

РОЗВИТОК ТЕОРЕТИЧНИХ ТА МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ

Анотація. Простежено розвиток теоретичних та методичних підходів до бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. Виявлено ступінь обґрунтованості наявних теоретичних концепцій та їх науково-методологічне значення для застосування у сучасній науці та практиці. Результати дослідження є теоретичною базою для розроблення напрямів удосконалення методичної основи комплексного відображення внутрішніх розрахунків у системі бухгалтерського обліку та звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, внутрішні розрахунки, внутрішньогосподарські розрахунки, внутрішньосистемні розрахунки, внутрішньогрупові розрахунки

Lytvynenko N.

DEVELOPMENT OF THEORETICAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF INTERNAL PAYMENTS ACCOUNTING

Summary. The development of theoretical and methodological approaches to the internal payments accounting is traced. The degree of the existing theoretical concepts validity and their scientific and methodological importance for applications in science and practice are shown. The results of the research are the theoretical basis for improving the methodological foundations of complex internal payments accounting and their disclosure in financial statements.

Keywords: accounting, internal payments, intra-organizational payments, intra-system payments, intra-group payments

1. Вступ

Процес реформування економіки як важлива складова ринкових реформ потребує вдосконалення інформаційного забезпечення, яке надає системний бухгалтерський облік. Невід'ємною ланкою його побудови в групах та об'єднаннях підприємств і у суб'єктів господарювання зі складною структурою є бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків. Ці розрахунки відносяться до однієї з найменш дослідженої ділянки облікових процедур в контексті умов реальної економіки, що обумовлює необхідність теоретичних розробок у цій сфері в контексті розвитку внутрішніх розрахункових взаємовідносин як окремого об'єкта бухгалтерського обліку. Знання розвитку тих чи інших засад методології обліку важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямків розвитку.

Наведені вище факти засвідчують актуальність теми дослідження, обумовлюють його мету та основні завдання.

Аналіз літературних джерел із цієї проблематики показав, що внутрішнім розрахункам як об'єктові бухгалтерського обліку та їх розвитку не було приділено належної уваги, оскільки здебільшого вони або не розглядаються як самостійна категорія обліку, або їх аналізують з точки зору впливу на формування консолідованої фінансової звітності, чи управлінського обліку (застосування трансфертного ціноутворення).

Зокрема методологічні основи консолідації фінансової звітності досліджували В. М. Костюченко та М. Р. Лучко, а С. Ф. Голов "при застосуванні трансферного ціноутворення у вітчизняній практиці" пропонує використовувати субрахунок 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" для відображення розрахунків між центрами відповідальності на основі трансфертних цін і субрахунок 795 "Результати внутрішніх операцій" – для відображення внутрішніх результатів за умов подвійного трансферного ціноутворення.

Мета статті – систематизація теоретичних і методичних положень з бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків в еволюційному контексті.

Досягнення поставленої мети передбачає дослідження закономірності та висвітлення тенденцій розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків для виявлення рівня відповідності базових наукових засад процесам трансформаційної економіки.

2. Базові засади розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків у період промислового капіталізму

Перші поодинокі наукові згадки про бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків, датовані кінцем XIX ст. (1883-1893), містять роботи французького економіста Ж. Г. Курсель-Сенеля та італійського науковця Г. Маркесіні. Ж. Г. Курсель-Сенель досліджував питання організації обліку та зведення балансів у філіях за умови децентраліза-

ції обліку. Зважаючи на те, що центральна контора веде рахунок філій, а філії – рахунок центральної контори, автор розглянув два варіанти формування балансу такого підприємства. У першому випадку сальдо рахунку філій (прибутку чи збитку) переносять або на рахунок заключного балансу, або на рахунок прибутків та збитків. Інший варіант передбачав розгорнуті проведення, які дають змогу підсумувати всі види цінностей та боргів, наявних у головній конторі та філіях, тобто штучно створювалися фіктивні внутрішньофірмові обороти. Ж. Г. Курсель-Сенель вважав другий варіант доцільнішим (цит. за Я. В. Соколовим [4, с. 144-145]).

У центрі уваги Г. Маркесіні були питання обліку внутрішніх розрахунків. При складанні балансу фірми, який являв собою і баланс головної контори, вчений передбачав виділення внутрішніх оборотів, до прикладу, у філії – кредит рахунку Товарів, дебет рахунку Головної контори, в центрі – дебет рахунку Товарів, кредит рахунку Головної контори (розрахунки з філіями) (цит. за Я. В. Соколовим [4, с. 136]).

