

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ
ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

ЛУЧКО МИХАЙЛО РОМАНОВИЧ

УДК: 657.336

**КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО
ПОБУДОВИ ТА РОЗВИТКУ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Київ – 2008

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" Міністерства освіти і науки України, м. Київ

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
КУЗЬМІНСЬКИЙ ЮРІЙ АНАТОЛІЙОВИЧ
ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана",
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
ВАЛУЄВ БОРИС ІВАНОВИЧ,
Житомирський державний технологічний університет,
професор кафедри обліку і контролю

доктор економічних наук, доцент
ДРОЗД ІРИНА КУЗЬМІВНА
Київський національний університет імені Тараса Шевченка,
професор кафедри обліку та аудиту

доктор економічних наук, доцент
ЛОВІНСЬКА ЛЮДМИЛА ГЕНАДІЇВНА
ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана",
професор кафедри обліку підприємницької діяльності

Захист дисертації відбудеться 06 листопада 2008 р. о 12-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" Міністерства освіти і науки України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги 54/1, аудиторія 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ „Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана" за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська 49-г, ауд. 601.

Автореферат розісланий ____ жовтня 2008 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

О.Д. Шарапов

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Перерозподіл власності, реструктуризація підприємств суттєво вплинули на формування та функціонування інтегрованих корпоративних структур. Характерними ознаками сучасної вітчизняної економіки є об'єднання окремих суб'єктів господарювання у консолідовані групи, що складаються із материнської, дочірніх і асоційованих компаній.

Стратегічні напрями розвитку України тісно пов'язані з формуванням великих суб'єктів господарювання. Це стало результатом об'єктивного процесу переливання капіталів. У формі холдингу функціонує багато приватних зростаючих компаній. Консолідовані групи підприємств є найбільш динамічними і перспективними сегментами вітчизняного бізнесу. Втім перспективи їх подальшого функціонування пов'язані з численними проблемами. Зокрема, дослідження потребують механізми створення консолідованих груп підприємств як цілісних економічних систем, проблеми правового забезпечення процесу консолідації, тенденції розвитку цієї форми господарювання, особливості інтеграції промислового капіталу, ролі і функцій фінансово - управлінського центру в холдингових компаніях, значення промислових корпоративних структур у процесі стабілізації економіки та їх місця у розвитку інвестиційного процесу.

Створення груп компаній приносить певні вигоди з точки зору оптимізації оподаткування, ефективного використання грошових і матеріальних ресурсів. Так, шляхом перерозподілу податкового навантаження з податку на прибуток і податку на додану вартість між підприємствами консолідованої (холдингової) групи в процесі здійснення внутрішньогрупових операцій досягається недопущення вилучення (тимчасового чи повного) з обороту такої групи компаній грошових коштів у бюджет. Це в свою чергу сприяє оптимізації податкових розрахунків та інтенсивному розвитку груп компаній.

Потреба удосконалення методологічних та організаційних підходів до формування консолідованої фінансової звітності зумовлена реаліями сьогодення. Водночас зростання кількості та обсягів діяльності корпорацій, холдингів, необхідність узагальнення фінансових показників діяльності групи підприємств на рівні материнської компанії, неузгодженість та недосконалість чинного нормативно-правового забезпечення консолідації фінансової звітності, невідповідність структури та змісту консолідованої звітності запитам і очікуванням різних груп її користувачів загалом визначає актуальність теми дисертаційної роботи.

У дослідження методологічних і методичних проблем організації сучасного бухгалтерського обліку й становлення його як самостійної науки вагомий внесок зробили Ф.Ф. Бутинець, Б.І.Валуєв, З.В. Гуцайлюк, А.М. Герасимович, В.Г.Горелкін, І.К. Дрозд, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Л.Г. Ловінська, Ю.А. Кузьмінський, Я.Д.Крупка, В.Г. Лінник, Є.В. Мних, В.В. Сопко, О.А. Петрик, М.С.Пушкар, В.Г.Швець, В.О.Шевчук, М.Г.Чумаченко. Питання теорії і практики бухгалтерського обліку досліджені у роботах таких зарубіжних науковців: А.Ф. Аксененка, П.С. Безруких, В.А. Гільде, Н.М. Заварихіна, В.Б. Івашкевича, А.Ш. Маргуліса, В.Ф. Палія, І.В. Петрової, Я.В. Соколова, В.І. Стражева, А.Д. Шеремета.

Певна річ, для розробки й поглиблення основ консолідації й аналізу звітності українських холдингових груп досить корисний закордонний досвід, що знайшов відображення в працях К. Друрі, В.В. Леонт'єва, Дж.М. Кейнса, Е. Хендрексона й М. Ван Бреда, А.Д. Шмаленбаха, Р. Ентоні. Крім наукових праць, консолідація фінансової звітності розкривається у вітчизняних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО) і міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Питанням розробки системи консолідованого обліку й формування на його основі консолідованої фінансової звітності присвячено роботи вітчизняних науковців, зокрема С. Ф. Голова, С. Я. Зубілевич, В. М. Костюченко, Р. С. Коршикової, Л. І. Лук'яненко, О. В. Небильцової. У російських наукових виданнях питання консолідації фінансової звітності досліджують В. В. Ковальов, В. Т. Козлова, В. Д. Новодворский, В. В. Палій, А. Н. Хорин, Л. З. Шнейдман. Втім, опубліковані роботи, в основному, носять характер популяризації західної практики та мало акцентують увагу на потреби управління.

Не дивлячись на значні напрацювання, потребують розробки такі основні питання теорії й практики побудови консолідованої звітності в Україні: визначення об'єкта обліку й параметрів консолідації групи підприємств із урахуванням законів і закономірностей сучасної ринкової економіки, формування методології вивчення специфічного об'єкта бухгалтерського обліку - консолідованої групи підприємств. Це зумовлює потребу у розв'язанні комплексу проблем: визначення місця і ролі консолідованого обліку в системі бухгалтерського обліку; розробка конкретних методик обліку й складання консолідованої звітності.

Зазначене вплинуло на обрання теми та визначило цільову спрямованість дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” і є складовою науково-дослідної теми “Концепція розвитку обліку, аналізу та аудиту в умовах міжнародної інтеграції”, державний реєстраційний номер 0106U004356. Особисто автором в рамках теми запропоновано технологію складання фінансової звітності.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка теоретико-методологічних засад формування консолідованої фінансової звітності шляхом системної побудови та обґрунтування пропозицій щодо розвитку методики обліку діяльності консолідованої групи підприємств.

Відповідно до мети поставлено і вирішено такі *завдання*:

- визначити сутність варіантів і способів концентрації виробництва з урахуванням міжнародних і вітчизняних інтеграційних процесів та їх вплив на побудову консолідованої фінансової звітності;
- проаналізувати: вплив засад прав власності на формування консолідованих груп підприємств, відносин і прав власності в консолідаційних процесах;
- дослідити економічну сутність консолідованої групи підприємств з метою організації бухгалтерського обліку й оподаткування її фінансово – господарської діяльності;

- конкретизувати зміст стадій процесу повної консолідації;
- визначити передумови й обґрунтувати поняття та зміст консолідованого обліку як складової частини бухгалтерського обліку;
- дати характеристику прийомів консолідованого обліку і визначити їх місце серед елементів методу бухгалтерського обліку;
- систематизувати процедури поточного обліку внутрішньохолдингових розрахунків;
- провести аналіз методики і організації обліку трансформаційних і трансакційних витрат консолідованої групи підприємств;
- опрацювати напрями удосконалення методики обліку довгострокових фінансових інвестицій та гудвілу;
- розробити методику внутрішньогрупового обліку руху матеріально-грошових потоків, нереалізованого прибутку, нарахованих податкових зобов'язань, які не підлягають перерахуванню до бюджету в поточному звітному періоді, безоплатної передачі майна між підприємствами групи;
- виробити методику агрегування бухгалтерських рахунків консолідованих підприємств із застосуванням трансформаційних таблиць.
- дослідити технологію процесу складання консолідації фінансової звітності;
- обґрунтувати напрями удосконалення форм консолідованої фінансової звітності;
- уточнити зміст інформації, що підлягає розкриттю в обліковій політиці консолідованої групи та пояснювальних примітках до консолідованої фінансової звітності;
- дослідити організаційні та методологічні аспекти аудиту консолідованої фінансової звітності.

Об'єктом дослідження обрано фінансово-господарські відносини підприємств консолідованої групи в процесі їх поточної операційної, фінансової й інвестиційної діяльності та розподілу прибутків (збитків) між учасниками.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні, методичні, організаційні засади та механізм формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств.

Методи дослідження. Загальною теоретичною основою дослідження вибрано системний підхід до вивчення явищ та процесів фінансово - господарської діяльності. Концептуальними засадами дослідження стали основні положення і принципи неокласичного, неоінституалізаційного та поведінкового напрямів економічної теорії. Для дослідження механізмів і форм утворення консолідованих груп підприємств використано діалектичний метод, який забезпечує виявлення закономірностей, тенденцій, взаємозалежностей, що постійно змінюються і розвиваються. Історико - логічний та системний підходи застосовано при аналізі досвіду формування консолідованих об'єднань підприємств та їх звітності у національному та глобальному економічному середовищі, методи індукції й дедукції – при розробці методик консолідованого обліку та формуванні консолідованої звітності, методи абстракції, статистичних порівнянь, структурного аналізу, експертних оцінок – при конкретизації етапів консолідації, розробці методик консолідованого обліку і звітності, методи економіко - математичного моделювання – при побудові моделей

поточного консолідованого обліку і, на їх основі, - моделі повної консолідації фінансової звітності.

