливо правильно визначити чисті активи дочірнього підприємства. У вигляді формули дану процедуру можна представити [38, с. 66]:



$$\text{Гудвіл} = \text{Первісна вартість інвестиції} - (\text{Чисті активи ДП} \times \text{Частка МП в капіталі ДП}) - \text{Сума знецінення гудвілу на звітну дату з дати придбання} \quad (2.3)$$

Процедура визначення курсових різниць та відображення їх в консолідованій фінансовій звітності буде здійснюватись у випадку консолідації звітності дочірніх підприємств, розташованих за межами України. Відповідно до п. 17 П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”, курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України, визначаються згідно з П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” і відображаються у консолідованому балансі у вписуваному рядку 375 “Накопичена курсова різниця”. При цьому негативна курсова різниця наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу “Власний капітал” Балансу. Такі різниці в консолідованому звіті про власний капітал відображаються у додатковій графі “Накопичена курсова різниця” [138]. Таким чином, у випадку консолідації звітності дочірніх підприємств, які розташовані на території України, визначення курсових різниць та відображення їх в консолідованій фінансовій звітності не відбувається.

З приводу даного питання В.М. Костюченко зазначає, що для переведення фінансової звітності дочірнього підприємства в іноземних валютах у валюту звітності, враховуючи недосконалість П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”, доцільніше застосовувати МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”, підходи якого до переведення статей фінансових звітів, складених в іноземній валюті, відповідають методам, загально визнаним у міжнародній практиці [73, с. 419].

Заключною процедурою є формування пакету консолідованої фінансової звітності групи підприємств на основі узагальнення даних з різних робочих таблиць для підготовки консолідованої фінансової звітності.

Таким чином, здійснивши узагальнення процедур для складання консолідованої фінансової звітності, необхідно також обґрунтувати принципи оцінки статей звітності та методи обліку щодо окремих показників даної звітності.

Так, керуючись розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. про Стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, одним із основних напрямів реалізації Стратегії є законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів, зокрема, з 2010 року обов'язковим є складання фінансової звітності окремими підприємствами та консолідованої фінансової звітності групою підприємств відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. У зв'язку з цим, слід застосовувати такі принципи оцінки статей звітності та методи обліку щодо окремих показників консолідованої фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

У свою чергу питання здійснення розробки облікової політики щодо складання фінансової звітності окремих підприємств і консолідованої фінансової звітності групи підприємств за МСФЗ та розробки методичних рекомендацій щодо трансформації національних фінансових звітів у звітність за міжнародними стандартами стають досить актуальними. Отже, враховуючи призначення консолідованої фінансової звітності та рівень її складання, вона буде корисною в тому випадку, якщо формуватиметься відповідно до МСФЗ.

Консолідована фінансова звітність складається за такими самими формами звітності, що й фінансова звітність:

- консолідований баланс;
- консолідований звіт про фінансові результати;
- консолідований звіт про рух грошових коштів;
- консолідований звіт про власний капітал;

- примітки до консолідованої фінансової звітності та пояснювальна записка;

- додаток до приміток до консолідованої фінансової звітності “Інформація за сегментами”.

Зауважимо, що дослідження будуть зосереджені на основних компонентах консолідованої фінансової звітності – консолідованому балансі та консолідованому звіті про фінансові результати. У зв’язку з прийняттям нового стандарту МСФЗ 8 “Операційні сегменти”, який замінив МСБО 14 “Звітність за сегментами”, обґрунтуємо також специфіку формування приміток до консолідованої фінансової звітності та визначимо роль такої звітності в системі управління групою підприємств.

Так, М.О. Виноградова розкриває доцільність формування та використання звітності за сегментами, тим самим стверджує, що у теперішніх умовах господарювання зайняття різними видами діяльності або відкриття представництв у різних регіонах та країнах дає можливість, з одного боку, нарощувати прибутки підприємства, а з іншого – диверсифікувати його ризики. Саме для відображення такої диверсифікованої діяльності і призначається звітність за сегментами. Така звітність дає можливість користувачам краще зрозуміти логіку розвитку підприємства, проаналізувати найважливіші показники (доходи, витрати, активи та зобов’язання) по кожному з основних видів діяльності підприємства та географічних регіонів, оцінити ризики та прибутки, які є характерними для діяльності підприємства [24, с. 37].

У випадку такого утворення як група підприємств (холдинг, корпорація), якій притаманна диверсифікована діяльність, під господарськими та географічними сегментами можна визначати діяльність окремих дочірніх підприємств. Таким чином, звітність за сегментами для групи підприємств – це важливий елемент додаткової інформації про результати (прибутковість та ризики) діяльності окремих підприємств групи,

на основі такої звітності можна оцінити внесок окремого підприємства в розвиток групи підприємств в цілому, здійснювати контроль за діяльністю дочірніх підприємств та приймати обґрунтовані рішення щодо управління ними.

Зазначимо, що підходи до сегментації діяльності підприємств відповідно до МСФЗ 8 “Операційні сегменти” та П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” дещо різняться. Так, П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” виділяє такі сегменти:

- господарські та географічні сегменти;
- звітні сегменти;
- пріоритетні та допоміжні.

МСФЗ 8 “Операційні сегменти” в свою чергу розкриває таку класифікацію сегментів підприємств [30, с. 159]:

- операційні (господарські) та географічні сегменти;
- звітні сегменти;
- первинні та вторинні.

Проте виявлені відмінності в міжнародному та національному стандарті полягають лише у застосуванні різних назв щодо сегментів.

МСФЗ 8 “Операційні сегменти” стосується окремих фінансових звітів підприємств та консолідованих фінансових звітів групи підприємств:

- боргові інструменти або інструменти власного капіталу яких продаються на відкритому ринку;

- які подали або знаходяться у процесі подання своєї фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності комісії з цінних паперів або іншому регулюючому органу з метою випуску будь-якого класу інструментів на відкритий ринок. Проте якщо в складі єдиного фінансового звіту подано обидва (окремий і консолідований) фінансові звіти, сегментну інформацію слід подавати лише на основі консолідованої фінансової звітності [31, с. 47].

Відповідно, розкриття інформації про звітні сегменти в групі підприємств повинно здійснюватись на основі показників консолідованої фінансової звітності. У зв'язку з цим, представимо алгоритмічну модель процесу сегментації діяльності групи підприємств, в результаті якого формуються примітки до консолідованої фінансової звітності (рис. 2.10).

Процес сегментації діяльності групи підприємств починається з виділення господарських та географічних сегментів на основі організаційної структури групи підприємств. Зауважимо, що виділяти сегменти в діяльності групи підприємств потрібно виходячи з доцільності інформації, що буде отримана у підсумковому результаті.

Сегменти, виділені за місцезнаходженням дочірніх підприємств групи, називають географічними. Група підприємств самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів, виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

В такому випадку, географічний сегмент – це відокремлювана частина діяльності групи підприємств з виробництва та/або продажу певного виду продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі (регіоні, зарубіжній країні). Щодо цього П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” підтверджує, що основою для виділення географічного сегмента може бути діяльність, яку ведуть в окремих областях України чи країнах.

Сегменти, виділені за видом діяльності групи підприємств, називають господарськими. Відповідно, господарський сегмент – це відокремлювана частина діяльності групи підприємств з виробництва та/або продажу певного виду продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших:

- видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);

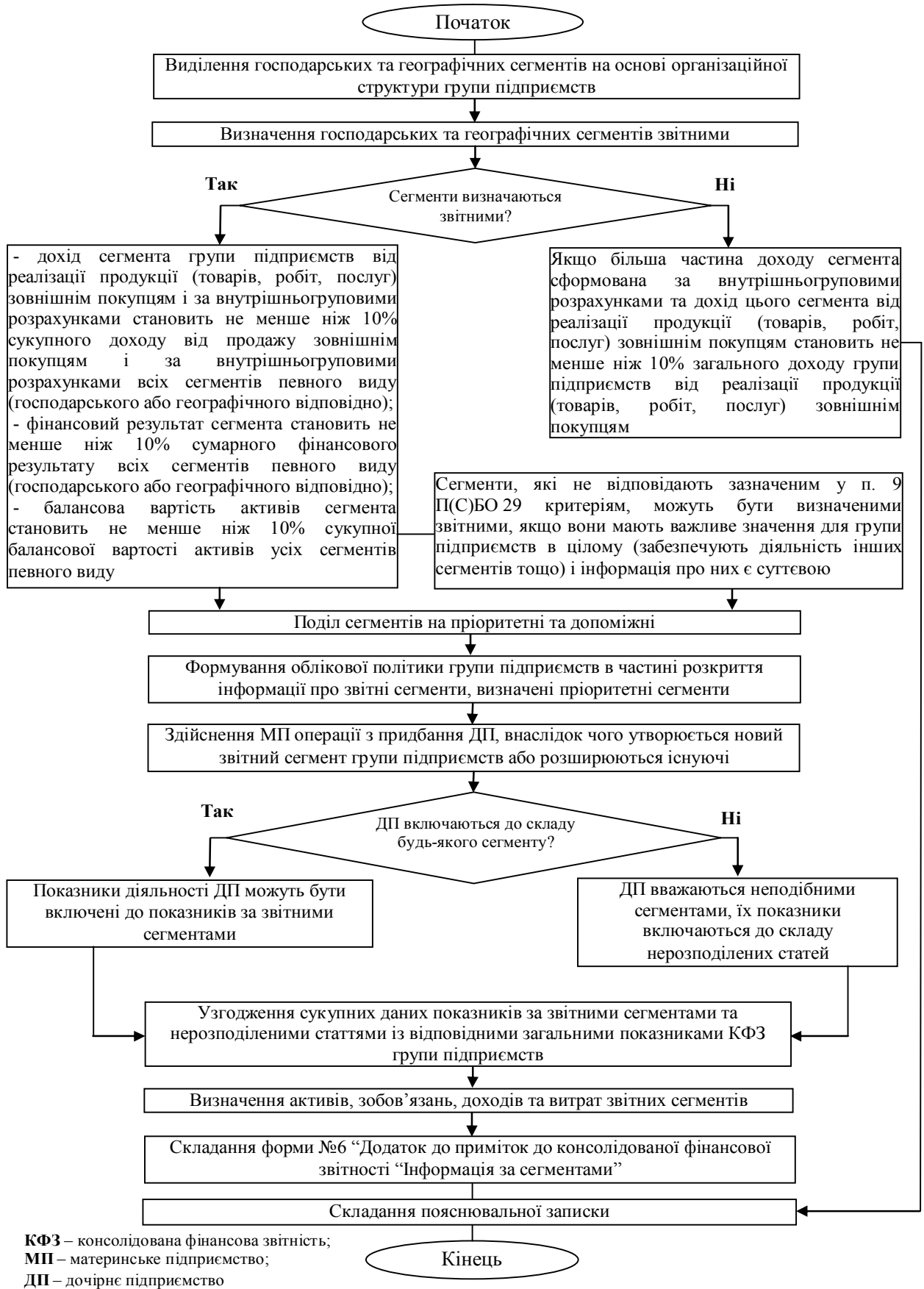


Рис. 2.10. Алгоритмічна модель процесу сегментації діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці

- характером виробничого процесу;
- характерними для цієї діяльності ризиками;
- категорією покупців.

Згідно з МСФЗ 8 операційним сегментом є компонент суб'єкта господарювання:

- який здійснює господарську діяльність, від якої отримує дохід і у зв'язку з якою несе витрати, зокрема, доходи і витрати внаслідок операцій з іншими компонентами цього суб'єкта господарювання;

- операційні результати якого регулярно розглядаються головним керівником діяльності для прийняття рішень щодо виділення ресурсів сегменту та оцінки його діяльності [31, с. 47].

Після того, як уже прийнято рішення про поділ діяльності групи підприємств на сегменти, необхідно визначити, які з них вважатимуться звітними. Сегменти визначаються звітними, якщо більша частина їх доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно показники їх діяльності відповідають одному з критеріїв згідно п. 9 П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”. Якщо для двох чи більше сегментів такі умови не виконуються, то їх об'єднують. Проте укрупненими можуть бути лише подібні сегменти, які протягом звітних періодів мають однакові значення прибутку та відповідають більшості критеріїв визначення господарського та географічного сегментів. Сегменти не можуть бути об'єднаними, якщо вони неподібні. У звіті показники за ними наводяться у складі нерозподілених статей. Проте існують випадки, коли сегменти не відповідають зазначеним критеріям, але при цьому визнаються звітними за умови, якщо вони мають важливе значення для групи підприємств в цілому (забезпечують діяльність інших сегментів) та інформація про них є суттєвою. Решта ситуацій, за яких сегменти не визнаються звітними, розкриваються в пояснювальній записці.

Відмітимо, що суттєву роль при визначенні звітних сегментів відіграють внутрішньогрупові операції та їх розрахунки. Адже, якщо більша частина доходу сегмента сформована за внутрішньогруповими розрахунками, в такому випадку сегмент не визнається звітним.

Наступною процедурою процесу сегментації діяльності групи підприємств є поділ сегментів на пріоритетні та допоміжні. Отже, кожен із видів виділених сегментів (господарський, географічний виробничий сегмент або географічний збутовий) можна вважати пріоритетним або допоміжним для групи підприємств. Головне визначити, які з них більше впливають на фінансовий результат звичайної діяльності. Якщо ризики і фінансові результати залежать в основному від відмінностей виготовленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), якщо організаційно-управлінська структура групи підприємств побудована за виробництвом видів продукції та видами діяльності, то пріоритетними звітними сегментами має бути визначено господарські сегменти, а допоміжними – географічний виробничий і географічний збутовий сегменти. Якщо ризики і фінансові результати залежать від відмінностей у географічних регіонах діяльності, якщо організаційно-управлінська структура групи підприємств заснована на територіальних засадах, то для цілей складання фінансової звітності пріоритетним звітним сегментом має визнаватися географічний сегмент, а допоміжним – господарський.

Результат роботи з виділення звітних сегментів відображається в обліковій політиці групи підприємств, в якій визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, основи ціноутворення за внутрішньогосподарськими та внутрішньогруповими розрахунками.

Існують випадки, коли у звітному році група підприємств змінює або розширює свою господарську діяльність шляхом здійснення процесу придбання дочірнього підприємства, внаслідок чого визначаються нові звітні сегменти або розширюються існуючі. Однак, якщо дочірні підприємства вважаються неподібними сегментами, їх показники включаються до складу



нерозподілених статей. Таким чином, в результаті сегментації діяльності групи підприємств, необхідно узгодити сукупність даних показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями із відповідними загальними показникам консолідованої фінансової звітності.

Заключною процедурою перед складанням консолідованої фінансової звітності за сегментами є визначення доходів, витрат, активів та зобов'язань звітних сегментів. Відповідно, доход звітного сегмента – це частина загального доходу групи підприємств, який принесла діяльність сегмента та який можна віднести до нього. Доходи звітних сегментів від реалізації продукції, робіт і послуг поділяють на отримані від зовнішніх покупців і від інших звітних сегментів. Витрати операційної діяльності також ідентифікують за приналежністю до конкретного сегменту. У п. 20 П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” зазначено, якщо доходи та витрати від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) не можна віднести до конкретного сегмента, їх необхідно відображати як нерозподілені статті. Стосовно фінансових доходів та витрат, а також доходів та витрат від надзвичайної діяльності, як правило їх, не зараховують до конкретного сегмента, тому вони відображаються в нерозподілених доходах і витратах.

В свою чергу активи та зобов'язання відносяться до звітного сегмента групи підприємств в тому випадку, якщо доходи та втрати, пов'язані з їх використанням або виникненням, стосуються цього сегмента. Щодо активів, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами групи підприємств, то вони включаються до того звітного сегмента, до витрат якого було включено суму амортизації за такими необоротними активами.

Отже, примітки до консолідованої фінансової звітності призначені відображати результати диверсифікованої діяльності групи підприємств, саме на основі такої звітності приймаються інвестиційні та управлінські рішення.

Зазначимо, що розробки, пов'язані з формуванням приміток до консолідованої фінансової звітності були впровадженні в господарську

діяльність ВАТ “Житомирський маслозавод”, що дозволило використовувати таку звітність в процесі управління діяльністю дочірніх підприємств “Рудь- 3” та “Рудь - 4”.

Розглянемо також особливості сегментації діяльності та специфіку формування консолідованої фінансової звітності за сегментами на прикладі Приватного акціонерного товариства “Укрпродукт Груп”. Зазначене акціонерне товариство є провідним виробником та дистриб’ютором високоякісної брендової молочної продукції, воно розміщене в м. Києві та має в своєму складі підприємства промислової групи, підприємства торгової групи, підприємства логістичної групи та підприємства експортної групи, що знаходяться в Вінницькій, Хмельницькій та Житомирській областях, які формують капітал Приватного акціонерного товариства “Укрпродукт Груп” (Додаток Ф).

Необхідно зазначити, що вся діяльність ПрАТ “Укрпродукт Груп” поділена на три основні сегменти, які визнані звітними:

1. Брендова продукція – (плавлений сир, твердий сир, масло та ін.);
2. Молоко-порошок (сухе молоко);
3. Інше (транспортні послуги та перепродаж товарів).

Для визначення ефекту від поділу діяльності ПрАТ “Укрпродукт Груп” на звітні сегменти, представимо динаміку основних його консолідованих показників діяльності (Додаток Х).

Отже, зазначена група підприємств закінчила 2008 р. з позитивними показниками доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), збільшивши їх на 19,99% у порівнянні з 2007 р., що склали 582913 тис. грн. Група отримала більшість своїх доходів від сегменту фірмових (брендових) продуктів, а саме 425,66 млн. грн. (у 2007 р. цей показник склав 280,8 млн. грн.). Цей результат склав 73,02% від загального обсягу продажів (у 2007 р. – 57,8%). Доходи від продажів сухого знежиреного молока скоротилися на 43,13% в результаті нестабільності цін на світових молочних

ринках, і склали 129,26 млн. грн. (у 2007 р. – 227,3 млн. грн.) в загальних доходах.

Поточний асортимент продукції відображає стратегію ПрАТ “Укрпродукт Груп” зі збільшення продажів фірмової (брендової) продукції з більш високою вартістю. Валовий прибуток групи збільшився на 14,16% і склав 120,6 млн. грн. в 2008 р. (у 2007 р. – 105,6 млн. грн.). Валовий прибуток склав 20,68% в 2008 р., у порівнянні з 21,74% в 2007 р., у питомій вазі доходів від реалізації. Це сталося внаслідок різниці тиску конкурентів в сегменті знежиреного сухого молока. Валовий прибуток у сегменті фірмової (брендової) продукції збільшився на 45,9% у питомій вазі загального валового прибутку на 23,9% в порівнянні з 24,9% у попередньому році. Такий результат отримано у зв’язку із збільшенням витрат, пов’язаних з впровадженням твердих сирів в 2008 р. На валовий прибуток групи також вплинуло збільшення у 2008 р. на 35% енергетичних і сировинних витрат, та високі темпи інфляції. Витрати, пов’язані з продажем, дистрибуцією та адміністративні витрати збільшилися на 22,2% з 63,4 млн. грн. до 77,4 млн. грн. Таким чином, це сталось у результаті підвищення витрат на маркетинг.

Амортизація основних засобів збільшилася на 27,6% на 15,6 млн. грн. до 20,1 млн. грн. у 2008 р., після запуску лінії з виробництва твердого сиру та встановлення камери для копчення сиру. Прибуток після сплати податків скоротився на 26,% до 27,2 млн. грн. в 2008 р., у порівнянні з 37,2 млн. грн. в 2007 р. Прибуток на акцію (EPS) знизився на 30,77% з 86,92 коп. до 60,17 коп. в 2008 р.

Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності, склали 21,2 млн. грн. в 2008 р. (у 2007 р. – 27,9 млн. грн.), з них 15,6 млн. грн. – на капітальні інвестиції (у 2007 р. – 30,1 млн. грн.). Протягом року ПрАТ “Укрпродукт Груп” інвестував в збільшення виробничої потужності виробництва твердого сиру і розширення зони збору молока. У другій половині 2008 р., група скоротила свої капітальні витрати. Чисті грошові

кошти, використані у фінансовій діяльності, склали 7,34 млн. грн. у 2008 р. (у 2007 р. – 0,89 млн. грн.) після викупу 9 млн. грн. місцевих облігацій. Залишки грошових коштів ПрАТ “Укрпродукт Груп” склали 7,69 млн. грн. на 31 грудня 2008 р., в порівнянні з 12,26 млн. грн. станом на 31 грудня 2007 р. Чистий борг групи був 33,32 млн. грн. станом на 31 грудня 2008 р., в порівнянні з 34,88 млн. грн. станом на 31 грудня 2007 р.

Поділ діяльності ПрАТ “Укрпродукт Груп” на основні три сегменти, визначені як звітні, дозволив виявити ефективність кожного сегменту, а також розкрити ризики їх діяльності. Тим самим було з’ясовано, що найприбутковішим сегментом групи є сегмент брендової продукції.

Крім того в даній ситуації для інвестора, який хоче вкласти кошти, наприклад у виробництво сухого молока, набувають значної цінності примітки до консолідованої фінансової звітності, інформація в яких систематизована за принципами виділення конкретного виду економічної діяльності (Додаток Ц).

Проте вважаємо, що для ПрАТ “Укрпродукт Груп” в багатьох випадках важливою буде також частина звітності за сегментами, інформація в якій систематизована за територіями, на яких функціонує група. Отже, пропонуємо консолідовану фінансову звітність за сегментами даного акціонерного товариства доповнити географічними сегментами України, що будуть виконувати функції допоміжних звітних сегментів.

Вирішення питання впровадження інформаційних систем бухгалтерського обліку в складних організаційних структурах, а також використання таких інформаційних систем при складанні фінансової звітності на різних рівнях управління стає нагальною потребою.

Для успішного впровадження комп’ютерної інформаційної системи обліку в групі підприємств доцільно врахувати такі її особливості:

- організаційну структуру групи підприємств;
- господарську діяльність всіх підприємств групи;

- побудову бухгалтерської служби групи підприємств;
- масштаби комп'ютеризації бухгалтерського обліку окремих підприємств;
- систему внутрішнього контролю групи підприємств.

Наведені особливості групи підприємств дозволять визначити напрями комп'ютеризації обліку діяльності групи підприємств.

Створення єдиної інформаційно-комп'ютерної системи бухгалтерського обліку для групи підприємств залежить від організації інформаційних систем обліку окремих підприємств групи. Зазначені системи повинні бути типовими, сумісними й здатними до процесу синхронізації даних в межах групи підприємств. Необхідно відмітити, що кожне дочірнє підприємство групи має локально встановлений програмний комплекс, а головне (материнське) підприємство, в свою чергу, отримує лише фінансову звітність дочірніх підприємств, на основі якої формується консолідована фінансова звітність групи підприємств.

Процес складання консолідованої фінансової звітності може бути неможливим, якщо інформаційні системи обліку підприємств, що входять до складу групи, не синхронізовані відповідним чином для подання регулярних та перевірених даних для консолідації. В такому випадку, доцільно впровадити єдину інформаційно-комп'ютерну систему бухгалтерського обліку для групи підприємств на основі єдиного програмного продукту. При цьому вважаємо, що облікова політика підприємств групи обов'язково повинна розкривати інформацію про застосування програмних продуктів в обліку.

Огляд основних програмних продуктів для комп'ютеризації бухгалтерського обліку великих підприємств та здійснення консолідації фінансової звітності, які представлені на ринку, дозволив визначити найбільш оптимальний на даний момент програмний продукт – це інформаційна система “1С:Предприятие 8.0 Управление производственным предприятием”. Даний продукт має весь спектр можливостей для

забезпечення управління групою підприємств та складання її консолідованої фінансової звітності, а отже, використовуючи такий програмний продукт, систему бухгалтерського обліку групи підприємств можливо повністю автоматизувати та синхронізувати, а також формувати звіти для процесу консолідації. Отже, встановлено, що основними передумовами належної автоматизації процесу консолідації звітності є сформований єдиний комплекс інформаційно-комп'ютерних систем у межах групи підприємств, який підтримує єдиний формат інформаційних ресурсів та підсумкових звітів.

### **ВИСНОВКИ ДО ДРУГОГО РОЗДІЛУ**

На підставі проведених досліджень з питань організації та методики формування консолідованої фінансової звітності встановлено наступне:

1. Визначено напрями удосконалення організації бухгалтерського обліку в групі підприємств на підставі розкритих зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на організацію бухгалтерського обліку. З'ясовано, що саме на рівні групи підприємств доцільно надавати пропозиції щодо формування облікової політики в частині складання консолідованої фінансової звітності.

За організаційною, методичною, технічною складовою облікової політики запропоновані найбільш доцільні елементи облікової політики групи підприємств в частині формування та контролю консолідованої фінансової звітності відповідно до їх об'єктів обліку, що сприятиме процесу консолідації та в результаті дозволить отримати достовірну консолідовану фінансову звітність про діяльність в цілому всієї групи.

На підставі запропонованих елементів розроблено пропозиції щодо формування проекту Положення про облікову політику групи підприємств (в частині організації та методики складання консолідованої фінансової звітності), що забезпечить дотримання єдиної облікової політики всіма підприємствами в межах групи.

2. Удосконалено систему документального забезпечення складання консолідованої фінансової звітності на основі розробки таких внутрішніх документів як посадові інструкції та робочі таблиці для підготовки консолідованої фінансової звітності.

3. Для удосконалення обліку внутрішньогрупових операцій визначено передумови виникнення таких операцій, що пов'язані з формуванням складних організаційних структур – груп підприємств в сучасних умовах господарювання, а також розкрито відмінності між внутрішньогруповими операціями та іншими внутрішніми операціями такими як внутрішньогосподарські операції, внутрішньовідомчі операції, внутрішньосистемні операції. Запропоновано доречну назву субрахунку 682 – “Внутрішньогрупові розрахунки”, що дозволило усунути плутанину при відображенні таких операцій в обліку. Розкрито особливості здійснення внутрішньогосподарських операцій в межах підприємства та внутрішньогрупових операцій в межах групи підприємств.

4. Вивчення особливостей методики обліку внутрішньогрупових операцій, дозволило виявити їх вплив на звітність групи підприємств. На основі цього з'ясовано, для того щоб отримати достовірну консолідовану фінансову звітність необхідно виключити вплив внутрішньогрупових операцій, це можливо зробити використовуючи розроблений механізм елімінування внутрішньогрупових операцій, тобто спеціальну робочу таблицю, побудовану за відповідними процедурами елімінування. На основі інформації щодо внутрішньогрупових операцій материнському підприємству можна робити висновки про результативність та ефективність діяльності дочірніх підприємств, таким чином приймати обґрунтовані рішення для управління їх діяльністю.

