Методологические основы консолидированных учета и отчетности

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Плотников, Виктор Сергеевич  
  
**Год:**

2001

**Автор научной работы:**

Плотников, Виктор Сергеевич

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Саратов

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

352

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Плотников, Виктор Сергеевич

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. КОРПОРАТИВНЫЕ ОБЪЕДИНЕНИЯ

И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.

1.1.Консолидированная финансовая отчетность - мировая практика и российское законодательство.

1.2.Интегрированные корпоративные структуры.

1.3.Консолидированные финансовые потоки и консолидированные бухгалтерские документы.

ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТНОГО ОТРАЖЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ГРУПП КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ.

2.1. Консолидированная группа предприятий как объект бухгалтерского учета.

2.2.Теория трансакционных издержек в системе консолидированного учета.

2.3.Трансформационные издержки в консолидированном учете.

ГЛАВА 3. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП ПРЕДПРИЯТИЙ.

3.1 .Учет инвестиций как основа процесса консолидации предприятий.

3.2.Гудвилл как результат процесса инвестирования.

3.3 .Метод полной интеграции счетов.

3.4.Метод учета по слиянию долей.

3.5.Метод учета долевого участия.

3.6.Метод учета пропорциональной консолидации.

ГЛАВА 4 .КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ

КОНСОЛИДИРОВАННОГО УЧЕТА.

4.1. Концепция консолидированного учета.

4.2. Основные принципы и правила, определяющие методику консолидированного учета.

4.3.Методика текущего внутригруппового консолидированного учета.

ГЛАВА 5. КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ

ОТЧЕТНОСТЬ.

5.1.Нормативное регулирование сводной финансовой отчетности в России и международные стандарты учета.

5.2.Состав консолидированной финансовой отчетности.

5.3.Основы организации аудита достоверности финансовой отчетности консолидированной группы предприятий.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Методологические основы консолидированных учета и отчетности"

Развитие рыночных отношений и сопровождающие их процессы приватизации и реструктуризации отечественных крупных предприятий и объединений, а также отдельных отраслевых комплексов привели к образованию холдинговых структур, состоящих из многочисленных материнских и дочерних обществ.

Следует отметить, что в доперестроечный период советская экономика развивалась по пути расширения масштабов предприятий промышленности. Главный недостаток административно-плановой экономики заключался в том, что она не была ориентирована на потребителя и как следствие, это привело к «экономическому краху» многих промышленных гигантов.

Появившись в России сравнительно недавно, новые интегрированные корпоративные образования обнаружили довольно высокую динамику своего количественного роста. Только в Саратовской области официально зарегистрировано 68 материнских и 205 дочерних обществ. Дело не только в количественных характеристиках предприятий. Мировой опыт свидетельствует, что именно крупное и крупнейшее производство обеспечиваетиндустриальное развитие страны.

Надежды на стабилизацию и подъем экономики страны тесно связывают с формированием в последнее время крупных экономических объединений. Образование таких объединений это объективный процесс переливания капиталов.

Российский бизнес достиг той стадии зрелости, когда вопрос о дочерних фирмах стал актуален для самых широких кругов отечественных предпринимателей. Появление дочерних фирм стало массовым явлением. В форме холдинга функционируют многие частные быстро растущие компании. Они все активнее выходят на отраслевой и общероссийский уровень. Такие консолидированные группы предприятий - наиболее динамичные и перспективные сегменты отечественного бизнеса.

Одновременно возникло множество вопросов и проблем, связанных с их перспективами. Речь идет о целях создания консолидированных групп предприятий как целостных экономических систем, о правовом обеспечении процесса консолидации, о тенденциях развития данной хозяйственной формы в нашей стране, об особенностях интеграции промышленного капитала, о роли и функциях финансово-управленческого центра в холдинговых компаниях, о значении промышленных корпоративных структур в процессе стабилизации экономики, об их месте в развитии инвестиционного процесса и т.д.

Кроме объективных причин проявления «недееспособности» гигантов отечественной индустрии были и субъективные. Руководители различных рангов оказались не подготовлены управлять ими в условиях рыночных отношений. Но и новому поколению менеджеров необходимы разработки углубленной теории экономической сущности, содержания, тенденции движения капитала вообще, свойств его корпоративной системы. Российский бизнес только начинает осознавать, что без научно обоснованной модели современного управления холдинговыми структурами невозможно учитывать стратегические тенденции развития, выделить первостепенные направления экономического роста.

Консолидация как экономическое явление еще недостаточно теоретически и практически осмыслена в российской действительности, однако не следует отвергать теорию консолидации только за то, что она еще недостаточно проверена, так как она привлекает внимание к важнейшей проблеме и задает некоторые рамки для ее обсуждения, из которых возникает поддающейся проверке вывод.

Актуальность темы исследования заключается в следующем:

1 .Консолидированные группы предприятий это объективный и реальный факт российской экономики. Не учитывать этого экономического явления только на том основании, что холдинги не юридическое, а экономическое образование означает отставание теории от практики. Реальное свое отражение «Группа» находит только в консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, для бухгалтерского учета - как науки появился новый, специфический объект исследования - консолидированная группа предприятий.

2. «Группа» как хозяйствующее объединение юридически самостоятельных организаций выступает как целостная экономическая система, основанная на микрорыночных отношениях. Как любой большой экономической системе, холдингу присущи определенные экономические отношения юридически обособленных хозяйствующих субъектов. Следовательно, взаимоотношения предприятий в рамках холдинга должны иметь достойное информационное обеспечение. Таким образом сформировалась идея разработки нового направления в структуре бухгалтерского учета - системы консолидированного учета.

3.Процессы формирования консолидированных групп предприятий и последующие отношения внутри них должны иметь надлежащую методическую основу, позволяющую признать «Группу» не только как обособленный объект бухгалтерского учета, но и раскрыть экономические процессы во взаимоотношениях предприятий холдинга.

4.Консолидированному учету присуща своя специфическая совокупность определенных приемов и способов. Раскрыть их сущность нагляднее всего с помощью моделирования. Консолидированный учет нуждается в разработке таких моделей, которые предопределили бы общую схему, методику учета для холдинга как экономического объединения юридически самостоятельных организаций.

Все вышеперечисленное и предопределило выбор темы исследования.

Проблемы учетного отражения процессов консолидации и результатов деятельности групп консолидированных предприятий сравнительно новы и почти не исследованы не только в России, но, как признают многие зарубежные авторы, они являются наиболее сложными и не разработанными для стран с развитой рыночной экономикой.

В международных бухгалтерских стандартах вопросам консолидированного учета и отчетности уделено несколько разделов, предопределяющих основные принципы формирования консолидированной финансовой отчетности.

Многие страны, придерживаясь их, разрабатывают свои национальные системы консолидированной отчетности.

В плане мероприятий по реформированию бухгалтерского учета в России консолидация стоит на одном из первых мест. Стандарт, регулирующий порядок формирования консолидированной отчетности, предлагалось утвердить в 1998 году. По требованиям международных, межправительственных и профессиональных бухгалтерских организаций решено отказаться от разработки национального российского стандарта. Всем холдинговымструктурам предписано составлять консолидированную отчетность исходя из требований международных стандартов. В то же время специфика консолидации российских предприятий и функционирования групп предприятий требует нестандартных подходов к организации учета и составлению отчетности.

Решение этого вопроса имеет фундаментальное значение для отечественного бухгалтерского учета. Опираясь на общепринятые принципы международных стандартов, необходимо разработать национальную систему консолидированного учета и отчетности, ориентированную на реальные условия и потребности российских предприятий.