Незважаючи на те, що згадувані автори не належать до науковців української бухгалтерської школи, вважаємо, що 1893-1917 рр. можна виокремити як перший етап розвитку вітчизняної теорії та методики бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. Це твердження обґрунтовано тим, що до Першої світової війни вітчизняна методологія обліку формувалась під впливом австро-угорської економічної школи (Галичина, Буковина, Закарпаття) та Росії (Східна Україна). Згодом в обліку Західної України переважали ідеї німецького напрямку бухгалтерської школи. Оскільки їх запозичили російські фахівці з обліку, вони поширилися і у Східній Україні. Тобто як змістове наповнення внутрішніх розрахунків, під якими розуміли взаєморозрахунки між центральною (головною) конторою та її філіями (, так і їхня методика обліку на початках розвитку бухгалтерського обліку як науки на теренах сучасної України були гармонізовані із європейськими.

Основним завданням обліку внутрішніх розрахунків цього періоду, який назвемо “теоретико-методичним”, було формування інформаційної бази для власника про стан і динаміку майна та зобов’язань (зокрема внаслідок перерозподілу капіталу) та фінансові результати підприємства загалом і кожної філії. Внутрішні розрахунки, якими за формою та змістом були внутрішньогосподарські розрахункові взаємовідносини, відбувалися за умов наявності однієї юридичної особи із відкритими філіями, децентралізації обліку, ведення уніграфічної бухгалтерії. Їхньою пріоритетною функцією було відображення результатів переміщення цінностей і розподілу капіталу всередині підприємства.

3. Бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків у плановій економіці

Безпосередньо після революції 1917 р. та до 1924 р. бухгалтерський облік внутрішніх (взаємних) розрахункових взаємовідносин не зазнав сут-

тєвих змін, оскільки в Україні до завершення громадянської війни він перебував під впливом європейських економічних шкіл (італійської, французької та німецької). Цей період характеризувався відсутністю єдиної системи обліку фінансово-господарської діяльності підприємств. Кожне підприємство із філіями, об’єднання підприємств чи відомства створювали власні облікові та звітні форми.

Започаткування планової економіки у 1924-1944 рр. супроводжувалось закладенням основ централізованого керівництва бухгалтерським обліком на теренах сучасної України. Однак актуальними для бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків цього періоду були наукові погляди представника німецької бухгалтерської науки, Р. Райша та австрійського теоретика бухгалтерського обліку, І. Крайбіга. Вчені звертали увагу на те, що за умови наявності внутрішніх розрахунків інформаційне забезпечення здійснюється, виходячи від однієї юридичної особи, відповідно, в цьому випадку виникне єдиний обліковий цикл, в якому і для центру, і для його філій повинні відкриватись рахунки внутрішньофірмових взаємних розрахунків. До взаємних (внутрішніх) розрахунків дослідники відносили взаєморозрахунки, які виникають між центральною – головною конторою та її філіями.

Суттєві зміни у системі бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків розпочалися після закінчення Другої світової війни. Дослідження техніко-процедурних питань обліку внутрішніх розрахунків повоеєних 1946-1959 рр. стосувалися передовсім державного регулювання бухгалтерського обліку. Воно полягало у продовженні практики запровадження плану рахунків поточного обліку основної діяльності окремих галузей та розробленні типової форми рахівництва у промислових підприємствах, побудованої за принципом ведення накопичувальних журналів-ордерів.

Для періоду розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків 1946-1959 рр. характерним було запровадження практики обміну досвідом (через друковані засоби видання) щодо методики ведення обліку таких розрахункових взаємовідносин та їх техніко-процедурних питань (документування внутрішніх операцій на підставі авізо та порядку накопичення даних) за галузями економіки та підвідомчістю підприємств і організацій. Впродовж 1958-1959 рр. велася активна підготовча робота щодо запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку.

Єдиний план рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств, будівництва та господарських організацій союзного, республіканського та місцевого підпорядкування запроваджено з 01.01.1960 р. Цю дату можна вважати початком наступного періоду розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків (1960-1968), який назвемо рахунково-уніфікаційним. Характерним для цього періоду розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків, якими були розрахунки із господарствами, виділеними на окремі баланси, та синонімом яких залишалися

взаємні й внутрішньофірмові розрахунки, стало їх доповнення внутрішньовідомчими розрахунковими взаємовідносинами. Пріоритетною функцією внутрішньовідомчих розрахунків тогочасного плану рахунків, був централізований розподіл капіталу в межах міністерств та відомств. Тобто внутрішньовідомчі розрахунки можна вважати аналогом внутрішньосистемних розрахунків, які застосовували у системі споживчої кооперації для відображення на рахунках бухгалтерського обліку методом подвійного запису операцій із перерозподілу коштів.

