7. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17.07.1997 р. № 469/97-ВР (у редакції Закону від 19.01.2013 р. № 5495-VI) / Верховна рада України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/469/97-%D0%B2%D1%80
8. Ініціатива «Рідне село». Практичні кроки. Господарства населення та сільськогосподарська кооперація. Матеріали для обговорення. Міністерство аграрної політики та продовольства України, 2012. — 32 с.

УДК: 657. 375.7:334.758.6

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ПРАКТИКА УКРАЇНИ

Собченко А.М. *– к.е.н., доцент,*
ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»

Розглянуто процедури складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами фінансової звітності. Наведено складові консолідованої фінансової звітності, які використовують вітчизняні суб'єкти господарювання. Висвітлені методичні рекомендації заповнення форм консолідованої фінансової звітності за національними стандартами. Наведено переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Ключові слова: *консолідована фінансова звітність, міжнародні стандарти, материнське підприємство, дочірня компанія, внутрішньогрупові операції, об'єкт інвестування, контроль.*

Собченко А.М. Особенности составлении консолидированной финансовой отчетности: международный опыт и практика Украины

Рассмотрены процедуры составления консолидированной финансовой отчетности по международным и национальным стандартам финансовой отчетности. Приведены составляющие консолидированной финансовой отчетности, используют отечественные субъекты хозяйствования. Освещены методические рекомендации заполнения форм консолидированной финансовой отчетности по национальным стандартам. Приведены преимущества составления финансовой отчетности по международным стандартам.

Ключевые слова: *консолидированная финансовая отчетность, международные стандарты, материнское предприятие, дочерняя компания, внутришньогорупови операции, объект инвестирования, контроль.*

Sobchenko A.M. Features of consolidated financial statements: international experience and practice of Ukraine

The article considers the procedures for the preparation of consolidated financial statements by the international and national financial reporting standards. It shows the components of consolidated financial statements used by domestic entities. The study highlights the guidelines for filling out forms of consolidated financial statements according to the national standards and proves the advantages of preparing financial statements according to the international standards.

Keywords: *consolidated financial statements, international standards, parent enterprise, subsidiary, intergroup operations, investment object, control.*

Постановка проблеми. В умовах постійного загострення конкуренції інформація про бізнес має дедалі важливіше значення, бо дозволяє як впливати

на рух капіталів усередині групи підприємств, так і залучити додаткові фінансові ресурси від інших суб'єктів. Тому зростання значення інформації як фактора економічного розвитку повинно мати регламентований (правовий) характер. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) сприяють високому рівню ведення бухгалтерського обліку, складання та зіставлення фінансової звітності суб'єктів господарювання в усьому світі.

У зв'язку з обранням Україною курсу її інтеграції в європейський економічний простір постає питання відповідності системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами. Питання впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності є необхідною умовою для вступу в європейський простір. Тому виникає необхідність дослідження особливостей складання консолідованої фінансової звітності за міжнародним досвідом та його впровадження в практику України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання з методики складання консолідованої фінансової звітності зробили вітчизняні вчені, серед яких слід виділити: Я.В. Голубка, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупка, Л.І. Лисенко, Н.М. Пирець, Н.М. Проскуріна, Л.В. Руденко та ін. Проте, в умова інтеграції України в європейський економічний простір доцільно узагальнити перспективи впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в здійсненні порівняльного аналізу складання консолідованої фінансової звітності за міжнародним досвідом та його впровадження в практику України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами регламентується: міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Подання фінансової звітності» та міжнародним стандартом фінансової звітності (МСФЗ) 10 «Консолідована фінансова звітність». Тоді як особливості складання консолідованої фінансової звітності за національними стандартами регламентуються: національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Консолідовані фінансові звіти (згідно з МСФЗ 10) – це фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств представлені як активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів єдиного суб'єкта економічної діяльності.