Предлагаемая в данной работе методика консолидированного учета по сути является альтернативной по отношению к применяемым в западной практике специфическим приемам и способам, на основе которых формируется консолидированная отчетность. Потребность ее разработки вызвана:

- традицией бухгалтерского учета, предполагающей сплошное, непрерывное и документированное отражение всех хозяйственных операций, в данном случае его нового специфического объекта - консолидированной группы предприятий, рассматриваемых как единое целое экономическое образование;

- спецификой российского законодательства, в особенности налогового, не признающего бездокументарного применения специфических приемов и способов, обеспечивающих формирование консолидированной финансовой отчетности;

- и наконец, необходимостью того, чтобы методика консолидированного учета обеспечивала отражение в системном бухгалтерском учете все многообразие экономических взаимоотношений предприятий группы.

В разработку методологических и методических проблем организации современного российского бухгалтерского учета и становления его как самостоятельной науки большой вклад внесли Аксененко А. Ф., Безруких П. С., Гилбде В.А., Заварихин Н.М., Ивашкевич В. Б., Кирьянова 3. В., Кондраков H.JL, Кузьминский А. М., Ларионов А. Д., Маргулис А.Ш., Миронова О.А., Ми-зиковский Е.А., Наринский А. С., Новическо П. П., Палий В. Ф., Петрова И. В., Соколов Я. В., Стражев В. И., Шапошников А. А., Шеремет А. Д., Чумачен-ко Н. Г. и ряд других отечественных ученых.

В целях разработки и углубления основ консолидации и анализа отчетности российских холдинговых групп весьма полезен зарубежный опыт, нашедший отражение в трудах К. Друри, В.В. Леонтьева, Дж.М. Кейнса, Э. Хендрек-сона и М. Ван Бреда, А.Д. Шмаленбаха, Р. Энтони. Кроме научных работ, обширная информация по этой проблеме содержится в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

Тем не менее, бухгалтерский учет как наука далеко не исчерпал себя. Осталось множество вообще не исследованных или спорных проблем, которые требуют своего решения. Одна из них относится к разработке системы консолидированного учета и формирования на его основе консолидированной финансовой отчетности. К сожалению, этой проблеме посвящено крайне мало работ российских учетных, таких, как В. Д. Новодворский, В. Т. Козлова, В. В. Палий, А. Н. Хорин, Л. 3. Шнейдман и некоторые другие. Однако опубликованные до настоящего времени работы в основном носят характер популяризации западной практики консолидированной финансовой отчетности.

Нуждаются в разработке основополагающие вопросы теории и практики консолидированного учета в России: определение объекта учета и параметры консолидации группы предприятий с учетом законов и закономерностей современной рыночной экономики, формирование методологии изучения специфического объекта бухгалтерского учета - консолидированной группы предприятий. Поэтому требуют решения такие проблемы: определения места консолидированного учета в системе бухгалтерского учета; разработка конкретных методик учета и составления консолидированной отчетности, оценка финансового состояния консолидированной группы предприятий.

Основной целью исследования является решение методологических проблем консолидации предприятий, разработка методики консолидированного учета и формирования на его основе финансовой отчетности консолидированной группы предприятий как единого хозяйственного образования.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих задач:

-раскрыть экономическую сущность консолидированной группы предприятий в целях организации бухгалтерского учета и налогообложения их деятельности;

- определить подходы и обосновать понятие и содержание консолидированного учета как обособленного раздела бухгалтерского учета;

- дать характеристику специфичных приемов консолидированного учета (элиминирование и трансформация бухгалтерских записей) и определить их место в структуре элементов метода бухгалтерского учета;

- определить принципы и правила учета деятельности консолидированной группы предприятий как специфичного, нового объекта бухгалтерского учета;

- разработать методику внутригруппового учета движения материально-денежных потоков, обеспечивающую справедливое распределение доходов и налогового бремени между юридически самостоятельными членами группы;

- выработать методику агрегирования бухгалтерских счетов консолидированных предприятий с применением трансформационных таблиц, обеспечивающую представление консолидированных предприятий как единого целого, а также позволяющую исключить "нереализованную прибыль" и взаимную задолженность между фирмами группы;

- раскрыть содержание и структуру консолидированной отчетности группы предприятий, показать ее принципиальное отличие от сводной отчетности и от отчетов акционерных обществ и товариществ;

Методологическую основу консолидированного учета составляют три общеэкономические теории: экономическая теория прав собственности (К. Маркс, Р. Коуз, А. Алчан и А. Оноре и др.); теория фирмы и ее центральное звено «теория трансакционных издержек» (Дж.М. Кейнс, Р. Коуз, О. Уильям-сон, Б. Райн и др.) и «теория трансформационных издержек» (Ф. Кенэ, В.В. Леонтьев, К. Маркс, Дж. Валлис, Д. Норт и др.), законодательные и нормативные акты Российской Федерации по вопросам права собственности и ее отражения в бухгалтерском учете, налогообложения, международные бухгалтерские стандарты.

В работе использован анализ отечественной и зарубежной литературы по изучаемым вопросам. Методика исследования строится на принципах системного подхода к организации бухгалтерского учета в консолидированных группах предприятий, отражению в учете собственного капитала, и на его основе определению доли участия в доходах и расходах консолидированной группы.

Предметом исследования являются проблемы учетно-информационного отражения специфических экономических отношений предприятий консолидированной группы в процессе текущей, финансовой и инвестиционной деятельности группы и распределения доходов среди ее участников. Объектами исследования таких отношений были выбраны холдинговые компании: ОАО «Связьинвест», ОАО "Корпорация Трансдор-Холдинг", ОАО "Саратовское электроагрегатное производственное объединение", ОАО "Саратовский авиационный завод", ОАО «Саратов ЛУКойл» и ряд других организаций.

При выполнении диссертационной работы была использована специальная литература по теории и практике реформирования экономики и системы управления, бухгалтерского учета, экономического анализа, статистики и организации производства. В процессе исследования применялись инструктивные материалы, материалы научных конференций и сборников.

Научная новизна исследования заключается в разработке системы консолидированного учета, обеспечивающего составление консолидированной финансовой отчетности.

Научная новизна вклада автора заключается в следующем:

1. Впервые в отечественной теории и практике учета разработаны методологические основы построения системы учетно-информационного обеспечения деятельности групп консолидированных предприятий, позволяющей отразить все многообразие, возникающих экономических отношений между юридически самостоятельными организациями холдинга: учетное отражение прав собственности, доходов и их распределения, налогообложения и т.п.;

2. На основе экономической теории прав собственности, обоснована необходимость выделения и дана характеристика нового специфического объекта бухгалтерского учета - консолидированной группы предприятий;

3. Теоретически и методологически обоснованы понятие и метод консолидированного учета, обеспечивающего отражение всех сторон финансово-хозяйственной деятельности в холдинговых структурах;

4. Разработаны специальные приемы и способы, применяемые только в консолидированном учете и определяющие его метод (элиминирование и трансформация бухгалтерских записей), совокупное использование которых исключает двойное отражение активов, пассивов и взаимную задолженность предприятий группы, а также формирует показатели финансового положения холдинга как единого экономического образования;

5. На основе системного подхода разработаны специальные правила консолидированного учета, позволяющие обеспечить составление консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности;

6. Определена методика учета и оценки инвестиций, осуществляемых с целью приобретения контроля или значительного влияния над дочерними обществами, а также отражения специфического вида нематериальных активов "гудвилл" как результата процесса такого инвестирования;

7. Разработаны принципиально новые методики учета внутрихолдингово-го движения материально-денежных потоков и элиминирования из консолидированной финансовой отчетности дебиторской и кредиторской задолженности по предприятиями консолидированной группы, учета нереализованной прибыли, заключенной в материальных и товарных запасах предприятий консолидированной группы и возникающей при внутригрупповойторговле, учета начисленных, но не подлежащих перечислению в текущем отчетном периоде, налогов, учета безвозмездной передачи имущества между предприятиями группы;

8. Разработаны организационные аспекты аудита консолидированной финансовой отчетности холдинговых структур, в частности, определены задачи и функции главного и других аудиторов при формировании аудиторского заключения.

