

Рудейчук С.В.

УДК 657

УЧЕТНОЕ ОТРАЖЕНИЕ ВНУТРИГРУППОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА КОНСОЛИДАЦИЮ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Анотація. У статті досліджено методику облікового відображення внутрішньогрупових операцій консолідованих груп, виявлення та розкриття особливостей елімінування (виключення), впливу внутрішньогрупових операцій на показники консолідованої фінансової звітності.

Практична значущість полягає в розробці рекомендацій з удосконалення методичних аспектів бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій консолідованих груп у сучасних умовах господарювання та урахування впливу елімінування (виключення) внутрішньогрупових операцій на показники консолідованої фінансової звітності.

Ключові слова. Консолідація підприємств, фінансова звітність, внутрішньогрупові операції, групові залишки, частка меншості, консолідований облік.

Аннотация. В статье исследовано методику учетного отражения внутригрупповых операций консолидированных групп, выявление и раскрытие особенностей элиминирования (исключения), влияния внутригрупповых операций на показатели консолидированной финансовой отчетности.

Научная новизна заключается в обосновании теоретических положений и учетном отражении внутригрупповых операций консолидированных групп в условиях исключения влияния внутригрупповых операций на показатели консолидированной финансовой отчетности для эффективного управления ресурсами группы предприятий, обеспечения их конкурентоспособностью и непрерывного осуществления ими хозяйственной деятельности.

Ключевые слова. Консолидация предприятий, финансовая отчетность, внутригрупповые операции, групповые остатки, доля меньшинства, консолидированный учет.

Summary. The article addresses the accounting methods of representing intra-group transactions between consolidated groups and eliminating the effects of intra-group transactions on financial statements.

Research methodology. Intra-group transactions result in intra-group balances as well as unrealized profit and loss. Intra-group balances, transactions, profits and losses determined by assets such as supplies or capital must be entirely eliminated. In preparing consolidated financial statements, the parent enterprise determines the minority interest in the capital and the financial results of its subsidiaries. The minority interest in the enterprise capital consists of the minority interest on the date of purchase of the subsidiary and the minority interest in the amount of the subsidiary's capital shift after purchase. Intra-group transaction data can be obtained from analytical accounting reports, special profit and loss accounts and subaccounts which keep records of intra-group transactions.

The scientific novelty of the paper results from developing the theoretical assumptions and representing intra-group transactions in consolidated groups under conditions of eliminating the influence of intra-group transactions on financial statements in order to ensure effective enterprise resource management, competitiveness, and continuous activity.

Key words. Enterprise consolidation, financial statements, intra-group transactions, group balance, minority interest, consolidated accounting.

Постановка проблеми. Сучасні перетворення в системі економічних відносин суб'єктів господарювання України, поява нових користувачів з різними економічними запитами потребують формування принципово нових підходів інформаційного середовища, обґрунтування принципів, методів і методології складання системи звітної інформації з одночасним визначенням її ролі серед економічних наук.

З метою реалізації фінансово-промислових проектів підприємства об'єднуються в групи – асоціації концерни, холдингові компанії, що пов'язані економічною субординацією, але водночас залишаються самостійними юридичними особами, де головна (материнська) компанія контролює одну або декілька дочірніх, при цьому економічно розглядається як один суб'єкт господарювання. Групи підприємств є основними платниками податків і відіграють важливу роль в економіці країни, тому актуальним є формування достовірної інформації, що характеризує його фінансове становище і результати господарської діяльності. Як свідчить практика, підприємства, які входять до складу об'єднань в Європі (Німеччині, Італії та Франції), США та, зокрема, в східній економіці, забезпечують більш ніж половину загальних продажів у важливих галузях промисловості та здійснюють більш ніж половину експортно-імпорتنих операцій, а їх частка в імпорті окремих, в основному наукоємних товарів, досягає 90 % [1].

Важливим елементом є те, що з утворенням корпоративних груп виникає економічна одиниця, в якій дочірні та асоційовані підприємства є економічно пов'язаними, але юридично незалежними суб'єктами. Тому простого сумування статей балансу, звіту про фінансові результати та інших звітів недостатньо для отримання реальної картини функціонування групи підприємств. Для цього необхідна консолідована звітність, складена з використанням спеціальних методів, що усувають спільні статті та подвійний рахунок.

