

НОВИЙ ПІДХІД ДО ОБЛІКУ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ МІЖ УЧАСНИКАМИ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ

THE NEW APPROACH TO ACCOUNTING INTRAGROUP TRANSACTIONS BETWEEN GROUP MEMBERS COMPANIES

У статті пропонується новий підхід до обліку внутрішньогрупових операцій. Автором виявлено ряд проблем відображення внутрішньогрупових операцій в обліку. На основі дослідження існуючої методики, а також пропозицій науковців щодо усунення недоліків у ній, пропонується удосконалена методика обліку таких операцій. Запропонована автором методика спростить процес обліку розрахунків між учасниками групи. Використання пропозицій даного дослідження також полегшить процес консолідації, а також надасть нові дані для аналізу.

Ключові слова: внутрішньогрупові операції, внутрішньо групові розрахунки, група підприємств, материнське підприємство, дочірнє підприємство.

В статье предлагается новый подход к учету внутригрупповых операций. Автором выявлен ряд основных проблем отображения внутригрупповых операций в учете. На основе исследования существующей методики, а также предложенный ученых по устранению недостатков в ней, предлагается усовершенствованная методика учета таких операций. Предложенная автором методика упростит процесс учета расчетов между участниками группы. Использование предложенных данного исследования также облегчит процесс консолидации, а также предоставит новые данные для анализа.

ром методика упростит процесс учета расчетов между участниками группы. Использование предложенных данного исследования также облегчит процесс консолидации, а также предоставит новые данные для анализа.

Ключевые слова: внутригрупповые операции, внутригрупповые расчеты, группа предприятий, материнское предприятие, дочернее предприятие.

The article presents a new approach to accounting for intragroup transactions. The author identified a number of basic problems of accounting for intragroup transactions. Based on the research of the existing methodology, suggestions of scientists to eliminate the deficiencies in it, an improved methodology for accounting for such operations is proposed. The method proposed by the author will simplify the process of accounting calculations between the group members. Using the proposals of this study will also facilitate the consolidation process, as well as provide new data for analysis.

Key words: intragroup transactions, intragroup payments, group of companies, parent company, subsidiary.

УДК 657

Солодка Н.В.

аспірант кафедри обліку та аудиту
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

Постановка проблеми. Утворення консолідованих груп привнесло нові підходи до бухгалтерського обліку інтеграційних процесів і відображення внутрішньогрупових операцій у зовнішній і внутрішньої звітності господарюючого суб'єкта, оцінки ефективності діяльності групи взаємопов'язаних підприємств.

У зв'язку з цим особливої актуальності набувають теоретичні і методичні розробки в області бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій груп підприємств. Не зважаючи на вагомий внесок вчених у дослідження проблеми питання відображення внутрішньогрупових операцій, все ж таки немає єдиного підходу до методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вагомий внесок у дослідження теоретико-методологічних та організаційно-методичних питань бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій зробили вчені: А.С. Борзова, Н.В. Гойло, Н.О. Гура, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, Н.О. Литвиненко, М.Р. Лучко, В.П. Онищенко, І.В. Семчук.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка практичних рекомендацій з розвитку методичних підходів до облікового відображення внутрішньогрупових операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу зобов'язань і господарських операцій, накопичення інформації про

внутрішньогрупові операції відбувається на рахунок 682 «Внутрішні розрахунки», де відображаються всі види поточних розрахунків з дочірніми й асоційованими підприємствами. За дебетом рахунку 682 відображається операції з передача майна, грошових коштів дочірньому/асоційованому підприємству, а за кредитом – операції з отримання майна, грошових коштів дочірньому/асоційованому підприємству [2]. За рахунок того, що на єдиному рахунку накопичується інформація про операції і з дочірніми і з асоційованими підприємствами, виникають труднощі з елімінацією внутрішньогрупових операцій при складанні консолідованої звітності, адже розрахунки з асоційованими підприємствами не підлягають елімінації.