Разработанные в диссертации рекомендации имеют конкретное практическое значение для создания методики фактически уже сформированных и имеющих право на признание в соответствии с Гражданским кодексом РФ консолидированных групп предприятий. Более того, после официального опубликования принятого Государственной Думой Федерального закона «О холдингах» составление сводной (консолидированной) отчетности будет являться обязательным для предприятий, образующих консолидированную группу.

Большую заинтересованность в такой методике проявляют и руководители объединений. Не говоря уже об информационном обеспечении процесса управления, данная методика предполагает конкретную экономическую выгоду - снижение налогового бремени за счет вывода из-под налогообложения внутригрупповых оборотов материальных и денежных потоков и направления высвободившихся средств на развитие холдинговых структур. Такая возможность получила правовое подтверждение после введения в действие Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утративших силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» от 6 августа 2001г. №110-ФЗ.

Это Закон, хотя и не содержит прямого указания на консолидированные группы предприятий (холдинги), имеет непосредственное к ним отношение. Во-первых, в российском налоговом законодательстве появляется понятие «доля участия» материнского общества более 50 процентов в уставном капитале дочернего общества. Во-вторых, передача имущества, при соблюдении первого условия данная операция не учитывается при определении налоговой базы. Другими словами, налоговое законодательство дает основание для исключения внутригрупповых оборотов и соответственно нереализованной прибыли при расчете налогооблагаемых показателей.

Практическая ценность предложенной в диссертации методики заключается в том, что она позволяет отразить в системном бухгалтерском учете и исключить из консолидированной финансовой отчетности внутренние обороты между предприятиями группы. Используя одно из достижений отечественного учета - способ сплошного и непрерывного отражений хозяйственных операций в системном бухгалтерском учете - предложена методика формирования консолидированной финансовой отчетности на основе данных системы консолидированного учета.

Результаты исследований могут быть использованы для решения проблем организации системы консолидированного учета и формирования на его основе консолидированной финансовой отчетности в холдинговых компаниях всех типов, а так же в оценке финансового состояния консолидированной группы предприятий.

Отдельные результаты исследований докладывались на второй Всесоюзной научно-практической конференции «Экономические проблемы научно-технического прогресса в промышленном производстве» (Саратов, 1985г.), на Всесоюзной научной конференции «Совершенствование хозяйственной самостоятельности производственных объединений (предприятий)» (Москва, МГУ, 1986г.), на научно-практической конференции «Социально-экономическое обеспечение качества продукции» в Саратовской государственной экономической академии (Саратов, 1995 г.), на международной научно-практическое конференции «Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит: международные и отечественные стандарты и опыт» в Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского (Нижний Новгород, 1998г.), на Всесоюзной научно-практической конференции «Стратегическое управление предприятием» (Пенза, 2001г.), на международном семинаре «Международные стандарты финансовой отчетности и аудита», проводимого Международным центром реформы системы бухгалтерского учета, работающего при поддержке Департамента международного развития Великобритании DFTD (Саратов, 2001г.), а также на ежегодных научно-практических конференциях Саратовского государственного социально-экономического университета и других.

Многие предложения автора по вопросам организации консолидированного учета и составления консолидированной финансовой отчетности используются в ряде организаций, министерств и ведомств Российской Федерации, что подтверждено справками о внедрении. Автор принимал непосредственное участие в разработках методики учета и в аудиторских проверках, в том числе: ОАО «Саратовэлектросвязь», ОАО "Корпорация Трансдор-Холдинг", ОАО "Саратовское электроагрегатное производственное объединение", ОАО "Саратовский авиационный завод", ОАО «Саратов ЛУКойл», Счетная Палата Российской Федерации, Министерство финансов Саратовской области, Пензенский территориальный институт профессиональных бухгалтеров и ряд других организаций. Автором также разработан и читается специальный курс «Учет в холдинговых компаниях» для студентов специальности 06.05.00 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Материалы исследования используются в курсах «Международные стандарты учета и аудита» и «Бухгалтерская финансовая отчетность».

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Плотников, Виктор Сергеевич

Радикальное преобразование отечественной экономики затронуло всю сферу производственных отношений и производительных сил в обществе. Ста новление и развитие рыночных отношений, ориентированных на потребителя, предъявляет к руководителям любого ранга такие требования, что многим из них они оказались просто не по силам из-за отсутствия методологических ос нов создания жизнеспособных систем рыночной экономики.В условия рынка современному высококонцентрированному производст ву для осуществления инвестиционной деятельности нужна единая целостная теоретргческая основа, отвечающая на вопросы: в каких видах, размерах, фор мах вкладываемые средства дают эффект и содействуют развитию экономиче ской системы общества? Каковы их границы в экономическом поле, времени движения, скорости и достаточности капитала и т.п.? Здесь нужны теоретиче ски обоснованные ответы, удовлетворяющие современным требованиям разви тия экономики. И от этих вопросов нельзя отмахнуться, нельзя просто выпус тить очередную директиву или указ и этим решить проблему.Мировая практика свидетельствует, что именно крупные хозяйственные образования формируют сейчас спрос и предложение, определяет важнейшие предпосылки для победы в конкурентнойборьбе.Примечательной чертой настоящего развития капитала является вступле ние в стадию консолидированных процессов, отражающих высший уровень концентрации производства и капитала, присущих зрелой системе корпоратив ных отношений. Консолидация, имеющая целью более эффективное альтерна тивное использование высвобождаемых ресурсов, характерна для рынка. Пер вые признаки данного процесса наблюдаются в российской деловой практике, о чем заявлено фактами совершения сделок слияния и поглощения.Организация холдинговых структур выдвигает на первый план бизнес с такими его свойствами, как близость к рынку и гибкость, причем эффект ком плектности используется только на решающих участках посредством экономи ческого объединения предприятий.Поскольку реальное существование в России многочисленных консоли дированныхгрупп предприятий как экономически обособленных хозяйствую щих субъектов бесспорно, то должны быть разработаны и определенные прин ципы информационного обеспечения управления подобными группами, а так же учетного отражения взаимоотношений между предприятиями холдингов.Наука об учете достаточно древняя и насчитывает более пяти столетий.Как каждая наука, учет постоянно совершенствуется и развивается. Так на его базе изначально сформировались три вида учета: статистический, бухгалтер ский и оперативный. В дальнейшем в системе бухгалтерского учета вьщелились финансовый и управленческий учет.Своеобразие формирования консолидированных групп предприятий и взаимоотношений членов этих групп требует ввести еще и понятие «консоли дированного учета», но не как отдельного вида учета, а как специфического раздела финансового учета.Этот шаг предопределили несколько обстоятельств:

1. Консолидированный финансовый учет охватывает новую для бухгал терского учета сферу применения - консолидированную группу юридически самостоятельньпс лиц и рассматривает ее как единое экономическое образова ние.2. Консолидированная группа предприятий находит свое реальное выра жение только через консолидированную финансовую отчетность, а инструмен том отражения финансовых взаимоотношений предприятий группы является консолидированный учет.3. Как и каждый раздел любой науки, консолидированный учет, исполь зуя совокупность общепринятых приемов, применяет и специфические, прису щие только ему, приемы и способы бухгалтерского учета: элиминирование и трансформация бухгалтерских записей.Любая наука опирается на определенные, присущие ей способы познания.Так и консолидированный финансовый учет, как особый раздел бухгалтерского учета, имеет свою методологическую основу - «экономическую теорию прав собственности». Опираясь на данную теорию в диссертации дается определе ние консолидированной группы предприятий как единого хозяйствующего субъекта, которая без образования юридического лица находит свое реальное отображение только через систему консолидированных учета и отчетности.Центральное место в теории прав собственности занимает «теория агент ских отношений» и «теория трансакционных издержек». Трансакционные из держки играют больы1ую роль в холдинговых структурах, а значит должны быть измерены и учтены в системе консолидированного учета.Несмотря на всю значимость трансакционных издержек в условиях кон солидированных групп предприятий, они не имеют какого-либо экономическо го значения в отрыве оттрансформационных издержек (издержки по преобра зованию исходного ресурса в конечный продукт организации). В диссертации дан подробный их анализ, позволяюш,ий автору сделать ряд концептуальных положений, составивших основу консолидированного учета, а именно: • Трансакционные издержки, обеспечивающие инвестиционный процесс консолидации предприятий, должны быть капитализированы и отражены в стоимостидолгосрочных финансовых вложений.• Изменение денежных потоков влияет на экономический потенциал Груп пы только тогда, когда они связаны с внешними по отношению к объединению, операциями.• Внутригрупповые обязательства должны быть «ликвидированы» путем проведения взаимозачетов между предприятиями группы по не полностью ис полненным обязательствам на конец отчетного периода.• Консолидированный учет должен обеспечить взаимозачет дебиторской и кредиторской задолженности по обязательствам, возникающим у разных пред приятий объединения, по отношению к стороннему, Группе, лицу.• Как только определены границы «Группы» (т.е. ее периметр), можно оп ределить и внутригрупповые и внешние финансовые потоки, т.е. затраты и до ходы.• При внутригрупповом движении средств и обязательств, при условии со хранения их неизменности в ценах и объемах, финансовое положение холдинга не меняется.• Использование трансфертных цен при осуществлении внутрихолдинго вых операций обеспечивает регулирование рыночных отношений между пред приятиями Группы. Они являются основой для распределения прибыли хол динга и выделения в ней «доли меньшинства», полученной в результате дея тельности дочерних предприятий консолидированной группы.• Нереализованная прибыль, возникающая в результате операций внутри «Группы», включенная в балансовую стоимость активов (запасы и т.д.) должна быть исключена из консолидированной финансовой отчетности.Действенность финансового управления холдингом во многом определя ется качеством информации об изучаемых фактах хозяйственной жизни. Одна ко рекомендуемые МСФО способы и приемы (отечественные нормативные ма териалы просто переадресовывают к ним) во-первых, больше касаются вопро сов формирования вступительной консолидированной финансовой отчетности, во-вторых, эти способы и приемы ориентированы на технику составления от четности, оставляя без должного внимания проблемы информационного обес печения оперативного управления холдингами.Безусловно, следует признать приоритет МСФО и GAAP в вопросах раз работки принципов консолидированной финансовой отчетности, приемов и способов ее составления. Более того, изложенные в этих стандартах принципы были взяты за основу диссертационного исследования. И тем не менее автор остается убежденным сторонником необходимости разработки системы консо лидированного учета, который позволяет не только формировать консолидиро ванную финансовую отчетность, но и обеспечивает более тесную связь с учет ным процессом каждого взятого в отдельности предприятия холдинга.Традиционный подход в отечественной практике к формированию консо лидированной финансовой отчетности как к составлению сводной бухгалтер ской отчетности, ранее применяемой в условиях планово-административной экономики, не только затрудняет работу отечественных бухгалтеров, но и вно сит неопределенность в оценку отчетной информации ее пользователей. Имен но поэтому в России необходима доступная обш;енациональная система консо лидированного учета, обеспечивающая составление консолидированной фи нансовой отчетности, признаваемой международным сообш;еством.Холдинг как целостное экономическое объединение предприятий облада ет важнейшими чертами большой экономической системы. В диссертации предложено использование в рамках системного подхода принципов бухгал терского учета, применительно к консолидированной отчетности, составляе мой в соответствии с МСФО. Для решения проблем консолидированного учета в диссертации рассмат риваются: налоговый, правовой и обш;еэкономический (макро и микроэкономи ческий) подходы. На основе их исследования в работе делается вывод о необ ходимости совершенствования правового и налогового аспектов проблемы кон солидации предприятий и разработки методологии консолидированного учета.Независимо от подхода, которого придерживаются в исследовании теории учета, необходима еще и его аргументация, т.е. оценка правильности вырабо танного решения. Подтверждение обоснованности и избранного подхода может быть достигнуто на основе приемлемости или истинности теории. Основой тео рии любой науки является определение ее предмета и метода.С этих позиций в диссертации даны определения как предмета так и ме тода консолидированного учета как обособленного раздела бухгалтерского уче та.Особенности метода любой науки заключаются в использовании прису щих ему специфических приемов. Такими в консолидированном учете, в до полнение и развитие традиционного метода бухгалтерского учета, являются элиминирование и трансформация бухгалтерских записей.Сущность бухгалтерского элиминирования заключается не в проведении исправительной бухгалтерской записи, а системном исключении двойного от ражения активов и обязательств внутри консолидированной группы предприятий, неизбежно возникающего при обычном своде бухгалтерской отчетности предприятий холдинга. При этом двойное отражение активов и обязательств предлагается исключать не из самой консолидированной финансовой отчетно сти, а в системе текущего консолидированного учета.Рекомендованная в работе трансформационная таблица бухгалтерских записей является не только инструментом исключения остатков по внутригруп повым операциям, отражающим движение товарно-денежных потоков, и спо собом агрегирования информации в целом по холдингу, но и обеспечивает воз можность формирования в текущем учете динамического баланса по Э. Шма ленбаху и статико-динамического баланса по Р. Ливеншнейну.Все существенные достижения в области познания экономической реаль ности и совершенствования организации учета, достигнутые за последние годы, в той или иной степени связаны с использованием моделирования. В дис сертации на основе концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жиз ни консолидированных групп предприятий предлагаются модели консолидиро ванного учета, позволяющие их использовать в различных типах холдингов.Организация и методика обособленного консолидированного учета внутри таких сложных хозяйствующих образования как холдинги, концерны и т.п. должны строиться с учетом особенностей функционирования входящих в него юридически обоснованных хозяйствующих субъектов.В диссертации в связи с этим рассматривается лишь общая схема, прин ципиальная модель консолидированного учета, опираясь на которую можно разрабатывать технику консолидированного учета для консолидированных групп предприятий различного типа.Конвенция международной федерации бухгалтеров (1983) требует под готовки консолидированной финансовой отчетности, отражающей истинное и точное положение Группы на конец каждого отчетного периода, а также ре зультаты ее деятельности и движение денежных средств за каждый период. Ру ководство холдинга несет ответственность за то, чтобы компании, входящие в состав Группы, вели учетные записи, раскрывающие с достаточной степенью точности финансовое положение Группы и позволяющие руководству обеспе чивать соответствие консолидированной финансовой отчетности Группы меж дународным стандартам финансовой отчетности, а также национальному зако нодательству.Рассматриваемая в работе принципиальная концепция информационно учетного обеспечения финансово-хозяйственного управления в многозвенных холдингах с интегрированными, ориентированными на конечный результат и расчетами, может быть использована в организациях любой отрасли.Раскрытие информации в консолидированной финансовой отчетности наиболее сложная и трудоемкая работа заключительного этапа учетного про цесса. Она не заканчивается составлением трех основных форм отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денеж ных средств). Наиболее релевантная информация подлежит раскрытию в при мечаниях к отчетности и должна обеспечивать ее пользователей сведениями о всех основных финансовых аспектах хозяйственной жизни холдинга.Необходимым атрибутом рыночной экономики является независимый ау диторский контроль. Для определения стратегии аудита хозяйственной дея тельности и достоверности отчетности консолидированной группы предпри ятий целесообразно разрабатывать планы проверки как в целом по Группе, так и по ее отдельным хозяйствующим субъектам. Основываясь на этом, формиру ются два уровня задач аудиторской деятельности. «Основной (главный) уро вень» предопределяется в целом по холдингу и «второстепенный» по его от дельным хозяйствующим субъектам.В диссертации предлагается схема организации аудиторской деятельно сти «команды аудиторов» при проверке таких крупнейших холдинговых струк тур как ОАО «Связьинвест».Проблема информационного обеспечения функционирования холдинго вых структур заключается в том, что наш бизнес только начинает осознавать конкретное и прикладное значение этой тематики. Предприниматели зачастую видят ее с точки зрения решения рутинных задач каждодневной своей практики. Однако эта проблема гораздо глубже, для ее решения прежде всего нужна теория, методологическая база учета, позволяющего обеспечить формирование полноценной консолидированной отчетности на основе которых можно по строить конкретную методику информационного обеспечения любого холдинга и его внешних партнеров.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Плотников, Виктор Сергеевич, 2001 год

1.Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая. Официальный текст. - М.: Кодекс, 1996. - 496 с.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Часть 2.- СБб:. «Издательский дом Герда», 2000. 384 с.