Консолідована фінансова звітність (НП(С)БО 1) – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено норми щодо фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ), а також форми фінансової звітності, які застосовуються починаючи зі звітності за І квартал 2013 року

Складання консолідованої фінансової звітності за МСФЗ 10 (МСФЗ 10) «Консолідована фінансова звітність» [2] вимагає дотримання процедур консолідації:

а) об'єднує подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств;

б) згортає (виключає) балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ 3 пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу);

в) виключає повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, що визнані в складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються повністю). Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 «Податки на прибуток» (МСБО 12) розглядає тимчасові різниці, що виникають внаслідок виключення прибутків або збитків відвнутрішньогрупових операцій.

Найбільш значущими видами діяльності для складання консолідованої фінансової звітності суб'єктами господарювання згідно НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [4] є:

1) придбання та продаж товарів, надання послуг, виконання робіт;

2) управління фінансовими активами;

3) відбір постачальника активів та їх асортименту, придбання або продаж активів;

4) дослідження та розробка нових продуктів, матеріалів, приладів, продукції, процесів, систем або послуг;

5) визначення структури фінансування господарської діяльності або окремих проектів та/або залучення кредитів (позик), емісії інструментів власного капіталу, боргових цінних паперів.

Крім того, п. 2 Порядку № 419 [5] визначено, що фінансова звітність і консолідована фінансова звітність складаються за МСФЗ публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 01.01.2012 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

– грошове (крім банків) та фінансове посередництво — з 01.01.2013 р.;

– недержавне пенсійне забезпечення — з 01.01.2013 р.;

– допоміжні послуги у сфері фінансового посередництва та страхування – з 01.01.2014 р.

В Україні застосовуються як МСФЗ 10 так і НП(С)БО 2. В Україні застосування МСФЗ набирає все більших обертів і актуальності у зв'язку зі змінами в законодавстві про бухгалтерський облік. Трансформація звітності на МСФЗ досить трудомістка, оскільки звітність за міжнародними стандартами суттєво відрізняється від звітності за національними стандартами. Знання основ МСФЗ для вітчизняних суб'єктів господарювання виступає ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкри-

ває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для доходів і витрат, оцінює активи і зобов'язання, яка надає можливість об'єктивно розкривати і відображати наявні фінансові ризики у суб'єктів звітування, а також порівнювати результати діяльності з метою забезпечення адекватного оцінювання потенціалу та прийняття відповідних управлінських рішень. Слід зазначити, на сьогодні підвищується попит на лекторів, тренерів та спеціалістів з теоретичними знанням та практикою застосування МСФЗ. Для України, яка прямує до вступу в Європейський економічний простір впровадження МСФЗ є необхідною умовою.

Впровадження МСФЗ в Україні передбачене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Міжнародні стандарти застосовуються для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в обов'язковому порядку публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [1].

Необхідність складання консолідованої фінансової звітності перш за все визначається потребами її користувачів. До яких відносять: акціонерів материнського підприємства і дочірніх підприємств, зовнішніх інвесторів, кредиторів, управлінський персонал групи, керівництво і спостережну раду материнського підприємства, державні органи управління, аналітиків і консультантів, громадськість тощо. Для зовнішніх користувачів консолідована фінансова звітність функціонує як додаткова інформація, яка усуває обмеженість окремих фінансових звітів. Відповідно, під час розробки організації та методики складання консолідованої фінансової звітності необхідно враховувати всі її особливості. В Україні принципи складання консолідованої фінансової звітності розкрито в НП(С)БО 2, який визначає порядок складання звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо неї. Складання консолідованих звітів в Україні є обов'язковим для господарських суб'єктів, що мають дочірні підприємства. Терміни, що використовуються НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» відрізняється від термінів, які наведені в МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (табл. 1).

Як свідчать дані табл. 1, терміни, які зазначені в національному стандарті суттєво відрізняються від міжнародного стандарту бухгалтерського обліку. Згідно з МСФЗ 10 [2], консолідовані фінансові звіти – це фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств представлені як активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів єдиного суб'єкта економічної діяльності.

Законом передбачено обов'язок підприємств, що мають дочірні підприємства, також складати та подавати консолідовану фінансову звітність; міститься норма про складання такої звітності, складеної за міжнародними стандартами. Порядком подання фінансової звітності [5] зазначено, що підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року. Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за міжнародними

стандартами фінансової звітності, надсилають листом відповідну інформацію органам державної статистики у передбачені для подання такої звітності строки. Форми консолідованої фінансової звітності передбачено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6], які складені на основі МСБО та МСФЗ наведені на рис. 1.