Інформаційною базою дослідження слугувала спеціальна література з питань теорії й практики реформування економіки й системи управління, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, статистики й організації виробництва. У процесі дослідження опрацьовувалося нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, матеріали наукових конференцій і збірників наукових праць, статистична інформація, фактичні матеріали обліку та звітності груп підприємств (холдингів) України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в системному підході до побудови консолідованої фінансової звітності і обґрунтуванні пропозицій щодо розвитку обліку діяльності консолідованої групи підприємств та визначається такими положеннями:

вперше:

- доведено, 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; сформульовані теоретичні основи та розроблено його цілісну методикку, що забезпечує формування інформаційного забезпечення керівництва корпоративних об'єднань (холдингових структур) і складання в процесі управління на основі облікованих даних консолідованої фінансової звітності;

- обґрунтовано концептуальні положення консолідованої фінансової звітності, що базуються на економічній концепції прав власності, що уможливорює облікове відображення та врахування взаємовідносин підприємств консолідованої групи як цілісного економічного утворення, яке складається з юридично самостійних осіб;

- розроблено специфічні прийоми ведення консолідованого обліку як основи побудови консолідованої звітності. Сукупне їх використання виключає: подвійне відображення активів і пасивів у консолідованому обліку, взаємну заборгованість підприємств консолідованої групи і водночас забезпечує формування показників фінансового стану холдингу як єдиного економічного утворення. Використання запропонованих прийомів дозволило розробити методики обліку: а) внутрішньохолдингового руху товарно-грошових потоків і елімінування у консолідованій фінансовій звітності дебіторської й кредиторської заборгованості, що утворилась між підприємствами консолідованої групи; б) нереалізованого прибутку, втіленого в запасах підприємств консолідованої групи, що виникає при внутрішньогруповій торгівлі; в) нарахованих податкових зобов'язань, які не підлягають перерахуванню до бюджету в поточному звітному періоді; г) безоплатної передачі майна між підприємствами групи;

удосконалено:

- організацію технології побудови консолідованого обліку, а саме, уточнено зміст стадій облікового процесу, облікових операцій, визначено види регістрів поточного обліку при консолідації, що забезпечує оперативність формування звітності;

- етапи процесу складання консолідованої фінансової звітності з урахуванням адаптованого до вітчизняної облікової практики порядку застосування методів

консолідації, рекомендованих МСФЗ (методу повної інтеграції рахунків, методу злиття часток, методу участі у капіталі, методу пропорційної консолідації);

- перелік даних, які підлягають розкриттю у примітках з метою суттєвого покращення якісних характеристик корисності інформації консолідованих фінансових звітів;

одержали подальший розвиток:

- трактування на основі бухгалтерського, юридичного, податкового й загальноекономічного підходів сутності нового об'єкта бухгалтерського обліку - консолідованої групи підприємств, що уможливило визначення межі консолідації при складанні консолідованої фінансової звітності;

- класифікація холдингів за: ступенем участі у господарській діяльності дочірніх компаній, ступенем делегування повноважень, ступенем диверсифікації, галузевою ознакою, напрямом інтеграції, що дозволяє враховувати їх специфіку при розробці моделі консолідованого обліку;

- організація процесу інтеграції корпоративних структур: встановлена залежність способів об'єднань підприємств від їх видів та організаційно-правових форм, що забезпечує систематизацію варіантів формування консолідованих груп підприємств;

- теоретичні засади визначення, оцінки і визнання в обліку трансакційних і трансформаційних витрат, пов'язаних з процесом консолідації, що вплинуло на обґрунтування напрямів удосконалення методики їх обліку;

- засади внутрішньохолдингового поточного і підсумкового обліку: розроблені моделі обліку інвестицій в дочірні, асоційовані компанії, спільні підприємства, спільну діяльність, що сприяє оптимізації організації технології консолідованого обліку; моделі поточного внутрішньогрупового консолідованого обліку за двома варіантами застосування методів оцінки активів (за балансовою вартістю та з використанням трансфертних цін); моделі консолідованого обліку внутрішньохолдингових розрахунків за бартерними операціями, операціями толінгу, за вексельними операціями, що дозволило обґрунтувати необхідність застосування методу трансформації бухгалтерських записів у консолідованому обліку і складання трансформаційних таблиць та розробити на їх основі модель повної консолідації фінансової звітності;

- 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.

Практичне значення одержаних результатів полягає у прикладній спрямованості основних теоретичних положень, викладених у роботі конкретних пропозицій та практичних розробок, придатних для використання при побудові системи консолідованого обліку й формуванні на її основі консолідованої фінансової звітності холдингових компаній усіх типів.

Розробки автора з питань консолідованого обліку та технології складання консолідованої фінансової звітності схвалено і рекомендовано до практичного застосування у Міністерстві культури і туризму України (довідка №212/1 – 17\1 від 20.03.2008 р.).

Напрями перевірки консолідованої фінансової звітності прийняті до застосування у Рахунковій Палаті України (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження №05-23/187 від 22.09.08)

Впровадження технології складання консолідованої фінансової звітності здійснено у Державному українському об'єднанні “Політехмед” Міністерства охорони здоров'я України (довідка №08-05\69 від 28.03.2008 р.).

Розробки дисертанта щодо аудиту консолідованої фінансової звітності схвалені і рекомендовані до практичного застосування Західним регіональним відділенням Аудиторської Палати України (довідка №192 від 16.09.2008 р.).

Трансформаційні таблиці бухгалтерських записів внутрішніх балансових розрахунків застосовано у ТОВ “Баланс-клуб” (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження №12\1 від 28.03.2008 р.).

Поетапна технологія складання консолідованої фінансової звітності впроваджена у практику діяльності спільного українсько-угорського товариства з обмеженою відповідальністю “Ласер Текс” (Україна) та ТОВ “Євротекс” (Угорщина) (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження №127 від 01.09.2006 р.).

Пропозиції з питань консолідованого обліку та формування консолідованої фінансової звітності використовуються при проведенні незалежних аудиторських перевірок показників консолідованої звітності аудиторською фірмою “Тер Аудит” (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження №1535\1 від 14.01. 2008 р.).

Окремі положення дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі Ужгородського національного університету Міністерства освіти і науки України (довідка №57 від 24.04.2008 р.) та Тернопільської філії Європейського університету (довідка №127 від 15.03.2008 р.)

Особистий внесок здобувача. Дисертація є особисто виконаною науковою роботою. Усі результати, викладені в ній, отримані при проведенні дослідження автором особисто та опубліковані у його наукових працях. З наукових робіт, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистих досліджень автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та наукові результати дисертації доповідались на наукових, практичних конференціях та круглих столах, де обговорювалися в порядку дискусії та отримали позитивну оцінку. Серед них слід виділити: Міжнародну науково-практичну конференцію “Фінансові механізми активізації підприємництва в Україні” (м. Львів, 11-12 листопада 2004 р.); Круглий стіл “Адаптація міжнародної термінології до потреб бухгалтерського обліку та фінансового контролю” (м. Київ, 5 червня 2006 р.); Всеукраїнську наукову конференцію “Фінансовий контроль в Україні: напрями трансформації” (м. Тернопіль, 22-24 квітня 2007 р.); Міжнародну науково - практичну конференцію “Проблеми та шляхи вдосконалення економічного механізму підприємницької діяльності в умовах глобалізації економіки” (м. Ужгород, 3 – 6 жовтня 2007 р.); 5-у науково-технічну конференція “Інформаційні системи та технології 2007” (м. Тернопіль, 13 березня 2007 р.); Всеукраїнську науково-практичну конференцію “Моделювання систем і процесів обліку, аналізу та аудиту” (м. Київ, 10-11 квітня

2008 р.); Всеукраїнську науково-практичну конференцію “Вдосконалення економічного механізму підприємницької діяльності в Україні в умовах європейської інтеграції” (м. Тернопіль, 23 -24 квітня 2008 р.); Всеукраїнську наукову конференцію “Економічні ризики: фінансово-обліково-аналітичний аспекти” (м. Тернопіль, 15 – 17 травня 2008 р.).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 48 наукових праць загальним обсягом 133,81 друк. арк., з них 2 індивідуальні монографії, 2 монографії у співавторстві, 1 підручник у співавторстві, 12 навчальних посібників у співавторстві, 23 статті у фахових наукових виданнях, 8 публікацій в інших виданнях.

Обсяг і структура дисертаційної роботи. Дисертація складається зі вступу, п’яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 377 сторінок друкованого тексту, містить 27 таблиць на 17 сторінках, 27 рисунків на 13 сторінках, список використаних джерел із 246 найменувань на 23 сторінках, 22 додатки, розміщених на 42 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, досліджено стан наукової розробки проблеми, необхідність її вивчення, визначені мета, завдання, об’єкт, предмет та методи дослідження, розкрито наукову новизну, теоретичне та практичне значення одержаних результатів, їх апробацію та публікації наукового дослідження.

У розділі 1 “**Теоретичні основи формування концепції консолідованої фінансової звітності**” в історичній ретроспективі здійснено огляд світової практики та вітчизняного законодавства з регулювання порядку складання консолідованої фінансової звітності, організації та розвитку інтеграції корпоративних структур та питання технології формування фінансових потоків і консолідованих фінансових звітів.