5. На основі того, що консолідована фінансова звітність призначена відображати результати процесів об'єднання (придбання) підприємств та здійснення фінансових інвестицій, внаслідок яких встановлюється контроль над діяльністю інших підприємств та утворюється група підприємств, було

визначено за доцільне розкрити особливості відображення цих процесів в обліку та звітності. З метою розмежування самого процесу об'єднання підприємств та процесу формування консолідованої фінансової звітності розроблено алгоритмічні моделі за даними процесами, що сприяє удосконаленню методики складання консолідованої фінансової звітності шляхом визначення чіткої послідовності виконання процедур для складання такої звітності.

6. Розкрито особливості процесу сегментації диверсифікованої діяльності групи підприємств, який відображається в примітках до консолідованої фінансової звітності, що дозволило удосконалити методику складання такої звітності та визначити напрями їх застосування в процесі прийняття обґрунтованих управлінських та інвестиційних рішень.

Основні положення дослідження, проведеного в другому розділі дисертації, викладені у 10 працях, опублікованих у фахових виданнях [159; 165; 166], в інших виданнях [156], текстах доповідей на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях [161; 162; 163; 168], підручнику і навчальному посібнику [19; 119].



## РОЗДІЛ 3

### ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ: ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

#### **3.1. Організація внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності: суб'єкти, етапи та особливості реалізації**

У сучасних ринкових умовах господарювання, в яких функціонують складні організаційно-правові форми об'єднань підприємств, зростають вимоги до управління такими утвореннями. Це обумовлює необхідність дослідження питань організації та здійснення внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств.

Формування і використання достовірної фінансової звітності за всіма підрозділами складних економічних утворень є важливими передумовами для розвитку групи підприємств. Відповідно, за таких умов особливо актуальними є дослідження консолідованої фінансової звітності як об'єкта та інформаційної бази внутрішнього контролю. Останній, зокрема, покликаний забезпечити достовірність і зрозумілість показників фінансової звітності як окремих складових, так і консолідованої фінансової звітності в цілому.

Дослідженню наукових і практичних аспектів проблем внутрішнього контролю та споріднених з ним обліково-аналітичних функцій присвячено праці таких українських вчених як Ф.Ф. Бутинця [16; 17], Н.І. Дорош [42], Н.П. Кузик [77], М.Д. Корінька [57], В.Ф. Максимової [98; 99], В.П. Пантелеєва [127], С.М. Петренко [129], І.І. Пилипенка [130], В.О. Шевчука [194], а також російських авторів Ю.Н. Гузова [2], В.П. Суйца [179]. Окремі питання внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в холдингових структурах (групах підприємств) вивчали Т.А. Бутинець [14], В.М. Костюченко [63], С.П. Лозовицький [89], С.Я. Павлик [122], О.А. Романенко [148]. Проте ряд питань щодо організації і здійснення внутрішнього контролю в групі підприємств залишаються

нерозкритими, оскільки автори в цілому досліджували більш поширену та типову форму внутрішнього контролю – внутрішньогосподарський контроль підприємства. Отже, виникає необхідність визначення нових підходів щодо організації та методики внутрішнього контролю показників фінансової звітності окремих підприємств, яка в подальшому формує консолідовану звітність, особливостей використання консолідованої фінансової звітності для організації внутрішнього контролю в межах групи.

Нині в умовах ринку та інтеграції суб'єктів господарювання внутрішній контроль відіграє ключову роль в управлінні як окремим підприємством, так і групою підприємств, змінюється його спрямованість, що вимагає удосконалення системи контролю на всіх рівнях управління.

Загалом під внутрішнім контролем необхідно розуміти систему контролю, яка організовується самим суб'єктом господарювання з метою захисту інтересів власників та керівників підприємства для перевірки фінансово-господарської діяльності. При формуванні системи внутрішнього контролю враховуються особливості суб'єкта господарювання та його організований апарат управління. Отже, в цілому система внутрішнього контролю охоплює всі об'єкти обліку та діяльність кожного працюючого.

На формування системи внутрішнього контролю суттєво впливає організаційно-правова форма та масштаби діяльності суб'єкта господарювання. З цього приводу В.П. Пантелеєв зазначає: “За масштабами контроль власника може розглядатись як внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський контроль. Відмінності у здійсненні внутрішньосистемного та внутрішньогосподарського контролю полягають, головним чином, у різних масштабах діяльності та об'єктах контролю на одному підприємстві (внутрішньогосподарський контроль), а також у групі, об'єднанні, асоціації підприємств (внутрішньосистемний контроль)” [127, с. 50].

Як зазначає Н.Г. Виговська “сміслові навантаження та економічний зміст внутрішньосистемного та внутрішньогосподарського контролю є різними. Адже внутрішньосистемний контроль здійснюють міністерства, державні

комітети, концерни, асоціації тощо згідно із законодавчими та нормативними актами, якими передбачено, що комплексні ревізії і контрольні перевірки діяльності підприємств проводяться з ініціативи власника, тобто органу, якому підпорядковано підприємство на правах власності. Щодо поняття “внутрішній контроль” вважаємо, що його можна розуміти у більш широкому розумінні, ніж внутрішньогосподарський контроль” [23, с. 297].

Іншого підходу дотримується В.Ф. Максимова, вражаючи, що внутрішньосистемний контроль, внутрішній контроль, внутрішньогосподарський контроль – усі ці терміни означають одне й те саме: внутрішній економічний контроль [99, с. 322].

В свою чергу, вважаємо, що підхід В.П. Пантелеєва є більш обґрунтованим. Тому визначаємо, що характерним для внутрішньосистемного контролю є те, що він організовується головним (материнським) підприємством всієї групи. Об’єктом такого контролю є вся господарська діяльність групи підприємств, її майно та джерела його утворення, в цілому весь процес управління в складній структурі групи підприємств, а також облікова політика материнського та дочірніх підприємств. Внутрішньосистемний контроль дозволяє гарантувати централізацію управління для материнського підприємства. При організації внутрішньосистемного контролю доцільно враховувати організаційну структуру групи та специфіку її діяльності, систему управління, види та масштаби діяльності.

Стосовно даного питання формування системи внутрішнього контролю дослідник С.М. Петренко, яка в своїй дисертації на тему “Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація” (2010 р.) зазначає, що система внутрішнього контролю включає дві підсистеми, які функціонують на різних рівнях управління [129, с. 161]:

- підсистема внутрішнього контролю структурних підрозділів підприємства: має місце на всіх підприємствах, але ефективність функціонування різна;

- підсистема внутрішнього аудиту: має місце в складних організаційних структурах при наявності інших передумов доцільності її організації.

Для узагальнення С.М. Петренко пропонує формулу [129, с. 162]:

$$VK = ВГК (ВГБК) + ВНТА$$

VK – внутрішній контроль;

ВГК – внутрішньогосподарський контроль;

ВГБК – внутрішньогосподарський бухгалтерський контроль;

ВНТА – внутрішній аудит.

Отже, на думку С.М. Петренко у внутрішньому контролі складних економічних утворень доцільно виділяти два рівні управління: рівень управління підприємством, який забезпечує внутрішньогосподарський контроль, та рівень управління об'єднанням підприємств, на якому функціонує служба внутрішнього аудиту.

Досить дискусійними на сьогодні є питання розуміння сутності понять “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит”, а також спостерігається відсутність єдності поглядів щодо обґрунтування даних понять. У табл. 3.1. представлені визначення понять “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит” в інтерпретації різних авторів.

Отже, розглянувши та узагальнивши різні підходи науковців до трактування понять “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит”, слід відзначити, що всі зазначені автори визначають – внутрішній аудит лише одним з елементів системи внутрішнього контролю.

Таблиця 3.1

Визначення понять “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит” в  
інтерпретації деяких авторів

Автор	
1	2
Визначення поняття “внутрішній контроль”	Визначення поняття “внутрішній аудит”
Бугинець Т.А. [14, с. 39]	
Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління і є системою постійного спостереження і перевірки роботи фірми в цілях оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень по усуненню, зниженню ризиків його діяльності і управлінню ними	Внутрішній аудит можливий на підприємствах із багаторівневою ієрархією управління
Пантелеєв В.П. [127, с. 420]	
Внутрішній контроль (з позиції управління) – система фінансового та інших видів контролю, яка передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи, а також внутрішні ревізійні заходи, що здійснюються керівництвом для того, щоб контрольований об’єкт функціонував ефективно і продуктивно	Внутрішній аудит – діяльність з оцінювання, яка організована у межах суб’єкта господарювання, і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа
Петренко С.М. [129, с. 66, 190]	
Внутрішній контроль – це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства і спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації й зниження ризику ведення бізнесу	Внутрішній аудит – це контрольна діяльність, яка регламентована внутрішніми документами підприємства та направлена на оцінку ефективності функціонування систем управління
Кузик Н.П. [77]	
Внутрішній контроль представляє собою структуру і відповідну сукупність методів і прийомів, що використовуються особами, які виражають інтереси даного підприємства. Метою такого контролю є досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально-позитивної результативності ведення бізнесу та мінімізації суб’єктом господарювання різного роду ризиків в їх діяльності через протидію появи помилок та недоліків, перевірку достовірності даних обліку й звітності, коригування виробничих завдань, здійснення заходів по дотриманню вимог діючого законодавства, прийнятої політики керівництвом, інструкцій та інших директивно-нормативних актів акціонерного товариства	Метою внутрішнього аудиту є забезпечення реалізації корпоративних прав акціонерів, тобто захист інтересів власників щодо ефективного використання капіталу та всіх інших ресурсів; виявлення внутрішніх резервів суб’єкта господарювання; визначення пріоритетних напрямків його розвитку; підвищення фінансової стійкості і конкурентоспроможності підприємства

Гузов Ю.Н. [2, с. 124]	
Внутрішній контроль – сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які використовуються керівництвом в якості інструментів для упорядкованого і ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, вправлення і запобігання помилок і викривлення інформації, а також своєчасної підготовки достовірної фінансової звітності	Внутрішній аудит – складова частина внутрішнього контролю, окремий підрозділ, який знаходиться на більш вищому рівні контролю

Так, Т.А. Бутинець [14, с. 39] вважає, що “про внутрішній аудит мова може йти у разі дослідження підприємств певної групи об’єднань із багаторівневою ієрархією управління. В усіх інших випадках, тобто на звичайних підприємствах із класичною для української економіки організаційною й управлінською структурізацією, будь-який вид контролю не можна назвати внутрішнім аудитом”. В свою чергу, В.П. Пантелеєв зазначає, що внутрішній аудит є важливою формою внутрішнього контролю, а головну увагу внутрішнього аудиту зосереджено на аналізі інформаційної системи (включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю), вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності в цілому [127, с. 52].

На думку С.М. Петренко, внутрішній аудит особливий тим, що здійснюється представниками незалежного контрольного органу (службою внутрішнього аудиту). У рамках внутрішнього аудиту здійснюється не тільки контроль за збереженням майна, але і контроль за ступенем дотримання елементів облікової політики, стратегії розвитку підприємства. Таким чином, автор наголошує, що внутрішній аудит спрямований на збереження ефективності функціонування всіх видів діяльності на всіх рівнях управління [129, с. 190].

В дисертації Н.П. Кузик, присвяченій дослідженню організаційно-методологічних проблем формування системи внутрішнього контролю в управлінні діяльністю акціонерного товариства, також визначено місце та

роль внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в акціонерному товаристві. При цьому дослідник стверджує, що внутрішній аудит не є одним із видів внутрішньогосподарського контролю, а, отже, він не може замінити внутрішньогосподарський контроль [77].

Гузов Ю.Н. трактує поняття “внутрішній контроль” та “внутрішній аудит” за власним підходом. На його думку, внутрішній контроль повинен існувати в кожному підрозділі або відділі компанії як частина цілісної системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є окремим від усіх підрозділом, який повинен знаходитись на вищому рівні контролю [2, с. 125].

Обґрунтуємо наш підхід щодо даного питання, який схематично відображений на рис. 3.1; 3.2, що дозволить розкрити наше розуміння таких понять як “внутрішній контроль”, “внутрішньогосподарський контроль”, “внутрішньосистемний контроль” та “внутрішній аудит”.



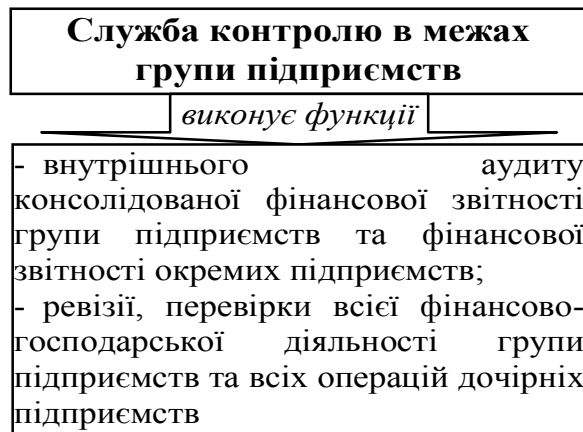
Рис. 3.1. Види внутрішнього контролю власника

На основі наведеного рисунку визначено, що внутрішній контроль власника може бути двох видів: внутрішньогосподарський контроль підприємства та внутрішньосистемний контроль групи підприємств, який в свою чергу включає внутрішньогосподарський контроль на рівні підприємств та контроль на рівні групи підприємств. Отже, всі зазначені

види контролю власника мають свої особливості та об'єкти контролю, тому вони не є тотожними.

Контроль на рівні групи підприємств може виконувати служба внутрішнього контролю (рис. 3.2).

Функції служби контролю в межах групи підприємств виділені на основі власного підходу, відповідно до якого під внутрішнім аудитом розуміємо лише оцінку фінансової звітності підприємств та оцінку консолідованої фінансової звітності групи підприємств на достовірність. Таким чином, вважаємо, що формування служби контролю в межах групи підприємств є доцільним, адже функції служби контролю в межах групи підприємств значно ширші ніж функції служби внутрішнього аудиту.



*Рис. 3.2. Функції служби контролю в межах групи підприємств*

Отже, на основі вищезазначеного, можна стверджувати, що внутрішній аудит є складовою частиною внутрішнього контролю, відповідно такі поняття не є тотожними. Без внутрішнього контролю не може функціонувати внутрішній аудит, а без внутрішнього аудиту внутрішній контроль може бути недостатньо ефективним.

Поряд з цим ряд науковців вважають, що внутрішній аудит є невід'ємним елементом системи корпоративного управління, він можливий в групі підприємств, тобто в об'єднаннях підприємств із складною організаційною структурою та багаторівневою ієрархією управління.



При цьому необхідно відмітити, що питання корпоративного управління, а відповідно і внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в компаніях в Україні законодавчо не регламентуються. У зв'язку з цим, організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються самим суб'єктом господарювання, а саме його керівництвом і (або) власниками, залежно від специфіки діяльності та системи управління суб'єкта господарювання, стану його внутрішнього контролю.

На сьогодні існують різні варіанти організації служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві та в об'єднанні підприємств. Так, на думку В.М. Костюченко, для об'єднання підприємств у складі холдингу та його корпоративних підприємств найефективнішою формою буде створення служби внутрішнього аудиту. Під службою внутрішнього аудиту науковець розуміє структурний підрозділ, який здійснює внутрішній аудит, не бере участі в діяльності холдингу і є органом оперативного контролю ради директорів (наглядової ради) [63, с. 20].

Підрозділ внутрішнього аудиту, як і інші підрозділи компанії, може бути як централізованим, так і децентралізованим. Функція внутрішнього аудиту може бути також організована за такими параметрами: за видами аудиту, за підрозділами, які перевіряються (рівнями організаційної структури), за географічним розташуванням.

Відповідно до “Принципів корпоративного управління” [141], затверджених Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку від 11 грудня 2003 р. № 54, служба внутрішнього аудиту повинна здійснювати поточний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариств, відповідати за своєчасне виявлення та запобігання відхиленням, які перешкоджають законному та ефективному використанню майна та коштів товариства. Зокрема, до компетенції служби внутрішнього аудиту повинні належати повноваження щодо:

- контролю за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку;
- експертизи фінансової та операційної діяльності;
- контролю за відповідністю даних бухгалтерського обліку фактичній наявності активів, їх належним збереженням;
- підготовки оглядів діяльності товариства та розробки рекомендацій щодо підвищення її ефективності.

На основі того, що “Принципи корпоративного управління” мають рекомендаційний характер, підприємства та об’єднання підприємств на власний розсуд приймають рішення щодо дотримання даних принципів. Проте, на нашу думку, внутрішній аудит – це перевірка фінансових звітів.

В свою чергу, консолідована фінансова звітність є інформаційною базою для загальної оцінки напрямів розвитку групи підприємств та напрямів контролю. Враховуючи зазначене, визначимо роль консолідованої фінансової звітності в системі внутрішнього контролю групи підприємств, тим самим розкриємо значення внутрішнього аудиту (рис. 3.3).



*Рис. 3.3.* Роль консолідованої фінансової звітності в системі внутрішнього контролю групи підприємств

Отже, консолідовану фінансову звітність доцільно розглядати як об’єкт внутрішнього контролю групи підприємств, оскільки в результаті такого контролю встановлюється достовірність консолідованої фінансової звітності,

та як інформаційну базу для організації та визначення напрямів такого контролю, тобто консолідована фінансова звітність забезпечує здійснення внутрішнього контролю, надаючи йому інформацію у вигляді звітних форм.

Взагалі сформовані об'єкти контролю дозволяють виділити ключові області внутрішнього контролю групи підприємств. Виступаючи об'єктом внутрішнього контролю консолідована фінансова звітності перевіряється його складовою частиною – внутрішнім аудитом, за двома етапами:

- перевірка індивідуальної звітності, підготовленої для консолідації кожним підприємством групи;
- перевірка загальної консолідованої фінансової звітності.

Відповідно, при внутрішньому аудиті консолідованої фінансової звітності існують три рівні суттєвості:

- рівень суттєвості звітності материнського підприємства. Використовується для оцінки суттєвості інформації в звітності материнського підприємства. Для аналізу використовуються тільки дані бухгалтерського обліку і звітності материнського підприємства;

- рівень суттєвості звітності дочірніх підприємств. Використовується для оцінки суттєвості інформації в звітності дочірніх підприємств. Для аналізу використовуються тільки дані бухгалтерського обліку і звітності дочірніх підприємств;

- рівень суттєвості консолідованої фінансової звітності. Використовується для оцінки суттєвості інформації в консолідованій звітності групи. Для аналізу використовуються консолідовані дані підприємств групи, а також консолідовані коригування та елімінування.

Аудиторські процедури, спрямовані на перевірку коригувань, які пов'язані з консолідацією показників можуть здійснюватися за такими напрямками:

- перевірка коригувань, пов'язаних з гудвілом;
- перевірка коригувань, пов'язаних з часткою меншості;

- перевірка коригувань, пов'язаних з нерозподіленим прибутком групи;
- перевірка коригувань, пов'язаних з внутрішньогруповими операціями;

- перевірка коригувань, пов'язаних з нереалізованим прибутком групи.

Отже, представлені аудиторські процедури характерні лише при перевірці консолідованої фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність як інформаційна база внутрішнього контролю групи підприємств пояснюється тим, що контроль не може існувати без облікової інформації, відповідно, однією із задач контролю є отримання якісної облікової інформації.

Отже, консолідована фінансова звітність є інформаційною базою для організації та визначення напрямів внутрішнього контролю, для вирішення певних завдань такого контролю і управління; вона забезпечує необхідною інформацією всіх суб'єктів контролю різних рівнів управління та слугує для оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю в цілому.

Напрями внутрішнього контролю на основі консолідованої фінансової звітності можуть бути в частині виконання положень економічної політики групи підприємства та, зокрема, положень облікової політики.

Фінансова звітність групи підприємств також сприяє виконанню функції контролю для материнського підприємства за діяльністю дочірніх підприємств, на основі даної звітності визначаються напрями діяльності всієї групи підприємств.

Розглянувши теоретичне обґрунтування питань побудови внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств, вважаємо за необхідне також дослідити практичний досвід.

Нині інформація про організацію діяльності внутрішнього аудиту в компаніях є закритою, цей факт негативно впливає на розвиток внутрішнього аудиту через обмеження в обміні досвідом. Тому, використовуючи практичний досвід досліджуваного об'єднання підприємств

ПрАТ “Укрпродукт Груп”, розглянемо порядок організації та місце внутрішнього аудиту як елемента внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств. У зв’язку з цим, на рис. 3.4. представлено організаційну структуру бухгалтерської служби ПрАТ “Укрпродукт Груп” та відображено її зв’язок із службою внутрішнього аудиту.

Отже, в ПрАТ “Укрпродукт Груп” функцію “Центральної бухгалтерії” покладено на фінансовий відділ Групи. У свою чергу, на кожному підприємстві групи існує бухгалтерська служба на чолі із головним бухгалтером. Головні бухгалтери підприємств керують роботою бухгалтерських служб і звітуються фінансовому відділу Групи.

Контроль роботи бухгалтерських служб здійснюється як на місцях (головними бухгалтерами та частково керівниками підприємств), так і фінансовим відділом. Зокрема, поточний контроль здійснює служба внутрішнього аудиту і група з управлінського обліку, шляхом перевірки даних бухгалтерського і управлінського обліку із центрального офісу. Також службою внутрішнього аудиту здійснюються планові виїзні перевірки ведення первинних документів, бухгалтерського та податкового обліку.

Всі дочірні підприємства складають власну фінансову звітність на основі бухгалтерського обліку, яку перевіряє і погоджує фінансовий відділ. Функції складання звітності покладено на головних бухгалтерів підприємств.

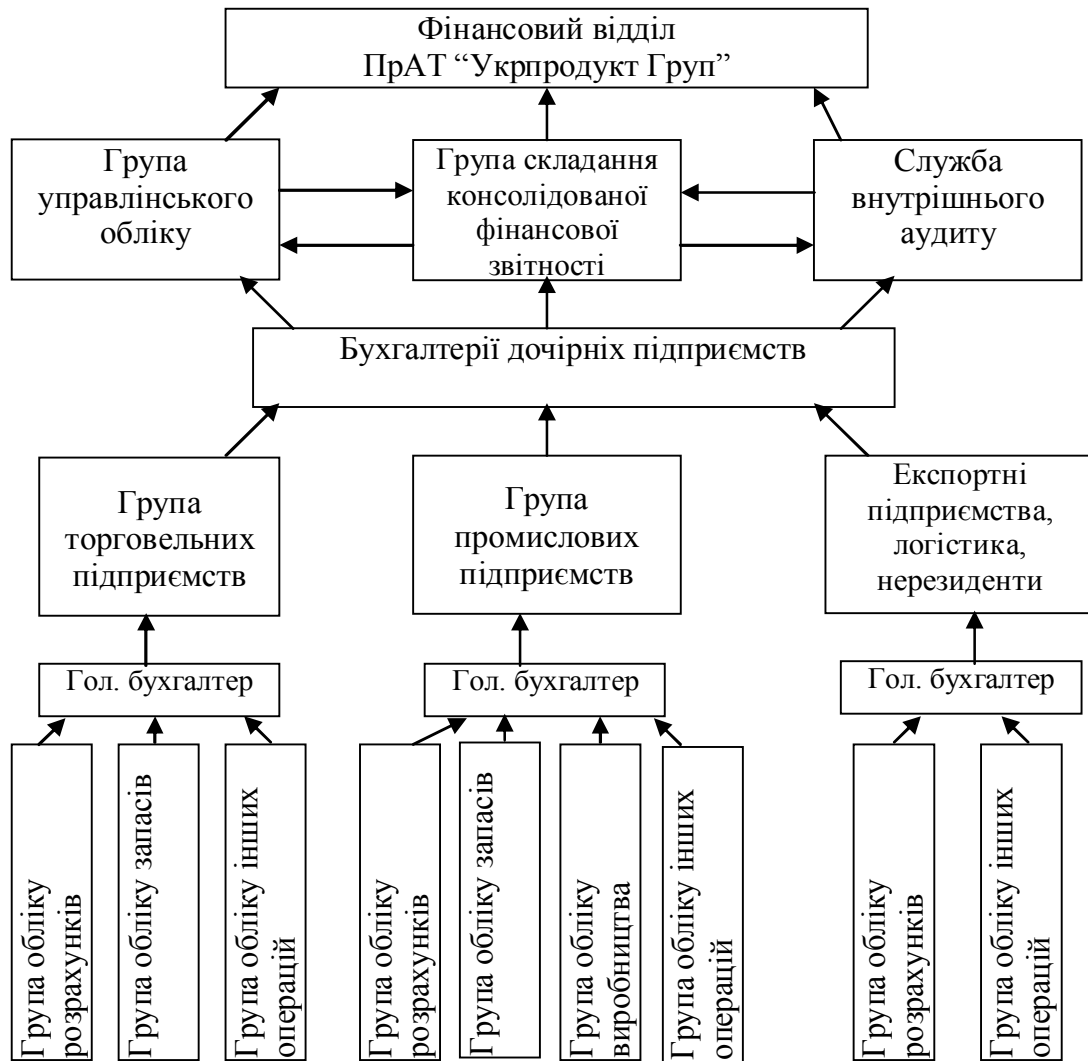


Рис. 3.4. Організаційна структура бухгалтерської служби ПрАТ "Укрпродукт Груп" та її зв'язок із службою внутрішнього аудиту

Після закриття звітного періоду в обліку, кожен головний бухгалтер повідомляє про це фінансовому відділу. З цього моменту група із складання консолідованої звітності починає формування консолідованої фінансової звітності. Форми консолідованої фінансової звітності розробляє і погоджує фінансовий відділ. На підприємствах Групи існує високий ступінь контролю роботи бухгалтерської служби як внутрішній, так і зовнішній, а саме перевірки служби аудита та загальний контроль фінансового відділу.

На досліджуваному об'єднанні підприємств ПрАТ "Укрпродукт Груп" внутрішній контроль функціонує на двох рівнях управління. Рівень

управління підприємств промислової групи, підприємств торгової групи, підприємств логістичної групи та підприємств експортної групи забезпечує внутрішньогосподарський контроль. На вищому рівні, рівні управління групою підприємств, функціонує служба внутрішнього аудиту. Однією з функцій служби внутрішнього аудиту є оцінка достовірності показників звітності. В результаті служба внутрішнього аудиту надає достовірну інформацію вищій ланці управління щодо фінансово-господарської діяльності всієї групи підприємств.