3. Федеральный закон РФ "Об акционерных обществах" от 26.12.95 г. № 208-ФЗ.

4. Меморандум о согласованных действиях антимонопольных органов государств-участников СНГ при создании транснациональных экономических структур (Подписан главами государств СНГ в Кишиневе 6/7 ноября 1995 г.)//Российская газета. 1995. № 229. С. 13.

5. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению: Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н. М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА - 2001. - 176 с.

6. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: Постановление правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283 // Экспресс-закон. 1998. -и 16.- ст. 164.

7. О внесении изменений и дополнений по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности: Приказ Минфина РФ от 12 мая 1999г., №36н.

8. О государственной программе демонополизации экономики и развития конкуренции на рынках РФ (Основные направления и первоочередные меры) (Постановление Правительства РФ от 9 марта 1994 г. № 191) //Закон. 1995. № 4. С. 64-75.

9. О мерах государственной поддержки деятельности финансово-промышленной группы тяжелого и энергетического машиностроения (Постановление Правительства РФ от 21 июля 1997 г. № 901) //Российская газета. 1997. № 148. С. 6.

10. О мерах по стимулированию создания и деятельности финансово-промышленных групп (Указ Президента РФ от 1 апреля 1996 г. № 443) //Российская газета. 1996. № 64. С. 6; Собр. законодательства РФ. 1996. № 15. Ст. 1573.

11. О порядке ведения государственного реестра финансово-промышленных групп Российской Федерации (Постановление Правительства РФ от 22 мая 1996 г. № 621) //Финансовая газета. 1996. № 26. С. 2; Собр. законодательства РФ. 1996. № 22. Ст. 2699.

12. О порядке ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы (Постановление Правительства РФ от 9 января 1997 г. № 24 //Российская газета. 1997. № 13. С.6; Собр. законодательства РФ. 1997. № 3. Ст. 388.

13. О программе содействия формированию финансово-промышленных групп (Постановление Правительства РФ от 16 января 1995 г. № 48) // Российская газета. 1995. № 25. С. 14; № 27; Собр. законодательства РФ. 1995. № 4. Ст. 311.

14. О финансово-промышленных группах (Федеральный Закон РФ от 30 ноября 1995 г. №190-ФЗ) //Российская газета. 1995. № 236; Собр. законодательства РФ. 1995. № 49. Ст. 4697.

15. Об основных принципах и подходах к концепции формирования финансово-промышленных групп в г. Москве (Постановление Правительства Москвы от 14 июня 1994 г. № 488) //Вестник мэрии Москвы. 1994. № 15. С. 35-45.

16. Положение об особенностях реорганизации банков в форме слияния и присоединения № 12-П от 30 декабря 1997 г. Центральный банк РФ (Банк России).

17. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9;99): Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 32н. // Официальные материалы. Комментарии и консультации: Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». -1999. № 7. - с.3-6.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.99 № ЗЗн // Официальные материалы. Комментарии и консультации: Приложение к журналу «Бухгалтерский учет», 1999, № 7. с.7-10.

19. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98): Приказ Минфина РФ от 25 ноября 1998 года № 56н //Консультант. -1998. № 5. - с.90.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97): Приказ Минфина РФ № 65н от 03.09.97 // Экспресс-закон. -1998.-№7.-ст.67.

21. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/94): Приказ Минфина РФ от 28 июля 1994 г. № 100 // Бухгалтерский учет. 1994. - № 9. -с.55-59.

22. Положение по бухгалтерскому учету и «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/20000): Приказ Минфина РФ от 10 января 2000 года № 2н .

23. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98): Приказ Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н // Консультант. 1999. - № 5. - с.97.

24. Положение по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" (ПБУ 11/2000): Приказ Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 5н // Консультанст. 2000. - № 20

25. Положение по бухналтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12\2000): Приказ Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н.

26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000): Приказ Минфина РФ от 16 октября 2000г. №92н.

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000): Приказ Минфина РФ от 20 ноября 2000г. №9896 ЮД.

28. Постановление Государственной Думы о Федеральном законе «О холдингах». В кн. Горбунова А.Р. Дочерние компании, филиалы, холдинги. М.: Издательская фирма «Анкил». 2000.- 176с.

29. Соглашение между Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской федерации о создании (межгосударственной финансово-промышленной группы //Российская газета. 1996. № 43. С. 12.

30. Об утверждении правил отражения профессиональными участниками рынка ценных бумаг и инвестиционными фондами в бухгалтерском учете отдельных операций с ценными бумагами: Постановление Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 27 ноября 1997 г. № 40.

31. Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом: Приказ Минфина РФ от 24.12.98 г. №68-н.

32. Аксененко А.Ф. Информационное обеспечение экономичекого анализа. М.: Финансы, 1978. - 80 с.

33. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия в 1997 году. Принципы и практические рекомендации. Издание 2-е дополненное и переработанное. М.: ИКЦ «ДИС», 1997. - 128 с.

34. Андреев В.К., Степанюк JI.H., Остроухова В.И. правовое регулирование предпринимательской деятельности: Учебное пособие. М.: Бухгалтерский учет, 1996.-252 с.

35. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. - № 8. - с.12-18.

36. Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет совместной деятельностипредприятий. М.: Финансы и статистика, 1995. 64 с.

37. Бакаев А.С. Бухгалтерское сообщество и программа реформирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. - № 8 - с. 4-8.

38. Бакаев А.С. Комментарий к Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ. М.: Бухгалтерский учет, 1999. - 128 с. -(Библиотека журнала «Бухгалтерский учет».)

39. Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии. 2-е изд. - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1997. - 125 с.

40. Бакаев А.С. Раскрытие бухгалтерской отчетной информации. Требования и практика. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1997. -208 с.

41. Бакаев А.С. Учет материально-производственных запасов: комментарий к ПБУ 5/98 // Консультант. 1998. - № 17 - с. 9-15.

42. Бакаев А.С., Катаев А.Н., Островский О.М., Шнайдерман Т.А. План и корреспонденция бухгалтерского учета. Типовые проводки: Методическое пособие. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. - 352 с.

43. Бакаев А.С., Шнейдман JI.3. Учетная политика предприятия. М.: Бухгалтерский учет, 1995. - 112 с.

44. Баканов М.И., Катаев А.Н., Шеремет А.Д. Экономический анализ. -М.: Финансы, 1976. 264 с.

45. Баканов М.И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 1996. - 288 с.

46. Бакшинскас В.Ю., Николаева С.А., Скапенкер М.Ю. Нематериальные активы: Правовое регулирование, учет, налогообложение. М.: Аналитика-Пресс, Аудиторская фирма «ЦБА», 1998. - 112с.

47. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 192 с.

48. Банки на развивающихся рынках: В 2-х томах. Т.1. Укрепление руководства и повышение чувствительности к переменам. /Диана Мак. Нотон, Дональд Дж. Карлсон, Клайтон Таунсенд Дитц и др: Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1994. - 336 е.: ил.