Функціонування в Україні численних консолідованих груп підприємств як економічно відокремлених господарюючих суб’єктів - незаперечний факт, відтак потрібно розробити й чіткі принципи інформаційного забезпечення управління подібними групами, а також облікового відображення відносин між підприємствами консолідованої групи.

За результатами оцінки положень та норм чинного законодавства з регулювання діяльності інтегрованих корпоративних структур, вивчення вітчизняного і міжнародного досвіду уточнено класифікацію холдингів за такими ознаками: за ступенем участі в господарській діяльності дочірніх компаній, за ступенем делегування повноважень, за ступенем диверсифікації, за галузевою ознакою, за напрямом інтеграції. Конкретизація видів холдингів забезпечила врахування їх специфіки при розробці моделей консолідованого обліку.

На основі зіставлення законодавчо встановлених варіантів концентрації суб’єктів господарювання з рекомендаціями міжнародних стандартів фінансової звітності стосовно консолідації обґрунтовано способи утворення консолідованих груп. Формування останніх може відбуватися шляхом придбання, об’єднання

інтересів, злиття (приєднання, поділу, перетворення), виділу, участі у капіталі підприємств, що впливає на побудову консолідованого обліку (рис.1).

Складністю процесів формування консолідованих груп підприємств і характером розрахунків між учасниками цих груп, специфіка яких полягає у виникненні внутрішньогрупових оборотів та внутрішньогрупового сальдо, необхідністю побудови консолідованої фінансової звітності на основі достовірних даних зумовлена потреба ведення консолідованого обліку як особливої складової частини бухгалтерського обліку.



Рис.1. Способи концентрації суб'єктів господарювання

Запровадження консолідованого обліку як інформаційної бази звітності визначається такими обставинами:

1. Консолідований облік охоплює нову для бухгалтерського обліку сферу застосування - консолідовану групу юридично самостійних осіб, яка розглядається як єдине економічне утворення.

2. Консолідована група підприємств знаходить реальне вираження тільки через консолідовану фінансову звітність, а інструментом відображення фінансових взаємин підприємств групи є консолідований облік.

3. В процесі консолідованого обліку використовуються сукупність не тільки загальноприйнятих, але й специфічні елементи методу бухгалтерського 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.

Оцінка інформації з питань організації технології облікового процесу дозволила конкретизувати особливості поетапної побудови консолідованого обліку: зміст облікових операцій, стадії облікового процесу при консолідації, види реєстрів поточного обліку при консолідації.

У розділі 2 **“Вплив концептуальних положень економічної теорії на побудову консолідованої фінансової звітності”** досліджено економічні засади прав власності у контексті розроблення концепції обліку у консолідованих групах підприємств та формування їх звітності, проведено теоретичний аналіз трансакційних витрат консолідованих груп підприємств та розглянуто трансформаційні витрати у системі консолідованого обліку.

Критична оцінка змісту вітчизняних і зарубіжних видань, а також проведені дослідження дозволяють зробити висновки щодо необхідності визнання консолідованого обліку як окремого розділу бухгалтерського обліку для обґрунтування прав власності. Опираючись на положення економічної теорії у дисертації конкретизовано сутність консолідованої групи підприємств – як об'єднання юридично самостійних організацій, створених на основі придбання більшості прав власності або прав, що забезпечують значний вплив у дочірніх і залежних товариствах, котра діє як єдина господарська одиниця й здійснює загальну фінансово-господарську політику з метою реалізації інвестиційних проектів й одержання прибутку. Дані про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів таких груп підприємств надає виключно консолідована фінансова звітність. Через економічну сутність консолідованої групи підприємств визначається периметр консолідації при складанні консолідованої фінансової звітності та конкретизуються об'єкти обліку при процедурах консолідації.

Дослідження функціонального поділу прав власності, аналіз змін у такій складній сфері суспільних відносин, як відносини між власниками, дозволили дійти висновків, що інтернаціоналізація капіталу і його концентрація зумовлюють подальший розвиток колективних форм приватної власності. Важливим етапом на цьому шляху є інституалізація ринку цінних паперів і концентрація капіталу в холдингах. За такого підходу до прав власності уможливується пояснення процесів консолідації підприємств, де консолідована група це не “юридична функція”, а економічне об'єднання фірм, засноване на придбанні більшості прав власності або права значного впливу на дочірні або залежні товариства.

Розкриття сутності та видів трансформаційних і трансакційних витрат, що забезпечують функціонування групи підприємств як єдиного економічного механізму, дозволяє окреслити питання методики і організації їх обліку як основи процедур консолідації фінансової звітності. Для користувачів інформації важливо вивчити структуру об'єднання з метою забезпечення ефективного розподілу ресурсів і

визначення їх ціни усередині об'єднання підприємств, а також для розуміння механізмів дії фінансових потоків на всіх рівнях консолідованої групи підприємств.

В процесі дослідження етапів консолідації окремих суб'єктів господарювання (планування, аналізу, обліку, практичного здійснення) розглянуті юридичний, податковий і бухгалтерський аспекти та визначено значення трансакційних витрат, які забезпечують контроль материнської компанії над дочірнім підприємством. Трансакційні витрати мають бути капіталізовані й включені до загальної вартості довгострокових фінансових інвестицій. При цьому доцільною є систематизація таких витрат з метою організації окремого поточного обліку.

На основі детального аналізу трансакційних витрат у їх поєднанні з трансформаційними витратами (витратами на перетворення вихідного ресурсу у кінцевий продукт підприємства) сформульовано концептуальні положення консолідованого обліку трансакційних витрат, а саме:

- трансакційні витрати забезпечують інвестиційний процес консолідації підприємств;
- зміна грошових потоків впливає на економічний потенціал групи тільки у випадках, коли вони пов'язані із зовнішніми стосовно об'єднання операціями;
- внутрішньогрупові зобов'язання мають бути усунені шляхом проведення взаємозаліку неповно виконаних зобов'язань між підприємствами групи на кінець звітного періоду;
- консолідований облік повинен забезпечувати відображення взаємозаліку дебіторської і кредиторської заборгованості стосовно зобов'язань, що виникають у різних підприємств об'єднання щодо сторонніх осіб;
- формування периметру консолідованої групи підприємств дає змогу визначити внутрішньогрупові і зовнішні фінансові потоки, тобто доходи і витрати;
- внутрішньогруповий рух коштів і зобов'язань за умови дотримання незмінних цін і сталих обсягів не впливає на фінансовий стан холдингу;
- використання трансфертних цін при здійсненні внутрішньохолдингових операцій забезпечує регулювання ринкових відносин між підприємствами групи і є основою для розподілу прибутку холдингу та визначення "частки меншості";
- нереалізований прибуток, що виникає в результаті внутрішньогрупових операцій і включений до балансової вартості активів, має бути виключений із консолідованої фінансової звітності.

Дослідження сутності і видів трансформаційних витрат, що виникають у процесі консолідації, дозволили розробити концептуальні положення методики їх консолідованого обліку:

1. Фінансові потоки (витрати і доходи) можна визначити після встановлення периметру консолідації групи підприємств.
2. Трансформаційні витрати визнаються в обліку у тому ж періоді, у якому визнані доходи, задля яких вони понесені.
3. Використання трансфертних цін при здійсненні внутрішньохолдингових операцій забезпечує регулювання ринкових відносин між підприємствами групи. Вони є основою розподілу прибутку, отриманого в результаті діяльності консолідованої групи підприємств.

4. Нереалізований прибуток, що виникає в результаті операцій усередині групи, включений в балансову вартість активів, таких як запаси й основні засоби, не повинен враховуватись у формах консолідованої звітності.

Аналіз складу й змісту трансакційних і трансформаційних витрат у консолідованій групі підприємств дозволив дійти висновків:

1. Обидва види витрат є виробничими та включаються до собівартості.
2. Окремий облік трансакційних і трансформаційних витрат, які відрізняються за функціональним призначенням у кругообігу коштів підприємства, є дієвим інструментом інформаційного забезпечення фінансового управління холдингом.
3. Ведення обліку розрахунків у межах консолідованої групи підприємств (на балансі як материнської компанії, так і дочірньої) на субрахунку 682 "Внутрішні розрахунки" сприятиме зіставності облікових даних материнської і дочірніх компаній і оптимізації процедур консолідованого обліку групи.

Впровадження в облікову практику материнського підприємства методики консолідованого обліку дозволить відобразити трансакційні і трансформаційні витрати холдингу з урахуванням потреб складання консолідованої фінансової звітності.

У розділі 3 "**Бухгалтерський облік формування консолідованих груп підприємств**" висвітлені методичні і організаційні підходи до обліку довгострокових фінансових інвестицій як основи процесу консолідації підприємств, обліку гудвілу (результату консолідації підприємств), методи консолідації та облікова практика консолідованих груп підприємств.

У дисертації окреслено проблеми обліку формування консолідованих груп підприємств і особливості включення до консолідованої звітності інформації стосовно дочірніх, залежних товариств і підприємств, що здійснюють спільну діяльність та конкретизовано перелік чинників впливу на процес довгострокового інвестування.