Цю проблему Н.В. Гойло пропонує вирішити шляхом відображення внутрішньогрупових операцій на окремих субрахунках дебіторської і кредиторської заборгованості за їх видами: 185 «Довгострокова дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків», 363 «Поточна дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків», 551 «Довгострокова кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків», 633 «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків» [1].

Н.О. Литвиненко пропонує відображати внутрішньогрупові операції відповідно до існуючого Плану рахунків на рахунок 682 «Внутрішні розрахунки» з такими рівнями аналітичних рахунків: перший

рівень передбачає розподіл операцій залежно від учасника групи: дочірні підприємства, асоційовані підприємства. Другий рівень – залежно від того, чи звітність учасника групи підлягає консолідації, чи компанія не є учасником консолідованої групи. Третій рівень аналітичності передбачає деталізацію за видами діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової) [5].

Дані підходи по-своєму цікаві та цінні, проте ми вважаємо що гострої необхідності у виділенні декількох окремих рахунків для накопичення інформації про внутрішньогрупові операції немає, також внутрішньогрупові операції не варто роздроблювати по різних рахунках, це може ускладнити адміністрування внутрішньогрупових операцій особливо під час складання консолідованої звітності. А відображення операцій як з дочірніми підприємствами, так і з асоційованими на одному субрахунку може спричинити плутанину у процесі елімінації внутрішньогрупових операцій для потреб складання консолідованої звітності.

Основне завдання обліку внутрішньогрупових операцій, це чітке та повне відображення внутрішньогрупових операцій на рахунках бухгалтерського обліку, що забезпечить достовірною актуальною інформацією внутрішніх користувачів (для складання консолідованої фінансової звітності, аналізу впливу внутрішньогрупових операцій на діяльність групи, прийняття управлінських рішень) та зовнішніх (для оцінки справедливого фінансового стану підприємства, без впливу внутрішнього перерозподілу активів, який може викривити фінансовий стан певних учасників групи). На нашу думку, основні проблеми відображення внутрішньогрупових операцій в обліку наступні:

- у Плані рахунків відсутній рахунок, який накопичує інформацію виключно про внутрішньогрупові операції;

- за існуючою методикою вартість активів, які здійснюють рух у середині групи відображається за ціною, яка вигідна менеджменту групи, а також дозволяє перерозподіл активів між учасниками групи, з метою оптимізації податкових зобов'язань або ж виведення грошових коштів на рахунки офшорних дочірніх підприємств;

- виникнення нереалізованого прибутку/збитку, який ускладнює процес консолідації фінансової звітності. 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. За умовами складання консолідованої звітності такі прибутки/збитки, а також сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо, балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство підлягають елімінації [10]. Поняття

«елімінації» – термін з економічного аналізу – означає виключати, усувати вплив всіх факторів на величину результативного показника, крім одного [9, с. 158].

Тому пропонуємо методику, яка допоможе усунути зазначені вище проблеми. За удосконаленою методикою передача активів і зобов'язань між підприємствами групи здійснюються за собівартості, а передана націнка розраховується таким чином, щоб вартість переданого товару або послуги відповідала б справедливій. Що у свою чергу дозволить одразу виключити утворення нерозподіленого прибутку/збитку. А замість фактичної націнки (трансфертного ціноутворення) у рамках групи на спеціальному субрахунку виділяється так звана «справедлива» націнка, яка погоджується менеджментом групи і не зіпсована оптимізаціями, а також не призводить до виникнення нереалізованого прибутку/збитку.

Під «справедливою націнкою» пропонується розуміти внутрішньогрупову націнку з продажу послуг, товарів і необоротних активів, над собівартістю компанії-продавця, з урахуванням якої вартість переданого активу, є справедливою. Справедлива націнка може відрізнятись від фактичної націнки (націнки в бухгалтерських документах при сформованому ціноутворенні), вона узгоджується менеджментом групи підприємств, і не спотворена бажанням групи оптимізувати податкові зобов'язання та іншими факторами. Для втілення даної методики у життя пропонуємо використовувати новий активно-пасивний рахунок 32 «Внутрішньогрупові операції» (табл. 1).