Ускладнення фінансово-економічної та організаційно-управлінської структури підприємств зумовлюють необхідність розробки нових підходів до системи консолідованого обліку, що створює інформаційну базу не тільки для складання і представлення фінансової звітності, але й для оперативного тактичного і стратегічного управління ними.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у дослідження теоретичних, організаційних та методичних аспектів формування консолідованої фінансової звітності здійснили такі

українські вчені як М.Р. Лучко [8], С. Ф. Голов, В.М. Костюченко, Г.В. Уманців, В.П. Онищенко, О.В. Калюга. Однак, не применшуючи значення представлених наукових напрацювань, більш детального дослідження потребують питання щодо формування консолідованого обліку як самостійного виду бухгалтерського обліку, а саме питання облікового відображення елімінування внутрішньогрупових операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. При визнаній потребі та економічних перевагах консолідації бізнесу власникам підприємств, часто з мільйонними оборотами, необхідним є достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій, можливість достовірної оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат взаємопов'язаних груп, і використання інформації з метою формування фінансової звітності взаємопов'язаних суб'єктів господарювання. Мета даної роботи полягає в дослідженні методики облікового відображення внутрішньогрупових операцій консолідованих груп, виявленні та розкритті особливостей елімінування (виключення), впливу внутрішньогрупових операцій на показники консолідованої фінансової звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Підґрунтям організації консолідованого облікового процесу слугують специфічні визначені принципи: принцип єдиної облікової політики, єдиної валюти в якій складається фінансова звітність, єдиної звітної дати формування фінансової звітності, принцип визначення вартості активів та зобов'язань за ринковою ціною. Дотримання зазначених принципів дозволяє розробити єдиний підхід до формування показників звітності в межах групи підприємств, що в результаті створює умови для підвищення достовірності показників консолідованої фінансової звітності.

Організація обліку операцій між материнським та дочірніми підприємствами повинна забезпечити своєчасне та достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку даних про внутрішньогрупові операції.

Під час здійснення внутрішньогрупових операцій виникають внутрішньо групові залишки. Такі операції відображаються в обліку підприємства відповідно як доходи і витрати в тому числі: дохід від продажу продукції, необоротних активів та ін.; собівартість реалізованої продукції, необоротних активів та ін.; інші доходи і витрати (виключаються при консолідації).

В П(с)БО не наводиться поняття визначення внутрішньогрупових залишків. Костюченко В.М. зазначає, що внутрішньо групові залишки – це залишки дебіторської заборгованості й зобов'язань на дату балансу, що утворилися внаслідок внутрішньогрупових операцій [2, с. 205]. П(с)БО 20 тлумачить поняття «нереалізовані прибутки і збитки від внутрішньогрупових операцій» як прибутки та збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг) і включаються до балансової вартості активів підприємства [3]. Отже, за П(с)БО прибутки та збитки, що виникають унаслідок внутрішньогрупових операцій, відображаються у складі фінансового результату підприємства тільки після перепродажу оборотних активів іншим особам або в міру амортизації необоротних активів. Залишки за розрахунками всередині групи, операції всередині групи, а також прибутки та збитки від таких операцій, що визначаються за статтями активів, таких як запаси чи основні засоби, повинні повністю виключатися. До початку складання фінансових звітів материнського підприємства усіх його дочірніх підприємств потрібно усунути групові залишки, що з'являються як однакові та протилежні суми у відповідних підприємств групи.

Якщо дочірнє підприємство пропонує до сплати дивіденди, ця операція зменшуватиме його нерозподілений прибуток і виникатиме поточне зобов'язання за розрахунками з учасниками в його балансі. Підприємство групи, яке здійснює інвестицію, буде включати “нараховані доходи з дивідендів до отримання” як поточні активи в балансі й зменшення вартості інвестицій – або дохід від дивідендів у звіті про фінансові результати. Це коректно для індивідуальних фінансових звітів дочірнього підприємства й материнського підприємства групи, проте ця сума вимагає коригування з метою підготовки консолідованих фінансових звітів групи [2, с. 205]. Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає частку меншості в капіталі та фінансових результатах дочірніх підприємств. За П(с)БО 19 частка меншості – це частина прибутку чи збитку, а також чистих активів дочірнього підприємства на частку участі в капіталі, якою материнське підприємство не володіє чи опосередковано через дочірні підприємства [4]. Частка меншості визначається як добуток відсотку голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств зменшеного (збільшеного) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (П(с)БО 20 п.12).