На основі вивчення порядку обліку довгострокових інвестицій у дочірні, асоційовані товариства, а також спільної діяльності, як з позиції інвестора, так і з позиції об'єкта інвестування, сформульовані пропозиції щодо відкриття окремого аналітичного рахунку "Витрати по забезпеченню контролю (значного впливу)" у складі балансового рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", що сприятиме забезпеченню прозорості обліку вкладень у дочірні компанії. Розроблена автором методика бухгалтерського обліку частки учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах забезпечить в подальшому достовірне об'єктивне відображення інформації в обліку і у фінансовій звітності.

Дослідження питань, пов'язаних із формуванням і відображенням в обліку гудвілу при придбанні контролю або суттєвого впливу над підприємством дає змогу підтвердити статус гудвілу як активу, оскільки він виникає у момент придбання фірми з метою отримання вигоди. Гудвіл піддається конкретній оцінці - як різниця між витратами на придбання і чистими активами (поточною вартістю) підприємства. Як показник він має такі характеристики: гудвіл релевантний, оскільки дозволяє довести чисті активи фірми до ринкової її ціни і без цього неможлива консолідація балансів підприємств; гудвіл достовірний, оскільки може бути підтверджений витратами на його придбання. Автором зроблено висновок щодо доцільності

відображення у звітності негативного гудвілу при списанні в консолідованих групах підприємств за рахунок додаткового капіталу.

У розділі змістовно розкрито питання визнання втрат від зменшення корисності гудвілу. Удосконалена автором методика забезпечує здійснення процедури перегляду групи активів, яка генерує грошові потоки на предмет зменшення корисності, а також визначення вигоди від відновлення корисності цих активів. Підходи щодо оцінки втрат від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, запропоновано використовувати і при встановленні зменшення корисності від довгострокових вкладень в асоційовані і дочірні компанії.

На основі аналізу методів консолідації та обліку формування консолідованих груп підприємств удосконалено методики визначення гудвілу при придбанні, частки меншості, здійснення процедур регулювання фінансових інвестицій в асоційовані компанії за методом участі у капіталі на основі регулюючих записів у консолідованому обліку. Вони забезпечуються на технічних рахунках: консолідації, гудвілу, частки меншості, резервного капіталу групи та нерозподіленого прибутку групи. Опрацьовано моделі обліку сум основного рахунку для відображення операцій з довгострокового фінансування спільної діяльності, здійснення повної консолідації фінансової звітності.

В основу проведеного дослідження покладено специфічні способи і прийоми складання вступної консолідованої звітності, рекомендовані МСФЗ. У роботі формалізовано обліковий процес формування консолідованих груп підприємств за допомогою бухгалтерських записів, прийнятих в системі бухгалтерського обліку підприємств України.

У розділі 4 “**Концептуальні основи консолідованого обліку**” розглянуто ключові положення основ теорії консолідованого обліку, основні принципи, правила, методи і процедури консолідованого обліку та методика поточного внутрішньо групового консолідованого обліку.

Дієвість фінансового управління холдингом за багатьма аспектами визначається якістю інформації про господарські факти, явища і процеси. Проте рекомендовані МСФЗ способи і прийоми насамперед стосуються питань формування вступної консолідованої фінансової звітності і вони зорієнтовані на техніку складання звітності. Поза належною увагою залишаються питання інформаційного забезпечення оперативного управління холдингами.

Слід вказати на існування пріоритету МСФЗ з питань розробки принципів консолідованої фінансової звітності, прийомів і способів її складання. Саме викладені у міжнародних стандартах принципи покладені в основу дослідження, внаслідок чого зроблено висновок про необхідність функціонування підсистеми консолідованого обліку, призначеної не тільки для формування консолідованої фінансової звітності, а також для забезпечення більш тісного інформаційного зв'язку з обліковим процесом кожного окремого підприємства консолідованої групи.

Холдингу, як цілісному об'єднанню підприємств, притаманні важливі риси великої економічної системи. У дисертації у межах системного підходу запропоновано використання принципів бухгалтерського обліку стосовно консолідованої фінансової звітності, що має складатися відповідно до облікових стандартів.

Для розв'язання проблем консолідованого обліку у роботі розглядаються податковий, правовий та загальноекономічний (макро- та мікроекономічний) підходи до ведення обліку. На основі проведеного дослідження зроблено висновок щодо необхідності удосконалення податкового і правового аспектів консолідації підприємств і опрацювання методології консолідованого обліку. Зокрема, визнано доцільним включити до складу принципів консолідованого обліку подвійне відображення фактів діяльності, а до складу елементів методу консолідованого обліку – елімінування, трансформацію записів і моделювання.

Сутність бухгалтерського елімінування полягає у системному виключенні подвійного відображення активів і зобов'язань консолідованої групи підприємств, які виникають при звичайному зведенні бухгалтерської звітності підприємств холдингу. При цьому подвійне відображення активів і зобов'язань пропонується виключити безпосередньо із консолідованої фінансової звітності або із системи консолідованого обліку.

Розроблена трансформаційна таблиця - це попередній етап складання консолідованої фінансової звітності. Її використання забезпечує анулювання внутрішньогрупових оборотів товарно-грошових потоків і контроль за ними, відображає зміни, що відбулися в складі засобів і їх джерел як загалом по групі, так і у розрізі окремих підприємств, полегшує процес складання консолідованої фінансової звітності (табл.1). Вона не тільки інструмент виключення залишків за внутрішньогруповими операціями, які відображають рух товарно-грошових потоків і спосіб агрегування інформації загалом по холдингу, але й формує у поточному обліку динамічний і статико-динамічний баланси.

В дисертаційній роботі на основі повного відтворення фактів, явищ, процесів господарської діяльності консолідованої групи підприємств запропоновано моделі консолідованого обліку внутрішньохолдингових розрахунків за бартерними операціями, операціями толінгу, за вексельними операціями, що дозволило обґрунтувати застосування методу трансформації бухгалтерських записів в консолідованому обліку і складання трансформаційних таблиць.

Організація і методика відокремленого консолідованого обліку всередині таких складних господарських формувань як холдинги мають будуватися з урахуванням особливостей функціонування юридично самостійних підприємств, що входять до складу консолідованої групи. Тому у дисертації опрацьовані загальні схеми, принципові моделі поточного внутрішньогрупового консолідованого обліку за двома варіантами застосування методів оцінки активів (за балансовою вартістю та з використанням трансфертних цін), що дозволило побудувати модель автоматизації процесу консолідації. Її адаптація до облікової практики дасть змогу розробити методику і технологію консолідованого обліку для конкретних консолідованих груп підприємств.

Система вексельного обігу є перспективним напрямком організації внутрішньогрупових взаємних розрахунків. Використання векселів при розрахунках між підприємствами групи не тільки дозволить зменшити внутрішньогрупові грошові потоки й тим самим збільшити грошову масу для зовнішніх цілей холдингу, але і певною мірою забезпечити відповідність між системою консолідованого обліку та чинним податковим законодавством.

Таблиця 1

Трансформаційна таблиця бухгалтерських записів (тис. грн.)

Зміст операції	Материнське товариство «Євротекс»			Дочірнє підприємство «Ласер Текс»			Проекція впливу на консолідовану фінансову звітність					
	Сума	Кореспонденція рахунків		Сума	Кореспонденція рахунків		Баланс			Звіт про фінансові результати		
		Д-т	К-т		Д-т	К-т	Сума	Залишки по рахунках		Сума	Обороти по рахунках	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		11	12
Передача й оприбуткування товарно-матеріальних цінностей:												
Відпуск:– за договірною ціною	1200	682/ЛТ	701				1200	682/ЛТ	–	1200	–	701
Списання:–за балансовою оцінкою	700	901	26				700	26	–	700	901	–
Оприбуткування: - в межах балансової оцінки продавця				700	201	682/ЄТ	700	201	682/ЄТ	–	–	–
На суму податку на додану вартість	200	701	641				200	–	641/ПЗ по ЄТ	200	701	–
				200	641	682/ЄТ	200	641/ПК по ЛТ	682/ЄТ	–	–	–
На надбавку (знижку) у договірній ціні в порівнянні з балансовою оцінкою	1000	701	791				1000	–	791	–	–	–
	700	791	901				700	–	791	–	–	–
				300	201	682/ЄТ	300	201	682/ЄТ	–	–	–
Часткова оплата за товарно – матеріальні цінності	800	31	682/ЛТ	1200	682/ЄТ	31	800	682/ЛТ	682/ЄТ	–	–	–
Коригування на:							x	x	x	x	x	x
– сальдо взаємних (внутрішніх) розрахунків							400	682/ЛТ	682/ЄТ	–	–	–
– суми нереалізованих прибутків і збитків від внутрішньогрупових операцій							300	201	791	300	–	701

Доведено доцільність використання переказного векселя у консолідованій групі підприємств для заміни операцій по переведенню боргу й проведення взаємозаліків зустрічних платежів.

Застосування запропонованої методики консолідованого обліку дозволяє обґрунтовувати пропозиції щодо його розвитку та формувати консолідовану фінансову звітність шляхом системної побудови її статей.

У розділі 5 **“Формування консолідованої фінансової звітності та її аудит”** розглянуті питання адаптації вимог міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову практику консолідованих груп підприємств України, організації та методики складання консолідованої фінансової звітності та досліджені організаційні аспекти аудиту достовірності звітності консолідованої групи підприємств.

