

ФОРМУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ З УРАХУВАННЯМ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ

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

Постановка проблеми. 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 [4, 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".

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню теоретичних і практичних аспектів організації бухгалтерського обліку присвячено праці таких вітчизняних науковців як С. Кузнецової [11; 12], С. Левицької [14], Л.Г. Ловінської [15]. В свою чергу проблеми, пов'язані з теоретичними та практичними засадами формування облікової політики, досліджувались в наукових працях: Т.В. Барановської [2], М.П. Войнаренко [5], Т. Кучеренко [13], Н.А. Остап'юк [20], О.В. Пальчук [21], І.М. Сисоевої [26], Н.М. Цветкової [27; 28], С.Р. Яцишин [29].

Організаційні аспекти складання консолідованої фінансової звітності в об'єднаннях підприємств розглянуто в працях таких вітчизняних науковців як П.Є. Житнього [6; 7; 8; 9], В.М. Костюченко [10], С.П. Лозовицького [16; 17], М.Р. Лучко [18], В.П. Онищенко [19], О.І. Пилипенко [22; 23; 24]. 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.

Метою дослідження є визначення організаційної, методичної та технічної складових облікової політики групи підприємств у частині формування та контролю показників консолідованої фінансової звітності, що сприятиме розробці єдиного підходу до облікового відображення господарських операцій усіма підприємствами групи та узгодженню представлення показників її діяльності.

Викладення основного матеріалу дослідження. 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 [25, с. 17-19]:

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;

– *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" [7, 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" [13, 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 [2, 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.

Процес нормативного регулювання складання консолідованої фінансової звітності повинен відбуватися з урахуванням наступної ієрархії нормативних документів (рис. 1).

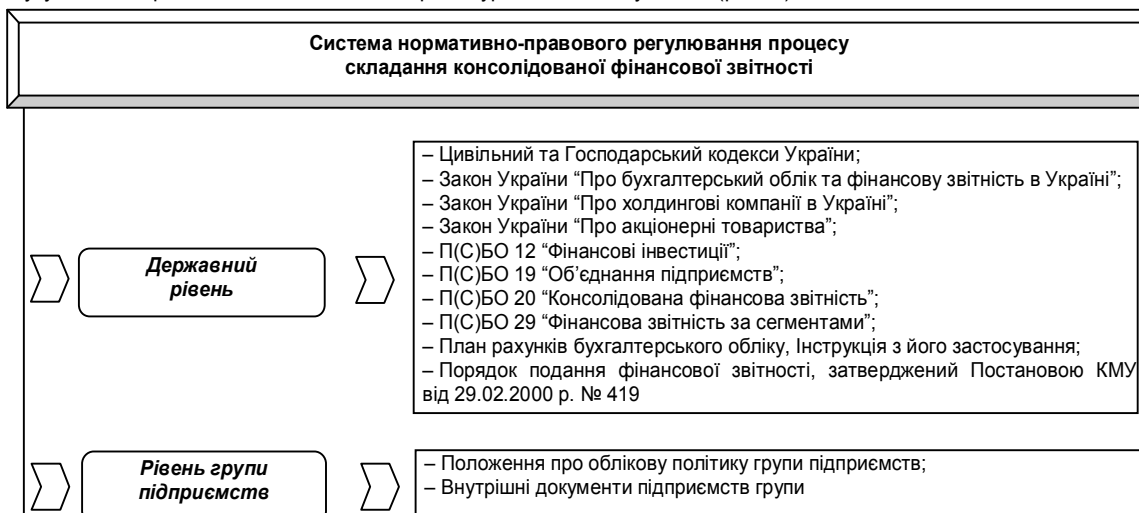


Рис. 1. Система нормативно-правового регулювання процесу складання консолідованої фінансової звітності в Україні

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.

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 [3, 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 [23, 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.

Таким чином, організаційно складному утворенню як група підприємств, відповідає дворівнева будова бухгалтерської служби: перший рівень – фінансовий відділ головного підприємства, другий рівень – бухгалтерські служби дочірніх підприємств.