Частка меншості у власному капіталі підприємства складається з:

а) частка меншості на дату купівлі дочірнього підприємства, визначеної відповідно до базового чи альтернативного підходу, передбаченому в МСФЗ 3;

б) частки меншості в сумі зміни капіталу дочірнього підприємства після купівлі [5, с. 38]. Стосовно відображення частки меншості у звітності, то частка меншості в консолідованому балансі відображається окремо від власного капіталу і зобов'язань материнського підприємства у рядку 385 “Частка меншості”, у консолідованому звіті про фінансові результати – 215 “Частка меншості” від'ємною величиною у дужках.

Покупець на дату купівлі має визнати гудвіл, придбаний від об'єднання бізнесу як актив; спочатку оцінити цей гудвіл за його собівартістю, враховуючи перевищення вартості об'єднання бізнесу над часткою покупця в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань [6, с. 10]. Якщо частка меншості у збитках дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі дочірнього підприємства, то на суму такого перевищення і величину наступних збитків, яка належить до частки меншості, зменшується частка материнського підприємства у власному капіталі групи підприємств за винятком тієї частини, щодо якої меншість має зобов'язання і здатна покрити збитки. Якщо згодом у

**УЧЕТНОЕ ОТРАЖЕНИЕ ВНУТРИГРУППОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА КОНСОЛИДАЦИЮ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

фінансовій звітності дочірнього підприємства відображено прибуток, то вся сума прибутку розподіляється на частку материнського підприємства до покриття збитків меншості [7, с. 18]. Що стосується вартості гудвілу в тому числі і негативного гудвілу згідно з П(с)БО 19 у консолідованому балансі відображається у рядку 075 "Гудвіл при консолідації" (при цьому вартість негативного гудвілу вираховується).

Інформацію щодо внутрішньогрупової реалізації від підприємств групи можна отримати з даних аналітичного обліку, зі спеціальних рахунків та субрахунків, що відкриті для обліку доходів та витрат, пов'язаних з внутрішньогруповою реалізацією.

Бухгалтерське відображення комплексу внутрішньогрупових операцій між материнським та дочірніми підприємствами наведено у таблиці 1 на прикладі АТ "Вектор+ груп". 02.01.2011 р. АТ "Вектор+ груп" (материнське підприємство) придбало пакет акцій у розмірі 60% статутного капіталу АТ "Вектор+" (дочірнє підприємство) за 4500000 грн. Протягом 2011 року АТ "Вектор+" відвантажило "Вектор+ груп" товари на суму 500 000 грн із прибутком 100 000 тис. грн. На 31.12.2011р. 20% цих товарів не було реалізовано й обліковувались в активі материнського підприємства. При цьому кредиторська заборгованість "Вектор + груп" за придбані товари у дочірнього підприємства АТ "Вектор+" на кінець року становила 50000 тис. грн. Чистий прибуток АТ "Вектор+" за 2011 рік становив 660000 тис. грн. Виплачено дивідендів на суму 150 000 тис. грн, у тому числі материнському підприємству – 90 000 тис. грн. Елімінування консолідованого фінансового звіту «Вектор+груп» відображено в табл. 2.