Фінансова інформація, наведена у консолідованій фінансовій звітності холдингу, призначена для широкого кола користувачів, включаючи державні органи, кредиторів і менеджерів холдингу. Проте основним її користувачем виступає інвестор. Розкриття інформації життєво важливо для прийняття ним оптимальних рішень, характер - частково визначається особливостями діяльності, а обсяг - принципами релевантності й достовірності.

Дослідження питань формування консолідованої фінансової звітності за сегментами дозволило конкретизувати класифікацію звітних сегментів і запропоновувати в обліковій політиці консолідованої групи підприємств визначати види сегментів (господарський, географічний (виробничий, збутовий)), пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках, що підвищить інформативність консолідованої фінансової звітності.

З огляду на можливість місцезнаходження асоційованої чи дочірньої компанії – учасника консолідованої групи за межами економічної території України проведено критичний аналіз моделей облікових систем, за результатами якого уточнена їх класифікація за критерієм належності до країн макро- чи мікро рівня, а також зроблено висновок щодо необхідності забезпечення розвитку загальної концепції процесу стандартизації бухгалтерського обліку як елементу міжнародної інтеграції.

На основі оцінки вимог вітчизняного законодавства та облікових стандартів щодо складання консолідованої фінансової звітності конкретизовано сутність “консолідація звітності” як процесу регулювання й агрегування фінансової інформації індивідуальних фінансових звітів материнського товариства і його дочірніх компаній, в результаті якого консолідований фінансовий звіт узагальнює інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів консолідованої групи підприємств як єдиної економічної одиниці.

В ході порівняльного аналізу послідовних стадій консолідації запропонована модель повної консолідації, а також досліджено зміст кожного її етапу. Це забезпечило удосконалення методики визначення периметру консолідації та уможливило залежно від питомої ваги вкладень в капітал об’єкта інвестування та характеристики впливу інвестора встановлення виду контролю та методу консолідації (рис.2). Слід відмітити, що її застосування на практиці дозволяє значно покращити стан документообігу та підвищити достовірність консолідованої фінансової звітності.

1.Визначення периметру консолідації
2.Перерахунок статей звітів закордонних учасників в національну валюту. Визначення і відображення курсових різниць, що виникають у результаті консолідації фінансових звітів закордонних дочірніх підприємств
3.Стандартизація форматів звітів
4.Упорядковане сумування статей фінансових звітів, які не потребують додаткових коригувань
5. Нарахування амортизації гудвілу та суми дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації; визнання зменшення корисності гудвілу
6. Виключення дивідендів, пов'язаних з кумулятивними привілейованими акціями дочірнього підприємства, які утримуються за межами групи
7.Виключення з активів материнської компанії балансової вартості довгострокових фінансових інвестицій в кожен дочірню компанію, а з капіталу кожної дочірньої компанії - відповідної частки материнської компанії
8.Виключення з усіх показників внутрішньогрупових розрахункових операцій материнської та дочірніх компаній сум внутрішньогрупових операцій та внутрішнього групового сальдо
9.Виключення сум нереалізованих прибутків (збитків, крім випадків, коли вони не можуть бути відшкодовані) від здійснених внутрішньогрупових операцій
10.Визначення та відображення відстрочених податкових активів та зобов'язань, які виникли в процесі консолідації
11.Визначення частки меншості та гудвілу при консолідації
12.Розподіл результатів діяльності учасників консолідованої групи між часткою меншості та часткою групи
13.Проведення коригувань обсягу інвестицій відповідно до методу участі у капіталі
14.Складання форм консолідованої фінансової звітності
15.Підготовка приміток до консолідованих фінансових звітів
16.Аудит консолідованих фінансових звітів
17.Підготовка приміток до консолідованих фінансових звітів щодо подій після дати балансу
18.Процедури подання користувачам та оприлюднення консолідованої фінансової звітності

Рис.2. Стадії формування консолідованої звітності

Передуючи подальшому дослідженню, слід зауважити, що в сучасних умовах розвитку корпоративних структур все більше уваги на практиці приділяється питанням повного розкриття інформації в консолідованій фінансовій звітності.

В процесі аналізу нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні та змісту міжнародних стандартів фінансової звітності розроблено пропозиції з розкриття інформації в примітках до консолідованої фінансової звітності. Зокрема, в них запропоновано наводити таку інформацію: облікова політика консолідованої групи підприємств; особливості діяльності консолідованої групи підприємств; при злитті - суми активів та зобов'язань кожної компанії, кількість та види акцій кожної компанії, які були обмінені при злитті, фінансові результати діяльності кожної компанії до дати злиття; економічні та юридичні відомості про учасників консолідованої групи підприємств, конкретизація методів консолідації; перелік дочірніх компаній з обов'язковою вказівкою назви дочірньої компанії, країни, частки в капіталі; пояснення причин не включення фінансових звітів дочірніх компаній до

складу консолідованої фінансової звітності; розкриття характеру відносин між материнською і дочірньою компанією, якщо материнська компанія не володіє більшістю голосів; обґрунтування доцільності застосування методу повної консолідації, якщо частка материнської компанії в капіталі учасника менша за 50%; обґрунтування застосування методу участі у капіталі, якщо частка материнської компанії в капіталі учасника менша за 20%; обґрунтування інших винятків; пояснення курсових різниць; методи визначення справедливої вартості активів (у тому числі при переоцінці); пояснення процедур формування статей консолідованої фінансової звітності, до яких застосована різна облікова політика; методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів; відомості про гудвіл і частку меншості; дані за географічними сегментами.

Розкриття у примітках наведеної інформації дозволить суттєво покращити якісні характеристики корисності інформації консолідованих фінансових звітів.

При дослідженні методичних аспектів процедури формування консолідованих фінансових звітів конкретизовано складання звітних даних. Доведено, що консолідований баланс повинен окремо відображати обсяг капіталу й резервів “меншості” (Minority interests) на початок і кінець звітного періоду. Ця сума має відповідати сукупній вартості активів за вирахуванням вартості зобов'язань дочірніх компаній, тобто їхньої частки у чистих активах консолідованої групи. Від індивідуальних балансів підприємств – учасників консолідованої групи запропонована модель консолідованого балансу відрізняється відсутністю статей внутрішніх розрахунків і додатковим включенням таких статей: в активі за розділом I “Необоротні активи” – “Гудвіл при консолідації”, в пасиві за розділом I “Власний капітал” – “Накопичені курсові різниці” і “Частка меншості”. Основною відмінністю моделі консолідованого звіту про фінансові результати від індивідуальних звітів про фінансові результати діяльності підприємств учасників групи є наявність статті “Частка меншості у прибутку”, врахування (за потреби) у складі адміністративних витрат зменшення корисності гудвілу, а також статті, за якою відображають фінансові результати від операційної діяльності підприємств – учасників групи, що здійснюють відмінні від решти види економічної діяльності. Окреслено відмінність між переліком статей індивідуального і консолідованого звітів про рух грошових коштів, яка полягає у включенні до консолідованого звіту статей, на які коригується прибуток, що належить меншості і втрат від зменшення корисності гудвілу.

Критична оцінка інформації з вітчизняних і зарубіжних фахових видань дозволила сформулювати правила формування окремих статей консолідованого звіту про рух грошових коштів за непрямим методом, що значно спрощує процедури його складання. Встановлені причини змін у власному капіталі консолідованої групи: випуск нових акцій учасника, звітність якого консолідується; зміна частини консолідованого прибутку, накопиченого учасником групи; сума розподілених учасником групи дивідендів протягом звітного періоду; вплив змін валютних курсів (господарські одиниці за межами України); переоцінка необоротних активів та інвестицій; зміни в структурі групи (наприклад: злиття, спільно контрольовані операції або активи); зміни в частках участі, що призводять до змін у статутних капіталах учасників групи; зміни в методах оцінки активів і зобов'язань.

Опрацювавши організаційні аспекти аудиту достовірності фінансової звітності консолідованої групи підприємств доведено, що тільки підтверджена незалежним

аудитом консолідована фінансова звітність є релевантною і достовірною. Користувачі інформації консолідованої фінансової звітності знижують свої ризики при прийнятті рішень за умови її підтвердження аудитором.

Проведене у розділі дослідження дозволило виділити характерні напрями аудиту консолідованої фінансової звітності: повноти й правильності вибору периметру консолідації; єдності облікової політики при складанні консолідованої звітності; правильності розрахунку частки меншості; повноти й правильності об'єктів елімінавання; перевірка правильності розрахунку гудвілу. Вони можуть бути покладені в основу розробки програми аудиту консолідованої фінансової звітності.

Визначені особливості аудиту консолідованої фінансової звітності:

- можливість функціонування учасників консолідованої групи за межами економічної території України - звітність готується згідно з вимогами законодавства (або правилами) різних країн, що вимагає високої кваліфікації аудиторів;

- необхідність перевірки правильності встановлення порогу суттєвості для визначення периметру консолідації з урахуванням потреби забезпечення прозорості інформації про консолідовану групу, тобто про всіх її учасників;

- консолідована звітність групи включає інформацію про результати діяльності й фінансовий стан групи загалом, а не її окремих учасників, що обґрунтовує висновок: аудитор зобов'язаний аналізувати можливість безперервності діяльності не тільки консолідованої групи, а й безперервність діяльності кожної компанії - учасника.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукової проблеми щодо розвитку методології і організації процесу формування консолідованої фінансової звітності, що дозволило сформулювати висновки науково-прикладного характеру, які підтверджують вирішення завдань дисертації відповідно до поставленої мети.