Розглянемо також критерії вибору виду та типу бухгалтерської служби групи підприємств. Вважаємо, що в даному випадку будова 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. 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" [1, 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 [10, 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 в 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 складати 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" [27, 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.

Таблиця 1. Запропоновані елементи облікової політики групи підприємств щодо формування та контролю консолідованої фінансової звітності

Об'єкти облікової політики	Запропоновані елементи облікової політики	Нормативний документ
Організаційна складова облікової політики		
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)	–
Методична складова облікової політики		
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"
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"
Технічна складова облікової політики		
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.

Таблиця 2. Робоча таблиця для підготовки консолідованого балансу на дату придбання

Показники звітності	Баланс материнського підприємства	Баланс дочірнього підприємства	Елімінування (виключення)		Консолідований баланс
			Д-т	К-т	
Грошові кошти	50 000	50 000			100 000
Інвестиція в дочірнє підприємство	150 000			150 000*	
Інші активи	1520 000	120 000			1640 000
Всього активів	1720 000	170 000			1740 000
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
Всього пасивів	1720 000	170 000	150 000	150 000	1740 000

* елімінування (виключення) внутрішньогрупової інвестиції

Таблиця 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
			Д-т	К-т	
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
Всього доходи	980 000	420 000			1156 000
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	420 000	300 000		240 000*	480 000
Інші витрати	280 000	100 000		4 000**	376 000
Чистий прибуток	280 000	20 000	244 000	244 000	300 000

* 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 оперативніше здійснювати елімінування інвестиції материнського підприємства в дочірнє підприємство.

При підготовці консолідованого звіту про фінансові результати запропоновано використовувати форму даної робочої таблиці, яка дозволяє оперативніше 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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. 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.

Список використаної літератури:

1. Барановська Т.В. Облікова політика як елемент системи внутрішнього контролю: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Том 21. Економіка. [Україна наукою 2003] / Т.В. Барановська / Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – 68 с. – С. 35-36.
2. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 18-26.
3. 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.
4. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / О.П. Войналович. – Київ, 2006. – 189 с.
5. 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.
6. Житний П.Є. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 19-25.
7. 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.
8. 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.
9. 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.
10. 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. Ліній. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 220-226.
11. Кузнецова С. Організація бухгалтерського обліку з огляду на організаційну структуру суб'єктів господарювання / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 8-13.
12. Кузнецова С. Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 29-33.
13. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і

- аудит. – 2009. – № 5. – С. 24-34.
14. Левицька С. Організація обліку господарської діяльності підприємства / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 6-13.
15. 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.
16. 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.
17. 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.
18. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови: монографія / М.Р. Лучко. – К.: Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана, 2007. – 263 с.
19. 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.
20. 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. І.Я. Даньків. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с. – С. 209-211.
21. Пальчук О.В. Облікова політика як інструмент управління обліком / О.В. Пальчук // Наукові праці КНТУ. Збірник наукових праць. / Економічні науки, вип. 7, ч.1 – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 512 с. – С. 213-221.
22. 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.
23. Пилипенко О.І. Етапи формування єдиної облікової політики корпорації / О.І. Пилипенко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2008. – № 3 (45). – С. 169-175.
24. Пилипенко О.І. Моделювання облікової політики в системі корпоративного управління / О.І. Пилипенко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2009. – № 2 (48). – С. 104-110.
25. Семчук І.В. Особливості організації бухгалтерського обліку для складання консолідованої фінансової звітності: Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції. Частина 5 Економічні науки. ["Актуальні проблеми сучасних наук - 2009"], (м. Перемишль, Республіка Польща, 07-15 червня 2009 р.), / І.В. Семчук. – Przemysl: "Nauka i studia", 2009. – 96 str. – Str. 17-19.
26. 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.
27. 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.
28. 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.
29. 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. І.Я. Даньків. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с. – С. 360-361.

СЕМЧУК Інна Василівна – кандидат економічних наук, викладач кафедри економіки підприємств і корпорацій Вінницького інституту економіки ТНЕУ.

Наукові інтереси:

– проблеми формування консолідованої фінансової звітності об'єднання (групи) підприємств.

Стаття надійшла до редакції 10.10.11 р.