Таблиця 1. Облікове відображення господарських операцій у материнського підприємства «Вектор+груп»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Придбано пакет акцій (60%) АТ «Вектор+» з оплатою з розрахункового рахунку	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	45000
2.	Отримано товари від дочірнього підприємства АТ «Вектор+» товари - в т. ч. ПДВ	281 "Товари на складі" 6415	683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"	500 000 100 000
3.	Відображено реалізацію частини товару.	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	702 "Дохід від реалізації товарів"	480 000
4.	Відображено дохід від реалізації товарів. - в т. ч. ПДВ	702 "Дохід від реалізації товарів"	79 "Фінансові результати" 6415 "Розрахунки за податками та платежами"	480 000 80000
5.	Відображено собівартість реалізованих товарів.	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"	400 000
6.	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації	79 "Фінансовий результат"	902 "Собівартість реалізованих товарів"	400 000
7.	Відображено зарахування частини нереалізованих товарів у запаси (500 000*0,2)	20 "Виробничі запаси"	281 "Товари на складі"	100 000
8.	Відображено частку АТ «Вектор+» у чистому прибутку АТ «Вектор+ груп» (660 000-20 000)*0,6	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі"	723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства"	384 000
10.	Відображено частку АТ «Вектор+ груп» в дивідендах	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі"	90 000
11.	Отримані доходи у вигляді дивідендів	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	90 000
Облікове відображення господарських операцій у дочірнього підприємства «Вектор+»				
1.	Відображено формування статутного капіталу вартістю випущених акцій АТ «Вектор+»	46 "Неоплачений капітал"	40 "Статутний капітал"	50 000
2.	Відображено продаж акцій АТ «Вектор+груп» (фінансові інвестиції)	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі"	46 "Неоплачений капітал"	4 500 000
3.	Відображено реалізацію товару АТ «Вектор+груп» Відображено податкове зобов'язання щодо ПДВ	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 702 "Дохід від реалізації товарів"	702 "Дохід від реалізації товарів" 6415 "Розрахунки за податками та платежами"	600 000 100 000
4.	Відображено собівартість реалізованої продукції	902 "Собівартість реалізованих товарів"	281 "Товари на складі"	500 000
6.	Отримано оплату за товари від АТ «Вектор+груп»	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	500 500
7.	Відображено суму чистого прибутку	79 "Фінансові результати"	441 "Нерозподілені прибутки"	660 000
12.	Відображено суму нарахованих дивідендів до оплати	443 "Прибуток використаний у звітному періоді"	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	150 000
13.	Виплачені дивіденди	671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	150 000

Таблиця 2. Елімінування консолідованого фінансового звіту «Вектор+груп»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Приведення суми фінансових інвестицій «Вектор+» до їх балансової вартості	721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”	441 “Нерозподілені прибутки” 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі”	90 000 156 000
2.	Виключення балансової вартості фінансових інвестицій АТ «Вектор+»	40 “Статутний капітал”, 441 “Нерозподілені прибутки” 10 “Основні засоби”, 19 “Гудвіл”	141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі”	2400 000 600 000 180 000 1 320 000 4 500 000
3.	Нарахування амортизації гудвілу та дооцінка основних засобів	92 Адміністративні витрати	133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” 131 “Знос основних засобів”	132 000 18 000
4.	Виключення внутрішньогрупової заборгованості	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”	683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”	50 000 80000
5.	Виключення нереалізованого прибутку, відображеного у вартості запасів	69 “Доходи майбутніх періодів”	281 “Товари на складі”	20 000
6.	Виключено дохід від внутрішньогрупової реалізації	702 “Дохід від реалізації товарів”	902 “Собівартість реалізованих товарів”	500 000

Порядок консолідації звітів АТ "Вектор + група" і АТ "Вектор+" за 2011 р. Наведено в спеціальній формі внутрішньогрупової звітності (табл. 3.)

Таблиця 3. Консолідація бухгалтерських балансів та звітів про фінансові результати на 31.12.2011 р., тис.грн

Стаття	АТ "Вектор + груп"	АТ "Вектор+"	Коригувальні записи		Частка меншості	Консолідовані суми
			дебет	кредит		
Звіт про фінансові результати						
Дохід від реалізації	24600	13200	е) 500			37300
Податок на додану вартість	4100	2200				6300
Собівартість реалізації	18200	9500		е) 500		27200
Валовий прибуток	2300	1500				3800
Адміністративні витрати	650	380	в) 150			1180
Дохід від участі у капіталі	246	-	а) 246			-
Інші доходи	1494	245				1739
Інші витрати	300	420				720
Прибуток до оподаткування	3090	945				3639
Податок на прибуток	927	285				1212
Частка меншості					264	264
Чистий прибуток	2163	660	896	500	264	2163
Нерозподілений прибуток на 01.01.2011 р.	2500	1000	б) 600	-	400	2500
Чистий прибуток за 2011 р.	2163	660	896	500	264	2163
Дивіденди	500	150	-	а) 90	60	500
Нерозподілений прибуток на 31.12.2011 р.	4163	1510	1496	590	604	4163
Баланс						
Актив						
Основні засоби (залишкова вартість)	4600	2000	б) 180	в) 180		6762
Гудвіл			б) 1320	в) 132		1188
Довгострокові фінансові інвестиції в АТ "Вектор +"	4656	-		а) 156 б) 4500		-
Товари	8500	6550		д) 20		15030
Дебіторська заборгованість за товари	5450	2920				8370
Дебіторська заборгованість з внутрішніх розрахунків	-	50	г) 50			-
Грошові кошти	3540	985				4525
Баланс	26746	12505				35875
Капітал і зобов'язання						
Статутний капітал	15000	4000	б) 2400		1600	15000
Нерозподілений прибуток	4163	1510	1496	590	604	4163
Частка меншості						2204
Кредиторська заборгованість за товари	5600	6300				11900
Поточні зобов'язання з внутрішніх розрахунків	50	-		г) 50		-
Доходи майбутніх періодів	1933	695	д) 20			2608
Баланс	26746	12505	5446	5446	2204	35875