1. Розвиток світових інтеграційних процесів та теоретичних основ консолідації фінансової звітності свідчить про необхідність розробки конкретних форм, методів і принципів формування інформаційного забезпечення управління численних консолідованих груп підприємств як економічно відокремлених господарських суб'єктів, а також опрацювання організаційних і методичних підходів до облікового відображення відносин між підприємствами холдингів в Україні.

Дослідження сучасних варіантів та способів концентрації виробництва стало базою здійснення у дисертації класифікації корпоративних структур за такими ознаками: ступенем участі у господарській діяльності дочірніх компаній, ступенем делегування повноважень, ступенем диверсифікації, галузевою ознакою, напрямом інтеграції, що дозволяє враховувати їх специфіку при розробці моделі консолідованого обліку.

2. Світові тенденції інтеграційних процесів підтверджують необхідність опрацювання чітких теоретичних параметрів консолідації фінансової звітності. З позиції вимог до інформаційного забезпечення управлінського процесу в консолідованих групах підприємств як економічно відокремлених суб'єктах господарювання процедури консолідованого обліку повинні забезпечити адекватне відображення фінансово-господарської діяльності з реалізації інвестиційних проєктів

та отримання результатів. Консолідована група підприємств як єдина господарська одиниця є об'єктом бухгалтерського обліку. На підставі консолідованого обліку інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів таких груп надає виключно консолідована фінансова звітність. Обґрунтування сутності консолідованої групи дозволяє визначити периметр консолідації при складанні консолідованої фінансової звітності та конкретизувати об'єкти обліку при процедурах консолідації

3. Загальнотеоретичною базою обліку в консолідованих групах підприємств є теорія бухгалтерського обліку.

Консолідований облік – це окремий розділ бухгалтерського обліку, сутність якого полягає у виявленні, реєстрації, вимірюванні, накопиченні, узагальненні, зберіганні 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 коштів консолідованої групи підприємств.

Консолідований облік охоплює нову для бухгалтерського обліку сферу застосування - консолідовану групу юридично самостійних суб'єктів господарювання і розглядає її як єдине економічне утворення.

Консолідована група підприємств знаходить реальне вираження тільки через консолідовану фінансову звітність, а інструментом відображення фінансових взаємин підприємств групи є консолідований облік.

4. Суттєвий вплив на організацію консолідованого обліку здійснюють обрані способи формування консолідованих груп підприємств.

В процесі аналізу норм чинного законодавства України з регулювання господарської діяльності та бухгалтерського обліку визначено способи формування консолідованих груп: придбання, об'єднання інтересів, злиття (приєднання, поділ, перетворення), виокремлення, участь у капіталі підприємств. Визначена залежність способів об'єднань підприємств від їх видів та організаційно-правових форм, що дає можливість систематизувати варіанти формування консолідованих груп підприємств. Зазначене впливає на побудову консолідованого обліку та формування звітності консолідованих груп підприємств..

5. Процедура консолідованого обліку органічно поєднує дві групи витрат: трансформаційних і трансакційних. Організація та методика обліку їх обліку найбільш важлива при здійсненні процедури консолідації та формування консолідованої фінансової звітності. Вони відрізняються за функціональним призначенням в кругообігу коштів консолідованої групи підприємств. Трансакційні витрати, пов'язані із процесом консолідації, які забезпечать контроль материнської компанії над дочірнім підприємством, запропоновано капіталізувати та включати до загальної вартості довгострокових фінансових інвестицій.

Доведено, що із сукупності трансформаційних і трансакційних витрат формується повна собівартість виробленого продукту. Тому їх окремий облік забезпечить інформаційні потреби при складанні консолідованої фінансової звітності. Для ведення обліку розрахунків в межах консолідованої групи підприємств (на балансі як материнської компанії, так і дочірньої) запропоновано використати субрахунок 682 “Внутрішні розрахунки”. Це забезпечує зіставність облікових даних

материнської і дочірніх компаній і сприяє оптимізації процедур консолідованого обліку групи.

7. На основі ґрунтовного вивчення порядку обліку довгострокових інвестицій у дочірні, асоційовані товариства, а також спільної діяльності як з позиції інвестора, так і з позиції об'єкта інвестування обґрунтовано доцільність ведення окремого аналітичного рахунку "Витрати по забезпеченню контролю (значного впливу)" у складі балансового рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", що сприятиме забезпеченню прозорості обліку. У такий спосіб досягається відповідність вкладених коштів материнського товариства з часткою участі у власному капіталі дочірньої компанії, що розрахована за чистими активами. Розроблена методика бухгалтерського обліку частки учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах сприяє забезпеченню достовірності обліку та фінансової звітності.

8. Вивчення порядку утворення при придбанні і відображення в обліку гудвілу дозволило виділити його як окремий об'єкт консолідованого обліку, що визначається як різниця між витратами на придбання і чистими активами (поточною вартістю) фірми. Гудвіл виникає при формуванні консолідованої групи підприємств, він підтверджується витратами на придбання та дозволяє довести чисті активи до їх ринкової вартості, що є неодмінною умовою побудови консолідованої звітності групи підприємств. У роботі обґрунтовано доцільність відображення гудвілу у складі нематеріальних активів, обґрунтовано необхідність списання негативного гудвілу за рахунок додаткового капіталу, а також запропоновано порядок визнання в обліку втрат від зменшення корисності гудвілу. Така методика дозволяє здійснювати перегляд групи активів, яка генерує грошові потоки на предмет зменшення корисності, а також визначати вигоди від відновлення корисності цих активів. Підходи щодо оцінки втрат від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, запропоновано використовувати і при визначенні зменшення корисності від довгострокових вкладень в асоційовані і дочірні компанії.

9. Запропоновано в основу моделі обліку сум основного рахунку для відображення операцій по довгостроковому фінансуванню спільної діяльності покласти специфічні способи і прийоми складання вступної консолідованої фінансової звітності, рекомендовані МСФЗ.

10. На основі дослідження вітчизняного законодавства та міжнародних облікових стандартів конкретизовано сутність консолідації звітності як процесу регулювання й агрегування фінансової інформації, наведеної в індивідуальних фінансових звітах материнського товариства і його дочірніх компаній, в результаті якої консолідований фінансовий звіт представляє інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів консолідованої групи підприємств як єдиної економічної одиниці.

11. У дисертації в процесі вивчення законодавчої бази України, вітчизняних та міжнародних облікових стандартів розроблено пропозиції щодо розкриття інформації в примітках до консолідованої фінансової звітності. Розвиваючи дане положення, в роботі зроблений висновок про те, що у них доцільно наводити інформацію визначену обліковою політикою консолідованої групи підприємств, особливості діяльності консолідованої групи підприємств та методики обліку.

Розкриття у примітках цих даних дозволить суттєво покращити якісні характеристики корисності інформації консолідованих фінансових звітів.

12. Через систематизацію методичних аспектів формування основних статей консолідованих фінансових звітів конкретизовано процедуру складання основних консолідованих фінансових звітів – балансу і звіту про фінансові результати, та допоміжних – консолідованих звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал. Доведено, що за окремими статтями консолідованого балансу в активі слід відображати - гудвіл при консолідації, в пасиві - накопичені курсові різниці і частку меншості. У консолідованому звіті про фінансові результати за окремими статтями слід відображати частку меншості у прибутку, врахування (за потреби) у складі адміністративних витрат зменшення корисності гудвілу, а також статті, за якими відображають фінансові результати від операційної діяльності підприємств – учасників групи, що здійснюють відмінні від решти види економічної діяльності.

Відмінність між переліком статей індивідуального і консолідованого звітів про рух грошових коштів полягає у включенні в консолідований звіт до складу статей, на які коригується прибуток доходу, що належить меншості і втрат від зменшення корисності гудвілу.

До причин змін у власному капіталі консолідованої групи віднесено: випуск нових акцій учасника, звітність якого консолідується; зміна частини консолідованого прибутку, накопиченого учасником групи; сума розподілених учасником групи дивідендів протягом звітного періоду; вплив змін валютних курсів (господарські одиниці за межами України); переоцінка необоротних активів та інвестицій; зміни в структурі групи (наприклад: злиття, спільно контрольовані операції або активи); зміни в частках участі, що призводять до змін у статутних капіталах учасників групи; зміни в методах оцінки активів і зобов'язань. Впровадження в облікову практику консолідованих груп наведених методичних рекомендацій сприятиме удосконаленню процесу складання консолідованої фінансової звітності, а також підвищенню її інформативності та корисності для прийняття рішень.

13. В процесі дослідження організаційних та методологічних питань проведення аудиту фінансової звітності консолідованої групи підприємств доведено, що незалежна аудиторська перевірка консолідованої фінансової звітності сприяє забезпеченню її достовірності. Обов'язковий аудит консолідованої звітності знижує ризики при прийнятті рішень користувачами інформації підтверженої аудитом консолідованої фінансової звітності.

14. За умови здійснення господарської діяльності учасників консолідованої групи підприємств за межами території України значно ускладнюється процес встановлення порогу суттєвості для визначення периметру консолідації. Аудитори зобов'язані аналізувати можливість безперервності діяльності не тільки консолідованої групи, а й безперервність діяльності кожної компанії - учасника.