У цьому зв'язку пропонуємо внести зміни змін до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

На рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції» пропонується вести узагальнення інформації про економічні операції між учасниками групами (між материнським підприємством і дочірніми та між дочірніми підприємствами).

На субрахунку 321 «Внутрішньогрупові розрахунки» пропонується вести облік внутрішньогрупових розрахунків з учасниками групи (передача по собівартості продукції, робіт, послуг, запасів, основних засобів, нематеріальних активів; надання позик; інвестиції у статутний капітал та інші види розрахунків). Передача активів від одного учасника

Таблиця 1

Пропоновані субрахунки до рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції»

| Код субрахунку | Назва субрахунку |
|----------------|------------------------------|
| 321 | Внутрішньогрупові розрахунки |
| 322 | Справедлива націнка |

Джерело: розроблено автором

іншому відображається за кредитом рахунку рахунків обліку активів і дебетом Субрахунку 321 «Внутрішньогрупові розрахунки», а їх одержання – зворотною кореспонденцією.

На субрахунку 322 «Справедлива націнка» пропонується вести облік справедливої націнки. Справедлива націнка – це внутрішньогрупова націнка з продажу послуг, товарів і необоротних активів, над собівартістю компанії – продавця, з урахуванням якої вартість переданого товару, послуги, необоротного активу, є справедливою (визначається менеджментом групи).

За дебетом субрахунку 322 «Справедлива націнка» пропонується відображувати справедливу націнку у зв'язку з отриманими від інших підприємств групи запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг, а за кредитом – у зв'язку з передачею активів.

На основі оновленої частини Плану рахунків пропонуємо розглянути методичку обліку внутрішньогрупових операцій за допомогою рахунку 32 «Внутрішньогрупові операції».

За дебетом субрахунку 321 «Внутрішньогрупові розрахунки» відображається збільшення дебіторської заборгованості інших підприємств групи перед компанією, інвестиції у статутні (акціонерні) капітали інших підприємств групи, видача позик і кредитів іншим компаніям групи, передача по собівартості запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг іншим компаніям групи, визнання економічної націнки за переданими іншим компаніям групи запасам, основним засобів, нематеріальних активів, послуг.

За Кредитом субрахунку 321 «Внутрішньогрупові розрахунки» відображається погашення кредиторської заборгованості, яку підприємства були зобов'язані інші компанії групи, отримання кредитів і позик від інших підприємств групи, отримання вкладів до статутного капіталу від інших підприємств групи, отримання за собівартістю запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг від інших підприємств групи, визнання отриманої від інших підприємств групи економічної націнки (рис. 1).

Облік повинен бути точним, простим і ясным.

Правильно організований бухгалтерський облік забезпечує можливість всебічного, глибокого економічного аналізу господарських процесів, у ньому відображені всі господарські операції, пов'язані з процесами виробництва, обігу та розподілу. Тому пропонуємо для ведення обліку внутрішньогрупових розрахунків пропонуємо використовувати рахунки другого порядку до субрахунку 321 «Внутрішньогрупові розрахунки»:

321.1 – Внутрішньогрупові розрахунки за необоротні активи;

321.2 – Внутрішньогрупові розрахунки за товари;

321.3 – Внутрішньогрупові розрахунки за запаси;

321.4 – Внутрішньогрупові розрахунки за роботи, послуги;

321.5 – Внутрішньогрупові інвестиції;

321.6 – Внутрішньогрупові дивіденди;

321.7 – Внутрішньогрупові кредити.

За дебетом субрахунку 322 «Справедлива націнка» відображається «прийнята» справедлива націнка

| Субрахунок 321 «Внутрішньогрупові розрахунки» | |
|---|---|
| ДЕБЕТ | КРЕДИТ |
| 1. збільшення дебіторської заборгованості інших підприємств групи перед компанією; 2. погашення кредиторської заборгованості перед компанією іншими підприємствами групи; 3. видача позик і кредитів іншим компаніям групи; 4. інвестиції в статутні капітали інших підприємств групи; 5. передача по собівартості запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг іншим компаніям групи; 6. визнання економічної націнки за переданими іншим компаніям групи запасам, основних засобів, нематеріальних активів, послуг. | 1. збільшення кредиторської заборгованості, яку компанія винна іншим учасникам групи; 2. погашення дебіторської заборгованості перед компанією іншими підприємствами групи; 3. отримання кредитів і позик від інших компаній групи; 4. отримання вкладів до статутного капіталу від інших компаній групи; 5. отримання за собівартістю запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг від інших компаній групи; 6. визнання отриманої від інших підприємств групи економічної націнки |