Таким чином, з'ясовано, що функції служби внутрішнього аудиту, не обмежуються лише перевіркою фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, дана служба в ПрАТ “Укрпродукт Груп” також здійснює поточний контроль шляхом перевірки даних бухгалтерського обліку і управлінського обліку та здійснює планові виїзні перевірки ведення первинних документів бухгалтерського та податкового обліку. У зв'язку з цим, вважаємо, що організація служби контролю в межах ПрАТ “Укрпродукт Груп” є доречнішою, ніж організація служби внутрішнього аудиту.

Розкривши особливості внутрішнього контролю в групі підприємств та визначивши зв'язок такого контролю з консолідованою фінансовою звітністю, розглянемо також інші важливі організаційні аспекти внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності, виходячи з наведеного підходу щодо розуміння реалізації внутрішнього контролю на різних рівнях управління (рис. 3.5).

В першу чергу відмітимо, що система внутрішнього контролю організовується з моменту формування групи підприємств. У випадку розширення діяльності групи підприємств шляхом придбання іншого підприємства, відбувається узгодження системи внутрішньогосподарського контролю придбаного підприємства із єдиною системою внутрішнього контролю групи підприємств.

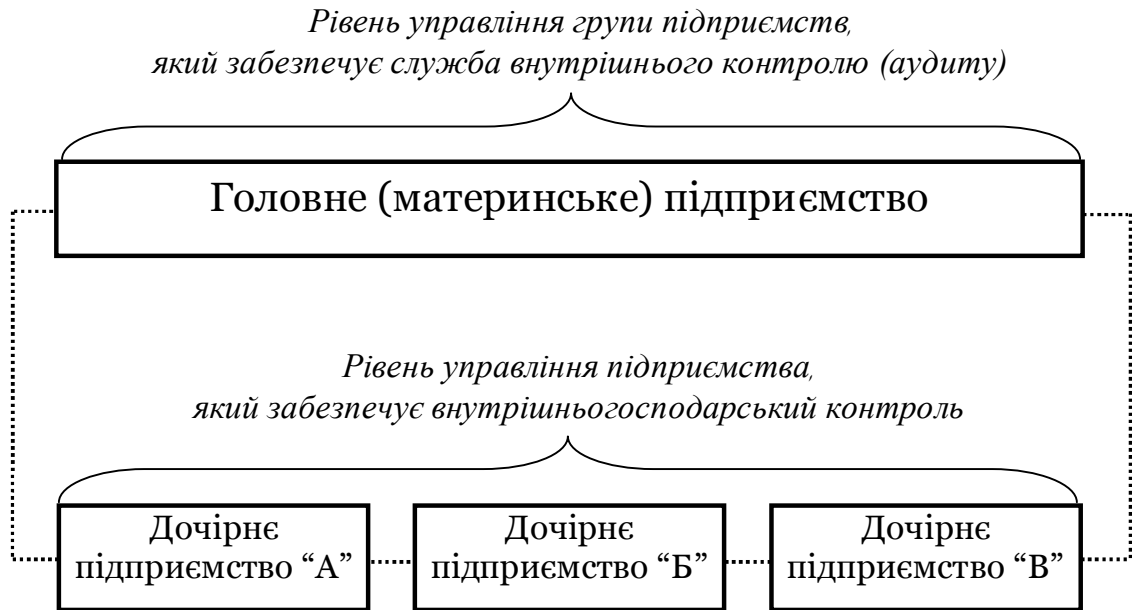


Рис. 3.5. Реалізація внутрішнього контролю на різних рівнях управління

Заслужовує уваги визначення “організація внутрішнього контролю” надане О.М. Барановською: внутрішній контроль – це побудова контрольного процесу з метою отримання достовірної інформації про об’єкт перевірки. Автор також визначає головні об’єкти організації внутрішнього контролю: процес контролю, структурна побудова відділу внутрішнього контролю та праця внутрішніх контролерів, інформаційне та нормативне забезпечення внутрішнього контролю [3, с. 29].

Таким чином, вважаємо за необхідне визначити раціональну форму організації системи внутрішнього контролю для групи підприємств, адже ефективність системи внутрішнього контролю залежить від його місця в організаційній структурі суб’єкта господарювання. З цього приводу Н.Г. Виговська зазначає, що на акціонерних товариствах в якості основних форм організації системи внутрішньогосподарського контролю можна виділити:

- 1) службу внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);
- 2) структурно-функціональну форму внутрішньогосподарського контролю;



3) поєднання служби внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту) та структурно-функціональної форми внутрішньогосподарського контролю;

4) контрольно-ревізійну службу [23, с. 365].

На нашу думку, з переліку зазначених форм організації системи внутрішнього контролю доречною для групи підприємств є створення служби внутрішнього контролю. Особливості служби внутрішнього контролю полягають тому, що вона є відносно незалежною системою контролю на рівні управління групи, яка підпорядковується лише Раді директорів. Мета створення служби внутрішнього контролю визначається органом управління групи, її працівники є штатними працівниками групи. Служба внутрішнього контролю здійснює контроль діяльності дочірніх підприємств, оцінює дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

При цьому слід відзначити, що, незважаючи на істотні відмінності служби внутрішнього контролю від ревізорів за виконуваними функціональними обов'язками, вона не скасовує, а доповнює ревізію [176, с. 18]. Отже, дана форма контролю є найбільш складною формою організації внутрішнього контролю, яка відповідно вимагає значних грошових коштів для її утримання.

Зауважимо, що фінансовий відділ та служба внутрішнього контролю виконують контрольні функції, проте відмінності між даними структурами полягають у виконуваних задачах, порядку формування інформації для контролю, напрямках діяльності та порядку створення структур.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” організація внутрішньогосподарського контролю належить до компетенції власника підприємства або уповноваженого ним органу. Вона полягає в здійсненні сукупності заходів власника (керівника) підприємства, які мають цілеспрямований характер щодо створення,

забезпечення, постійного впорядкування та удосконалення функціонування системи внутрішньогосподарського контролю [18, с. 257].

У випадку групи підприємств, що зазвичай функціонує як акціонерне товариство, акціонери передають уповноваження управління та контролю раді директорів (наглядовій раді) материнського підприємства. Таким чином, акціонери обирають раду директорів (наглядову раду), яка в свою чергу організовує внутрішній контроль в групі підприємств. Отже, суб'єктами організації внутрішнього контролю в групі підприємств є рада директорів (наглядова рада), голова правління, фінансовий директор та головні бухгалтери.

Здійснення внутрішнього контролю є обов'язком уповноважених осіб, або групи осіб, які впливають на об'єкт контролю. Питання здійснення внутрішнього контролю групи регулюються відповідними організаційно-розпорядчими документами: посадовими інструкціями (Додаток Ш); розпорядчим документом з облікової політики; планами проведення перевірок.

Організаційне, методичне та обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю створюється за допомогою облікової політики групи підприємств. Це пов'язано з тим, що облікова політика визначає порядок контролю за господарськими операціями та звітністю, правила документообороту та технологію обробки даних, а також інші рішення, необхідні для організації і здійснення внутрішнього контролю [18, с. 259].

Отже, система внутрішнього контролю підприємств не регламентується на законодавчому рівні, що ускладнює діяльність служби внутрішнього контролю. Про це свідчить Закон України від 14.09.2006 р. № 140 - V "Про аудиторську діяльність", в якому не передбачено такий вид контролю. У зв'язку з цим вважаємо, що в межах групи підприємств, враховуючи особливості її організаційної структури та діяльності, потрібно розробити

внутрішні документи щодо регулювання діяльності служби внутрішнього контролю (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Внутрішні документи щодо регулювання діяльності служби внутрішнього контролю групи підприємств

<i>Рівень складання документів</i>	<i>Назва документів</i>
Рівень групи підприємств	Положення про систему внутрішнього контролю групи підприємств
	Статут
Рівень служби контролю	Положення про облікову політику групи підприємств з додатками
	Положення про службу внутрішнього контролю
	Регламент застосування окремих засобів контролю
	Регламент роботи в комп'ютерному середовищі
	План внутрішнього контролю
Рівень суб'єкта контролю	Посадові інструкції суб'єктів контролю

Джерело: розроблено на основі [23, с. 395]

Внутрішні документи на рівні групи підприємств, на рівні служби контролю та на рівні суб'єкта господарювання сприятимуть належній організації внутрішнього контролю в групі підприємств на основі визначення порядку, принципів і методів здійснення внутрішнього контролю, що в свою чергу дозволить забезпечити достовірність даних, які відображаються в бухгалтерському обліку та звітності, в тому числі консолідованій фінансовій звітності, збереженість активів та ефективність функціонування групи підприємств.

Погоджуємось з думкою М.Е. Шухман, яка стверджує, що діяльність системи внутрішнього контролю повинна регулюватися, перш за все, законами, підзаконними актами, що діють в масштабі країни [196, с. 253].

Шухман М.Е. обґрунтовує свою думку на основі доопрацювання Закону України “Про акціонерні товариства”. Вона стверджує, це пов'язано з тим, що як орган, який здійснює контроль за діяльністю акціонерних товариств, виділяють лише ревізійну комісію, яка, у свою чергу, часто

виявляється неспроможна гарантувати якість фінансової звітності, що надається акціонерам. Тоді як про службу внутрішнього контролю взагалі не згадано, хоча саме ця служба отримує визначення тієї ролі, яку може відіграти в забезпеченні сполучної ланки між менеджерами корпорації і її власниками, особливо в галузі фінансової звітності для зовнішніх користувачів і в системі внутрішнього контролю. Таким чином, М.Е. Шухман вважає, що з метою удосконалення системи оприлюднення інформації і захисту прав і законних інтересів акціонерів та забезпечення їх рівноправ'я, доцільно внести зміни в Закон України “Про акціонерні товариства”, розділ XIV “Перевірка господарсько-фінансової діяльності товариства”, додати статтю “Служба внутрішнього контролю акціонерного товариства” [196, с. 253-254].

В цілому процес організації внутрішнього контролю здійснюється за організаційним, методичним та технологічним етапами, що забезпечують формування системи внутрішнього контролю в групі підприємств. Розглянемо характеристику етапів організації внутрішнього контролю в частині окремого об'єкту такого як консолідована фінансова звітність (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Характеристика етапів організації внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності

<i>Назва</i>	<i>Зміст</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Організаційний	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ вибір суб'єктів внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності;</li> <li>➤ розробка організаційно-розпорядчих документів щодо контролю консолідованої фінансової звітності</li> <li>➤ інформаційне забезпечення роботи суб'єктів внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності</li> </ul>
Методичний	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ вибір прийомів здійснення контролю консолідованої фінансової звітності та способів його проведення</li> </ul>

*Продовження таблиці 3.3*

1	2
Технологічний	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ розробка робочих таблиць за результатами проведення контролю консолідованої фінансової звітності і порядку їх заповнення;</li> <li>➤ встановлення строків та порядку проведення внутрішніх перевірок діяльності бухгалтерських служб дочірніх підприємств</li> <li>➤ визначення впливу комп'ютерних технологій на внутрішній контроль в групі підприємств</li> </ul>
Визначення результатів	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ визначення ефективності організації внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності;</li> <li>➤ визначення напрямів удосконалення внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності</li> </ul>

Організаційний етап передбачає визначення суб'єктів контролю консолідованої фінансової звітності. Такими суб'єктами контролю в групі підприємств є служба внутрішнього контролю та фінансовий відділ, який виконує функцію “Центральної бухгалтерії”. Службою внутрішнього контролю здійснюється перевірка стану консолідованої фінансової звітності на достовірність та законність її складання. Фінансовий відділ в свою чергу здійснює бухгалтерський контроль показників окремої фінансової звітності учасників групи, контроль дотримання єдиної облікової політики та контроль показників консолідованої фінансової звітності в цілому. Для забезпечення здійснення бухгалтерського контролю необхідною є розробка таких документів, як посадові інструкції, що регулюють відносини між керівниками бухгалтерських служб та керівником фінансового відділу. Тобто, цими документами закріплюються права, обов'язки, функції та відповідальність фінансового директора й головних бухгалтерів дочірніх підприємств щодо здійснення контролю.

Методичний етап полягає у визначенні необхідних прийомів здійснення контролю консолідованої фінансової звітності. Так, для контролю такої звітності властивими є прийоми документального контролю, які передбачають проведення формальної перевірки звітності, арифметичної перевірки, застосування взаємного контролю документів і операцій, що відображаються в консолідованій звітності, зустрічної перевірки документів, техніко-економічних

розрахунків, контроль дотримання нормативів при складанні звітності, логічне дослідження внутрішніх та зовнішніх операцій групи, хронологічна перевірка записів, перевірка бухгалтерських проводок, в тому числі проводок, що застосовуються при елімінуванні внутрішніх операцій.

На технологічному етапі відбувається розробка робочих таблиць, за допомогою яких здійснюється контроль показників консолідованої фінансової звітності, встановлюються строки та порядок проведення внутрішніх виїзних перевірок щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності дочірніми підприємства, а також на даному етапі визначається, яким чином суб'єкти контролю можуть використовувати комп'ютерну техніку у процесі контролю консолідованої фінансової звітності.

На етапі визначення результатів організації внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності здійснюється оцінка ефективності такого контролю з погляду досягнення поставленої мети, так і з погляду економічності для виявлення недоліків в його побудові, що дозволить окреслити напрями подальшого удосконалення внутрішнього контролю консолідовано фінансової звітності.

Отже, розкривши характеристику етапів організації внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності, вважаємо за доцільне також розглянути узагальнені етапи здійснення внутрішнього контроль консолідованої фінансової звітності групи підприємств, яку утворюють головне (материнське) підприємство та дочірні підприємства (рис. 3.6).

При внутрішньому контролі облікової системи та фінансової звітності головного (материнського) підприємства особливої уваги потребують облік внутрішньогрупових операції та балансова вартість активів та зобов'язань.

Внутрішній контроль облікової системи та фінансової звітності дочірніх підприємств включає:

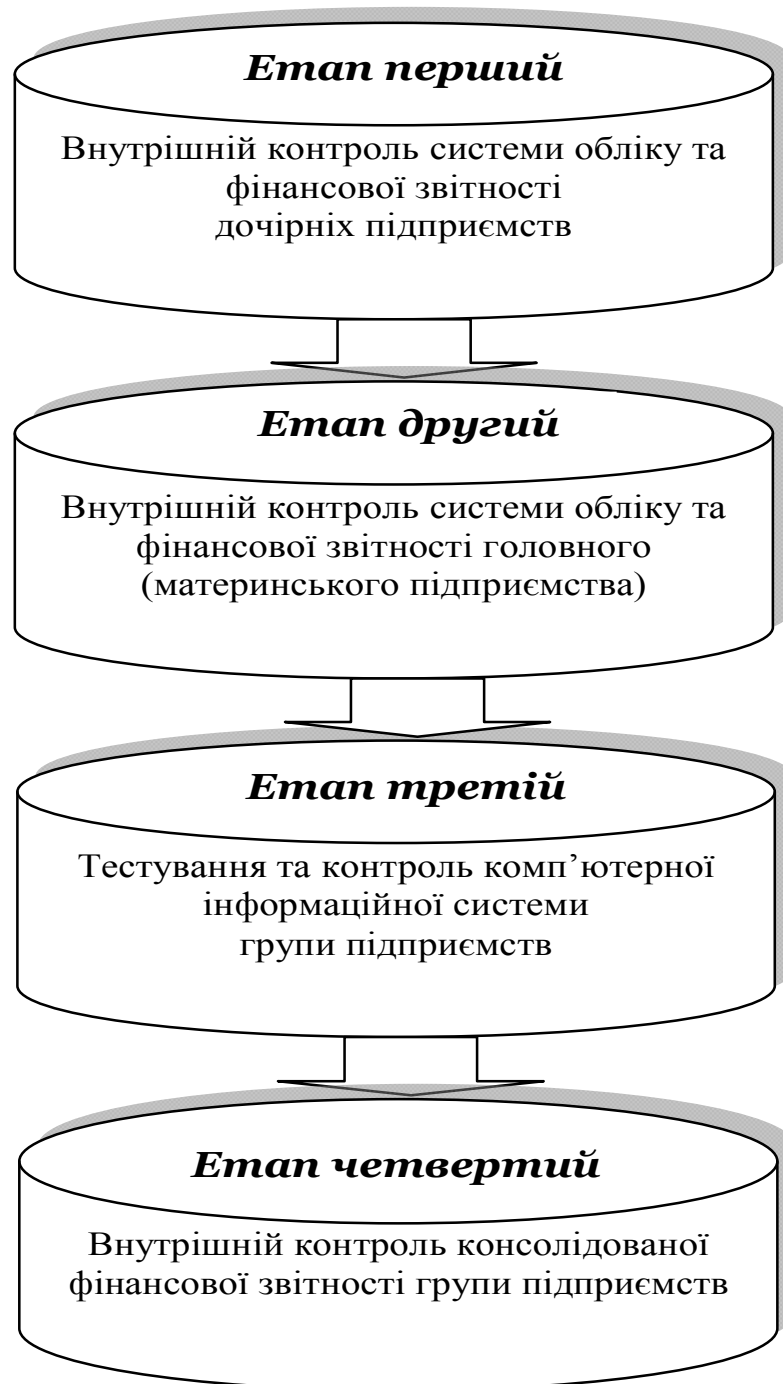


Рис. 3.6. Узагальнені етапи здійснення внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності групи підприємств

- контроль складання фінансової звітності, яка передається головному (материнському) підприємству;
- контроль внутрішньогрупових операцій;

- контроль за відображенням фінансових результатів від основної діяльності, а також від інших видів діяльності, якими займаються дочірні підприємства.

Тестування та контроль комп'ютерної інформаційної системи включає:

- безпеку комп'ютерної системи;
- повноту відображення бухгалтерського обліку підприємств групи в комп'ютерній інформаційній системі;
- доступ до комп'ютерної системи [135, с. 115].

Заключним етапом є внутрішній контроль всіх показників, що відображаються в консолідованій фінансовій звітності, в тому числі консолідованій фінансовій звітності за сегментами.

Зазначимо, оцінка ефективності в цілому служби внутрішнього контролю на рівні управління групи може здійснюватись зовнішніми аудиторами. В межах спеціального аудиторського завдання зовнішні аудитори вивчають всю діяльність служби, її ефективність функціонування.

У випадку, виявлення зовнішніми аудиторами ефективної системи внутрішнього контролю, довіра до звітності клієнта зростає, що дозволяє скоротити число процедур, які застосовують зовнішні аудитори. Проте, якщо зовнішні аудитори виявили недоліки служби внутрішнього контролю внутрішнього, це свідчить про те, що потрібно детально здійснити аудиторську перевірку, приділивши при цьому достатньо часу.

В своєму звіті про виконану роботу зовнішні аудитори можуть вказувати переваги та недоліки побудови служби внутрішнього контролю, які приймаються до уваги Радою директорів.

### **3.2. Методичні засади внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності**

У сучасних умовах важливими передумовами для ефективного управління групою підприємств є формування і використання консолідованої



фінансової звітності. Проте така звітність вважається корисною лише за умови достовірності її показників. В свою чергу внутрішній контроль є визначальним фактором, який забезпечує достовірність показників як фінансової звітності окремих підприємств групи, так і показників консолідованої фінансової звітності в цілому.

Таким чином, проблема достовірності фінансової звітності є досить нагальною, тому вважаємо за необхідне розглянути методики оцінки достовірності фінансової звітності та розробити методику внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

Цілий ряд банкрутств великих світових компаній за останні десять років, криза довіри до фінансової звітності потенційних інвесторів і всього ринку капіталу – все це яскраво продемонструвало той факт, що існуючим моделям управління об'єднаннями підприємств притаманні суттєві недоліки. В першу чергу, це пов'язано із недосконалістю системи внутрішнього контролю та його низькою ефективністю.

Головною особливістю цих банкрутств є їх неочікуваність, так як консолідована фінансова звітність, що публікувалась відображала добробут стану компаній, вартість акцій компаній при цьому зростала. Проте, коли компанії уже не могли приховувати свої фактичні мільйонні збитки, вони оголосили себе банкрутами.

Найбільша частка банкрутств таких груп компаній належить США, серед яких такі гіганти, як “Enron”, “World Com Inc.”, “Global Crossing”, “Adelphia”, “Conseco Inc.”, “United Airlines Inc.”, “Delta Airlines”, “Kmart”, “Pacific Gas & Electric”, “Fineva Group”, в Італії – “Parmalat”, в Голландії – “Ahold”, в Німеччині – “Metallgesellschaft” та багато інших.

Розглянемо основні причини банкрутств таких великих світових компаній та визначимо прийоми, що спричинили викривлення консолідованої фінансової звітності:

1. Проведення складних схем позабалансових операцій з дочірніми і залежними підприємствами, які не відображались у звітності;

2. Скуповування компанією власних акцій, що призвело до зростання прибутку на одну акцію та підвищення інвестиційної привабливості компанії;

3. Використання процесу трансформації звітності із одних стандартів в інші. В результаті існуючих відмінностей обліку і відображення даних значно змінилися підсумкові показники;

4. Невірне відображення фінансових результатів на межі звітних періодів, коли виручка визнавалася в поточному періоді, а витрати, пов'язані з нею, – в наступному.

Отже, впровадження ефективної системи внутрішнього контролю дозволить забезпечити в тому числі достовірність звітної інформації та знизити ризики при прийнятті управлінських рішень. Наявність в компанії такої системи контролю є позитивним сигналом для потенційних інвесторів та кредиторів, що сприяє росту капіталізації компанії.

На думку Р.С. Каспіної: “структура внутрішнього контролю повинна відігравати першочергову роль у виявленні та попередженні шахрайства в корпоративній звітності” [55, с. 33].

Зауважимо, що внутрішній контроль консолідованої фінансової звітності групи підприємств є досить складним процесом, тому, що здійснюється на різних рівнях:

- контроль звітності на рівні підприємств, що є учасниками групи – перевіряється система бухгалтерського обліку та фінансова звітність головного (материнського) підприємства та дочірніх підприємств;

- контроль звітності на рівні групи – перевіряються процедури консолідації звітності, процедури сегментації діяльності, а також сама консолідована фінансова звітність.

Розкриємо специфіку здійснення внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності на основі рис. 3.7.

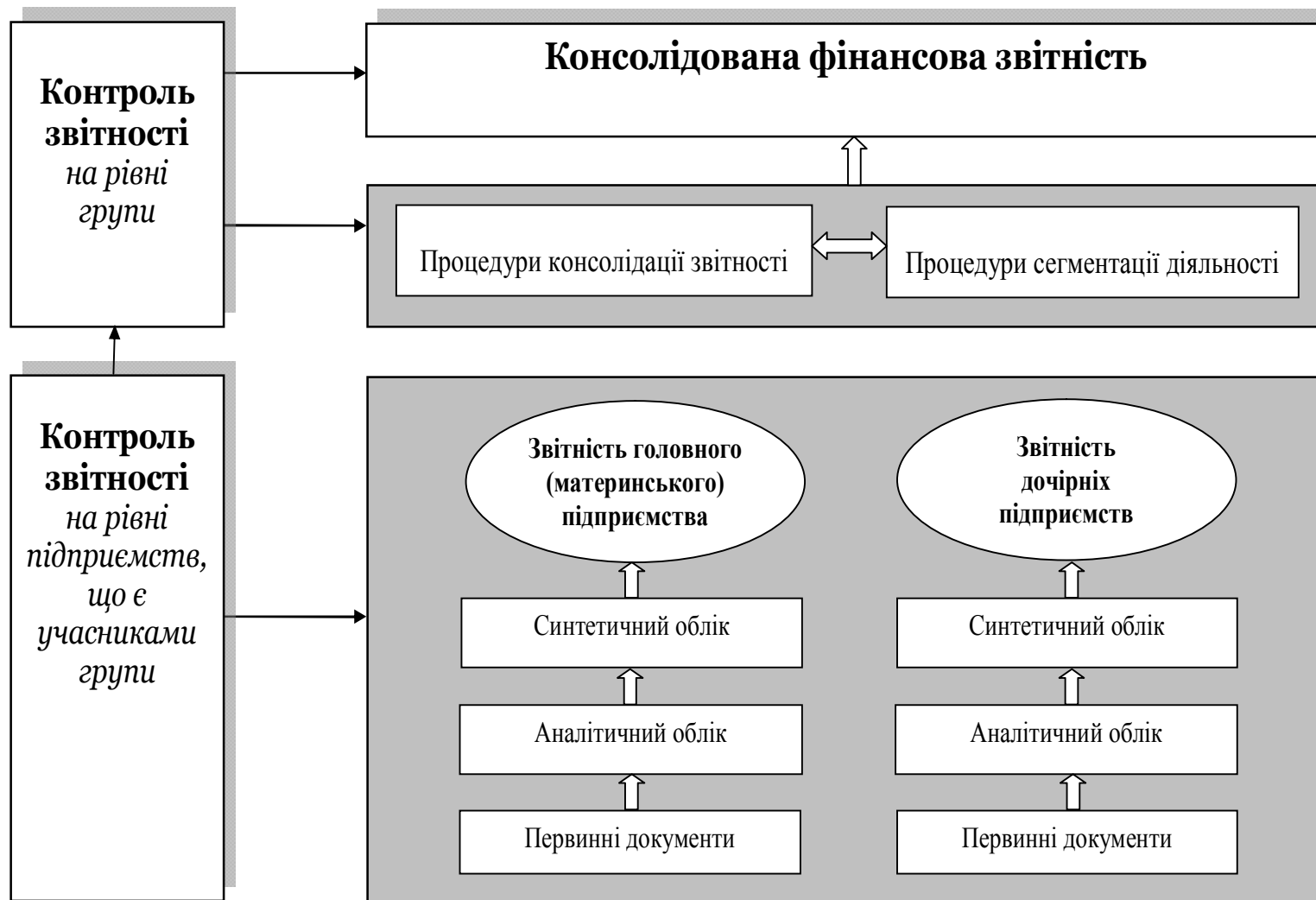


Рис. 3.7. Контроль формування дворівневої фінансової звітності в групі підприємств

Відповідно, внутрішній контроль консолідованої фінансової звітності має свої особливості.

Внутрішній контроль консолідованої фінансової звітності полягає в оцінці такої звітності та окремої фінансової звітності на достовірність, виявленні в них суттєвих викривлень.

Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) тлумачать таке явище як викривлення. Так, відповідно до МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства при аудиті фінансової звітності” причинами викривлень виступають помилки або шахрайство.

Термін “помилка” передбачає ненавмисне викривлення фінансової звітності, включаючи пропуски суми або не розкриття інформації. До них відносяться:

- помилки при зборі або обробці даних, на основі яких складалась фінансова звітність;
- неправильні оціночні значення, які є результатом невірної обліку або невірної інтерпретації фактів;
- помилки в застосуванні принципів бухгалтерського обліку, які відносяться до класифікації, представлення або розкриття [21, с. 5].

Термін “шахрайство” відноситься до навмисних дій, які здійснюються однією або декількома особами із числа керівництва суб’єкта господарювання, особами, які здійснюють управління, співробітниками або третіми сторонами за допомогою оман для отримання несправедливих або незаконних вигод. Існує два типи навмисних викривлень: викривлення, які виникають в процесі недобросовісного складання фінансової звітності, і викривлення, які виникають в результаті незаконного присвоєння активів.

Метою шахрайства з даними фінансової звітності є введення в оману користувачів. Такими користувачами є інвестори, акціонери, кредитори, державні органи. Так, наприклад, компанія не відображає в звітності певну суму доходу, при цьому відбувається заниження прибутку, що створює умови

для невиплати дивідендів (в звітному періоді відображається збиток замість прибутку).

Інший приклад – компанія не відображає частину витрат або поточну кредиторську заборгованість, внаслідок чого в оману вводяться керівництво банку, яке видає кредит такій компанії.

Враховуючи, що внутрішній контроль звітності в групі підприємств здійснюється на двох рівнях, при цьому спочатку перевіряються показники окремої фінансової звітності підприємств, а потім вже показники консолідованої фінансової звітності, то, контроль звітності на різних рівнях також відрізняється. Це залежить від специфіки об'єкта контролю, що й призводить до необхідності застосування різної методики оцінки достовірності звітності.

Таким чином, розглянемо детальніше шахрайство в фінансовій звітності окремих підприємств та розкриємо методику оцінки достовірності такої звітності.

Шахрайство в фінансовій звітності може супроводжуватись:

- маніпуляціями, фальсифікаціями (в тому числі підробкою бухгалтерських документів), зміною записів або первинної документації, на основі якої складається фінансова звітність;

- неправильною інтерпретацією або навмисним пропуском в фінансовій звітності подій, операцій або іншої важливої інформації;

- навмисним неправильним застосуванням принципів бухгалтерського обліку, які відносяться до класифікації, представлення або розкриття [21, с. 5-6].

Незаконне присвоєння активів часто супроводжується неправильними, хибними записами або документами з метою приховання факту зникнення активів.

На думку вченого Я.В. Соколова, досягти точного відображення господарської діяльності в звітності неможливо, тому в реальній практиці обліку існують викривлення звітності в формі вуалювання або фальсифікації.

Я.В. Соколов уточнює, що “викривлення звітності в межах, які дозволені нормативними документами, можна розглядати як вуалювання” [177, с. 383-384].

Брюханов М. вважає, що “для аналізу фінансової звітності на предмет викривлення даних слід використовувати такі показники, як темпи зниження маржинального прибутку, росту якості активів, оборотності активів та ін.” [12].

В міжнародній практиці [19, с. 37-38] така система показників отримала назву “Карта нормативних відхилень фінансових індикаторів”, яка розроблена проф. Мессодом Бенишем (Messod Beneish, Університет штату Індіана, США) (табл. 3.4).

Отже, представлена методика оцінки достовірності фінансової звітності сприятиме оперативному виявленню викривлень суб’єктами контролю в фінансовій звітності головного (материнського) підприємства та дочірніх підприємств.

Розглянемо також методику оцінки достовірності консолідованої фінансової звітності із використанням системи індикаторів ймовірної фальсифікації звітності.

Така методика орієнтована на використання інформації, яка міститься в консолідованій фінансовій звітності, та не потребує додаткових джерел інформації.

Зазначимо, що індикаторами внутрішнього контролю є відхилення від нормального стану об’єкта контролю, що дозволяють заздалегідь передбачити, спрогнозувати можливість виникнення негативних тенденцій у ревізії об’єкта контролю та в разі необхідності вжити коригуючих дій [127, с. 422].

Таблиця 3.4

## Методика оцінки достовірності окремої фінансової звітності

№ з/п	Показник	Формула розрахунку	Пояснення
1	Темп росту виручки	Виручка звітного року/Виручка попереднього року	Якщо темп зниження маржинального доходу (показник 2) більше одиниці, то його частка в виручці від продаж скоротилась. Відповідно знизилась “якість” виручки і, як наслідок, погіршилися перспективи компанії на ринку. При цьому якщо виручка від продаж зростає (темп росту виручки більше одиниці – показник 1), а частка маржинального доходу у виручці знижується, то це признаки шахрайства в фінансовій звітності
2	Темп зниження частки маржинального доходу у виручці	$[(B0 - C0) / B0] / [(B1 - C1) / B1]$ , де B1, B0 – виручка за звітний і попередні роки; C1, C0 – собівартість продаж за звітний і попередні роки	
3	Темп росту якості активів	$[(A1 - TA1 - 3B1) / A1] / [(A0 - TA0 - 3B0) / A0]$ , де А – сукупна величина активів на кінець періоду; ТА – величина оборотних активів за станом на кінець періоду; 3В – залишкова вартість основних засобів на кінець періоду	Якщо темп росту якості активів перевищує одиницю, компанія, ймовірно, збільшує частку необоротних активів в сукупному об’ємі активів. Зростання необоротних активів, не пов’язано із збільшенням кількості основних засобів, може свідчити про необґрунтовану капіталізацію витрат
4	Темп росту оборотності дебіторської заборгованості	$(ДЗ1 / B1 / 365 \text{ дн.}) / (ДЗ0 / B0 / 365 \text{ дн.})$ , де ДЗ – дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду; В – виручка від продаж	В умовах стабільності або помірному росту бізнесу цей показник буде залишатися приблизно на одному рівні. Про шахрайство може свідчити ситуація, коли оборотність дебіторської заборгованості різко зростає або знижується. В першому випадку велика ймовірність того, що здійснюються маніпуляції з виручкою від продаж, в другому – неможна виключити, що дебіторська заборгованість штучно завищується
5	Темп росту частки витрат у виручці від продаж	$(P1 / B1) / (P0 / B0)$ , де Р – собівартість реалізованої продукції, включаючи витрати на продаж за звітний (попередній) період; В – виручка від продаж	Темп росту частки витрат у виручці компанії не повинен суттєво відрізнятися від темпів росту продаж. Якщо ж темп росту частки витрат, які припадають на виручку від продаж, суттєво відхиляються від одиниці, то, скоріше всього, викривлюється або собівартість реалізованої продукції, або виручка

Продовження таблиці 3.4

6	Темп росту частки амортизаційних відрахувань	$(A1 / ПВ1) / (A0 / ПВ0)$ , де А – сума амортизаційних відрахувань за звітний (попередній) період; ПВ – первісна вартість основних засобів на кінець звітного (попереднього) періоду	Темп росту частки амортизаційних відрахувань в звичайних умовах приблизно дорівнює одиниці. Відповідно, у випадку різкої зміни даного показника можна зробити висновок про ймовірність шахрайства в фінансовій звітності
---	--	--	--

Так, доцільно виділяти такі групи індикаторів ймовірної фальсифікації звітності:

- непрозорість стратегії компанії.
- непрозорість структури групи;
- приховання ймовірності банкрутства;
- непрозорість облікової політики.

Кожна група індикаторів ймовірної фальсифікації звітності має свої ознаки. Наприклад, група індикаторів непрозорість стратегії компанії. Так, стратегія компанії може вважатися непрозорою за умови, якщо є контролюючий акціонер або група акціонерів мають більше ніж 75% акцій, в результаті чого відбувається відсторонення інших акціонерів від управління діяльністю компанії.

Група індикаторів непрозорості структури визначається в тому випадку, якщо внутрішньогрупові операції складають 50% загального обсягу операцій, що може свідчити про ризики трансфертного ціноутворення і про зацікавленість в таких операціях.

Відмітимо, що на основі визначення характеру внутрішньогрупових операцій можливо вже на початковому етапі з'ясувати ступінь довіри до консолідованої фінансової звітності. За даними про внутрішньогрупові операції можна виявити, які операції здійснювались в межах групи та за якими цінами. При цьому визначається частка внутрішньогрупових операцій



в загальній сумі всіх операцій. Значна сума внутрішньогрупових операцій свідчить про можливі шахрайства в межах групи.

Група індикаторів приховання ймовірності банкрутства може визначатися за умови наявності в компанії простроченої кредиторської заборгованості. В свою чергу групу індикаторів непрозорості облікової політики доцільно виділяти у випадку, коли окрема фінансова звітність дочірніх компаній, які входять в групу, формується за національними стандартами бухгалтерського обліку, а консолідована фінансова звітність – за МСФЗ.

Отже, розглянута методика визначення достовірності консолідованої фінансової звітності із використанням індикаторів викривлення, дозволяє визначити ризик прийняття невірною управлінського рішення на основі інформації, відображеної в звітності.

Узагальнивши існуючі методики оцінки достовірності звітності, розробимо власні пропозиції для удосконалення методики внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності групи підприємств в частині його методу – внутрішнього аудиту. Таким чином, консолідована фінансова звітність є об'єктом внутрішнього контролю, проте щодо неї застосовується такий метод контролю як аудит.

Відповідно, під методикою внутрішнього аудиту розуміємо порядок і послідовність застосування методів внутрішнього аудиту, які дають можливість провести перевірку консолідованої фінансової звітності групи підприємств системно та у найбільш доцільній послідовності.

Отже, методика внутрішнього аудиту дає можливість: визначити реальний, якісний і кількісний стан об'єктів, що відображаються в фінансовій звітності та вивчаються в ході її перевірки; виявити відхилення від базового або нормативного стану й оцінити ці відхилення від базового або нормативного стану й оцінити ці відхилення за критеріями доцільності та законності [16, с. 256].

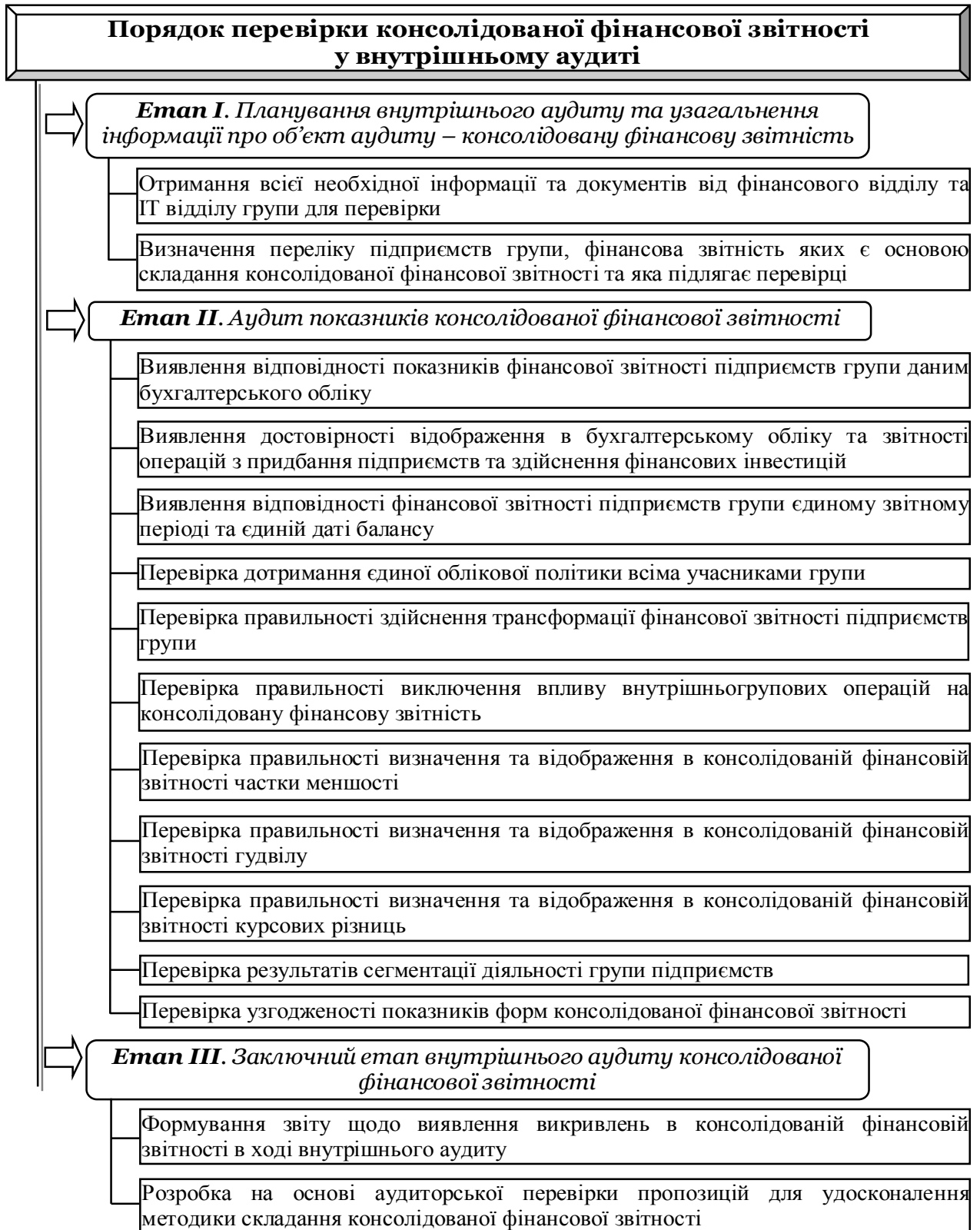
Методика внутрішнього аудиту ґрунтується на застосуванні в ході перевірки таких методів та методичних прийомів: загальнонаукові методи дослідження, спеціальні методи дослідження та методичні прийоми документального контролю. Зауважимо, що методи та методичні прийоми перевірки в процесі внутрішнього аудиту звітності необхідно застосовувати у певному порядку, відповідно до етапів аудиту.

Внутрішній аудит консолідованої фінансової звітності має певну специфіку на етапах планування внутрішнього аудиту та узагальнення інформації про об'єкт аудиту, здійснення аудиторських процедур та формування звіту щодо оцінки достовірності консолідованої фінансової звітності (рис. 3.8).

Коментуючи порядок перевірки консолідованої фінансової звітності, який наведений на рис. 3.8, слід зазначити, що суттєві викривлення показників консолідованої фінансової звітності можуть виникати на різних етапах її формування, тому вважаємо, що процес внутрішнього контролю повинен супроводжувати і пронизувати всі етапи формування консолідованої фінансової звітності.

На етапі планування внутрішнього аудиту консолідованої фінансової звітності здійснюється розробка дій, які будуть виконуватися на етапі проведення аудиторських процедур, а також відбувається отримання всієї необхідної інформації та документів від фінансового відділу та інформаційно-технічного відділу групи для перевірки, визначається перелік підприємств групи, фінансова звітність яких підлягає перевірці.

Отримана інформація від інформаційно-технічного відділу групи, сприяє розробці методики здійснення внутрішнього аудиту звітності в умовах функціонування комп'ютерної інформаційної системи групи підприємств.



*Рис. 3.8. Методика перевірки достовірності консолідованої фінансової звітності*

Таким чином, суб'єкти контролю оцінюють не лише роботу облікового персоналу, а і якість алгоритмів обробки даних, реалізованих у комп'ютерних програмах бухгалтерського обліку.

Щодо цього Т.А. Бутинець, В.В. Євдокимов вважають: “при наданні для дослідження документів у електронній формі розширюються межі контролю, в таких умовах методичні прийоми слід застосовувати з можливостями їх реалізації за допомогою комп'ютерної техніки” [15, с. 17].

Для успішного планування здійснюється моніторинг уже проведених внутрішніх аудитів, що дозволяє таким чином виявити суттєві проблеми в процесі планування. Далі формується програма внутрішнього аудиту, яка сприяє більш ефективному проведенню аудиторської перевірки, вона обґрунтовує кроки, процедури та тести для виконання аудиту. На даному етапі суб'єктами контролю визначається нормативна база, яку вони будуть використовувати в процесі дослідження.

Так, при перевірці консолідованої фінансової звітності доцільно використовувати такі нормативні документи:

- Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;
- Інструкцію “Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”;
- П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”;
- П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”;
- П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”;
- П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”;
- Міжнародні стандарти аудиту;
- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства та ін.

На основному етапі внутрішнього аудиту відбувається дослідження консолідованої фінансової звітності за двома напрямками:

- перевірка звітності на відповідність її зовнішнього оформлення встановленим вимогам;
- перевірка звітності щодо якості змісту її показників [178, с. 308].

Відповідно, вивчення змісту показників звітності можливе тільки після перевірки зовнішнього оформлення звітності. Дослідження зовнішнього оформлення консолідованої фінансової звітності відбувається за допомогою такого методичного прийому документального контролю як формальна перевірка.

При перевірці консолідованої фінансової звітності щодо якості змісту її показників застосовуються різні методичні прийоми документального контролю: арифметична перевірка, хронологічна перевірка, нормативно-правова перевірка, економічна перевірка, зустрічна перевірка, логічна перевірка, взаємний контроль.

Розглянемо детальніше перевірку консолідованої фінансової звітності, в тому числі перевірку окремої фінансової звітності, щодо якості змісту їх показників. Так, перевірка відповідності показників звітності даним бухгалтерського обліку полягає в тому, що суб'єкт контролю, встановлюючи достовірність окремої фінансової звітності, порівнює дані бухгалтерського обліку та безпосередньо показники звітності, використовуючи такий спосіб документального контролю як взаємну перевірку.

Проте у зв'язку з цим, слід зазначити, що показники звітності можна вважати достовірними лише у випадку підтвердження їх матеріалами інвентаризації. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” встановлено, що “для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і

документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка”. Отже, одним із способів забезпечення достовірності звітності є інвентаризація.

Виявлення достовірності відображення в бухгалтерському обліку та звітності операцій з придбання інших підприємств та здійснення фінансових інвестицій полягає в тому, що перевірка правильності обліку та звітності в результаті об’єднання підприємств здійснюється за такими напрямками: перевірка правильності оцінки вартості об’єднання підприємств та перевірка правильності розподілу вартості об’єднання підприємств на придбані активи та прийняті зобов’язання (в тому числі умовні).

Суб’єктами контролю також звертається увага на правильність використання рахунків бухгалтерського обліку та правильність складання кореспонденції рахунків для відображення господарських операцій з придбання підприємств та здійснення фінансових інвестицій в обліку головного (материнського) підприємства групи. Існують загальні прийоми аналізу змісту господарських операцій щодо оцінки законності операції, оцінки достовірності її відображення та визначення доцільності операції. Для встановлення доцільності та достовірності зазначених господарських операцій необхідно застосовувати арифметичну, нормативно-правову, економічну, логічну перевірку та взаємний контроль.

Наступною процедурою аудиту є виявлення відповідності фінансової звітності підприємств групи єдиному звітному періоду та єдиній даті балансу передбачає зіставлення звітного періоду і дати, на які складені фінансові звітності материнського підприємства та дочірніх підприємств. За даною процедурою необхідно використовувати формальну та логічну перевірку.

Перевірка дотримання єдиної облікової політики при формуванні показників окремої фінансової звітності всіма учасниками групи полягає в з’ясуванні питання, чи формувалась консолідована фінансова звітність на основі єдиної облікової політики групи підприємств. Якщо принципи єдиної облікової політики не дотримувались в окремих випадках, тоді вивчається

дійсна неможливість застосування єдиної облікової політики в примітках до консолідованої фінансової звітності, а також аналізуються пропорційні частки статей консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалась різна облікова політика.

Зазначимо, що суттєве значення при внутрішньому аудиті консолідованої фінансової звітності має перевірка в цілому облікової політики, адже для того, щоб висловити думку про достовірність консолідованої фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах, потрібно встановити відповідність бухгалтерському обліку та звітності прийнятої облікової політиці. При її аудиті застосовується Положення про облікову політику, накази про зміни в обліковій політиці, пояснювальна записка до консолідованої фінансової звітності.

З приводу даного питання Н.М. Цветкова розкриває особливості оцінки сегментної облікової політики за такими складовими:

- перевірка відповідності господарських і географічних сегментів їх визначенню згідно встановлених критеріїв;
- перевірка послідовності обраної сегментної облікової політики, методів розподілу показників між звітними сегментами, методів визначення трансфертних цін і розрахунків між сегментами;
- перевірка повноти відображення усіх господарських операцій сегментів в обліку та розкриття інформації по кожному сегменту в звітності;
- перевірка узгодженості даних за сегментами з даними інших форм звітності [189, с. 66].

Перевіряючи процедури трансформації фінансової звітності підприємств групи слід переконатися у правильності перерахунку показників окремої фінансової звітності дочірніх підприємств відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. За такою процедурою необхідними є арифметична та нормативно-правова перевірки.

При дослідженні консолідованої фінансової звітності особливу увагу доцільно приділяти правильності здійснення таких процедур виключення:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;

- сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій.

Важливість перевірки здійснення внутрішньогрупових інвестицій та внутрішньогрупових операцій, відповідно і внутрішньогрупових розрахунків полягає в тому, що досить часто такі операції та розрахунки використовують для приховання різних шахрайств в межах групи.

На думку Н.О. Литвиненко, з метою підтвердження достовірності звітності необхідно в обов'язковому порядку проводити інвентаризацію внутрішніх розрахунків та перевіряти первинні документи, якими задокументовані господарські операції із реалізації товарів (робіт, послуг) на предмет виявлення операцій із пов'язаними сторонами відображеними в обліку як продаж зовнішнім контрагентам [83, с. 163].

При перевірці дотримання єдиної методики обліку внутрішньогрупових операцій всіма учасниками групи, що затверджена Положенням про облікову політику, внутрішнім аудиторам необхідно дослідити відповідність рахунків, що відображають внутрішньогрупові операції, затвердженому плану рахунків в Положенні про облікову політику та перевірити правильність засад ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках.

У зв'язку з цим М.В. Мельник, В.Г. Когденко зазначають, що основним фактором, який ускладнює аналіз суб'єктів господарювання, що входять до складу групи підприємств є трансфертні ціни, які призводять до викривлення фінансових результатів учасників групи [103, с. 477].



Перевірка правильності визначення та відображення в консолідованій фінансовій звітності частки меншості (неконтрольованої частки). Зазначена процедура передбачає спочатку перевірку визначення неконтрольованої частки в процесі об'єднання підприємств, тобто перевіряється правильність застосування підходу до оцінювання неконтрольованої частки материнським підприємством, за умови, щоб такий підхід не суперечив підходу щодо застосовується відповідно до МСФЗ. Далі перевіряється правильність відображення неконтрольованої частки за справедливою вартістю в консолідованій фінансовій звітності. Вивчаються також випадки, коли частка меншості (неконтрольована частка) взагалі не відображається в консолідованій фінансовій звітності.

Перевірка правильності визначення та відображення в консолідованій фінансовій звітності гудвілу при консолідації полягає в оцінці достовірності визначення гудвілу в процесі придбання іншого підприємства та перевірки його відображення в консолідованій фінансовій звітності. Відмітимо, що виконуючи таку процедуру перевірки необхідно керуватися зміненним П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”.

Так, особливої уваги при перевірці потребують такі моменти: перевірка первісного визначення гудвілу, що нині вже не підлягає амортизації, перевірка відображеного в балансі гудвілу, що оцінюється за наявністю ознак можливого зменшення його корисності.

Необхідність перевірки правильності визначення та відображення в консолідованій фінансовій звітності курсових різниць виникає лише у випадку, якщо материнське підприємство має дочірні підприємства, які розташовані за межами України. При виконанні такої перевірки, суб'єкти контролю вивчають, чи методи та підходи, які були застосовані при переведенні звітів іноземного дочірнього підприємства у валюту консолідованої фінансової звітності відповідають вимогам таких нормативних документів як П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”

та П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”, а також не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності.

Проведення перевірки результатів сегментації діяльності групи підприємств дає можливість виявити зловживання при визначенні господарських та географічних сегментів звітними на основі критерію доходу від реалізації продукції, критерію балансової вартості активів та критерію фінансового результату сегмента, при поділі сегментів на пріоритетні та допоміжні та при визначенні активів, зобов'язань, доходів та витрат звітних сегментів.

При вивченні приміток до консолідованої фінансової звітності необхідно перевірити узгодження сукупних даних показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями із відповідними загальними показниками консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

На основному етапі проводиться також перевірка узгодженості показників форм консолідованої фінансової звітності, із використанням при цьому Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства.

Заключний етап внутрішнього аудиту консолідованої фінансової звітності включає складання аудиторського звіту та представлення його раді директорів. В даному випадку аудиторський звіт – це документ, в якому суб'єкти контролю узагальнюють свою роботу щодо виявлення відхилень в звітності та надають рекомендації для удосконалення методики складання консолідованої фінансової звітності.

Отже, основною вимогою до методики дослідження звітності є можливість виявлення переважної більшості всіх можливих порушень та невідповідностей між показниками звітності, а в результаті – можливість сформулювати чіткий висновок щодо достовірності складеної консолідованої фінансової звітності.

## ВИСНОВКИ ДО ТРЕТЬОГО РОЗДІЛУ

На підставі проведених досліджень з питань організації та методики внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності встановлено наступне:

1. В результаті проведеного аналізу запропоновано розрізняти такі поняття як “внутрішній контроль”, “внутрішньогосподарський контроль”, “внутрішньосистемний контроль” та “внутрішній аудит”, а саме внутрішній контроль власника може бути двох видів: внутрішньогосподарський контроль підприємства та внутрішньосистемний контроль групи підприємств, який в свою чергу включає внутрішньогосподарський контроль на рівні підприємств та контроль на рівні групи підприємств. Отже, всі зазначені види контролю власника мають свої особливості та об’єкти контролю, тому вони не є тотожними. Використання термінологічного апарату в запропонованому значенні дозволить теоретично обґрунтувати організацію внутрішнього контролю в системі управління групою підприємств.

2. Визначено роль консолідованої фінансової звітності в системі внутрішнього контролю групи підприємств, тобто обґрунтовано, що така звітність виступає об’єктом контролю, в результаті чого встановлюється достовірність консолідованої фінансової звітності та засобом контролю на основі забезпечення здійснення внутрішнього контролю інформацією у вигляді звітних форм.