15. Аудит податкових розрахунків показує, що зменшення податкового тягара пов'язано не з певними регіонами, а з конкретними фінансово-промисловими групами. Так, для великих вертикально інтегрованих корпоративних груп характерним є перерозподіл податку на додану вартість всередині групи через здійснення експортних операцій за договорами комісії. Такі групи проводять операції через транзитні підприємства із заниженням ціни реалізації на початку ланцюга та збільшенням ціни на його завершенні.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії, підручники та навчальні посібники:

1. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід: [монографія] / Михайло Романович Лучко. – К. : Облікінформ, 1997. – 144 с. – (7,62 др. арк.).
2. Лучко М. Р. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки : [монографія] / М. Лучко, М. Остап'юк. – Тернопіль : Зорепад, 1998. – 151 с. – (8,94 др. арк. Особисто докторантові належать методологічні дослідження в теорії обліку, формування звітності в розділах 2 – 4. Обсяг авторської частини – 6,1 др. арк.).
3. Лучко М. Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти) : [монографія] / М. Я. Остап'юк, Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко. – Ужгород : Вид-во Ужгородського держун-ту, 1998. – 148 с. – (12,72 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо організації обліку та формування окремих видів звітності в розділах 4 – 7. Обсяг авторської частини – 6,2 др. арк.).
4. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови : [монографія] / Михайло Романович Лучко. – К. : Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2007. – 263 с. – (18,19 др. арк.).
5. Лучко М. Р. Облік комерційної діяльності : підруч. / М. Лучко, О. Адамик. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 441 с. – (27,2 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо організації обліку в розділах 1 – 4. Обсяг авторської частини – 10,1 др. арк.).
6. Лучко М. Р. Основи побудови АРМ бухгалтера : навч. посіб. / М. Лучко, М. Остап'юк. – К. : ІСДО, 1993. – 60 с. – (3,49 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо автоматизації облікових процедур в розділах 2– 4. Обсяг авторської частини – 2,4 др. арк.).
7. Лучко М. Р. Фінансовий облік в господарських товариствах : навч. посіб. для студ. вузів та працівників обліку і аудиту / М. Я. Остап'юк, Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко. – Ужгород : Карпати, 1995. – 166 с. – (9,65 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо організації обліку та формування фінансової звітності в господарських товариствах в розділах 3 – 9. Обсяг авторської частини – 4,1 др. арк.).
8. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / [Ю. А. Кузьмінський, В. Г. Козак, Л. І. Лук'яненко, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк]. – К. : Аграрна наука, 2000. – 396 с. – (23 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо поглибленого аналізу звітності в розділі 7. Обсяг авторської частини – 2,4 др. арк.).
9. Лучко М. Р. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – Ужгород : Ужгородський національний університет, 2001. – 140 с. – (10 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо визнання господарських процесів як об'єктів обліку, щодо методології обліку в розділах 2 – 4. Обсяг авторської частини – 3,5 др. арк.).
10. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в галузях економіки : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 6.050100 “Облік і аудит” / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – Ужгород : ПП “Графіка”, 2002. – 142 с. – (7,8 др. арк.).

Особисто докторантові належать пропозиції щодо визнання і формування облікових даних в галузях економіки в розділах 1 – 5. Обсяг авторської частини – 3,2 др. арк.).

11. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в галузях економіки : навч. посіб. / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – К. : Знання – Прес, 2003. – 206 с. – (10,92 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо формування облікових показників в галузях економіки в розділах 1 – 5. Обсяг авторської частини – 3,8 др. арк.).

12. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 236 с. – (24,65 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо організації обліку та формування звітності в різних країнах в розділах 1 – 7. Обсяг авторської частини – 12,5 др. арк.).

13. Лучко М. Р. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. Я. Остап'юк, М. Р. Лучко, Й. Я. Даньків. – К. : Знання, 2005. – 276 с. – (16,28 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо теоретичних засад обліку, визначення господарських процесів як його об'єктів в історичній ретроспективі в розділах 1 – 8. Обсяг авторської частини – 5,5 др. арк.).

14. Фінансовий облік: первинна документація та облікова реєстрація : навч. посіб. / М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк, Й. Я. Даньків та ін. – К. : Знання, 2005. – 319 с. – (37,2 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо правових основ документального забезпечення формування звітності та облікової реєстрації в розділах 1, 3. Обсяг авторської частини – 11,5 др. арк.).

15. Лучко М. Р. Стандартизація обліку і аудиту : навч. посіб. / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – К. : Знання, 2006. – 350 с. – (20,46 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо стандартизації об'єктів бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів аудиту в розділах 3, 4. Обсяг авторської частини – 7,8 др. арк.).

16. Лучко М. Р. Історія бухгалтерського обліку: світ і Україна: Курс лекцій : навч. посіб. / М. Я. Остап'юк, М. Р. Лучко, Й. Я. Даньків. – К. : Вид-во Європ. Ун-ту, 2006. – 170 с. – (10 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо формування бухгалтерського обліку як науки та ін. в розділі 2,3. Обсяг авторської частини – 3,2 др. арк.).

17. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 311 с. – (18,4 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо організації обліку та формування звітності в різних країнах в розділах 1 –7. Обсяг авторської частини – 9,7 др. арк.).

Статті у наукових фахових виданнях:

18. Лучко М. Р. Проблеми бухгалтерського обліку в умовах інфляції / Михайло Романович Лучко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 1. – С. 1–16. – (0,4 др. арк.).

19. Лучко М. Р. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 1. – С. 26 – 28. – (0,4 др. арк.); 1995. – № 2. – С. 29 – 32. – (0,4 др. арк. Особисто докторантові

належать пропозиції щодо визнання господарських процесів як об'єктів бухгалтерського обліку. Обсяг авторської частини – 0,6 др. арк.).

20. Лучко М. Р. Система господарського обліку в Україні: нове бачення / С. Деньга, М. Лучко // Науковий вісник Полтавського кооперативного інституту. – 2000. – № 1. – С. 58 – 63. – (0,4 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо характеристики різних видів господарського обліку та можливості появи окремих його підсистем. Обсяг авторської частини – 0,2 др. арк.).

21. Лучко М. Р. Податкові розрахунки як елемент методу бухгалтерського обліку / Михайло Романович Лучко // Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С. 43 – 48. – (0,4 др. арк.).

22. Лучко М. Р. Аналіз причин виникнення податкових правопорушень / Михайло Романович Лучко // Наукові записки. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільської академії народного господарства. – 2001. – Вип. 10, ч. 2. – С. 182 – 184. – (0,2 др. арк.).

23. Лучко М. Р. Деякі аспекти обліку переоцінки основних засобів / М. Лучко, М. Шестерняк // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2002. – Вип. 11. – С. 194 – 198. – (0,4 др. арк.).

24. Лучко М. Р. Регулювання господарського обліку: історичний аспект і реалії сьогодення / Михайло Романович Лучко // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2002. – № 2. – С. 77 – 81. – (0,4 др. арк.).

25. Лучко М. Р. Подвійна бухгалтерія та нариси з історії становлення обліково-правової культури України / М. Остап'юк, М. Лучко, Й. Даньків // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2003. – Вип. 14. – С. 190 – 195. – (0,4 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо визначень окремих елементів методу бухгалтерського обліку. Обсяг авторської частини – 0,2 др. арк.).

26. Лучко М. Р. Класифікація та характеристика основних положень (стандартів) бухгалтерського обліку / М. Остап'юк, М. Лучко, Й. Даньків // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 56 – 63. – (0,5 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо характеристики стандартів бухгалтерського обліку. Обсяг авторської частини – 0,2 др. арк.).

27. Лучко М. Р. Реструктуризація: принципи та організація контролю і оцінка її ефективності / Михайло Романович Лучко // Наукові записки. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільської академії народного господарства. – 2003. – Вип. 12, ч. 1. – С. 168 – 170. – (0,2 др. арк.).

28. Лучко М. Р. Окремі питання методики аудиту податкових розрахунків / М. Р. Лучко, О. І. Недошитко // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. – 2003. – Вип. 4, ч. 1. – С. 327 – 335. – (0,5 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо організації аудиту. Обсяг авторської частини – 0,3 др. арк.).

29. Лучко М. Р. Окремі аспекти організації та проведення аудиту / Михайло Романович Лучко // Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – 2003. – № 2-3 (27-28). – С. 89 – 91. – (0,2 др. арк.).

30. Лучко М. Р. До питання наближення методології бухгалтерського обліку та податкових розрахунків / Михайло Романович Лучко // Проблемы теории и практики

учета, аудита, анализа и пути их решения. Изд-во СевНТУ. – 2003. – № 3. – С. 123 – 125. – (0,2 др. арк.).

31. Лучко М. Р. Питання консолідованої фінансової звітності у контексті реформування бухгалтерського обліку України / Михайло Романович Лучко // Фінанси України. – 2006. – № 6. – С. 75 – 83. – (0,5 др. арк.).

32. Лучко М. Р. Особливості організації аудиторської роботи в умовах використання комп'ютерних інформаційних систем / М. Лучко, Н. Яцишин // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2007. – Вип. 22. – С. 79 – 82. – (0,4 др. арк. Особисто докторантові належать пропозиції щодо організації аудиту. Обсяг авторської частини – 0,2 др. арк.).

33. Лучко М. Р. Міжнародні стандарти фінансової звітності в контексті облікової практики України / Михайло Романович Лучко // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – 2008. – № 22. – С. 172 – 175. – (0,3 др. арк.).