49. Банки на развивающихся рынках: В 2-х томах. Т.2. Интерпретирование финансовой отчетности /Крис Дж. Барлтроп, Диана Мак. Нотон: Пер. с англ. -М.: Финансы и статистика, 1994. 240 е.: ил.

50. Бариленко В.И. Анализ себестоимости продукции в объединениях строительного комплекса. М.: Финансы и статистика, 1990. - 191 с.

51. Бархатов А.П. Бухгалтерский учет совместной предпринимательской и внешнеэкономической деятельности. М.: Издательский Дом "Дашков и К", 1999. - 258 с.

52. Баширов А.А. Учет издержек производства и калькулирование себестоимости в подрядном строительстве. М.: Финансы и статистика, 1996. - 207 с.

53. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. М.: Финансы, 1974. - 320 с.

54. Беляева И.Ю., Эскиндаров М.А. Капитал финансово-промышленных корпоративных структур: теория и практика. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1998. - 297 с.

55. Бирман Г., Шмидт С. Экономический анализ инвестиционных проектов / Пер. с англ. Под ред. Л.П. Белых. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. 512 с.

56. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. Пер с англ., 4-е изд. -М.: «Дело Лтд», 1994. 720 с.

57. Блейк Д., Амат О. Европейский бухгалтерский учет. М.: 1997.- 628 с.

58. Богатко А.К. Основы экономического анализа хозяйствующего субъекта. М.: Финансы и статистика, 1999. - 208 с.

59. Бондаренко Е.Л. Экономическое учение марксизма («Капитал» К. Маркса): Учебн. пособие. М.: Изд-во МГУ, 1991. - 136 с.

60. Бородкин А.С. Проблемы учета в управлении научно-техническим прогрессом. М.: Финансы, 1980.

61. Бортник А.Н. Первичные учет в автоматизированных комплексах. М.:Финансы и статистика, 1991. 128 е.: ил.

62. Бортник Н.А., Бортник А.Н. Гудвилл: Оценка и учет. Саратов: Издат. центр СГСЭУ, 2000. 70 с.

63. Бригхем Ю., Гапенски JI. Финансовый менеджмент: Полный курс: В 2-х т. /Пер. с англ. Под ред. В.В. Ковалева. СПб.: Экономическая школа, 1997. Т.2. 669 с.

64. Брызгалин А. В. и др. Приказ по учетной и налоговой политике. / М.: Аналитика - Пресс, 1998. - 122 с.

65. Бухгалтерский учет: Учебник / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков и др.; Под ред. П. С. Безруких. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 1999. - 624 с.

66. Бухгалтерский учет. Учебник. /Под ред. А.Д. Ларионова. М.: "Проспект", 1999. - 392 с.

67. Бычкова С.М. Планирование в аудите. М.: Финансы и статистика, 2000.-262 с.

68. Валпенройтер X. Функционально-стоимостной анализ в рациональном производстве. М.: Экономика, 1994. - 112 с.

69. Бахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. -М.: «Акди Экономика и жизнь», 2000. 192 с.

70. Внешнеэкономическая деятельность предприятия /Под ред. Л.Е. Стров-ского 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ, 2000. - 823 с.

71. Вильяме Я. Справочник GAAP с комментариями. (Выпуск 1). М.: ИНФРА-М, 1998. - XI, 149 с.

72. Волков Н. Консолидированная (сводная) отчетность. // Экономика и жизнь. 1996 г. - № 33.

73. Волков Н.Г. Учет капиталов и фондов организации. //Бухгалтерский учет. 1996 г. - № 10.

74. Волковой В.М., Лахова Е.В. Международные стандарты бухгалтерского учета. Основные принципы и приемы конвертации. М.: Издательский дом "Аудитор", 1998. -72 с.

75. Восходова И. Н., Соловьева Н. А. Анализ действующих приказов по учетной политике // Бухгалтерский учет. 1998. - № 10. -с.95-97.

76. Гариффулин К.М., Мансуров P.P. О составлении консолидированной отчетности в Германии. //Бухгалтерский учет. 1997 г. - № 5.

77. Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности. М.: Финансы, 1971. - 62 с.

78. Глазунов В.Н. Оценка эффективности использования акционерного капитала. //Бухгалтерский учет. 1997 г. - № 3.

79. Горбунов А.Р. Управление финансовыми потоками и организация финансовых служб предприятий, региональных администраций и банков. Издание второе, дополненное и переработанное М.: Издательская фирма «Ан-кил». 2000 - 224 с.

80. Горбунов А.Р. Дочерние компании, филиалы, холдинги. Методические рекомендации. Организационные структуры. Консалтинг. Издание 3-е, дополненное и переработанное. М.: Издательская фирма «Анкил». 2000 - 176 с.

81. Джаарбеков С.М., Старостин С.Н., Давидовская И.Л., Смышляева С.В. Комментарий к новому плану счетов. М.: Книжный мир, 2001. - 187 с.

82. Директивы Европейского экономического сообщества и гармонизация стандартов бухгалтерского учета. Белград, 1993. -Т1.ЮО.Друри К. Учет затрат методом «стандарт-костс» / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 224 с.

83. Дойль П. Менеджмент: стратегия и тактика. СПб: Издательство «Питер», 1999.-560 с. (Серия «Теория и практика менеджмента»).

84. Дымова И.А. Международные стандарты бухгалтерского учета. М.: Главбух, 2000.-156 с.ЮЗ.Едронова М.А., Мизиковский Е.А. Учет и анализ финансовых активов: акции, облигации, векселя. М.: Финансы и статистика, 1995. - 272 с.

85. Елисеева И.И. Аудиторский риск и его факторы /И.И. Елисеева, С.М. Бычкова. М.: Финансы и статистика, 2000. - 163 с.

86. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. М.: Финансы и статистика, 1982. - 175 с.

87. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. М.: Финансы, 1974.- 159 с.

88. Ивашкевич В.Б. Учетная политика предприятия: содержание и обоснование // Бухгалтерский учет. 1994. - № 4. - с. 30-32.

89. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ. М.: Финансы и статистика, 1988. 276 с.

90. Калькуляция себестоимости в промышленности: Учебник /Под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. М.: Финансы, 1980. -288 с.

91. Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности. М.: Изд. ИМЭМО АН СССР. 1990, с.87

92. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для ВУЗов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 350 с.

93. Кашаев А.Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. М.: Финансы и статистика, 1986. - 192 с.

94. Кашанина Т.В. Корпоративное право (Право хозяйственных товариществ и обществ). Учебник для ВУЗов. М.: Издательская группа НОРМА -ИНФРА-М, 1999. - 815 с.

95. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. 2-е изд., испр., перераб. - М.: Дело, 1998. - 432 с.

96. Кемтер В. Б., Мосин Е. Ф. Прибыли и убытки фирмы: структура, бухгалтерский учет, налогообложение. СПб.: ЗАО «ЭЛБИ», 1997. - 496 с.

97. Ковалев В. В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. М.: Финансы и статистика, 1996. - 432 с.

98. Ковалев В.В. Модели анализа и прогнозирования источников финансирования. //Бухгалтерский учет. 1995 г. - № 7.

99. Козлова Т.В. Консолидированная бухгалтерская отчетность: методика составления. //Бухгалтерский учет. 1997 г. - № 3.

100. Козлова Е. П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 1994. - 464 е.: ил.

101. Кирьянова З.В., Трусов А.Д. Бухгалтерский учет в условиях АСУП. М.: Финансы, 1974. 160 с.

102. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., пере-раб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 1999. - 256 е.: ил.

103. Количественные методы финансового анализа / Под ред. С. Дж. Брауна, М. П. Криумена: Пер. с англ. М.: ИНФРО-М, 1996. - 456 с.