Таблиця 1 - Терміни, які використовує НП(С)БО 2 та МСБО 27 при консолідації звітності*

НП(С)БО 2	МСБО 27
владні повноваження - повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, які суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об'єктом інвестицій, зокрема через формування уповноваженого органу управління, визначення фінансової, інвестиційної і комерційної політики, та контроль за їх реалізацією	Окрема фінансова звітність – звітність, що подається материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єктів інвестування
внутрішньогрупові операції - операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи	Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання
внутрішньогрупове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій	Контроль – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками іншого суб'єкта госпо-дарювання з метою одержання вигід від його діяльності
група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства	Група – материнське підприємство та всі його дочірні підприємства
неконтрольована частка – частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства)	Неконтрольована частка – власний капітал у дочірньому підприємстві, який не відноситься, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства
нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій - прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства	Материнське підприємство – суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств
права захисту інтересів інвесторів - повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності	Дочірнє підприємство – суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство)

* згруповано автором за даними [3, 4]

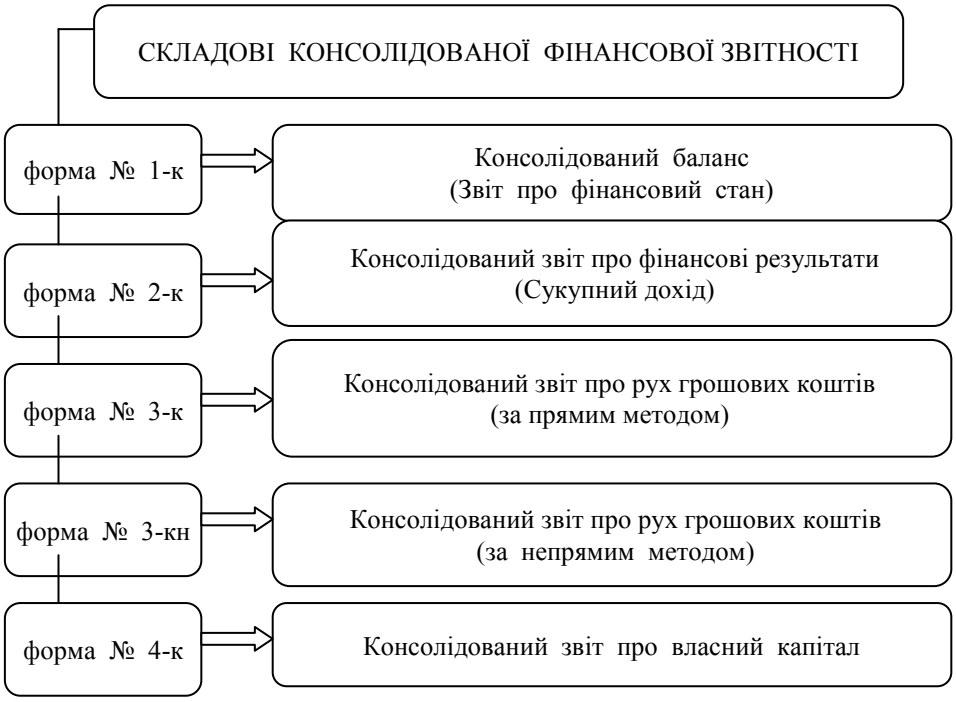

Рисунок 1. Складові консолідованої фінансової звітності

Щодо заповнення форм консолідованої фінансової звітності Методичними рекомендаціями [7] зазначено:

1) у консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки;

2) при складанні консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту. У додатковій статті «Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах» в консолідованому звіті про рух грошових коштів відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах;

3) у консолідованому звіті про власний капітал наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності всіх таких умов:

1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);

2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;

3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;

4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Проте слід зазначити про певні відмінності, які наведені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» та М(С)БО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність». Так, згідно ст.7 п. 2.3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зведену фінансову звітність подають:

– міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності;

– зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності;

– об'єднання підприємств, крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо усіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» (п. 2) визначає, що цей стандарт застосовується:

– групою юридичних осіб (група підприємств), яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств;

– (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Дещо по-іншому трактує М(С)БО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»:

– слід застосовувати для складання та подання консолідованої фінансової звітності групи суб’єктів господарювання, яка контролюється материнським підприємством;

– не поширюється на методи обліку об’єднання бізнесу та їхній вплив на консолідацію, у тому числі на гудвіл, який виникає в результаті об’єднання бізнесу;

– також слід застосовувати для обліку інвестицій у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства, якщо суб’єкт господарювання вирішує (або повинен відповідно до місцевих нормативних вимог) подавати окрему фінансову звітність.