34. Лучко М. Р. Облік інвестицій в асоційовані та спільні компанії та спільну діяльність / Михайло Романович Лучко // Галицький економічний вісник. – 2008. – № 3 (18). – С. 146 – 149. – (0,3 др. арк.).

35. Лучко М. Р. Консолідований облік як різновид управління / Михайло Романович Лучко // Економіка і управління. – 2008. – № 1(39). – С. 62 – 67. – (0,4 др. арк.).

36. Лучко М. Р. Фінансова звітність за сегментами: теоретична концептуалізація побудови в процесі консолідації підприємства / Михайло Романович Лучко // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – 2008. – № 22. – С. 184 – 186. – (0,2 др. арк.).

37. Лучко М. Р. До питання класифікації холдингових компаній / Михайло Романович Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2008. – Вип. 25. – С. 16 – 19. – (0,4 др. арк.).

38. Лучко М. Р. Модель інтеграції корпоративних структур та консолідації підприємств / Михайло Романович Лучко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2008. – № 17. – С. 123 – 128. – (0,5 др. арк.).

39. Лучко М. Р. Облік інвестицій в дочірні компанії / Михайло Романович Лучко // Галицький економічний вісник. – 2008. – № 4 (19). – С. 154 – 160. – (0,5 др. арк.).

Публікації в інших виданнях:

40. Luchko M. Ewidencja papierow wartosciowych w przedsiebiorstwach Ukrainy / M. R. Luchko // Prace naukowe Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wroclawiu. – 1992. – Nr. 637. – P. 157 – 161. – (0,4 др. арк.).

41. Лучко М. Р. Облік іпотечного кредиту в фірмах США / Михайло Романович Лучко // Зб. наук. праць “Сучасний стан та проблеми розвитку економічної науки в Україні”. – 1993. – № 1. – С. 2 – 4. – (0,1 др. арк.).

42. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в умовах інфляції: проблеми теорії та практики / Михайло Романович Лучко. – Тернопіль : Вид-во “Інфотер”, 1993. – 36 с. – (2 др. арк.).

43. Лучко М. Р. Оцінка при здійсненні аудиторських перевірок / Михайло Романович Лучко // Науково-практичний семінар “Проблеми становлення аудиторської діяльності в Україні”. – 1994. – С. 14 – 16. – (0,1 др. арк.).

44. Лучко М. Р. Квартальна звітність за національними стандартами бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Михайло Романович Лучко. – Тернопіль : Вид-во газети “Супутник бухгалтера”, 2000. – 72 с. – (4,0 др. арк.).

45. Лучко М. Р. Наукові паростки бухгалтерського обліку / Михайло Романович Лучко // Наукові записки по матеріалах Всеукраїнської науково-практичної конференції “Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в Україні”. – 2001. – С. 7 – 10. – (0,15 др. арк.).

46. Лучко М. Р. Взаємозв’язок Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з Податковим законодавством України / Михайло Романович Лучко // Наукові записки по матеріалах Всеукраїнської науково-практичної конференції “Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в Україні”. – 2001. – С. 12 – 15. – (0,15 др. арк.).

47. Лучко М. Р. Виділення податкових розрахунків в окрему підсистему обліку: науково-економічні і психолого-практичні аспекти / М. Лучко, О. Адамик // Психологія і суспільство. – 2001. – № 3. – С. 18 – 31. – (0,8 др. арк.).

48. Лучко М. Р. Вітакультурні орієнтири реформування аудиторської діяльності / Михайло Романович Лучко // Інформаційний бюлетень журналу “Психологія і суспільство”. – Вип. 4. – 2004. – С. 7 – 9. – (0,1 др. арк.).

АНОТАЦІЯ

Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” Міністерства освіти і науки України, Київ, 2008.

У дисертації поставлено і вирішено актуальну наукову проблему розроблення теоретико-методологічних засад формування консолідованої фінансової звітності шляхом системної побудови та обґрунтування пропозицій щодо розвитку консолідованого обліку діяльності консолідованої групи підприємств.

Дано характеристику генезису інтегрованих корпоративних структур у світі та в Україні.

Досліджено проблеми обліково-інформаційного відображення специфічних економічних відносин підприємств консолідованої групи в процесі поточної, операційної, фінансової й інвестиційної діяльності групи й розподілу прибутків (збитків) між її учасниками.

Проаналізовано сучасний стан побудови консолідованої звітності на базі консолідованого обліку та розроблені спеціальні прийоми ведення консолідованого обліку, удосконалена методика обліку: а) внутрішньохолдингового руху товарно-грошових потоків і елімінування у консолідованій фінансовій звітності дебіторської й кредиторської заборгованості, що утворилась між підприємствами консолідованої групи; б) нереалізованого прибутку, втіленого в запасах підприємств консолідованої

групи, що виникає при внутрішньогруповій торгівлі; в) нарахованих податкових зобов'язань, які не підлягають перерахуванню до бюджету в поточному звітному періоді; г) безоплатної передачі майна між підприємствами.

Ключові слова: консолідація, консолідований облік, консолідована фінансова звітність, системний підхід, облікова політика, консолідований баланс, консолідований звіт про фінансові результати діяльності групи, консолідований звіт про рух грошових коштів, консолідований звіт про власний капітал.

АННОТАЦІЯ

Лучко М.Р. Консолидированная финансовая отчетность: системный подход к построению и развитию. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (за видами экономической деятельности). ГВУЗ “Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана” Министерства образования и науки Украины, Киев, 2008.

Основной целью исследования является обоснование теоретико-методологических подходов к формированию консолидированной финансовой отчетности и рекомендаций по ее использованию в процессе принятия управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности групп предприятий в составе материнских, дочерних и ассоциированных предприятий.

В диссертации поставлена и решена актуальная научная проблема разработки теоретико-методологических принципов формирования консолидированной финансовой отчетности путем системного построения и обоснования предложений относительно развития консолидированного учета деятельности консолидированной группы предприятий.

Дана характеристика генезиса интегрированных корпоративных структур в мире и в Украине.

Исследованы проблемы учетно-информационного отображения специфических экономических отношений предприятий консолидированной группы в процессе текущей, операционной, финансовой и инвестиционной деятельности группы и деления прибылей (убытков) между ее участниками.

Проанализировано современное состояние построения консолидированной отчетности на базе консолидированного учета и разработаны специальные приемы ведения консолидированного учета, усовершенствована методика учета: а) внутрихолдингового движения товарно-денежных потоков и элиминирования в консолидированной финансовой отчетности дебиторской и кредиторской задолженности, которая образовалась между предприятиями консолидированной группы; б) нереализованной прибыли, воплощенной в запасах предприятий консолидированной группы, которая возникает при внутригрупповой торговле; в) начисленных налоговых обязательств, которые не подлежат перечислению в бюджет в текущем отчетном периоде; г) безоплатной передачи имущества между предприятиями.

В процессе изучения законодательной базы Украины и международных учетных стандартов конкретизирована сущность консолидации учета, консолидированной отчетности и сделаны предложения по раскрытию информации в примечаниях к консолидированной отчетности.

На основании систематизации методических аспектов формирования статей консолидированных финансовых отчетов сделаны предложения относительно процедуры построения консолидированной финансовой отчетности.

Установлены отличия финансовой отчетности предприятий и консолидированной финансовой отчетности в разрезе ее видов.

Определены изменения в консолидированной финансовой отчетности под влиянием разных факторов.

Исследование организационных и методологических вопросов проведения аудита финансовой отчетности консолидированной группы предприятий позволило прийти к выводам, что независимая аудиторская проверка консолидированной финансовой отчетности способствует обеспечению ее достоверности. Необходимость проведения обязательного аудита консолидированной отчетности обусловлена значительным снижением рисков при принятии решений пользователями информации, подтвержденной аудитом консолидированной финансовой отчетности.

Конкретизация организационного аспекта аудита консолидированной финансовой отчетности позволила выделить его основные направления: проверку полноты и правильности выбора периметру консолидации, проверку единства учетной политики при составлении консолидированной отчетности, проверку правильности расчета частицы меньшинства, проверку полноты и правильности объектов элиминирования, проверку правильности расчета гудвила. Приведены направления аудита могут быть положенные в основу разработки программы аудита консолидированной финансовой отчетности.

Ключевые слова: консолидация, консолидированный учет, консолидированная финансовая отчетность, системный подход, учетная политика, консолидированный баланс, консолидированный отчет о финансовых результатах деятельности группы, консолидированный отчет о движении денежных средств, консолидированный отчет о собственном капитале.

ANNOTATION

Luchko M.R. Consolidated financial accountability: system approach to building and development. – Manuscript.

Dissertation for a Doctor's degree in economics, speciality 08.00.09. - accounting, analysis and audit (according to the kinds of economic activities). SHEE “Vadym Hetman” Kyiv National Economic University”, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kyiv, 2008.

In the dissertation the relevant scientific task of describing the building of the consolidated financial accountability within the group of enterprises as a single economic unit is set up and determined.

The characteristic of the genesis of the integrated corporate structures in the world and in Ukraine is given.

The problems of accounting and informational display of specific economic relationships of the enterprises within the consolidated group in the process of every day, operational, financial and investment activity of the group and the problem of income (loss) distribution between the participants have been analyzed.

The modern state of the development of consolidated accountability on the basis of consolidated account has been analyzed. The main directions of its development are distinguished. The characteristics of the special techniques of consolidated account are given.

Key terms: consolidation, consolidated account, consolidated accountability, politics of accounting, aggregation, tables of transformation.