104. Комментарий изменений в Плане счетов: основные хозяйственные операции /Под ред. С.А. Никоваевой. М.: «Аналитика-Пресс», 2001 - 240 с.

105. Кондраков Н. П., Краснова JI. П. Принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. - 192 с.

106. Коуз Р.Г. Природа фирмы /Пер. с англ. Б.С. Пинскера. Теория фирмы СПб.: Экономическая школа. 1995, с. 11-32.

107. Кузнецов С. И., Ермасова Н. Б., Ермасов С. В. Акционерные общества: Управление, финансы, анализ / Под ред. докт. экон. наук, профессора В. И. Ба-риленко. Саратов.: Издат. центр СГЭА, 1998. - 184 с.

108. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. -М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. -544 е.: ил.

109. Ленский Е.В., Цветков В.А. Транснациональные финансово-промышленные группы и межгосударственная экономическая интеграция: реальность и перспективы. М.: АФПИ еженедельника "Экономика и жизнь", 1998. -296 с.

110. Лимитовский М.А. Основы оценки инвестиционных и финансовых решений. М.: ТОО ИКК "Дека", 1997. - 184 с.

111. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учеб. Пособие для ВУЗов /Под ред. проф. Н.П. Любушина. -М: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. 471 с.

112. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1975. - 295с.

113. Макарьева В.И. Бухгалтерский учет для целей налогообложения: Методология. Ответы на вопросы. Ярославль.: Подати, 1997. - 232 с.

114. Малиновская Е.В. Использование системного анализа в экономике. М.: Экономика, 1974. 151 с.

115. Маркс К. Капитал //Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т.24.

116. Маркс К. Капитал //Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т.25.

117. Маркс К. Вторая книга. Процесс обращение капитала //Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т.49.

118. Марченко А.К., Барабанов И.М. Основы бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1980, 222 с.

119. Международные стандарты финансовой отчетности 1998: издание на русском языке М.: Аскери АССА, 1998. - 904 с.

120. Международный бухгалтерский учет. GAAP И IAS. Справочник бухгалтера от А до Я \ Сост. Матвеева В.М. М.: Издательства "Дело и Сервис", 1998 г. - 192 с.

121. Мелкумов Я.С. Экономическая оценка эффективности инвестиций и финансирование инвестиционных проектов. М.: ИКЦ "ДИС", 1997. - 160 с.

122. Мелкумян В. Современные буржуазные и леворадикальные интерпритации теории стоимости и цены производства К. Маркса //Вопросы экономики 1993г: -№5, с.93-103.

123. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 1999.-352 е.: ил.

124. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений: Пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

125. Мизиковский Е.А. Нормативный учет себестоимости продукциивспомогательных производств. М.: Финансы и статиститка, 1987ю - 199 с.

126. Мюллер Г., Гернон X., Миик Г. Учет: международная перспектива: пер. с англ. 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 1996. - 136 е.: ил.

127. Наринский А.С. Организация бухгалтерского учета на промышленных предприятиях. Д.: ЛФЭИ, 1984. 50 с.

128. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве: Учебник. М.: Финансы и статистика, 1988. - 191 е.: ил.

129. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997.-406 с.

130. Николаева С.А. Учетная политика организации на 2000 год // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2000. - №2.- с. 2-23.

131. Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности. М.: Экономика, 1970. - 191 с.

132. Новодворский В.Д., Хорин А.Н., Слабинский В.Т. Отчетная информация и ее пользователи. //Бухгалтерский учет. 1993 г. - № 9.

133. Новодворский В.Д. Об акционерном обществе, его уставном и резервном капитале. //Бухгалтерский учет. 1996 г. № 11.15 5.Палий В.В. Консолидированная отчетность: учет операций, связаннных со слиянием предприятий. //Бухгалтерский учет. 1995 г. - № 4.

134. Палий В.В. Консолидированная отчетность: учет операций, связанных со слиянием предприятий. //Бухгалтерский учет. 1995 г. - № 5.

135. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. М.: Финансы, 1975.

136. Палий В.Ф. Основа калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987. 288 с.

137. Палий В. Ф. Учет доходов и расходов // Бухгалтерский учет. № 10. -1998.-е. 6-9.

138. Палий В. Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 279 е., ил.

139. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерскогоучета. М.: Финансы и статистика, 1981. - 224 с.

140. Пачоли J1. Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1994. - 320 с.

141. Перар Ж. Управление финансоми: с упражнениями /Пер. с фр. М.: Финансы и статистика, 1999. -360 е.: ил.

142. Перар Ж. Управление международными денежными потоками. М.: Финансы и статистика, 1998. - 208 е.: ил.

143. Петрова В.И. Научная организация бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1975. - 136 с.

144. Плотников B.C. Основы консолидированного учета: Методологические аспекты. Саратов: Издат. Центр СГСЭУ, 2000. 192 с.

145. Подольский В.И., Дик В.В., Уринцов А.И. Информационные системы бухгалтерского учета: Учебник для ВУЗов /Под ред. В.И. Подольского. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 319 с.

146. Промыслов Б. Д., Жученко И. А. Логистические основы управления материальными денежными потоками. (Проблемы, поиски, решения). М.: Нефтегаз, 1994. - 103 с.

147. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности: Учебник /От-в. редактор проф. С.Г. Чаадаев. М.: Юристъ, 1999. - 416 с.

148. Пучкова С.И. Об учете инвестиций в консолидированной отчетности. //Бухгалтерский учет. 1995 г. - № 4.

149. Пучкова С.И., Новодворский В.Д. Консолидированная отчетность: Учебное пособие /Под ред. Н.П. Кондракова. М.: ФСК-ПРЕСС, 1999. - 224 с. (Серия "Академия бухгалтера и менеджера")

150. Пятов М. Л., Семенова М. В. Учетная политика организации на 2000 год // Бухгалтерский учет. 2000. - № 1. с. 3-13.

151. С. Росс и др. Основы корпоративных финансов. / Пер. с англ. М.: Лаборатория Базовых Знаний, 2000.-720 е.: ил.

152. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. Под ред. В .А. Микрюкова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 616 с.

153. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. -М.: Финансы, 1979. 128 с.

154. Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения. /Соколов Я.В., Палий В.Ф., Ремизов Н.А. и др. М.: Книжный мир, 1998. - 208 с.

155. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия /Пер. с франц. Под ред. Л.П. Белых. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 375 с.

156. Родионова В. М., Федотова М. А. Финансовая устойчивость предприятия в условиях инфляции. М.: Перспектива, 1995. - 98 с.

157. Рожнов B.C. Информационное обеспечение хозяйственной деятельности предприятия. М.: Финансы и статистика, 1987. - 144 с.

158. Рудык. Н.Б., Семенова Е.В. Рынок корпоративного контроля: Слияния, жесткие поглощения и выкупы долговым финансированием. М.: Финансы и статистика, 2000.- 456 е.: ил.

159. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 3-е изд. Мн.: ИП «Экоперспектива»; «Новое знание», 1999. - 498 с.

160. Савичев П.И. Экономический анализ орудие выявления внутрихозяйственных резервов. М.: Финансы, 1988. - 88 с.

161. Салин В. Н., Ситникова О. Ю. Техника финансово-экономических расчетов: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 1999. - 80 е.: ил

162. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. М.: Финансы, 1980. - 141 с.

163. Севрук В.Т. Анализ уровня рисков. //Бухгалтерский учет. 1993 г. -№4.

164. Селезнева Н.Н., Скобелева И.П., Селезнева Л.П. Методика составления консолидированной бухгалтерской отчетности в АО. \\ Бухгалтерский учет. -1997 г.-№4.

165. Система бухучета на предприятиях. Пер. с фран. под ред. Петровой В.И., Видяпина В.И., Копотопова М.В., Петрова А.Ю., Гончаровой Н.Н. М.: АНОР, 1995.-202 с.