3. Запропоновано новий підхід щодо реалізації внутрішнього контролю в групі на різних рівнях управління. На рівні управління групи підприємств реалізація контрольних функцій здійснюється службою внутрішнього контролю, а рівень управління підприємства забезпечує внутрішньогосподарський контроль, що сприятиме якісному та ефективному здійсненню контрольних заходів.

4.3 метою ефективної організації внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності:

- запропоновано раціональну форму організації системи внутрішнього контролю в групі;

- визначено суб'єкти організації внутрішнього контролю в групі підприємств та суб'єкти здійснення внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності. Суб'єктами здійснення контролю консолідованої фінансової звітності є служба внутрішнього контролю, в межах якої виділяється підрозділ контролю такої звітності. Служба внутрішнього контролю підпорядковується лише Раді директорів. До повноважень вказаної служби належить контроль діяльності дочірніх підприємств, зокрема, контроль дотримання єдиної облікової політики, перевірка достовірності показників консолідованої фінансової звітності;

- розроблено етапи організації внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності (організаційний етап, методичний етап, технологічний етап та етап визначення результатів).

Організаційний етап передбачає визначення суб'єктів контролю консолідованої фінансової звітності. Методичний етап містить набір необхідних прийомів здійснення контролю консолідованої фінансової звітності. Для контролю такої звітності слід застосовувати прийоми документального контролю. На технологічному етапі відбувається контроль показників консолідованої фінансової звітності, встановлюються дотримання строків та порядок проведення внутрішніх виїзних перевірок щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності дочірніми підприємства. Для забезпечення викладення і систематизації результатів перевірки показників розроблено робочі таблиці. На підсумковому етапі визначаються результати організації внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності, здійснюється оцінка ефективності такого контролю з погляду досягнення поставленої мети та виявлення недоліків в його побудові,

що дозволить окреслити напрями подальшого удосконалення внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності.

5. З метою забезпечення достовірності звітної інформації у групі підприємств запропоновано внутрішній контроль консолідованої фінансової звітності здійснювати за двома рівнями: 1) контроль звітності на рівні підприємств, що є учасниками групи – перевіряється система бухгалтерського обліку та фінансова звітність головного (материнського) підприємства та дочірніх підприємств; 2) контроль звітності на рівні групи – перевіряються процедури консолідації звітності, процедури сегментації діяльності, а також сама консолідована фінансова звітність, в тому числі консолідована фінансова звітність за сегментами.

6. Удосконалено методика внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності для групи підприємств в частині його методу – внутрішнього аудиту, що забезпечує систематизацію процедур перевірки у найбільш доцільній послідовності на основі виділених етапів внутрішнього аудиту консолідованої фінансової звітності таких як планування внутрішнього аудиту і узагальнення інформації про об'єкт аудиту; аудит показників консолідованої фінансової звітності; заключний етап внутрішнього аудиту консолідованої фінансової звітності, що дозволяє оперативно застосовувати прийоми документального контролю відповідно до етапів аудиту та виявляти викривлення та порушення в формуванні звітності групи.

Основні положення дослідження, проведеного в третьому розділі дисертації, викладені у 3 працях, опублікованих у фаховому виданні [120], іншому виданні [153], текстах доповідей на міжнародних та всеукраїнських наукових конференціях [169].

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних та розробці організаційно-методичних положень з удосконалення формування, здійснення внутрішнього контролю показників консолідованої фінансової звітності групи підприємств. Воно міститься в наступних наукових і практичних результатах, одержаних автором:

1. З метою визначення суб'єктів формування консолідованої фінансової звітності розглянуто трактування поняття “об'єднання підприємств” та понять, що пов'язані з консолідацією звітності, в Господарському кодексі України та в національних стандартах бухгалтерського обліку, в результаті чого виявлено неузгодженість. Відповідно до господарського законодавства суб'єктами формування консолідованої фінансової звітності визначено холдингову компанію, корпорацію та промислово-фінансову групу, а відповідно до нормативних документів бухгалтерського обліку – групу підприємств. З метою усунення складнощів формування та використання консолідованої фінансової звітності, запропоноване уточнення Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” в частині п. 1 ст. 12. Внесені зміни сприятимуть раціональній побудові методики складання консолідованої фінансової звітності.

2. Дослідження праць з питань формування консолідованої фінансової звітності дозволили виявити вживання поняття “консолідований облік”. У зв'язку з цим, визначено місце консолідованої фінансової звітності в системі елементів методу бухгалтерського обліку та зв'язок з іншими видами звітності. Зокрема, доведено, що консолідована фінансова звітність формується не на основі консолідованого обліку, а вимагає достовірних індивідуальних фінансових звітів. Таке уточнення сприяло обґрунтуванню методичних засад формування консолідованої фінансової звітності, розкриттю функціонального її призначення та окресленню основних користувачів консолідованої фінансової звітності.

3. Відсутність однозначного підходу до розуміння поняття “консолідована фінансова звітність” та “консолідація звітності” ускладнює розробку організаційно-методичних рекомендацій щодо складання консолідованої фінансової звітності, в результаті чого запропоновано авторське визначення зазначеним поняттям. Під консолідованою фінансовою звітністю слід розуміти фінансову звітність, що призначена для відображення фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці (групи підприємств), основаної на відносинах контролю. Консолідація звітності є процесом формування показників фінансової звітності групи підприємств як єдиної економічної одиниці, що утворена шляхом придбання та здійснення інвестицій, які дозволяють встановити контроль. Уточнення вказаних понять забезпечує упорядкування бухгалтерської термінології.

4. Для удосконалення організації процесу складання консолідованої фінансової звітності виділено складові облікової політики групи підприємств у частині формування консолідованої фінансової звітності: суб’єкти складання консолідованої фінансової звітності, методи оцінки та особливі об’єкти облікової політики, запропоновано форми робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності. Врахування зазначених елементів облікової політики дозволяє розробити єдиний підхід до формування показників звітності в межах групи підприємств, що в результаті створює умови для підвищення достовірності показників консолідованої фінансової звітності.

5. Вивчення змісту внутрішньогрупових операцій дозволило встановити необхідність особливого їх врахування в консолідованій фінансовій звітності. Для отримання достовірних показників діяльності групи запропоновано робочу схему збору інформації про внутрішньогрупові операції та порядок вилучення таких показників, що дозволяє відобразити стан і результати розрахунків в

межах групи, забезпечивши системність, взаємозв'язок і відповідність елементів консолідованих фінансових звітів.

6. Розроблено модель процесу формування консолідованої фінансової звітності, в межах якої виділено етапи первинної та наступної консолідації звітності, що сприяє удосконаленню методики формування і контролю такої звітності. Вказана систематизація позитивно впливає на забезпеченість достовірною обліковою інформацією управлінського апарату групи підприємств та дозволяє розширити можливості використання такої інформації для ефективного управління дочірніми підприємствами.

7. Дослідження існуючих підходів до розгляду організаційно-методичних засад внутрішнього контролю дозволило визначити та удосконалити організаційні положення в частині виділення джерел інформації, розробки етапів контролю звітності та відповідних внутрішніх документів для регулювання діяльності служби внутрішнього контролю на рівні групи підприємств, що забезпечать виділення єдиних вимог до проведення внутрішніх перевірок фінансової звітності окремих підприємств та консолідованої фінансової звітності групи загалом. Удосконалення методичних положень полягає у визначенні прийомів контролю звітності та порядку узагальнення його результатів, що забезпечує систематизацію процедур перевірки у найбільш доцільній послідовності на основі виділених етапів внутрішнього контролю консолідованої фінансової звітності. Викладені пропозиції дозволяють оперативно застосовувати прийоми документального контролю відповідно до етапів контролю та виявляти викривлення у формуванні звітності групи.



# ДОДАТКИ

## ПЕРЕЛІК ДОДАТКІВ

1. **Додаток А.** Організаційно-правові форми об'єднань підприємств
2. **Додаток Б.** Класифікація холдингових компаній за основними ознаками
3. **Додаток В.** Дисертації, захищені в Україні за економічним напрямом з проблем звітності
4. **Додаток Д.** Рисунок Д.1. Кількість корпорацій в Україні за період з 2001 по 2008 рр.  
Таблиця Д.2. Кількість суб'єктів господарювання за організаційно-правовими формами станом на початок року
5. **Додаток Ж.** Елементи новизни науковців, які займалися проблемами формування консолідованої фінансової звітності в Україні
6. **Додаток К.** Дисертації, захищені в Україні за економічним напрямом з проблем формування консолідованої фінансової звітності
7. **Додаток Л.** Дисертації, захищені в Росії та Білорусії за економічним напрямом з проблем формування консолідованої фінансової звітності
8. **Додаток М.** Напрями проблемних питань у науковій і періодичній літературі з формування консолідованої фінансової звітності
9. **Додаток Н.** Визначення основних понять з формування консолідованої та зведеної звітності в словниках
10. **Додаток П.** Нормативне регулювання складання консолідованої фінансової звітності
11. **Додаток Р.** Посадова інструкція головного бухгалтера дочірнього підприємства
12. **Додаток С.** Посадова інструкція фінансового директора
13. **Додаток Т.** Консолідація фінансової звітності материнського та дочірнього підприємств
14. **Додаток У.** Методики формування консолідованої фінансової звітності
15. **Додаток Ф.** Структура капіталу Приватного акціонерного товариства “Укрпродукт Груп”
16. **Додаток Х.** Динаміка основних консолідованих показників діяльності ПрАТ “Укрпродукт Груп” за 2006-2008 рр.
17. **Додаток Ц.** Додаток до приміток до фінансової звітності “Інформація за сегментами” за 2008 р. ПрАТ “Укрпродукт Груп”
18. **Додаток Ш.** Посадова інструкція працівників відділу внутрішнього контролю

## Додаток А

## Організаційно-правові форми об'єднань підприємств

<i>Форма об'єднання</i>	<i>Зміст поняття</i>	<i>Звітність, що складається та подається даною формою об'єднання підприємств</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Корпорація	договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації	консолідована фінансова звітність
Концерн	статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності	зведена звітність
Асоціація	договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації. Асоціація не має права втручатися у господарську діяльність підприємств – учасників асоціації	зведена звітність
Консорціум	тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо)	зведена звітність
Асоційоване підприємство	група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному фонді та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною. Проста залежність виникає у разі якщо одне з них має можливість блокувати прийняття рішень іншим підприємством. Вирішальна залежність виникає у разі якщо між підприємствами встановлюються відносини контролю-підпорядкування	–

## Продовження Додатку А

1	2	3
Промислово-фінансова група	об'єднання, яке створюється за рішенням Кабінету Міністрів України на певний строк з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України	консолідована фінансова звітність
Державна холдингова компанія	компанія, утворена у формі ВАТ, не менш як 100% акцій якого належить державі	зведена звітність
Холдингова компанія	відкрите акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств	консолідована фінансова звітність

## Додаток Б

## Класифікація холдингових компаній за основними ознаками

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Тип холдингу</i>
Походження права контролю домінуючої компанії	- холдинг за законом
	- холдинг за фактом
	- холдинг за контрактом
Участь материнської компанії в комерційній та виробничій діяльності	- чистий холдинг
	- змішаний холдинг
Спрямованість діяльності	- холдинг із орієнтацією на сферу підприємницької діяльності
	- фінансовий холдинг
	- банківський холдинг
Форма власності	- державні холдинги
	- приватні холдинги
	- державно-приватні холдинги
Характер створення	- на основі перетворення великих компаній із виділенням з їхнього складу підрозділів як юридично самостійних (дочірніх) компаній, контрольні пакети акцій яких є власністю головних компаній
	- на основі об'єднання пакетів акцій юридично самостійних підприємств та передачі цих пакетів холдинговій компанії
	- через купівлю існуючою компанією пакета акцій інших компаній, що перетворюються на дочірні
	- на основі укладення угоди про підпорядкування однієї компанії іншій, згідно з якою головній компанії передаються повноваження виконавчого органу дочірньої компанії
	- через систему інвестиційних фондів
Мотивація щодо існування холдингових компаній	- за ініціативою підприємства при виділенні структурних одиниць у самостійні юридичні особи або при поглинанні одного підприємства іншим
	- за ініціативою групи підприємств чи об'єднань підприємств
	- за ініціативою органів державного управління
Тип інтеграції	- вертикальна інтеграція
	- горизонтальна інтеграція
	- конгломеративна диверсифікованість
Особливості фінансової структури холдингу	- класичний холдинг
	- квазіхолдингові компанії
	- корпорації з дивізіональними організаційними структурами управління
Характер господарської діяльності структурного підрозділу	- з регіональною спеціалізацією
	- з виробничою спеціалізацією
	- з технологічною спеціалізацією
	- зі збутовою спеціалізацією

Джерело: [107, с. 99]

## Додаток В

## Дисертації, захищені в Україні за економічним напрямом з проблем звітності

<i>Рік захисту</i>	<i>Автор та тема дисертаційної роботи</i>	<i>Напрямок дослідження та питання, які розглядалися</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
2000	<i>Буханець Д.Г.</i> Облік та звітність в страхових компаніях (методологічні та організаційні аспекти)	Досліджено теоретичні питання, нові методологічні підходи та практичні рекомендації щодо вдосконалення бухгалтерського обліку та системи спеціалізованої фінансової звітності страхових компаній України. Для задоволення інформаційних потреб користувачів та державного нагляду за страховою діяльністю запропоновано склад та форми спеціалізованої фінансової звітності страховика відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та страхового законодавства України з використанням зарубіжного досвіду
2002	<i>Редько К.О.</i> Методичні аспекти аудиту фінансової звітності акціонерних товариств	Розроблено комплексну методику аудиту фінансової звітності акціонерних товариств відповідно до вимог національних та міжнародних нормативів аудиту та вимог ДКЦПФР України, яка дозволяє підвищити якість та ефективність аудиту
2002	<i>Буфатіна І.В.</i> Інформаційні та методологічні засади формування і аналізу фінансових звітів підприємств	Систематизовано концептуальні засади фінансової звітності, обґрунтовано теоретичні аспекти та критерії оцінки змісту та структури фінансової звітності. Визначено критерії та напрями моделювання фінансової звітності в Україні, побудовано моделі фінансових звітів на підставі оптимізації їх структури. Розроблено алгоритм визначення показників звіту про рух грошових коштів у вигляді робочої таблиці, запропоновано системний підхід до організації та методики складання, аналізу фінансової звітності та прогнозування звітних показників в інформаційній системі управління підприємством
2003	<i>Коробко О.М.</i> Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання	Уточнено поняття бухгалтерської фінансової звітності та систематизовано її класифікаційні ознаки відповідно до вимог користувачів. Запропоновано зміни щодо складу якісних характеристик та принципів формування звітності. Визначено напрями удосконалення методики фінансового аналізу звітності. Узагальнено організаційно-аналітичні засади аналізу та прогнозування показників бухгалтерської фінансової звітності. Оцінено вплив методології бухгалтерського обліку на якість звітних показників та розроблено рекомендації щодо удосконалення окремих положень законодавчо-нормативної бази бухгалтерського обліку. Запропоновано алгоритм формування облікової політики підприємства. Обґрунтовано сукупність принципів, методів і прийомів під час формування фінансових звітів залежно від впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища

## Продовження Додатку В

1	2	3
2003	Адамик О.В. Податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку: організація та методика здійснення (на прикладі торгівельних підприємств західного регіону України)	Запропоновано методичні рекомендації удосконалення обліку оподаткування за сучасних умов господарювання та розроблено пропозиції щодо вдосконалення податкової законодавчої та нормативної баз. Представлено методичні процедури внутрішньогосподарського контролю податкових розрахунків та аудиту податкової звітності
2004	Позняковська Н.М. Облік і звітність доходів і видатків місцевих бюджетів: організація та методика	Удосконалено зміст та структуру фінансових звітів про виконання місцевих бюджетів, розроблено методику контролю їх доходів і видатків
2004	Хомин П.Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення	Запропоновано новий концептуальний підхід щодо вирішення теоретичних та організаційно-методологічних і методичних проблем формування системи звітності сільськогосподарських підприємств, яка б задовольняла запити користувачів інформації та забезпечувала її органічний взаємозв'язок з обліковими засобами з урахуванням особливостей фінансового, управлінського та податкового обліку. Встановлено доцільність поділу звітності на внутрішню та зовнішню. Запропоновано концепцію відповідності її показників науково обґрунтованим критеріям їх формування. Розроблено сучасну методологічну базу облікового забезпечення фінансової, податкової, статистичної звітності для формування органічного взаємозв'язку звітної інформації та змісту звітних форм. Розроблено сучасну модель інформаційного забезпечення управлінської діяльності в галузі сільського господарства, яка ґрунтується на застосуванні комплексної методики використання даних звітності та їх інтерпретації в процесі формування рішень менеджерів щодо економічного регулювання виробництва
2005	Біла Л.М. Формування системи фінансової звітності сільськогосподарських підприємств	Досліджено теоретичні засади побудови системи фінансової звітності, методологій формування в ній звітної інформації. Розроблено рекомендації з удосконалення системи фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. Розкрито суть поняття “фінансова звітність” як сукупності форм згурпованої й узагальненої інформації, що відбиває фінансовий стан та результати діяльності підприємства за звітний період. Удосконалено фінансову звітність шляхом внесення змін до складу форм і порядку формування певних її показників з урахуванням особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств, що дозволяє підвищити якість звітної інформації та ефективність її використання внутрішніми та зовнішніми користувачами

## Продовження Додатку В

1	2	3
2005	<i>Янок Д.А.</i> Облік та аудит фінансових результатів в умовах стандартизації звітності	З'ясовано класифікаційну ознаку звітності у контексті стандартизації: стандартну та нестандартну. Уперше проаналізовано певні джерела з метою формування показників податкової звітності щодо фінансових результатів діяльності підприємства. Розроблено пропозиції з питань стандартизації звітності та уніфікації методики визначення фінансових результатів з метою оподаткування на підставі даних бухгалтерського обліку
2006	<i>Головащенко О.М.</i> Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності	Досліджено інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності. Виявлено її елементи, сформовані під впливом різноманітних теорій балансоведення, визначено підходи до одержання достовірної інформації за допомогою інтеграції концепції статичної та динамічної інтерпретації балансу. Запропоновано методичні підходи щодо інтерпретації інформації, формування якої базується на творчій ініціативі її укладачів, що дозволяє задовольняти вимоги та інтереси певних груп користувачів фінансової звітності за умов множинності балансів. Розвинуто певні дефініції, зокрема, принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності; обґрунтовано їх залежність від цілей обліку, зовнішнього економічного середовища та методів обґрунтування, облікової політики підприємства; виявлено залежність її положень від принципів обліку, що мають статус закону. Обґрунтовано критерії вибору методів оцінки статей фінансової звітності залежно від мети її формування, підходи до побудови плану рахунків бухгалтерського обліку, орієнтовані на полегшення процедури укладання балансу
2006	<i>Янчук Г.В.</i> Облік та звітність регіональних університетських центрів	Досліджено питання щодо стану обліку та проблеми формування звітності регіональних університетських центрів, створених згідно з розпорядженнями Кабінету Міністрів України з метою покращення та раціонального використання бюджетних коштів за умов підготовки та систематичного підвищення кваліфікації спеціалістів для аграрного сектора. Обґрунтовано та запропоновано заходи щодо удосконалення обліку та звітності регіональних університетських центрів. Розвинуто зміст облікової політики, структури фінансування, порядок закриття рахунків у науково-дослідних господарствах за умов регіональних університетських центрів
2007	<i>Кудрицький Б.В.</i> Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій	Удосконалено методику оцінювання фактичного рівня ризику невиявлення на рівні сегментів перевірки та фінансової звітності за результатами дослідження. Викладено методику визначення рангу факторів ризику на основі ризиковості окремих сегментів перевірки



## Продовження Додатку В

1	2	3
2007	<p><i>Герасименко О.С.</i>  Методика складання консолідованої фінансової звітності та аналіз ефективності діяльності дочірніх підприємств</p>	<p>Досліджено методологічні та методичні аспекти складання консолідованої фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами. Розроблено пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення алгоритму її складання для консолідованих груп українських підприємств з урахуванням синергетичного ефекту, створення інтегрованої інформаційної бази для проведення аналізу ефективності діяльності дочірніх підприємств і розробки стратегії розвитку консолідованих груп підприємств. Обґрунтовано необхідність оцінювання гудвілу на базі затратного та доходного методу використання фінансових ресурсів групою підприємств. Висвітлено процедури формування таких груп без утворення юридичної особи. Запропоновано нові варіанти організації контролю дочірніх підприємств відповідно до міжнародних стандартів. Наведено методичку проведення експрес-аналізу звітності груп підприємств, яка базується на зіставленні середнього коефіцієнта, розрахованого за даними окремої звітності дочірніх підприємств і показників, визначених на підставі консолідованої звітності. Запропоновано методичку двоступеневого ранжування дочірніх підприємств з використанням пакету економічних і синергетичних критеріїв. Систематизовано чинні моделі аналізу даних потенційних підприємств, розроблено їх комплексну класифікацію</p>
2008	<p><i>Семенішена Н.В.</i>  Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств</p>	<p>Теоретично та методологічно обґрунтовано комунікативну й інформаційно-аналітичну функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств. Розроблено пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення структури та складу основних форм бухгалтерської звітності, розширення її інформаційних можливостей в управлінській діяльності, а також проведено періодизацію розвитку у взаємозв'язку з формуванням комунікативної та інформаційно-аналітичної функції звітності. Обґрунтовано доцільність застосування терміна “бухгалтерська звітність” у нормативних документах. Удосконалено критерії класифікації звітності на сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку. Обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення складу та змісту основних форм річної бухгалтерської звітності та необхідність доповнення річної звітності сільськогосподарських підприємств інформацією, що відображає специфіку галузі з метою підвищення відповідності її якісним критеріям та інформаційним потребам користувачів. Розглянуто концептуальні підходи до формування внутрішньої бухгалтерської звітності та підвищення її ролі в управлінській діяльності</p>
2008	<p><i>Лучко М.Р.</i>  Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку</p>	<p>Досліджено економічну сутність консолідованої групи підприємств з метою організації бухгалтерського обліку й оподаткування її фінансово-господарської діяльності та розглянуто технологію процесу складання консолідації фінансової звітності. Визначено передумови й обґрунтовано поняття та зміст консолідованого обліку як складової частини бухгалтерського обліку. Розкрито організаційні та методологічні аспекти аудиту консолідованої фінансової</p>

звітності		
<i>Продовження Додатку В</i>		
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
2008	<i>Нищенко Л.П.</i> Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами	Розкрито економічну сутність поняття “гармонізація бухгалтерського обліку”. Здійснено хронологічну періодизацію гармонізації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Охарактеризовано внутрішні та зовнішні фактори впливу на формування світових систем бухгалтерського обліку. Удосконалено правові засади регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. Запропоновано нову методiku організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема, удосконалено методи амортизації необоротних активів. Наведено пропозиції щодо покращання організації складання консолідованої фінансової звітності, уточнено методики ведення обліку за договором спільної діяльності. З урахуванням результатів наукового дослідження створено сучасну систему стандартів бухгалтерського обліку. Здійснено практичне впровадження прогресивних методик нарахування амортизації основних засобів, гудвілу, підвищення ефективності обліку спільної діяльності, що сприяє покращанню якості та достовірності консолідованої фінансової звітності
2008	<i>Онищенко В.П.</i> Методика та організація консолідованої фінансової звітності	Досліджено актуальні питання складання консолідованої фінансової звітності та її практичного використання під час обґрунтування та прийняття управлінських рішень. Запропоновано визначення консолідованої фінансової звітності як обліково-аналітичної категорії. Установлено її роль і місце у системі управління материнського підприємства групи. Проведено порівняльний аналіз існуючих методів консолідації. Розроблено форми внутрішньогрупової звітності, матриці відповідності та робочі консолідаційні таблиці з метою виключення результатів внутрішньогрупових операцій і контроль збалансованості коригувань. Запропоновано методiku розподілу внутрішньогрупового прибутку у процесі здійснення консолідуючих коригувань. З використанням методу пропорційної консолідації розроблено методичні рекомендації з організації обліку та складання фінансової звітності учасників спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства. Удосконалено методiku аналізу та прогнозування консолідованої фінансової звітності. Наведено рекомендації щодо вдосконалення консолідації на базі використання комп’ютерних технологій

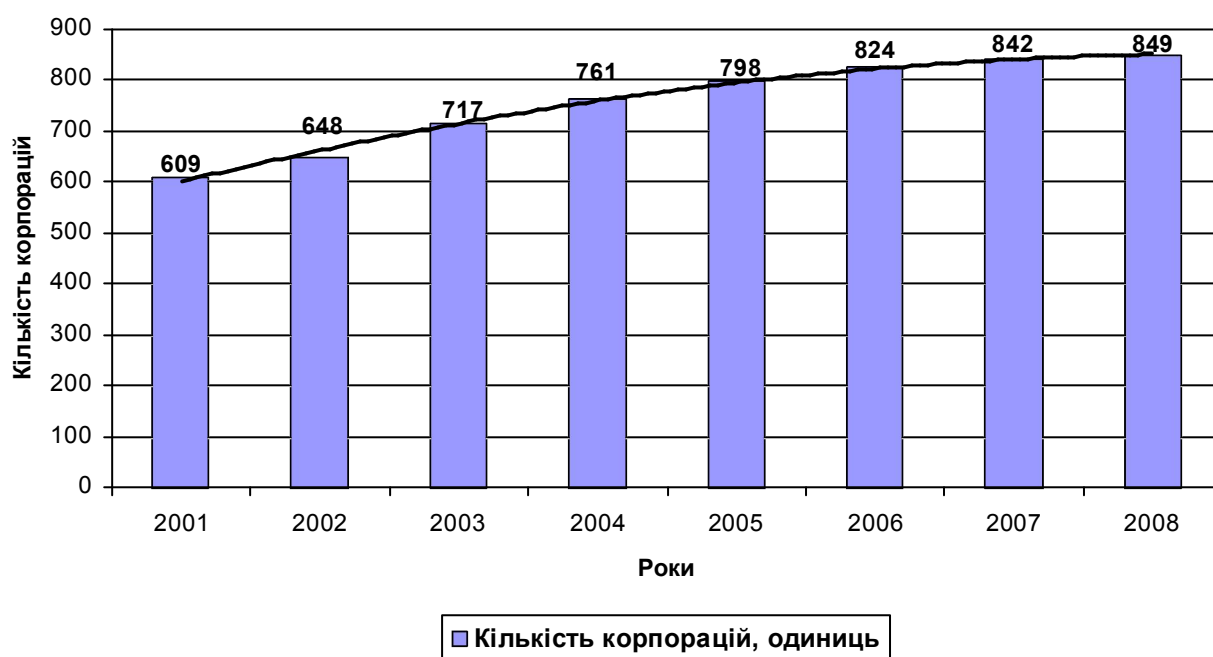


Рис. Д.1. Кількість корпорацій в Україні за період з 2001 по 2008 рр.