Можливими ризиками на шляху застосування МСФЗ для вітчизняних суб’єктів господарювання можуть бути: незаінтересованість менеджменту і власників; непрозорість бізнесу; недостатня пропозиція на ринку висококваліфікованих спеціалістів-практиків бухгалтерів; слабкі конкурентні позиції вітчизняного сегменту аудиторських фірм; низький рівень базової професійної освіти.

МСБО в Україні застосовують підприємства, чиї інвестори зацікавлені в їх складанні, а також компанії, що бажають одержати кредит у банках, які вимагають звітність за МСБО, або вийти на міжнародні фондові ринки. Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСБО можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки й світових господар-

ських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСБО, роблять її адекватнішою й здатною відобразити справжній майновий і діловий стан організації. У зв'язку із цим цінність МСБО важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів.

На сьогоднішній день МСБО використовуються [8]: як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу; як міжнародний базовий підхід для тих країн, які розробляють свої власні вимоги; фондовими біржами і регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам надавати фінансові звіти відповідно до МСБО; наднаціональними органами, такими як Європейська комісія; Світовим банком, який вимагає від позичальників надання фінансової звітності відповідно до МСБО; великою кількістю підприємств.

Як свідчить практика європейських країн [8], ухвалення і дотримання МСБО забезпечує: зменшення ризику для кредиторів і інвесторів; зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів; поглиблення міжнародної кооперації у сфері бухгалтерського обліку; однозначне розуміння фінансової звітності і зростання довір'я до її показників у всьому світі.

Таким чином, незважаючи на те, що МСБО та МСФЗ служили основою для створення національних П(С)БО на даний час існують розбіжності між національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та МСБО і МСФЗ. В процесі дослідження основних складових, що розкривають зміст консолідованої фінансової звітності нами визначені як спільні риси так і відмінності за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Міжнародна практика свідчить, що звітність, сформована відповідно до МСБО і МСФЗ, відрізняється високою інформативністю для користувача. Використання МСФЗ дає змогу підприємствам, зокрема українським, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність, особливо це стосується інформації щодо фінансових результатів.

Висновки. Консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Безсумнівно, така консолідована звітність містить важливу інформацію для прийняття фінансових і управлінських рішень. В Україні спостерігається процес гармонізації вітчизняних нормативних актів із міжнародними. Консолідована фінансова звітність має розрахунковий характер та формується на основі індивідуальних фінансових звітів підприємств, тому говорити про існування та застосування консолідованого обліку недоцільно. Консолідована фінансова звітність, яка складається за всією сукупністю показників контрольованих компаній, повинна відображати майновий фінансовий стан і результати господарської діяльності усіх компаній, які належать до сфери консолідації як єдиного економічного цілого, а також здійснення порівняльного аналізу всіх методик складання консолідованої фінансової звітності та виявленні доцільності їх застосування в Україні. Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарсь-

ких зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ суттєва не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_065
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13
5. Порядок подання фінансової звітності, затверджено постановою Кабінету міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF
6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://goo.gl/gtdvod.
8. Лукін В.О. Звітність підприємства: [Опорний конспект лекцій] / В.О. Лукін. – Харків: ХІБС УБС НБУ, 2014. – 164 с.

УДК: 336.027:338.43

ФІНАНСОВИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ВПЛИВУ НА РОЗВИТОК СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Танклевська Н.С. *д.е.н, професор,*
ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»

Досліджено особливості здійснення загальнодержавного контролю державними органами законодавчої і виконавчої влади і спеціальними державними органами контролю. Розглянуто методи фінансове регулювання та їх вплив на розвиток сільського господар-