166. Скобара В. В. Аудит: методология и организация. М.: Изд-во «Дело и сервис», 1998. - 576 с.

167. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. - 496 е.: ил.

168. Соколов Я.В., Пятков M.JI. Гудвил: "новая" категория бухгалтерского учета. //Бухгалтерский учет . 1997. - № 2.

169. Соколов Я.В., Пятов М.В. Законодательные основы бухгалтерского учета в России. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1998. - 222 с.

170. Стоун Р. Метод «затраты выпуск» и национальные счета. /Пер с англ. М.: Статистика, 1964. - 20 с.

171. Соловьева Г.М. Учет нематериальных активов. М.: Финансы и статистика, 2000 - 128 с.

172. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. М.: "Аналитика - Пресс", 1998. - 288 с.

173. Стуков А.С. Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 2000 - 128 с.

174. Теория фирмы / Под ред. В.М. Гальперна. СПб.: Экономическая школа, 1995. ("Вехи экономической мысли"; Вып. 2). 534 с.

175. Терехов А. А. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1999. - 512 с.

176. Уильямсон А.И. Вертикальная интеграция производства: соображения по поводу неудач рынка /Пер. с англ. А.К. Емельянова. Теория фирмы. СПб.: Экономическая школа. 1995, с 33-54.

177. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А. Д. Шеремета.-М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. 512 с.

178. Учет и анализ эффективности производства / Под ред. А.Ф. Аксененко. М.: Финансы и статистика, 1986. 272 с.

179. Учетная политика на 2000 год: Профессиональные комментарии к нормативным актам. Разъяснения и рекомендации по сложным вопросам/ под ред. и с предисл. И. Д. Юцковской. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - 216 с.

180. Фабричнов А.А. Издержки производства и себестоимость в сельскомхозяйстве (методический аспект). М.: Экономика, 1979. - 216 с.

181. Фетисов А.А. О методологии учета управления капиталом и переоценки финансовых вложений. //Бухгалтерский учет. 1995 г. - № 7.

182. Финансовый учет по международным стандартам / Под ред. проф. Я.В. Соколова и доц. А. А. Терехова. СПб.: СПб торгово-экономический институт и АОЗТ «Балтийский аудит», 1996. - 72 с.

183. Функционально-стоимостной анализ издержек производства / Под ред. Б.И. Майданчика. М.: Финансы и статистика, 1985. 271 с.

184. Фролова И.В. Особенности учета операций, связанных с осуществлением совместной деятельности. // Финансовая Россия. 1997 г. - № 38.

185. Хабарова Л.П. Учетная политика 1999 года. М.: «Бухгалтерский бюллетень», 1999. - 240 с.

186. Хабарова И.А. Корпоративное управление: вопросы интеграции. Аффилированные лица, организационное проектирование, интеграционная динамика: М.: Издательский Дом «Альпина», 2000. - 198 с.

187. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем./ Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головачева, М.Л. Лукашевича. -М.: Финансы и статистика, 1997. 800 е.: ил.

188. Хелферт Э. Техника финансового анализа. Пер. с англ. под ред. Л. П. Белых. М. Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 663 с.

189. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. /Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 е.: ил. - (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

190. Хеннингер Э., Крюгер Т.М. Руководство по изучению учебника "Основы инвестирования" Л. Дж. Гитмана, М.Д. Джонка. Пер. с англ. М.: Дело, 1997.- 192 с.

191. Хей Д., Морис Д. Теория организации промышленности: В 2 ТА Пер. с англ. под ред. А.Г. Слуцкого. СПб.: Экономическая школа, 1999. Т.1. 384 с. Т.2. 592 с.

192. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США.М: Финансы, 1971. -237 с.

193. Шаганов С.Д. Составление сводной (консолидированной) бухгалтерской отчетности. // Главбух. 1997 г. - № 6.

194. Шарп У., Александер г., Бэйли Дж. ИНВЕСТИЦИИ: Пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 1997. XI 1,1024 с.

195. П.Шапошников А.А. Организация учета в местной промышленности. -М.: Финансы и статистика, 1986. 95 с.

196. Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика финансового анализа. М.: ИНФРА-М.: 1999.-208 с.

197. Шеремет А.Д. Комплексный экономический анализ деятельности предприятий (вопросы методологии). М.: Экономика, 1974. 207 с.

198. Шмаленбах Э. Счетные планы. JL: Изд-во «Экономическое обозрение», 1928. - 136 с.

199. Шнейдман JI.3. Сводная бухгалтерская отчетность. // Бухгалтерский учет. 1996 г. - № 4.

200. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений / Под ред. С.Б. Барнгольц и Г.М. Тация. М.: Финансы и статистика, 1986.-407 с.

201. Энтони Р., Рис Дж. Учет; ситуация и примеры: Пер. с англ. М,: Финансы и статистика, 1993. - 560 с.

202. Энтони Р. Бухгалтерский учет и отчетность без проблем / Пер. с англ. М.: ИНФРА-М, 1997 XIV, 242 С.

203. Эскандеров М.А. Развитие корпоративных отношений в современной российской экономике. М.: Республика, 1999. 368 с.

204. Яковлев М.В. Дочерние и зависимые общества АО. // Финансовая Россия. 1997 г. - № 36.

205. Alchian A. A., Woodward S. The property rights paradigm. // Journal of Economic History, 1973, v. 33, №1.

206. Alchian A.A. Some economics of property rights. "И Politico", 1965, v.30, N40.

207. Alchian A.A., Woodward S. The firm is dead, long live the firm: a review of O.E. Williamson's "The economic institutions of capitalism". "Journal of Economic Literature", 1988, v.26, N 1.

208. De Alessi L. Nature and methodological foundations of some recent extensions of economic theory. In: Economic imperialism. Ed.by Radnitzky G., Bern-holtz P., N.Y., 1987.

209. De Alessi L. The economics of property rights: a review of evidence. -// Research in Law and Economics, 1980, v.2.

210. Demsetz H. Toward a theory of property rights. "American Economic Review", 1967, v.88, N2

211. Ernst and Whinney. The Impact of the Seventh Directive, Financial Times Bisiness Information. (1984).

212. The economics of property rights. Ed. By Furubotn E.G., Pejovich S., Cambridge, 1974.

213. Jensen M. C., Meckling W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure //Journal of Business, 1979, v.3, №5.

214. Pejovich S. Fundamentals of economic: a property of rights approach. Dallas, 1981.

215. Goase R. M. The Nature of the Firm. Economics, 4, 1937.

216. Honore A.M. Ownership. In: Oxford essays in jurisprudence. Ed. By Guest A.W., Oxford, 1961.

217. Arrow K. J. Political and economic evaluation of social effects and externalities. In: The analysis of public on tput. Ed. by Margolis N. Y., 1970.

218. Breadens С. H., Taumanoff P. G. Transaction costs and economic institutions. -// In: The political economy of freedom: essays in honour of F. A. Hayek. Ed. by Leucle K. R., Zlabinger A. H., Munchen, 1984/

219. Barzel Y. Measurement costs and the organization of markets. //Journal of Law Economics, 1982, v. 25, №1.

220. Stigler G.J. The economics of information. "Journal of Political Economy", 1961, v.69, N2.

221. Wallis J. S., North D. C. Measuring the transactional sector in American economy, 1870-1970. //In: Long - term factors in American economic growth. Ed. by Enagerman S., Chicago, 1986.

222. Meckling W. H. Values and the choice of the model of individual in the social sciences //Schwizerische Zeitschrift fur Volkswirtschaft und Statistitk, 1976, v. 112, №4.

223. Williamson О. E. The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contacting. N. Y., 1985.

224. Williamson О. E. Strategizing, economizing and economic organization, Strategic Management//, 12, 1991.

225. Williamson О. E. Transaction costs economics: the governance of contractual relations. - //Journal of Law and Economics, 1979,V22, №2.