Джерело: на основі офіційних даних Державного комітету статистики України

Таблиця Д.2

**Кількість суб'єктів господарювання  
за організаційно-правовими формами станом на початок року**

Організаційно-правова форма	Роки	
	2007	2008
Дочірні підприємства	22523	21648
Акціонерні товариства	33084	31993
з них:		
відкритого типу	10895	10406
закритого типу	21503	21098

Джерело: на основі офіційних даних Державного комітету статистики України

## Додаток Ж

**Елементи новизни науковців, які займалися проблемами формування консолідованої фінансової звітності в  
Україні**

<i>Основні положення новизни</i>														
<i>Вперше</i>	<i>Автор</i>				<i>Удосконалено</i>	<i>Автор</i>				<i>Дістало подальший розвиток</i>	<i>Автор</i>			
	<i>Герасименко О.С.</i>	<i>Костюченко В.М.</i>	<i>Онищенко В.П.</i>	<i>Лучко М.Р.</i>		<i>Герасименко О.С.</i>	<i>Костюченко В.М.</i>	<i>Онищенко В.П.</i>	<i>Лучко М.Р.</i>		<i>Герасименко О.С.</i>	<i>Костюченко В.М.</i>	<i>Онищенко В.П.</i>	<i>Лучко М.Р.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>	<i>14</i>	<i>15</i>
Розроблено алгоритм підготовки консолідованої фінансової звітності, що включає: сферу застосування, зміст та форму, аналітичну базу, фактор оприлюднення	+				Методику об'єднання облікової інформації щодо складання консолідованої звітності за балансовими напрямками	+				Уточнення та класифікація факторів, що зумовлюють виникнення розбіжностей між національними та міжнародними стандартами при складанні консолідованої фінансової звітності	+			
Запропоновано методику двоступеневого ранжування дочірніх підприємств, що спрощує процес розрахунку загальної величини ринкової вартості групи	+				Процедури формування груп підприємств без утворення юридичної особи	+				Обґрунтування необхідності оцінки гудвілу на основі затратного і доходного методу використання фінансових ресурсів групою підприємств	+			

## Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Визначено концепції групи підприємств та її економічні і правові засади		+			Діючу методику проведення експрес-аналізу звітності груп підприємств	+				Систематизація чинних моделей аналізу потенційних дочірніх підприємств	+			
Розроблено методологію визначення прямої та непрямой частки меншості при послідовному та непослідовному придбанні підприємств		+			Методологічні засади обліку придбання та злиття для об'єднаних підприємств, що дасть змогу ідентифікувати об'єкти бухгалтерського обліку		+			Підходи до аналізу законодавства Європейського Союзу, Міжнародних стандартів фінансової звітності з питань консолідації звітності з метою з'ясування відмінностей у положеннях бухгалтерського обліку		+		
Розроблено методику аналізу звітних сегментів групи підприємств		+			Методику оцінювання й обліку інвестицій у дочірні підприємства		+			Трактування понять "консолідована фінансова звітність", "консолідована група", "спільне підприємство", що поглиблює розуміння сутності процесів консолідації			+	
Розроблено методику складання консолідованого звіту про рух грошових коштів підприємств		+			Методику визначення звітних сегментів групи підприємств		+			Концептуальні засади складання консолідованої фінансової звітності учасників спільної діяльності без створення юридичної особи за договором простого товариства			+	

## Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Запропоновано методологічний інструментарій оцінювання вартості групи підприємств з використанням методів аналізу коефіцієнтів прибутковості		+			Порядок складання консолідованих звітів групи підприємств в умовах диверсифікації діяльності		+			Порядок складання спеціальних форм внутрішньогрупової звітності та робочих консолідаційних таблиць			+	
Розроблені методичні рекомендації з організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності учасників спільної діяльності без створення юридичної особи			+		Порядок консолідації фінансових звітів в іноземній валюті групи підприємств з урахуванням міжнародного досвіду		+			Методика аналізу консолідованої фінансової звітності, що сприятиме використанню отриманої інформації різними видами користувачів			+	
Запропонована методика розподілу внутрішньогрупового прибутку			+		Процес консолідації фінансових звітів групи підприємств при поетапному та зворотному об'єднанні		+		+	Класифікація холдингів за: ступенем участі у господарській діяльності дочірніх компаній, ступенем делегування повноважень, ступенем диверсифікації, галузевою ознакою, напрямом інтеграції				+

## Продовження Додатку Ж

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Обґрунтовано концептуальні положення консолідованої фінансової звітності, що базуються на економічній концепції прав власності				+	Процедуру врахування та коригування внутрішньогрупових операцій		+	+		Організація процесу інтеграції корпоративних структур: встановлена залежність способів об'єднань підприємств від їх видів та організаційно-правових форм				+
Розкрито сутність консолідованого обліку та розроблено прийоми його ведення				+	Методику консолідації фінансових звітів групи підприємств, об'єднаних методом придбання та злиття		+			Трактування на основі бухгалтерського, юридичного, податкового підходів сутності нового об'єкта бухгалтерського обліку консолідованої групи підприємств				+
					Методи фінансового аналізу консолідованих фінансових звітів групи підприємств		+			Теоретичні засади визначення, оцінки і визнання в обліку трансакційних і трансформаційних витрат				+
					Форму консолідованого балансу та звіту про фінансові результати			+						
					Перелік даних, які підлягають розкриттю у примітках з метою суттєвого покращення якісних характеристик корисності інформації консолідованих фінансових звітів				+	Засади внутрішньохолдингового поточного і підсумкового обліку				+
					Організацію технології побудови консолідованого обліку				+	Методичні засади аудиторського контролю діяльності холдингових структур				+

## Додаток К

**Дисертації, захищені в Україні за економічним напрямом  
з проблем формування консолідованої фінансової звітності**

<i>Рік захисту</i>	<i>Автор</i>	<i>Тема дисертаційної роботи</i>	<i>Напрямок дослідження та питання, які розглядалися</i>
2000	Левицька С.О.	Облік і аудит операцій в іноземній валюті	<i>Запропоновано альтернативні варіанти впровадження до вітчизняної облікової практики операцій хеджування валютних ризиків, консолідації фінансової звітності, перерахунку курсових різниць, реєстрації операцій у період після дати складання балансу до його оприлюднення</i>
2002	Крупка Я.Д.	Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація	<i>Охарактеризовано процес і способи злиття капіталів групи підприємств, удосконалено методiku складання консолідованої звітності</i>
2004	Лозовицький С.П.	Методичні і організаційні аспекти обліку й аудиту холдингових компаній	<i>Визначено особливості організації та методики фінансового обліку у холдингових компаніях та сформовано методiku його організації як організаційно-нормативну модель. Створено концептуальну модель побудови системи управлінського обліку у холдингах на базі бізнес-процесу холдингового управління. Досліджено особливості процесу аудиту консолідованої фінансової звітності та розроблено модель аудиторського ризику для холдингових компаній</i>
2006	Голубка Я.В.	Облік та аудит фінансових інвестицій	<i>Встановлено обмежувальні фактори щодо об'єднання капіталів у консолідованій звітності, які повинні враховуватись аудитором</i>
2008	Романенко О.А.	Аналіз і контроль формування та використання фінансових ресурсів холдингових компаній (на прикладі торговельних холдингових компаній України)	<i>Удосконалено форми агрегованої фінансової звітності щодо відповідності її вимогам ефективного управління даними ресурсами з використанням комп'ютерної інформаційної мережі холдингу. Удосконалено методiku аналізу формування та використання фінансових ресурсів у холдингових компаніях. Розроблено пропозиції щодо поліпшення аналізу на рівні холдингового об'єднання та дочірніх підприємств для забезпечення ефективного управління та досягнення оптимального фінансового стану компанії. Розроблено методiku рейтингового оцінювання фінансового стану дочірнього підприємства як елемента інтегральної оцінки формування та використання фінансових ресурсів холдингу</i>



## Додаток Л

**Дисертації, захищені в Росії та Білорусії за економічним напрямом  
з проблем формування консолідованої фінансової звітності**

<i>Рік захисту (країна, місто)</i>	<i>Автор</i>	<i>Тема дисертаційної роботи</i>	<i>Спеціальність</i>	<i>Напрямок дослідження та питання, які розглядалися</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
2000 (Росія, м. Москва)	Матвеев А.А.	Розробка консолідованої фінансової звітності для вертикально-інтегрованих компаній нафтової галузі	Бухгалтерський облік, контроль і аналіз господарської діяльності (дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук)	Уточнено поняття “консолідована бухгалтерська звітність” і виявлено його відмінність від поняття “зведена звітність”. Розроблена внутрішньо-групова звітність підприємств групи як інформаційна база якісного складання консолідованої звітності. Запропоновано організаційно-методичні підходи обліку взаємозаліків та внутрішньо-групових продаж для виключення цих даних при складанні консолідованої звітності. Розроблена методика і процедури консолідації бухгалтерської звітності на момент створення групи і наступної консолідації даних звітності підприємств, що входять в групу
2004 (Білорусь, м. Мінськ)	Пашковська Л.В.	Облік і звітність в системі управління корпоративним капіталом	Бухгалтерський облік, статистика (дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук)	Розроблені методики комбінованої консолідації бухгалтерської звітності корпорацій при неповному володінні дочірньою компанією, при розбіжностях вартості інвестицій у цінні папери дочірньої компанії і вартості її власного капіталу, при розриві у часі між купівлею акцій дочірньої компанії і складанням консолідованого звіту материнської компанії
2007 (Росія, м. Санкт-Петербург)	Благодаров А.В.	Формування звітної інформації в холдингах для цілей управління	Бухгалтерський облік, статистика (дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук)	Визначені цілі, принципи організації і функції консолідованого обліку на підприємствах холдингу; подано рекомендації щодо методики організації консолідованого обліку на підприємствах холдингу; виявлено розбіжності в порядку складання зведеної і консолідованої звітності, покладені в основу уточнення цих понять. Розроблено і запропоновано форми звітності, що поєднують в собі ширші інформаційні та аналітичні можливості

## Продовження Додатку Л

1	2	3	4	5
2007 (Росія, м. Саратов)	Гарчук- Іванча Н.Г.	Облік і аудит консолідованих фінансових результатів холдингу	Бухгалтерський облік, статистика (дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук)	Надано авторське тлумачення облікової категорії “консолідовані фінансові результати”, розкрито їх структуру и зміст, що забезпечують облікове визнання прибутків і збитків в окремій та консолідованій фінансовій звітності холдингу. Розроблено методику узгодженості показників доходів і витрат і відповідним їм фінансовим результатам у індивідуальних та консолідованих фінансових звітах про прибутки і збитки, що забезпечують визнання фінансових результатів консолідованої групи підприємств як сукупного платника податків
2007 (Росія, м. Москва)	Якубовська Л.В.	Особливості аналізу консолідованої звітності в корпоративних структурах	Бухгалтерський облік, статистика (дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук)	Розроблена методика обґрунтування периметру консолідації фінансової звітності вертикально-інтегрованої звітності. Запропоновано порядок представлення консолідованої звітності та її інтерпретація для зовнішніх і внутрішніх користувачів
2008 (Росія, м. Новосибірськ)	Савченко О.О.	Аналітичні процедури оцінки консолідованої звітності	Бухгалтерський облік, статистика (дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук)	Теоретично обґрунтовано поняття “інтеграційний ризик”, виокремлення якого із загальної сукупності аудиторських ризиків для груп компаній, дозволяє оцінити рівень організації консолідованого обліку та реалізацію обліку і контролю окремо для кожної компанії, що входить в групу. Розроблено методику аналізу консолідованої фінансової звітності, що дозволяє мінімізувати ризик прийняття необґрунтованих рішень акціонерами компанії та іншими зовнішніми користувачами звітності

## Додаток М

**Напрями проблемних питань у науковій і періодичній літературі з  
формування консолідованої фінансової звітності\***

Питання, що розглядалися в науковій та періодичній літературі	Автори, що розглядали дані питання	Питання			
		наукового спрямування		практичного спрямування	
		кіль.	%	кіль.	%
Теоретичні основи формування консолідованої звітності	Герасименко О.С. [29], Дорош Н.І. [43; 44; 45], Костюченко В.М. [65], Лучко М.Р. [95], Науменкова С.В. [107], Онищенко В.П. [112], Оністрат А.А. [118], Павлик С.Я. [125], Романенко О.А. [147]	11	30	х	х
Організаційний аспект формування консолідованої звітності	Житний П.Є. [48], Костюченко В.М. [72], Лозовицький С.П. [90]	2	5	1	3
Методичний аспект формування консолідованої звітності	Арлачєв Д.В. [1], Бодров Ю.А. [8], Бутенко В. [13], Голубка Я.В. [34], Губіна І. [38; 39], Коршикова Р. [60], Костюченко В.М. [64], Крупка Я.Д. [76], Лисенко Л.І. [97], Мельник Г. [102], Миславская Н.А. [104], Онищенко В.П. [113], Павлик С.Я. [124], Поленова С.Н. [104], Проскуріна Н.М. [142], Риндя А. [146], Руденко Л.В. [150], Шаповал О.А. [192], Яковенко Д.А. [8], Яремко І.Й. [198]	12	33	22	79
Аудит консолідованої звітності	Бортник М.А. [11], Костюченко В.М. [63], Лозовицький С.П. [91], Павлик С.Я. [123], Плотніков В.С. [11], Рудницький В.С. [151]	6	16	3	11
Аналіз консолідованої звітності	Герасименко О.С. [117], Костюченко В.М. [66], Онищенко В.П. [115], Оністрат А.А. [117]	3	8	2	7
Контроль консолідованої звітності	Олійник Л.Ш. [111], Павлик С.Я. [122], Романенко О. [148]	3	8	-	-
<b>Разом</b>		<b>37</b>	<b>100</b>	<b>28</b>	<b>100</b>

\* Джерело: інформаційна база Житомирської наукової бухгалтерської школи

**Визначення основних понять з формування  
консолідованої та зведеної звітності в словниках**

<i>Основні поняття з формування консолідованої звітності</i>		<i>Основні поняття з формування зведеної звітності</i>	
<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Борисов А.Б. [10, с. 324]	<i>Консолідація</i> (лат. consolidatio – зміцнення) – 1) метод бухгалтерського обліку, який використовується при підготовці звіту; 2) злиття або об'єднання двох або більше фірм або компаній	Борисов А.Б. [10, с. 663]	<i>Зведення</i> – об'єднання певного характеру даних, показників в єдиний список, звіт
Райзберг Б.А. [145, с. 158]	<i>Консолідація</i> (лат. consolidation – зміцнення) – 1) об'єднання, злиття двох або декількох фірм, компаній; 2) зведення бухгалтерських даних при підготовці зведено звіту		
Під. ред. А.Н. Азриліяна [9, с. 180]	<i>Консолідація</i> – 1) метод бухгалтерського обліку, який використовується при підготовці обліку; 2) злиття або об'єднання двох більше фірм або компаній		
Борисов А.Б. [10, с. 325]	<i>Консолідований баланс</i> – зведена бухгалтерська звітність про діяльність і фінансові результати материнського і дочірніх підприємств в межах корпорації в цілому	Борисов А.Б. [10, с. 663]	<i>Зведений баланс</i> – система показників, яка характеризує важливі пропорції формування і використання фінансових ресурсів народного господарства, узагальнюючий балансовий звіт, який об'єднує окремі баланси за окремими видами витрат, ресурсів, джерел доходів і витрат

## Продовження Додатку Н

1	2	3	4
Райзберг Б.А. [145, с. 158]	<i>Консолідований баланс – зведена бухгалтерська звітність, інтегрований сукупний баланс асоційованої корпорації, яка складається із декількох компаній, звіт про фінансові результати діяльності головної компанії і дочірніх компаній, філій</i>	Райзберг Б.А. [145, с. 307]	<i>Зведений баланс – узагальнюючий баланс, балансовий звіт, який об'єднує окремі баланси за окремими видами витрат, ресурсів, джерел доходів і витрат. Наприклад, зведений фінансовий баланс держави</i>
Під. ред. А.Н. Азриліяна [9, с. 287]	<i>Звітність, консолідована – фінансова звітність групи взаємопов'язаних підприємств, які розглядаються як єдине господарське утворення</i>	Під. ред. А.Н. Азриліяна [9, с. 287]	<i>Звітність, бухгалтерська зведена – система показників, які відображають фінансовий стан на звітну дату і фінансові результати за звітний період групи взаємопов'язаних підприємств</i>

## Додаток П

## Нормативне регулювання складання консолідованої фінансової звітності

<i>Рівні нормативного регулювання</i>	<i>Нормативні документи</i>	<i>Коротка характеристика</i>
1	2	3
Міжнародний рівень	Сьома Директива Ради 83/349/ЄЕС від 13 червня 1983 р., що базується на п.3 статті 54 Договору про консолідовану звітність	Відповідно до Сьомої Директиви Ради 83/349/ЄЕС консолідовані звіти повинні надавати правдивий та справедливий погляд про активи та зобов'язання, фінансовий стан та фінансові результати (прибуток, збиток) всіх консолідованих підприємств як єдине ціле. Передбачає: умови для складання консолідованих звітів (статті 1-15); складання консолідованих звітів (статті 16-35); складання консолідованого річного звіту (стаття 36); аудит консолідованої звітності (стаття 37); оприлюднення консолідованих звітів (стаття 38); заключні положення (статті 39-51)
	МСФЗ 1 “Перше застосування МСФЗ”	Визначає основи подання консолідованих фінансових звітів для забезпечення їхньої зі ставності з консолідованими звітами за попередні періоди, а також з консолідованими фінансовими звітами інших об'єднань підприємств. Для досягнення цієї мети стандарт містить судження загального характеру щодо подання консолідованих фінансових звітів, керівні положення щодо їхньої структури та мінімальні вимоги до змісту консолідованих фінансових звітів
	МСФЗ 27 “Консолідовані та окремі фінансові звіти”	Визначає обліковий підхід до подання консолідованих звітів, окреслює сферу застосування консолідованих фінансових звітів, розкриває процедури консолідації, облік інвестицій у дочірні підприємства в окремих фінансових звітах материнського підприємства та розкриття інформації в консолідованих фінансових звітах
	МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”	Визначає обліковий підхід до об'єднання підприємств. Облікові питання, які охоплює стандарт, стосуються визначення суми частки меншості, обліку придбання, яке відбувається протягом якогось періоду часу, подальших змін вартості придбання або ідентифікації активів та зобов'язань

## Продовження Додатку II

1	2	3
Міжнародний рівень	МСФЗ 28 “Облік інвестицій в асоційовані компанії”	Визначає умови набуття значного впливу в капіталі іншого підприємства, розглядає зміст методу участі в капіталі і метод собівартості для оцінки інвестицій в асоційоване підприємство, охоплює консолідовану фінансову звітність та окрему фінансову звітність інвестора, застосування методу участі в капіталі та вимоги розкриття інформації
	МСФЗ 31 “Частки у спільних підприємствах”	Визначає форми спільної діяльності, розглядає спільно контрольовані підприємства, консолідовані фінансові звіти контролюючого учасника, окремі фінансові звіти контролюючого учасника, операції між контролюючим учасником та спільним підприємством, звітність про частки у спільних підприємствах у фінансових звітах інвестора, розкриття інформації
	МСФЗ 39 “Фінансові інструменти: визначення та оцінка”	Визначає принципи визнання, оцінки та розкриття інформації про фінансові інвестиції (інвестиції в дочірні підприємства, які вилучаються з консолідованих звітів) у фінансових звітах комерційних підприємств
Національний рівень	Господарський кодекс України (стаття 126)	Передбачено створення асоційованих підприємств, а також визначення холдингової компанії
	ЗУ “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 18.11.1997 р.	Подано визначення холдингової компанії
	ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996 – XIV від 16.07.1999 р.	Зазначаються загальні вимоги до консолідованих звітів (ст.11); суб’єкти, що повинні складати та подавати консолідовану фінансову звітність (ст.12); звітний період для складання консолідованої фінансової звітності (ст.13); вимоги подання та оприлюднення консолідованої фінансової звітності (ст.14)
	ЗУ “Про холдингові компанії в Україні” № 3528 – IV від 15.03.2006 р.	Визначає загальні засади функціонування холдингових компаній в Україні, а також особливості їх утворення, діяльності та ліквідації
ЗУ “Про акціонерні товариства” № 514 – IV від 17.09.2008 р.	Закон визначає поняття і види господарських товариств, правила їх створення, діяльності, а також права і обов’язки їх учасників та засновників	

## Продовження Додатку II

1	2	3
Національний рівень	П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87	Мета, склад і принципи підготовки консолідованої фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
	П(С)БО 2 “Баланс”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87	Зміст і форма консолідованого балансу та загальні вимоги до розкриття його статей
	П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87	Зміст форма консолідованого звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей
	П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87	Зміст форма консолідованого звіту про рух грошових коштів, загальні вимоги до розкриття його статей
	П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87	Зміст форма консолідованого звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей
	П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене наказом Мінфіну України від 26.04.2000 р. № 91	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції в дочірні й асоційовані підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
	П(С)БО 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Мінфіну України від 28.12.2000 р. № 353	Методологічні засади формування в обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов’язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності
	П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Мінфіну України від 07.07.1999 р. №163	Порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об’єднання підприємств
	П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене наказом Мінфіну України від 30.07.99 р. №176	Порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.
	Порядок подання фінансової звітності, затверджений Постановою КМУ від 29.02.2000 р. №419	Передбачає конкретні терміни складання та подання консолідованої фінансової звітності
Рівень суб’єкта господарювання	Положення про облікову політику підприємства на основі принципів єдності облікової політики та консолідації звітності	Зазначаються положення, які стосуються організації та методики, а також контролю й організації відповідальності щодо консолідації звітності



## ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ

### головного бухгалтера дочірнього підприємства

#### 1. Порядок призначення і звільнення з посади, порядок заміщення

Головний бухгалтер дочірнього підприємства призначається і звільняється з посади наказом Голови правління акціонерного товариства.

Трудові відносини з акціонерним товариством регулюються трудовим законодавством, колективним договором і даною інструкцією.

На період тимчасової відсутності головного бухгалтера (відрадження, відпустка, хвороба та ін.) обов'язки та права головного бухгалтера переходять до посадової особи, визначеної наказом Голови правління.

#### 2. Основні завдання головного бухгалтера

Керівництво бухгалтерською службою дочірнього підприємства та звітування перед фінансовим відділом акціонерного товариства.

Забезпечення організації бухгалтерського і управлінського обліку на підставі встановлених правил в акціонерному товаристві.

Організація податкового обліку та складання податкової звітності.

Організація підготовки, складання та подання фінансової звітності.

Організація підготовки, складання та подання статистичної звітності.

Контроль за використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, а також контроль за збереженням майна власності акціонерного товариства.

#### 3. Обов'язки головного бухгалтера

Організація бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємства і підготовка фінансової звітності:

- забезпечення ведення бухгалтерського обліку відповідно до єдиних методологічних принципів, визначених Законом України від 16.07.1999 р. №996-XIV “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, з врахуванням особливостей діяльності підприємства;

- контроль відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх

господарських операцій;

- контроль за дотриманням порядку оформлення первинних бухгалтерських документів і поданням їх до обліку відповідно до графіка документообігу;

- організація процесу зберігання бухгалтерських, податкових і інших документів;

- складання фінансової звітності підприємства, її підписання та подання у встановлений термін;

- контроль ведення касових операцій, раціонального і ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- організація проведення інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформлення документів, пов'язаних з виявленням недостач і відшкодуванням втрат підприємства.

Організація податкового обліку і підготовки податкової звітності:

- забезпечення ведення податкового обліку відповідно до вимог Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22.05.1997 р. №283/97-ВР (зі змінами й доповненнями), Закону України від 03.04.1997 р. №168/97-ВР “Про податок на додану вартість” (зі змінами й доповненнями) і інших нормативно-законодавчих актів;

- контроль правильності оформлення податкових накладних і реєстрів отриманих і виданих податкових накладних;

- забезпечення своєчасного складання форм податкової звітності;

- подання фінансовому директорові відомостей про розміри податків і зборів.

Забезпечення підготовки статистичної звітності і її подання у строки, обумовлені нормативними документами, у відділення Держкомстату.

Організація управлінського обліку на підприємстві і підготовка внутрішньої звітності.

Організація роботи за підготовкою пропозицій для фінансового

директора з питань:

- визначення облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку і використання технічних засобів обробки облікових даних і програмного забезпечення ведення бухгалтерського обліку;
- визначення повноважень співробітників на підписання первинних і зведених облікових документів;
- вибору оптимальної структури бухгалтерії і чисельності її працівників, підвищення кваліфікаційного рівня бухгалтерів, забезпечення їх довідковими матеріалами;
- організації внутрішньогосподарського контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства й збереженням майна власника;
- залучення кредитів і шляхів їхнього погашення.

#### **4. Повноваження (права) головного бухгалтера**

Керувати роботою співробітників бухгалтерської служби:

- вносити пропозиції про прийняття, переведення і звільнення співробітників бухгалтерської служби;
- вирішувати питання організації обліку на підприємстві, у тому числі розподіл обов'язків між підлеглими;
- встановлювати режим роботи співробітників бухгалтерської служби;
- визначати строки і порядок надання чергових і позачергових відпусток співробітників бухгалтерської служби;
- визначати розмір заробітної плати співробітників бухгалтерської служби виходячи з їхнього особистого внеску в загальний результат роботи служби;
- підписувати фінансову, податкову і статистичну звітність;
- представляти інтереси підприємства в податкових органах і органах статистики;
- розглядати і візувати договори підприємства, накази про затвердження

тарифних ставок облікових працівників, накази про преміювання.