Рис. 1. Відображення інформації на рахунку 321 «Внутрішньогрупові розрахунки»

Джерело: розроблено автором

| Субрахунок 322 «Справедлива націнка» | |
|--|---|
| ДЕБЕТ | КРЕДИТ |
| Затверджена економічна націнка у зв'язку з отриманими від інших підприємств групи запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг. | Нарахована іншим підприємствами групи економічна націнка, яка виникла у групі, у зв'язку з постачанням запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг. |

Рис. 2. Відображення інформації на рахунку 322 «Справедлива націнка»

Джерело: розроблено автором

у зв'язку з отриманими від інших підприємств групи запасів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг.

За Кредитом рахунку субрахунку 322 «Справедлива націнка» відображається нарахована іншим компаніям групи справедлива націнка, що виникла в групі, в зв'язку з поставленими запасами, основними засобами, нематеріальними активами, послугами (рис. 2).

Застосування даної методики спростить процес обліку внутрішньогрупових операцій, адже інформація про всі внутрішньогрупові операції буде накопичуватися на єдиному 32 рахунку «Внутрішньогрупові операції». А завдяки обліку внутрішньогрупових операцій по їхній собівартості, не буде виникати внутрішньогрупового нерозподіленого прибутку/збитку, що також спрощує у подальшому процес консолідації фінансової звітності. Взагалі дана методика забезпечує справедливе відображення стану внутрішньогрупових операцій без спотворення з метою оптимізації оподаткування, або ж трансфертного ціноутворення. Також дана методика допоможе спростити процес складання консолідованої фінансової звітності, а використання «справедливої націнки» забезпечить зручний аналіз процесу трансфертного ціноутворення, оскільки внутрішньогрупова націнка відображається на окремому субрахунку.

Висновки з проведеного дослідження. Дану методику ми пропонуємо паралельно використовувати з існуючою, у якості консолідованого обліку. Теперішній розвиток комп'ютерних систем та бухгалтерського програмного забезпечення дозволяє паралельне ведення консолідованого обліку. Саме відображення внутрішньогрупових операцій на окремому рахунку та використання справедливих націнок абсолютно спростить процес консолідації фінансових звітів учасників групи та відкриє нові можливості для аналізу звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський облік і контроль стану внутрішньогрупових розрахунків на підприємствах:

організація та методика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Гойло; Житомир. держ. техн. ун-т. – Житомир, 2014. – 20 с. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1067/Goylo.pdf?sequence=1>

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

3. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку в системі корпоративного управління: Монографія. – К.: УБС НБУ, 2010. – 271 с.

4. Костюченко В.М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.М. Костюченко. – Київ, 2008. – 30 с.

5. Литвиненко Н.О. Аналітичний облік внутрішніх розрахунків / Н.О. Литвиненко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.2. – С. 277–284. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23.2_46

6. Лозовицький С.П. Методичні і організаційні аспекти обліку й аудиту холдингових компаній: автореф. дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С.П. Лозовицький. – Львів, 2004. – 25 с.

7. Мазур Н.В. Розвиток консолідованого обліку в Україні / Н.В. Мазур // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 9. С. 809–812

8. Методика та організація обліково-аналітичної системи управління холдингових компаній: Монографія / С.В. Гушко, А.В. Шайкан, М.І. Іщенко, Н.Л. Шкіря, М.П. Сагайдак. – Кривий Ріг: КЕІ ДВНЗ «КНУ», 2012. – 645 с.

9. Мошенський С.З. Економічний аналіз: підруч. [для студ. економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник. – [2-ге вид.] – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.