Підводячи підсумок, можна зробити висновок, що всі господарські операції поділяються на операції, що не мають впливу на консолідовану фінансову звітність, і внутрішньогрупові операції, які потребують відповідних знань та практичних навичок для достовірного відображення в обліку і мають вплив на формування консолідованої фінансової звітності. Побудова відповідної системи обліково-аналітичного забезпечення внутрішньогрупових операцій дозволить вчасно отримати користувачам адекватну та

достовірну інформацію про загальний фінансовий стан групи підприємств, їх розрахунки та результати господарської діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці. Це, в свою чергу, сприятиме формуванню достовірної консолідованої фінансової звітності та здійсненню вчасного та ефективного контролю внутрішньогрупових операцій групи компаній.

Джерела та література:

1. Гурська О. М. Консолідована та зведена фінансова звітність груп підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12683/1/15_77-86_Vis721menegment.pdf.
2. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України навч.-практ. посіб. / В. М. Костюченко – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 528 с., с. 203.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.07.99. р. за № 176 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.10.99. р. за № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
5. Костюченко В.М. Консолідовані фінансові звіти: порядок складання за МСФЗ і П(с)БО / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 6. – С. 34-41, с. 38.
6. Костюченко В.М. Об'єднання підприємств: нові облікові підходи / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. - № 9. – С. 3-12, с.10.
7. Бутенко В. Дочки – матері: подаємо консолідовану звітність / В. Бутенко // Дебет-кредит. – 2006. - № 6. – С. 19-2, с. 18.
8. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. докт. екон. наук: 08.06.04 / М. Р. Лучко. – К., 2008.

References:

1. Gorska O. M. Consolidated and consolidated financial statements pidp.ryyemstv [Electronic resource]. – Access: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12683/1/15_77-6_Vis721menegment.pdf.
2. Kostyuchenko V. M. Consolidated Financial Statements: International Experience and Practice Ukraine teach and practical handbook / V. M. Kostiuchenko. - K.: Center of Literature , 2008 - 528 p ., C. 203.
3. Regulations (Standard) 20 "Consolidated Financial Statements" , approved by the Ministry of Finance of Ukraine from 30.07.99, № 176 [Electronic resource]. – Access: www.zakon.rada.gov.ua.
4. Regulations (Standard) 19 " Business Combinations " , approved by the Ministry of Finance of Ukraine 07.10.99 . , № 163 [Electronic resource]. – Access: www.zakon.rada.gov.ua.
5. Kostiuchenko VM Consolidated financial statements : Procedure for Preparing IFRS and P (S) / VM Kostiuchenko // Accounting and Auditing . - 2005. - № 6. - S. 34-41, с. 38.
6. Kostiuchenko VM Combinations : new accounting approaches / VM Kostiuchenko / / Accounting and Auditing . - 2004. - № 9. - P. 3-12 , p.10 .
7. V. Butenko daughter - mother we submit consolidated reports / V. Butenko // debit- credit. - 2006. - № 6. - P. 19-2, с. 18.
8. Luchko MR consolidated financial statements : a systematic approach to building and development : Abstract. Thesis . Doctor. Econ. sciences: 08.06.04 / MR Luchko . - K. , 2008.