### **5. Відповідальність головного бухгалтера**

Головний бухгалтер несе матеріальну, дисциплінарну, адміністративну й кримінальну відповідальність за:

- правильність ведення бухгалтерського і податкового обліку господарських операцій;
- складання передбаченої законодавством фінансової і іншої звітності;
- подання звітності за визначеними адресами і у визначений термін;
- розрахунок всіх передбачених законодавчими нормами України податків і зборів, які повинно сплачувати підприємство;
- законність оформлення всіх первинних бухгалтерських документів;
- правильність проведення інвентаризації матеріальних цінностей;
- правильність оформлення матеріалів, пов'язаних з нестачею і відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки або псування активів підприємства;
- надання внутрішньої звітності керівництву підприємства;
- збереження всіх робочих документів;
- збиток, заподіяний діловій репутації підприємства, і розголошення відомостей, що становить комерційну таємницю.

### **6. Підпорядкованість і підзвітність**

Головний бухгалтер дочірнього підприємства підпорядковується Фінансовому директору акціонерного товариства і надає йому фінансову звітність, а також внутрішню звітність про результати фінансово-господарської діяльності дочірнього підприємства.

### **7. Службові зв'язки співробітника з іншими підрозділами**

Головний бухгалтер дочірнього підприємства складає фінансову звітність, яку перевіряє і погоджує фінансовий відділ для формування в подальшому консолідованої фінансової звітності.

## 8. Вимоги до головного бухгалтера

### *Кваліфікація:*

Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст).

### *Досвід роботи:*

Стаж бухгалтерської або фінансової роботи не менше 5 років.

### *Знання:*

- законодавчо-нормативних актів України, які стосуються організації і ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві, а також регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства;
- принципів організації бухгалтерського обліку і складання звітності;
- основ технології ведення діяльності;
- порядку оформлення операцій і організації документообігу;
- методів аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства;
- порядку прийняття, оприбуткування, зберігання товарно-матеріальних і інших цінностей;
- правил здійснення розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- порядку списання з бухгалтерського балансу недостач, дебіторської заборгованості і інших витрат;
- правил проведення перевірок і документальних ревізій;
- правил користування засобами обчислюваної техніки, знання їхніх можливостей з метою використання для автоматизації обліково-обчислювальних робіт і аналізу господарської діяльності;
- економіки і організації керування роботою підприємства;
- принципів податкового обліку;
- правил організації управлінського обліку;
- основ цивільного права, трудового, фінансового і господарського законодавства.

## ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ

### фінансового директора акціонерного товариства

#### 1. Порядок призначення і звільнення з посади, порядок заміщення

Фінансовий директор призначається і звільняється з посади наказом Голови правління акціонерного товариства.

Трудові відносини з акціонерним товариством регулюються трудовим законодавством, колективним договором і даною інструкцією.

На період тимчасової відсутності фінансового директора (відрадження, відпустки, хвороба та ін.) обов'язки та права фінансового директора переходять до посадової особи, визначеної наказом Голови правління.

#### 2. Основні завдання фінансового директора

Керівництво фінансовим відділом акціонерного товариства та звітування перед Головою правління.

Виступати представником акціонерного товариства у співпраці з банківськими установами, інвесторами, фінансовими консультантами.

Організація процесу підготовки та складання консолідованої фінансової звітності.

Організація процесу підготовки та складання внутрішньої звітності.

Контроль роботи бухгалтерських служб дочірніх підприємств та бухгалтерської служби материнського підприємства.

#### 3. Обов'язки фінансового директора

- оперативний контроль роботи бухгалтерських служб дочірніх підприємств, бухгалтерської служби материнського підприємства та надання консультативної підтримки;

- організація розробки форм робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності;

- контроль процесу складання консолідованої фінансової звітності та внутрішньої звітності;

- забезпечення формування виробничих планів, визначення нормативних показників витрат в структурі собівартості та контроль їх виконання;

- організація стратегічного та поточного аналізу прибутковості для визначення ефективності операцій акціонерного товариства в цілому та за окремими структурними одиницями, управління витратами з метою їх мінімізації;

- внутрішній контроль за рухом грошових коштів акціонерного товариства та концентрацією грошових ресурсів, надходженням коштів від дебіторів та виконанням зобов'язань пере кредиторами;

- контроль реалізації програми капітальних вкладень акціонерного товариства;

- контроль реалізації кредитної політики акціонерного товариства;

- організація на основі стратегії акціонерного товариства розробки комплексної інвестиційної програми;

- забезпечення формування відповідно зі стратегією розвитку акціонерного товариства щорічних фінансових планів та контроль їх виконання на основі співставлення фактичних та планових показників;

- організація перевірки діяльності акціонерного товариства в цілому та його дочірніх підприємств;

- організація планових виїзних перевірок дочірніх підприємств;

- організація роботи за підготовкою пропозицій для Голови правління.

#### **4. Повноваження (права) фінансового директора**

Керувати роботою бухгалтерських служб дочірніх підприємств та бухгалтерської служби материнського підприємства.

Керувати роботою групи бухгалтерів з управлінського обліку та групи бухгалтерів із складання консолідованої фінансової звітності, а також:

- вносити пропозиції про прийняття, переведення звільнення співробітників фінансового відділу;

- вирішувати питання щодо розподілу обов'язків між підлеглими;

- встановлювати режим роботи співробітників фінансового відділу;
- визначати строки і порядок надання чергових і позачергових відпусток співробітників фінансового відділу;
- визначати розмір заробітної плати співробітників фінансового відділу виходячи з їхнього особистого внеску в загальний результат роботи відділу;
- підписувати консолідовану фінансову звітність;
- розглядати і візувати договори акціонерного товариства, накази про затвердження тарифних ставок працівників фінансового відділу, накази про преміювання.

### **5. Відповідальність фінансового директора**

Фінансовий директор несе матеріальну, дисциплінарну, адміністративну й кримінальну відповідальність за виконання своїх обов'язків, зазначених в п. 3.

### **6. Підпорядкованість і підзвітність**

Фінансовий директор підпорядковується Голові правління акціонерного товариства і надає йому пропозиції щодо управління фінансово-господарською діяльністю акціонерного товариства.

### **7. Службові зв'язки співробітника з іншими підрозділами**

Фінансовий директор акціонерного товариства підтримує зв'язок із службою внутрішнього аудиту, експортним відділом, ІТ відділом, юридичним відділом та відділом маркетингу.

### **8. Вимоги до фінансового директора**

*Кваліфікація:*

Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст).

*Досвід роботи:*

Стаж бухгалтерської або фінансової роботи не менше 5 років.

*Знання:*

- законодавчо-нормативних актів України, які стосуються організації і ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві, а також



регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства;

- принципів організації бухгалтерського обліку і складання звітності;
- основ технології ведення діяльності;
- методів аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства;
- порядку прийняття, оприбуткування, зберігання товарно-матеріальних і інших цінностей;
- правил проведення перевірок і документальних ревізій;
- правил користування засобами обчислюваної техніки, знання їхніх можливостей з метою використання для автоматизації обліково-обчислювальних робіт і аналізу господарської діяльності;
- економіки і організації керування роботою групи підприємства;
- принципів податкового обліку;
- правил організації управлінського обліку;
- основ цивільного права, трудового, фінансового і господарського законодавства.

## Додаток Т

Материнське підприємство		Дочірнє підприємство		Консолідована фінансова звітність		
<i>Баланс</i>		<i>Баланс</i>		<i>Баланс</i>		
Активи	+	Активи	}	- Елімінування =	{	Активи
Зобов'язання	+	Зобов'язання				Зобов'язання
Власний капітал	+	Власний капітал				Власний капітал
<i>Звіт про фінансові результати</i>		<i>Звіт про фінансові результати</i>		<i>Звіт про фінансові результати</i>		
Доходи	+	Доходи	}	- Елімінування =	{	Доходи
Витрати	+	Витрати				Витрати
<u>Чистий дохід</u>		<u>Чистий дохід</u>				<u>Чистий дохід</u>

Рис. Консолідація фінансової звітності материнського та дочірнього підприємств

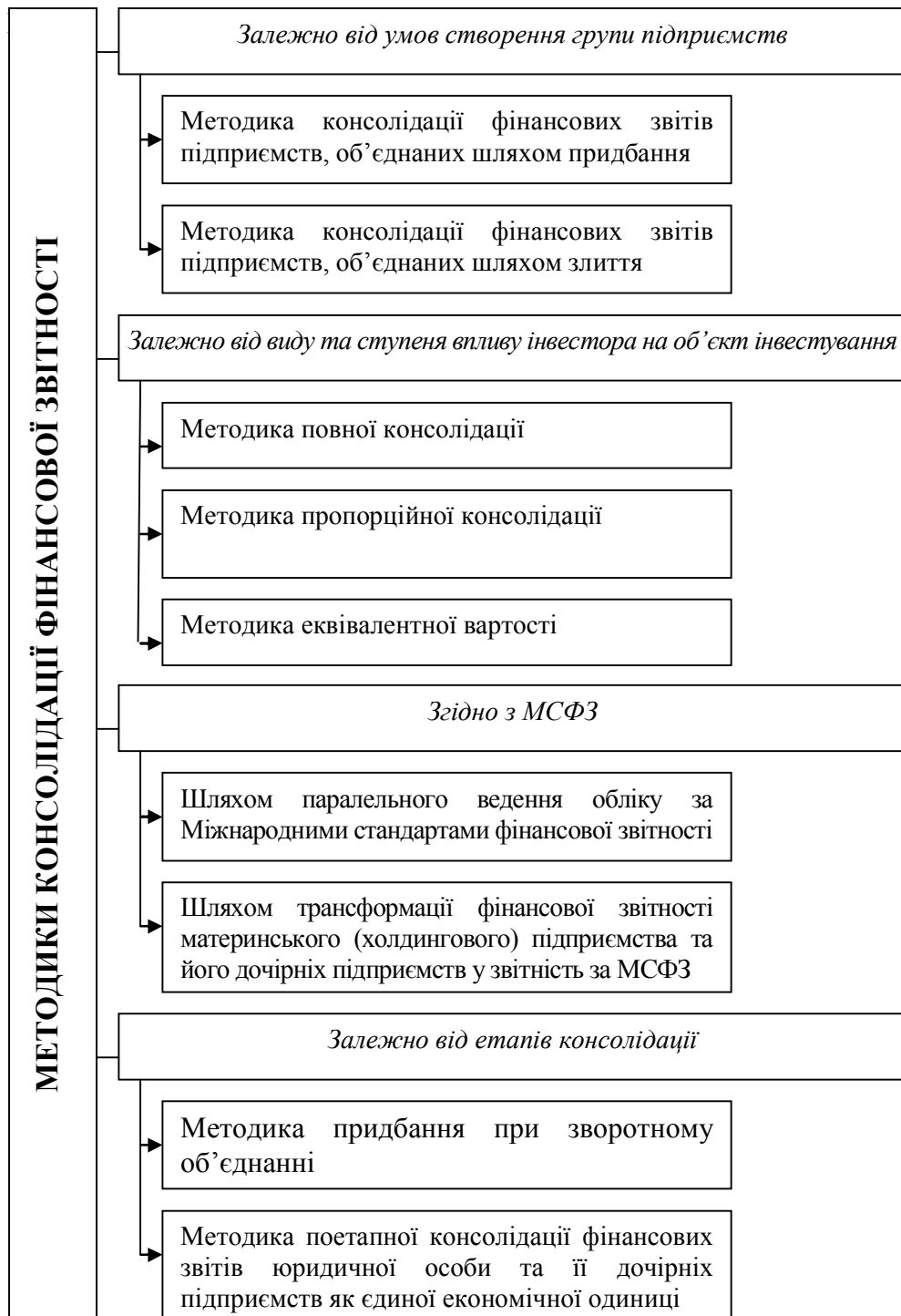


Рис. Методики формування консолідованої фінансової звітності

## Додаток Ф



Рис. Структура капіталу Приватного акціонерного товариства “Укрпродукт Груп”

## Додаток X

## Динаміка основних консолідованих показників діяльності

ПрАТ “Укрпродукт Груп” за 2006-2008 р.р.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення, +/-		
		2006	2007	2008	2008-2006	2008-2007	Відн.,% 2008/2006
1	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), ‘000	347182	485781	582913	235730	97132	167,90
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), ‘000	275395	380184	462368	186973	82184	167,89
3	Валовий прибуток (збиток), ‘000	71788	105598	120545	48757	14947	167,92
4	Витрати, ‘000	57575	63694	86771	29196	23077	150,71
5	Прибуток (збиток) від операційної діяльності, ‘000	14213	41904	33774	19561	-8129	237,63
6	Прибуток (збиток) до оподаткування, ‘000	11866	37128	27178	15312	-9950	229,05
7	Податок на прибуток, ‘000	1179	4190	1805	627	-2385	153,16
8	Чистий прибуток (збиток), ‘000	10687	32937	25373	14686	-7565	237,42
9	Рівень рентабельності продажу, %	26,07	27,78	26,07	0	-1,71	100,00
10	Середньорічна вартість основних засобів, ‘000	107612	120188	117302	9690	-2886	109,00
11	Середньооблікова чисельність персоналу, чол.	2372	2014	2089	-283	75	88,07
12	Фонд оплати праці, ‘000	34270	32584	47001	12732	14417	137,15
13	Середньомісячна заробітна плата робітника	1203,96	1348,23	1874,95	670,99	526,72	155,73

## Додаток Ц

## Приватне акціонерне товариство “Укрпродукт Груп”

Додаток до приміток до консолідованої фінансової звітності

“Інформація за сегментами” за 2008 р.

Група організована на міжнародному рівні у 3 основні сегменти:

1. Брендова продукція – (плавлений сир, твердий сир, масло та ін.);
2. Молоко-порошок (сухе молоко);
3. Інше (транспортні послуги та перепродаж товарів).

<i>£'000</i> <i>(у фунтах стерлінгах)</i>	<i>Брендова</i> <i>продукція</i>	<i>Молоко</i> <i>порошок</i> <i>(сухе молоко)</i>	<i>Інше</i>	<i>Нерозподі-</i> <i>лені статті</i>	<i>Усього</i>
<b>Доходи звітних сегментів:</b>	<b>93,001</b>	<b>20,106</b>	<b>9,278</b>	-	<b>122,385</b>
із них: доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):					
- іншим звітним сегментам	55,191	8,545	6,724	-	70,460
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):					
- зовнішнім покупцям	37,810	11,561	2,554	-	51,925
<b>Валовий прибуток</b>	<b>8,751</b>	<b>1,274</b>	<b>406</b>	-	<b>10,431</b>
Адміністративні витрати	(2,310)	(241)	(49)	(621)	(3,221)
Витрати на збут	(2,977)	(53)	(46)	(266)	(3,342)
Втрати від курсових різниць	-	-	-	(645)	(645)
<b>Прибуток від операційної</b> <b>діяльності</b>	<b>3,464</b>	<b>980</b>	<b>311</b>	<b>(1,532)</b>	<b>3,223</b>
Фінансові витрати	-	-	-	(592)	(592)
Інші операційні витрати	-	-	-	(192)	(192)
<b>Прибуток до оподаткування</b>	<b>3,464</b>	<b>980</b>	<b>311</b>	<b>(2,316)</b>	<b>2,439</b>
Податки	-	-	-	(162)	(162)
<b>Прибуток за рік</b>	<b>3,464</b>	<b>980</b>	<b>311</b>	<b>(2,478)</b>	<b>2,277</b>
Активи звітних сегментів	16,662	2,026	822	-	19,510
Нерозподілені активи	-	-	-	2,876	2,876
Нерозподілені відстрочені податки	-	-	-	117	117
<b>Консолідовані загальні активи</b>	<b>16,662</b>	<b>2,026</b>	<b>822</b>	<b>2,993</b>	<b>22,503</b>
Зобов'язання звітних сегментів	794	363	311	-	1,468
Нерозподілені зобов'язання	-	-	-	4,337	4,337
Нерозподілені відстрочені податки	-	-	-	697	697
<b>Загальна сума консолідованих</b> <b>зобов'язань</b>	<b>794</b>	<b>363</b>	<b>311</b>	<b>5,034</b>	<b>6,502</b>
<b>Інша сегментна інформація:</b>					
Амортизація	1,379	279	17	75	1,750
Капітальні інвестиції	1,204	319	12	20	1,555

Найменування  
підприємства

ЗАТВЕРДЖУЮ  
Голова Правління  
Підприємства  
“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

## ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ ПРАЦІВНИКІВ відділу внутрішнього контролю

м. Житомир

### I. Загальні положення

1. Аудитор приймається на роботу і звільняється від виконуваної роботи наказом директора (керівника) Групи підприємств.

2. Аудитор безпосередньо підпорядковується керівнику служби внутрішнього контролю Групи підприємств.

3. У своїй роботі аудитор керується Конституцією України, положенням про службу внутрішнього контролю і цією посадовою інструкцією.

4. **Кваліфікаційні вимоги:** на посаду аудитора консолідованої фінансової звітності може бути призначений працівник з повною вищою освітою відповідного напрямку підготовки (спеціаліст, магістр) та підвищеної кваліфікації з питань міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Бажано мати сертифікат аудитора України та сертифікати, що підтверджують знання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, корпоративного управління та інформаційних систем бухгалтерського обліку. Стаж роботи за професією бухгалтера чи аудитора в компаніях, які складають консолідовану фінансову звітність – не менше 2 років. Вільне володіння діловою українською мовою, а також іноземною мовою, бажано англійською.

5. Аудитор **повинен знати:**

– Національні стандарти бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності;

– Нормативні акти та методичні вказівки з питань бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

– Нормативну базу з питань функціонування корпоративних утворень;

– Облікову політику групи підприємств та особливості формування робочого плану рахунків;

– Особливості документообороту;

– Особливості застосування методів консолідації фінансової звітності;

– Особливості елімінування внутрішньогрупових операцій;

– Нормативні матеріали з організації та проведення аудиту, судово-бухгалтерської експертизи, контролю, ревізії, інвентаризацій, економічного та фінансового аналізу;

– основи менеджменту та маркетингу, основи економіки, організації праці, виробництва та управління.

### II. Обов'язки

Аудитор зобов'язаний:

– самостійно здійснювати перевірки консолідованої фінансової звітності та проводити аналіз діяльності;

– самостійно здійснювати перевірки звітності дочірніх підприємств;

– самостійно здійснювати перевірки правильності врахування внутрішньогрупових операцій;

- перевіряти правильність застосування процедур елімінування та методів консолідації;
- складати акти перевірок та готувати аудиторські висновки щодо проведення внутрішнього аудиту консолідованої фінансової звітності;
- проводити консультивання та роз'яснення працівників підрозділів щодо правильності здійснених ними операцій пов'язаних з консолідацією звітності;
- здійснювати облік і зберігання робочих документів аудитора;
- виконувати вимоги Кодексу професійної етики аудиторів та Етичного Кодексу працівників Підприємства;
- постійно вдосконалювати власні навички та рівень підготовки;
- дотримуватися діючих положень з проведення контролю, ревізії та аудиту.

### **III. Права**

Аудитор має право:

- вносити пропозиції щодо удосконалення роботи, пов'язаної з передбаченими цією посадовою інструкцією обов'язками;
- доповідати директору (керівнику) підприємства про всі випадки порушення операцій з консолідації фінансової звітності.

### **IV. Відповідальність**

Аудитор відповідає за:

- якість та своєчасність виконання покладених на нього цією посадовою інструкцією обов'язків;
- якість проведення консультацій;
- дотримання вимог Кодексу професійної етики аудиторів;
- нерозголошення відомостей, що становлять комерційну таємницю Підприємства;
- дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку Підприємства.
- дотримання інструкцій з охорони праці, протипожежної безпеки та виробничої санітарії.

### **V. Взаємовідносини (зв'язки за посадою)**

За дорученням керівництва Підприємства та служби внутрішнього контролю представляти Підприємство в інших управлінських структурах, в т. ч. в незалежних аудиторських фірмах з питань, що належать до його компетенції та наданих повноважень.

Забезпечувати у межах своєї компетенції ділове листування з дочірніми підприємствами.

### **VI. Критерії оцінки діяльності працівника**

Основними критеріями оцінки діяльності аудитора служби внутрішнього контролю вважаються наступні:

- своєчасність виконання Плану діяльності служби внутрішнього контролю;
- економія грошових та матеріальних засобів за рахунок його діяльності;
- зменшення втрат, штрафів на Підприємстві за рахунок його діяльності;
- зниження ризиків системи внутрішнього контролю Підприємства.

Ознайомлений: \_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(Прізвище, ім'я, по батькові)



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Арлачев Д.В. Этапы и информационное обеспечение процедур консолидации финансовой отчетности: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції [“Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні 2000”], (Київ, 16-18 жовтня 2000 р.) / Д.В. Арлачев. – К, 2000. – С. 4-7.

2. Аудит / [Гузов Ю.Н., Быков В.А., Соколов Я.В. и др.]; под ред. Ю.Н. Гузова – СПб: ГОУ ДПО ЦПКС СПб “Региональный центр оценки качества образования и информационных технологий”, 2008. – 169 с.

3. Барановська О.М. Внутрішній аудит як складова внутрішньогосподарського контролю підприємств: Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції [“Майбутнє – аудит”], (м. Кривий Ріг, 1 грудня 2008 р.) / О.М. Барановська. – Кривий Ріг: “Видавничий дім”, 2008. – 357 с. – С. 27-30.

4. Барановська Т.В. Облікова політика як елемент системи внутрішнього контролю: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Том 21. Економіка. [“Україна наукова '2003”] / Т.В. Барановська / Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – 68 с. – С. 35-36.

5. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 18-26.

6. Бесараб Є.О. Формування промфінгруп в Україні та стимулювання руху інвестиційних ресурсів / Є.О. Бесараб // Фінанси України. – 2001. – № 6. – С. 114-119.

7. Благодарев А.В. Формирование отчетной информации в холдингах для целей управления: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / А.В. Благодарев. – Санкт-Петербург, 2007. – 20 с.

8. Бодров Ю. Корпоративные аспекты бухгалтерского учета в холдинговых группах в России / Ю. Бодров, Д. Яковенко // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 15-16. – С. 44-48.

9. Большой бухгалтерский словарь / [под. ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

10. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
11. Бортник Н.А. Проблема аудита в холдинговых структурах / Н.А. Бортник, В.С. Плотников // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – №3(29). – 454 с. – С. 34-36.
12. Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М. Брюханов // Финансовый директор. – 2006. – № 6. – Режим доступа до журн.: <http://www.intalev.ru/index.php?id=23208>
13. Бутенко В. Дочки-матері: подаємо консолідовану звітність / В. Бутенко // Дебет-Кредит. – 2006. – № 6. – С. 18-22.
14. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А Бутинець // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 31-42.
15. Бутинець Т.А. Особливості організації внутрішньогосподарського контролю в умовах використання комп'ютерних технологій / Т.А Бутинець, В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2008. – № 4 (46). – С. 6-21.
16. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 512 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська / За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 528 с.
19. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – [8-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
20. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.

21. Бычкова С.М. Концепция выявления искажений в финансовой отчетности / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2009. – №6. – С. 3-10.
22. Вареня В. Мошенничество в бухгалтерском учете и финансовой отчетности / В. Вареня // Главбух. – 2009. – №21(644). – С. 33-38.
23. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
24. Виноградова М.О. Порівняльна характеристика звітності за сегментами в Україні і Росії та відповідність її міжнародним стандартам / М.О. Виноградова // Наукові праці КНТУ. – Економічні науки. вип. 10, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2006. – 386. – С. 35-40.
25. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / О.П. Войналович. – Київ, 2006. – 189 с.
26. Войнаренко М.П. Проблеми формування облікової політики підприємства / М.П. Войнаренко, Т.М. Аксьонова // Вісник ХНУ. Науковий журнал. – Економічні науки. Том 3 (138). – Хмельницький: ХНУ, 2009. – 244 с. – С. 96-99.
27. Гарчук-Иванча Н.Г. Учет и аудит консолидированных финансовых результатов холдинга: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Н.Г. Гарчук-Иванча. – Саратов, 2007. – 20 с.
28. Герасименко О.С. Методика складання консолідованої фінансової звітності та аналіз ефективності діяльності дочірніх підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.С. Герасименко. – Київ, 2007. – 20 с.
29. Герасименко О.С. Теоретичні аспекти створення груп підприємств в Україні / О.С. Герасименко // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Випуск 214: В 4 т. – Т. 2. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 430-437.
30. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с.
31. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 43-54.
32. Голов С.Ф. Предмет і метод бухгалтерського обліку: міфи та реалії / С.Ф. Голов // Міжнародний науково-виробничий журнал “Облік і фінанси АПК”. – 2004. – № 1. – С. 17-23.

33. Голубка Я.В. Облік та аудит фінансових інвестицій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Я.В. Голубка. – Тернопіль, 2006. – 20 с.

34. Голубка Я.В. Проблеми обліку фінансових інвестицій при складанні консолідованої фінансової звітності / Я.В. Голубка // Вісник ХНУ. Частина 2. Том 2, 2005. – № 4. – С. 26-30.

35. Гордєєва Т.А. Злиття та поглинання як інструменти антикризового управління / Т.А. Гордєєва // Вісник ХНУ. Том 1, 2010. – № 1. – С. 20-23.

36. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>

37. Грэй Сидней Дж. Финансовый учет: глобальный подход: [учеб.-метод. пособие: пер. с англ.] / Сидней Дж. Грэй, Белверд Е. Нидлз. – Москва: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.

38. Губіна І. Консолідація фінансової звітності: основні процедури / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2009. – № 11. – С. 64-68.

39. Губіна І. Консолідація фінансової звітності: подальші коригування / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2009. – № 14. – С. 76-81.

40. Дамодаран А. Инвестиционная оценка: Инструменты и методы оценки любых активов: [пер. с англ. – 2-е изд., исправил.] / А. Дамодаран. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 1341 с.

41. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: [учебник] / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – [6-е изд., перераб. и доп.] – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2008. – 368 с.

42. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. – К.: Т-во “Знання”, 2006. – 495 с.

43. Дорош Н.І. Значення та мета консолідованої фінансової звітності: збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції [“Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання”] / Н.І. Дорош. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. – С. 67-68.

44. Дорош Н.І. Особливості консолідованої фінансової звітності / Н.І. Дорош // Науковий вісник УНУ. Науковий журнал. Випуск 29. – Ужгород: УНУ, 2010. – С. 240.

45. Дорош Н.І. Юридичні та бухгалтерські аспекти консолідованої фінансової звітності: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції [“Сучасні кризові

явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством”], (м. Луцьк, 29-30 червня 2010 р.) / Н.І. Дорош. – Відп. за ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технологічного університету. – 2010. – С. 20-21.

46. Житний П.Є. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №2. – С. 19-25.

47. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.

48. Житний П.Є. Особливості формування облікової політики фінансово-промислових систем: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [“Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти”], (м. Полтава, 16-17 травня 2006 р.) / П.Є. Житний. – П.: РВЦ ПУСКУ, 2006. – Ч.1. – 296 с. – С. 208-210.

49. Житний П.Є. Формування облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [“Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”], (м. Київ, 14 травня 2010 р.) / П.Є. Житний. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 47-49.

50. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV-ВР: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

51. Закон України “Про промислово-фінансові групи в Україні” від 21.11.1995 р. № 437/95-ВР: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=437%2F95-%E2%F0>

52. Закон України “Про холдингові компанії в Україні” від 15.03.2006 р. №3528-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3528-15>

53. Іваненко В.О. Систематизація наукових досліджень з проблем звітності підприємства / В.О. Іваненко, І.В. Семчук // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – 284 с. – С. 53-64.

54. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99. р. №291 зі змінами та доповненнями.

55. Каспина Р.Г. Мошенничество в корпоративной отчетности / Р.Г. Каспина // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – №4(64). – С. 27-36.

56. Ковалев В.В. Как читать баланс: [3-е изд., перераб. и доп.] / В.В. Ковалев, В.В. Патров. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 448 с.

57. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 395 с.

58. Корінько М.Д. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко. – К.: Видавництво: ТОВ “Клякса”, 2009. – 472 с.

59. Корінько М.Д. Реструктуризація транснаціональних корпорацій: обліково-аналітичний аспект: монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко, О.І. Пилипенко. – К.: Видавництво: ТОВ “Клякса”, 2009. – 520 с.

60. Коршикова Р.С. Консолідована фінансова звітність: призначення та методика складання / Р. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №7. – С. 28-40.

61. Коршикова Р.С. Об'єднання підприємств: сутність та методи відображення в обліку і звітності / Р.С. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 60-74.

62. Коршикова Р.С. Подальше удосконалення вимог П(С)БО України щодо обліку об'єднання підприємств: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [“Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”] / Р.С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 60-62.

63. Костюченко В.М. Внутрішній аудит у системі управління холдингом / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №2. – С. 19-25.

64. Костюченко В.М. Звітність за сегментами юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці / В.М. Костюченко // Регіональні перспективи: Наук.-практич. журн. – 2003. – №4-5. – С. 173-177.

65. Костюченко В.М. Інформаційні системи для управління консолідованою економічною одиницею / В.М. Костюченко // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць Ін-ту економіки ДНУ. Вип. 198. – Т.4. – Дніпропетровськ: ДНУ. 2005. – С. 348-352.

66. Костюченко В.М. Консолідація фінансових звітів як основа аналізу діяльності групи підприємств / В.М. Костюченко // Збірник наукових праць. Економіка:

проблеми теорії та практики. Випуск 191. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 1169-1175.

67. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність при поетапному об'єднанні бізнесу / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 12-16.

68. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: [навчально-практичний посібник] / В.М. Костюченко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 528 с.

69. Костюченко В.М. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(С)БО / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 34-41.

70. Костюченко В.М. Методичні аспекти консолідації фінансової звітності / В.М. Костюченко // Регіональні перспективи. – 2003. – № 2-3. – С. 73-75.

71. Костюченко В.М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.М. Костюченко. – Київ, 2008. – 30 с.

72. Костюченко В.М. Облікова політика юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці / В.М. Костюченко // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. вип. / Відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 220-226.

73. Костюченко В.М. Проблеми консолідації фінансових звітів в іноземній валюті та шляхи їх вирішення: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [“Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”] / В.М. Костюченко. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 418-420.

74. Костюченко В.М. Теоретичні аспекти класифікації внутрішньогрупових операцій [Електронний ресурс] // Облік і фінанси АПК. – 2006. – Режим доступу до журн.: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/152/35>

75. Крупка Я.Д. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Я.Д. Крупка. – Тернопіль, 2002. – 30 с.

76. Крупка Я.Д. Технологія складання консолідованої фінансової звітності / Я.Д. Крупка // Баланс. – 2001. – № 19 (352). – С. 36-39.

77. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві:

автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н.П. Кузик. – Київ, 2004. – 24 с.

78. Кузнецова С. Організація бухгалтерського обліку з огляду на організаційну структуру суб'єктів господарювання / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С. 8-13.

79. Кузнецова С. Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 29-33.

80. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №5. – С. 24-34.

81. Левицька С. Організація обліку господарської діяльності підприємства / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №6. – С. 6-13.

82. Левицька С.О. Облік і аудит операцій в іноземній валюті: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С.О. Левицька. – Тернопіль, 2000. – 20 с.

83. Литвиненко Н.О. Аспекти аудиту внутрішніх розрахунків: матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції [“Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці”] / Н.О. Литвиненко / М-во освіти і науки України, Ужгородський національний університет; відповід. ред. Й.Я. Даньків. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с. – С. 162-163.

84. Литвиненко Н.О. Внутрішні розрахунки у міжнародних стандартах фінансової звітності: матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні”], (м. Тернопіль, 23-24 квітня 2010 р.) / Н.О. Литвиненко. – Тернопіль: Крок, 2010. – 257 с. – С. 125-127.

85. Литвиненко Н.О. Еволюція об'єкта “внутрішні розрахунки” в методологічній основі бухгалтерського обліку / Н.О. Литвиненко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник національного університету “Львівська політехніка”. – 2009. – 651 с. – 416-423.

86. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

87. Лозовицький С.П. Методичні і організаційні аспекти обліку й аудиту холдингових компаній: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С.П. Лозовицький. – Львів, 2004. –



20 с.

88. Лозовицький С.П. Особливості організації системи бухгалтерського обліку у холдингових компаніях / С.П. Лозовицький // Вісник Львівської комерційної академії / Серія економічна. Випуск 16 - Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С. 229-232.

89. Лозовицький С.П. Особливості процесу організації аудиту холдингових компаній / С.П. Лозовицький // Збірник наукових праць КДТУ: Економічні науки. Випуск 5, ч. II. – Вид-во КДТУ, 2004. – С. 241-249.

90. Лозовицький С.П. Особливості формування облікової політики в холдингових компаніях / С.П. Лозовицький // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 184. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. – С. 618-627.

91. Лозовицький С.П. Оцінка суттєвості і ризику аудиту консолідованої фінансової звітності холдингової компанії: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції [Наука і освіта 2004] / С.П. Лозовицький. – Дніпропетровськ: “Наука і освіта”, 2004. – Т. 17. – С. 47-49.

92. Лузан Ю.Я. Звітність підприємства – основа інформаційної системи управління / Ю.Я. Лузан // Міжнародний науково-виробничий журнал “Облік і фінанси АПК”. – 2004. – № 1. – С. 4-9.

93. Лук'яненко Л.І. Облік фінансових інвестицій: методологія та проблеми міжнародної уніфікації: монографія / Л.І. Лук'яненко, О.В. Небильцова, Р.С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2005. – 172 с.

94. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови: монографія / М.Р. Лучко. – К.: Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, 2007. – 263 с.

95. Лучко М.Р. Питання консолідованої фінансової звітності у контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні / М.Р. Лучко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 75-82.

96. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М.Р. Лучко. – Київ, 2008. – 30 с.

97. Лысенко Л.И. О сущности и методах подготовки консолидированной отчетности: // материалы Всеукраинской науч.-метод. конф. [“Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения”] / Л.И. Лысенко. – С, 2003. – С. 8-9.

98.Максімова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія / В.Ф.Максімова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.

99.Максімова В.Ф. Класифікація внутрішнього економічного корпоративного контролю / В.Ф.Максімова // Вісник Львівської комерційної академії. – Сер.: Економічна. – Вип. 16. – Львів: Львівська комерційна академія, 2004. – С. 316-323.

100.Матвеев А.А. Консолидированная отчетность: методика и практика: [учебно-практическое пособие] / А.А.Матвеев, В.П.Суйц. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 176 с.

101.Матвеев А.А. Разработка консолидированной отчетности для вертикально-интегрированных компаний нефтяной отрасли: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности” / А.А.Матвеев. – Москва, 2000. 20 с.

102.Мельник Г. Консолідація фінансової звітності – як це робиться / Г. Мельник // Дебет-Кредит. – 2002. – № 14. – С. 35-39.

103.Мельник М.В. Экономический анализ в аудите: [учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, “Финансы и кредит”, “Налоги и налогообложение”] / М.В.Мельник, В.Г.Когденко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 543 с.

104.Миславская Н.А. Объединение компаний в процессе консолидации финансовой отчетности в системе МСФО / Н.А.Миславская, С.Н.Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – №2. – С. 15-20.

105.Мошенский С.З. Рынок ценных бумаг: трансформационные процессы / С.З.Мошенский. – Москва: “Экономика”, 2010. – 240 с.

106.Мошенський С.З. Економічний аналіз: підруч. [для студ. економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / С.З.Мошенський, О.В.Олійник. – [2-ге вид.] – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.

107.Науменкова С.В. Особливості управління фінансами в холдингових компаніях / С.В. Науменкова // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 93-107.

108.Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П.П.Німчинов. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с.

109.Озеран В.О. Місце класифікації внутрішніх розрахунків в організації та методиці їх обліку, контролю та аналізу: матеріали та тексти виступів V-ої Міжнародної науково-практичної конференції [Бухгалтерський облік, аналіз і

контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей] / В.О. Озеран, Н.О. Литвиненко. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 148 с. – С. 93-106.

110. Олійник О.В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін: монографія / Олійник О.В. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 653 с.

111. Олійник Л.Ш. Інформаційна та контрольна функція внутрішньогрупової звітності об'єднань підприємств: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції [“Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю”] / Л.Ш. Олійник. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 99-101.

112. Онищенко В.П. Порівняльний аналіз консолідованої фінансової звітності / В.П. Онищенко // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 8(62). – С. 189-192.

113. Онищенко В.П. Актуальні питання застосування методу участі в капіталі згідно з П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” / В.П. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 15-22.

114. Онищенко В.П. Методика та організація консолідованої фінансової звітності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.П. Онищенко. – Київ, 2008. – 20 с.

115. Онищенко В.П. Методологічні засади аналізу консолідованої фінансової звітності: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції [“Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку”] / В.П. Онищенко. – Т.: Економічна думка, 2006. – С. 139-140.

116. Онищенко В.П. Розподіл внутрішньогрупового прибутку при консолідації фінансових звітів / В.П. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 22-29.

117. Оністрат А.А. Критерії фінансового аналізу консолідованої фінансової звітності: збірник тез укладено за матеріалами IV Міжнародної науково-практичної конференції [“Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку”] / А. Оністрат, О. Герасименко. – Тернопіль, 2006. – С. 141-142.

118. Оністрат А.А. Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту груп підприємств: збірник тез доповідей науково-практичної конференції [“Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства 2007”] / А.А. Оністрат, О.С. Герасименко. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка” 2007. – С. 159-160.

119. Орлов І.В. Звітність підприємств: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – [3-є вид., допов. і перероб.] / І.В. Орлов / Житомир: ЖДТУ, 2008. – 484 с.

120. Остап'юк Н.А. Консолідована фінансова звітність в системі внутрішнього контролю групи підприємств / Н.А. Остап'юк, І.В. Семчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 1 (16). – 380 с. – С. 183-192.

121. Остап'юк Н.А. Облікова політика як інструмент формування достовірної інформації в інфляційній економіці: матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції [“Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці”], (м. Ужгород, 26-28 квітня 2010 р.) / Н.А. Остап'юк / Відп. ред. Й.Я. Даньків. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с. – С. 209-211.

122. Павлик С.Я. Система внутрішнього контролю в управлінні холдинговою компанією: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції”], (м. Київ, 20-22 квітня 2005 р.) / С. Павлик. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – 277 с. – С. 232-234.

123. Павлик С.Я. Внутрішній аудит як вид внутрішнього контролю в системі управління холдинговою компанією: матеріали Всеукраїнської міжвузівської науково-практичної конференції [“Майбутнє – аудит”], (м. Кривий Ріг, 12 грудня 2006 р.) / С.Я. Павлик. – Кривий Ріг: Видавничий дім, 2006. – 200 с. – С. 110.

124. Павлик С.Я. Методологічні аспекти управління та обліку консолідованими фінансовими потоками холдингової компанії: збірник тез доповідей учасників V наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна [“Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи”] / С.Я. Павлик. – К.: 2007. – С. 83-85.

125. Павлик С.Я. Нормативно-правове забезпечення в системі менеджменту холдингової компанії: збірник тез доповідей науково-практичної конференції

[“Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства 2007”] / С.Я. Павлик. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка” 2007. – С. 162-163.

126. Пальчук О.В. Облікова політика як інструмент управління обліком / О.В. Пальчук // Наукові праці КНТУ. Збірник наукових праць. / Економічні науки, вип. 7, ч. I – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 512 с. – С. 213-221.

127. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелеєв. – Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.

128. Пашковская Л.В. Учет и отчетность в системе управления корпоративным капиталом: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.В. Пашковская. – Минск, 2004. – 20 с.

129. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: дис. ... доктора ек. наук: 08.00.09 / С.М. Петренко. – Д., 2010. – 560 с.

130. Пилипенко І.І. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку / І.І. Пилипенко, В.О. Шевчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 5-12.

131. Пилипенко О.І. Елементи облікової політики корпорацій / О.І. Пилипенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (11). / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 284-290.

132. Пилипенко О.І. Етапи формування єдиної облікової політики корпорації / О.І. Пилипенко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2008. – № 3 (45). – С. 169-175.

133. Пилипенко О.І. Моделювання облікової політики в системі корпоративного управління / О.І. Пилипенко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 2 (48). – С. 104-110.

134. Пилипів Н.І. Облікова інформація – основа прийняття рішень на всіх рівнях управління: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [“Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”], (м. Київ, 14 травня 2010 р.) / Н.І. Пилипів. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 472-474.

135. Плєсняєва С.М. Оцінка внутрішнього аудиту: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту [“Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти”],

(м. Полтава, 16-17 травня 2006 р.) / С.М. Плєсняєва. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. – 156 с. – С. 114-116.

136. Плотников В.С. Финансовый и управленческий учет в холдингах / В.С. Плотников, В.В. Шестакова / Под ред. д-ра экон. наук, проф. В.И. Бариленко. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2004. – 336 с.

137. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене наказом МФУ від 30.07.1999 р. №176: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0553-99>

138. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом МФУ від 07.07.1999 р. № 163: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0499-99>

139. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затверджене наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0398-99>

140. Постанова КМУ “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” від 28.02.2000 р. № 419: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=419-2000-%EF>

141. Принципи корпоративного управління. Затверджено рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України, протокол засідання комісії від 11 грудня 2003 р. № 54.

142. Проскуріна Н.М. Консолідована фінансова звітність: загальні принципи складання згідно з МСБО / Н.М. Проскуріна // Аудитор України. – 2006. – №19. – С. 14-18.

143. Пучкова С.И. Консолидированная отчетность: [учебное пособие] / С.И. Пучкова, В.Д. Новодворский: под ред. Н.П. Кондракова. – М.: ФБК – ПРЕСС, 1999. – 224 с.

144. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.

145. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с.

146. Риндя А. МП + ДП = мамо, не горюй! (складання консолідованої фінансової звітності) / А. Риндя // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 15(677). – С. 37-44.

147. Романенко О.А. Вдосконалення фінансової звітності холдингових компаній / О.А. Романенко // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2007. – № 577. – С. 344-347.

148. Романенко О.А. Особливості організації внутрішнього контролю фінансових ресурсів у холдингових компаніях: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції”] / О. Романенко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – С. 240-242.

149. Романенко О.А. Вдосконалення фінансової звітності холдингових компаній: матеріали науково-практичної конференції [“Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства”] / О.А. Романенко. – Львів, 2007. – С. 185.

150. Руденко Л.В. Методичні проблеми консолідації фінансової звітності транснаціональних корпоративних структур: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [“Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти”], (м. Полтава, 16-17 травня 2006 р.) / Л.В. Руденко. – П.: РВЦ ПУСКУ, 2006. – 296 с. – С. 263-268.

151. Рудницький В.С. Особливості розробки програм аудиту консолідованої фінансової звітності холдингових компаній: збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції [“Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства”] / В.С. Рудницький, С.П. Лозовицький. – Т.: Тернопільська академія народного господарства, Мукачівський технологічний інститут, 2004. – 436 с. – С. 34-37.

152. Савченко О.О. Аналитические процедуры оценки консолидированной отчетности: : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / О.О. Савченко. – Новосибирск, 2008. – 20 с.

153. Семчук И.В. Проблемные вопросы достоверности информации в финансовых отчетах / И.В. Семчук // Вестник Брестского государственного технического университета / Экономика. – Брест: БГТУ, 2008. – № 3 (51). – С. 81-85.

154. Семчук І.В. Бухгалтерська звітність підприємства: підходи до класифікації: збірник тез та текстів виступів на П'ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Частина II. [“Зимові

читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”], (м. Житомир, 27-28 лютого 2007 р.) / І.В. Семчук. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 80 с. – С. 49-50.

155. Семчук І.В. Бухгалтерська звітність як вихідний елемент системи обліку / І.В. Семчук // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – № 2 (44). – 420 с. – С. 156-166.

156. Семчук І.В. Внутрішньогрупові операції та їх вплив на формування звітності / І.В. Семчук // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 260: В 6 т. – Т. I. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – 308 с. – С. 274-284.

157. Семчук І.В. Група підприємств: правове та облікове забезпечення діяльності / І.В. Семчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – Вип. 1 (10). – 376 с. – С. 258-269.

158. Семчук І.В. Звітність підприємств як джерело інформації для користувачів / І.В. Семчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – Вип. 1 (7). – 284 с. – С. 174-185.

159. Семчук І.В. Консолідація фінансової звітності: методика виконання процедур / І.В. Семчук // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 3 (49). – 284 с. – С. 167-172.

160. Семчук І.В. Консолідована та зведена звітність: точки дотику: збірник тез та текстів виступів на Шостій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В.Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”] / І.В. Семчук. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 148 с. – С. 89-91.

161. Семчук І.В. Консолідована фінансова звітність в умовах інформаційно-комп'ютерних технологій: організаційні аспекти формування: матеріали за VI міжнародна научна практична конференція. Том 6. Економіки [“Новини за модерна наука – 2010”], (Софія, 17-25 май 2010 г.) / І.В. Семчук. – Софія: “Бял ГРАД-БГ” ООД, 2010. – 104 с. – С. 18-19.

162. Семчук І.В. Консолідована фінансова звітність: методичний аспект: збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В.Малишеву,



д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Частина 1. [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”] / І.В. Семчук. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 76 с. – С. 60-61.

163. Семчук І.В. Консолідована фінансова звітність: становлення та необхідність складання за МСФЗ: матеріали V-ої Міжнародної науково-практичної конференції [“Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”], (м. Черкаси, 16-18 квітня 2008 р.) / І.В. Семчук / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технолог. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2008. – 291 с. – С. 25-26.

164. Семчук І.В. Материнське (холдингове) підприємство як суб’єкт складання консолідованої фінансової звітності: матеріали V-ї міжнародної наукової конференції. [“Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей”], (Краматорськ-Житомир, 09-10 вересня 2009 р.) / І.В. Семчук. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 148 с. – С. 85-87.

165. Семчук І.В. Методичні засади складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств / І.В. Семчук // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1 (47). – 254 с. – С. 120-123.

166. Семчук І.В. Організаційні засади складання консолідованої фінансової звітності / І.В. Семчук // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – № 4 (46). – 368 с. – С. 139-144.

167. Семчук І.В. Особливості консолідованої фінансової звітності в Україні: тези XXXII науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню університету, (м. Житомир, 14-16 березня 2007) / І.В. Семчук. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 242 с. – С. 196-197.

168. Семчук І.В. Особливості організації бухгалтерського обліку для складання консолідованої фінансової звітності: *Materialy V Miedzynarodowej naukowii-praktycznej konferencji. Volume 5 Ekonomiczne nauki*. [“Aktualne problemy nowoczesnych nauk - 2009”], (m. Przemysl, 07-15 czerwca 2009 roku), / І.В. Семчук. – Przemysl: “Nauka i studia”, 2009. – 96 str. – Str. 17-19.

169. Семчук І.В. Особливості організації внутрішнього контролю в об’єднаннях підприємств холдингового типу: збірник тез Восьмої всеукраїнської наукової конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В.Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”] / І.В. Семчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 140 с. – С. 117-118.

170. Семчук І.В. Поняття консолідованої фінансової звітності / І.В. Семчук // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 256: В 10 т. – Т. III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – 304 с. – С. 779-792.

171. Семчук І.В. Складання консолідованої фінансової звітності: досвід США: матеріали та тези виступів VIII-ї міжнародної наукової конференції [“Мовні стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти”] / І.В. Семчук. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 264 с. – С. 180-182.

172. Семчук І.В. Соціальна складова звітності підприємств – інструмент захисту інтересів суспільства: тези та тексти виступів VII-ої Міжнародної наукової конференції. Частина 2. [“Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку”] / І.В. Семчук. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 208 с. – С. 112-115.

173. Семчук І.В. Стандартизація консолідованої фінансової звітності: матеріали за IV міжнародна научна практична конференція. Том 3. Економіки [“Наука и образование – 2008”], (03-15 януари 2008 г.) / І.В. Семчук. – София: “Бял ГРАД-БГ” ООД, 2008. – 112 с. – С. 101-104.

174. Сисоєва І.М. Облікова політика як елемент організації інформаційних ресурсів підприємства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [“Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”], (м. Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р.) / І.М. Сисоєва. – Тернопіль, 2007. – С. 368-370.

175. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов.] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

176. Соколов Б.Н. Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методы, практика) / Б.Н. Соколов. – М., 2006. – 250 с.

177. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 383-384.

178. Судово-бухгалтерська експертиза: [навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”] / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 460 с.

179. Суйц В.П. Управленческий учёт: [учебник] / В.П. Суйц. – М.: Высшее образование, 2007. – 371 с.

180. Томашевська І.Л. Бухгалтерський облік та контроль операцій з придбання підприємств переробної промисловості: дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / І.Л. Томашевська. – Житомир, 2009. – 176 с.

181. Указ Президента України “Положення про холдингові компанії, що створюються в процесі корпоратизації та приватизації” від 11.05.1994 р. №224/94: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=224%2F94>

182. Уманців Г.В. Основи консолідації фінансової звітності / Г.В. Уманців // Бухгалтерія. – 2002. – № 4/1. – С. 27-36.

183. Уманців Г.В. Організаційно-методологічні аспекти обліку та звітності в об'єднаннях підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Г.В. Уманців. – Київ, 1999. – 20 с.

184. Уманців Г.В. Холдингові компанії та промислово-фінансові групи у сучасній економіці / Г.В. Уманців. – К.: ВІРА – Р, 2002. – С. 129-137.

185. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н.В. Уткіна. – Київ, 2008. – 20 с.

186. Фадєєва Г.М. Облік як функція управління: матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції [“Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці”], (м. Ужгород, 26-28 квітня 2010 р.) / Г.М. Фадєєва / Відп. ред. Й.Я. Даньків. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с. – С. 312-314.

187. Хомин П.Я. Облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств (методологія і методика): монографія / П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка. – 2001. – 453 с.

188. Цветкова Н.М. Методологія облікової політики за національними та міжнародними стандартами: порівняльний аналіз / Н.М. Цветкова // Науковий вісник. Збірник наукових праць. № 1(26), К.: ДАСОА, 2010. – 108 с. – С. 38-42.

189. Цветкова Н.М. Оцінка якості облікової політики: збірник тез доповідей учасників VIII-ої міжнародної наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, Заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна (15.03.1930-14.03.2002) [“Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія та організація”] / Н.М. Цветкова / Національна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2010. – 184 с. – С. 65-67.

190. Чижевська Л.В. Актуальні питання складання консолідованої звітності / Л.В. Чижевська // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 1(23). – С. 195-199.

191. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік: розвиток методології, професійне навчання: монографія / Л.В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 304 с.
192. Шаповал О.А. Консолидированная отчетность: особенности ее составления / О.А. Шаповал // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 1. – С. 29-37.
193. Шапошников А.А. Подтверждение достоверности консолидированной отчетности, составленной по МСФО / А.А. Шапошников, В.В. Остапова, О.О. Савченко // Аудиторские ведомости. – 2008. – №7. – С. 60-68.
194. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія / В.О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
195. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.
196. Шухман М.Е. Системний підхід до організації внутрішнього аудиту в середовищі корпоративних бізнес-структур: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації”], (м. Одеса, 22-23 травня 2009 р.) / М.Е. Шухман. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – 258 с. – С. 252-255.
197. Якубовская Л.В. Особенности анализа консолидированной отчетности в корпоративных структурах: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Л.В. Якубовская. – Москва, 2007. – 20 с.
198. Яремко І.Й. Проблематика фінансової звітності в оцінці компаній: міжнародна науково-практична конференція [“Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі”] / І.Й. Яремко. – Л.: ПП “Компакт – ЛВ”, 2004. – 398 с. – С. 394-396.
199. Яцишин С.Р. Облікова політика підприємства: порядок документального оформлення: матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції [“Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці”], (м. Ужгород, 26-28 квітня 2010 р.) / С.Р. Яцишин / Відп. ред. Й.Я. Даньків. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с. – С. 360-361.
200. Яцко М.В. До питання місця фінансової звітності в обліково-звітному процесі підприємства: матеріали першої міжнародної науково-практичної конференції [“Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці”], (м. Ужгород, 26-28 квітня 2010 р.) / М.В. Яцко / Відп. ред. Й.Я. Даньків. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с. – С. 364-366.

201. Epstein B., Nach R., Bragg S. Wiley GAAP 2009. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. New Jersey: John Wiley I. Sons, Inc, 2008. – 1378 p.

202. Hermanson R.H. Financial accounting: a business perspective / R.H. Hermanson, J.D. Edwards. – [6th ed.]. – Richard D. Irwin, Inc., 1995. – 670 p.

203. Nikolai L.A. Principles of accounting / L.A. Nikolai, J.D. Bazley, J.C. Stallman. – [3rd ed.]. – PWS -KENT, Boston, 1990. – 1235 p.

204. Remlein M. Consolidation of financial statements in the polish accounting law / M. Remlein // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Випуск 3. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – С. 154-160.

205. Tim Sutton. Corporate Financial Accounting and Reporting / Tim Sutton. – 2nd ed. – 2004. – 722 p.