Отже, змістове наповнення поняття “внутрішні розрахунки”, якими спочатку були лише внутрішньогосподарські (взаємні, внутрішньофірмові) розрахункові взаємовідносини, протягом регламентаційного періоду розвитку бухгалтерського обліку розширили внутрішньосистемними розрахунками (для підприємств споживчої кооперації) та доповнили внутрішньовідомчими.

1969-1991 рр. виділено у техніко-процедурний період розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. Він розпочався із запровадження нового плану рахунків, єдиного для промисловості, капітального будівництва, транспорту, сільського господарства, торгівлі (єдиний план рахунків). У зазначеному нормативному документі, крім формальної заміни номерів внутрішніх та внутрішньовідомчих рахунків, їх було перейменовано та спрощено змістове наповнення. Тому більшість дослідників зазначеного періоду, що характеризували методику відображення в обліку та звітності внутрішніх розрахунків у промисловості вважали, що під внутрішніми розрахунками слід розуміти розрахункові взаємовідносини з організацією вищого рівня управління, які називаються внутрішньовідомчими розрахунками, та розрахунки між внутрішніми підрозділами підприємства (об’єднання), що виділені на окремі баланси, чи так звані внутрішньогосподарські розрахунки [9, с. 152].

Певної одностайності (з частковою модифікацією та конкретизацією учасників розрахункових взаємовідносин) було досягнуто щодо змістового наповнення поняття “внутрішньогосподарські розрахунки”, якими були “розрахунки між внутрішніми підрозділами підприємства (об’єднання), виділеними на окремі баланси” [9, с. 309], та “внутрішньовідомчі розрахунки”, під якими розуміли “розрахунки, які здійснюють статутні підприємства (організації) зі своєю вищою ланкою управління з перерозподілу оборотних засобів та прибутку, надання тимчасової фінансової допомоги, а також розрахунки за поточними операціями всередині такої організації, установи чи відомства” [10, с. 259].

Внутрішньовідомчі розрахунки, своєю чергою, поділяли на два види: розрахунки з перерозподілу оборотних засобів і прибутку та розрахунки за поточними операціями [9, с. 309]. Єдиного підходу дотримувалися вчені та фахівці-практики зазначеного періоду планової економіки щодо цілковитої тотожності відображення у рівновеликих сумах внутрішньовідомчих та внутрішньогосподарських розрахунків в обліку підприємств та організацій вищого рівня управління. У зв’язку із

протилежністю записів та після взаємного звіряння суми розрахунків взаємно перекриваються та у зведеному балансі підприємства не відображаються [9, с. 311]. Характерним для бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків цього періоду планової економіки стало відображення внутрішньовідомчих розрахунків з перерозподілу оборотних коштів у складі фондів, тоді як внутрішньовідомчі операції за поточними операціями наводили у складі розрахунків та інших короткострокових пасивів під час формування балансу.

Наступна зміна у рахунковому плані, запроваджена з 1986 р., полягала в деталізації змістового наповнення аналітичних рахунків внутрішньогосподарських та внутрішньовідомчих розрахунків.

Аналіз широкого кола джерел [11, с. 192-213] дає підстави стверджувати, що у плановій економіці внутрішні розрахунки, якими спершу були лише взаєморозрахунки, між центральною – головною конторою та її філіями, тобто внутрішньогосподарські, частково еволюціонували у внутрішньосистемні та внутрішньовідомчі, які забезпечували перерозподіл капіталу між підприємствами одного міністерства, відомства чи системи.

4. Бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків у ринково-орієнтованій економіці

Наступний період розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків – 1992-1993 рр. ознаменувався переходом до ринкової економіки. Ми називаємо його спрощеним техніко-процедурним. З 01.01.1992 р. було анульовано балансовий рахунок “Внутрішньовідомчі розрахунки з перерозподілу оборотних засобів і прибутку”, залишки за яким відображали у балансі в складі власного капіталу, та перейменовано балансовий рахунок “Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями” на “Розрахунки з дочірніми підприємствами”. Після цього внутрішні розрахунки частково втратили свою пріоритетну функцію розподілу капіталу між підприємствами та відомствами. Внаслідок зазначеної зміни, починаючи з січня 1992 р., сальдо за структурними складовими внутрішніх розрахунків (внутрішньогосподарських, внутрішньосистемних, внутрішньовідомчих) підлягає відображенню в окремих балансах лише у складі розрахунків та інших короткострокових пасивів.

Методика обліку внутрішньогосподарських та внутрішньовідомчих розрахунків у період започаткування проведення ринкових реформ не відрізнялася від методики, притаманної плановій економіці (крім зменшення кількості рахунків бухгалтерського обліку, призначених для відображення структурних складових внутрішніх розрахункових взаємовідносин).

Упродовж 1994-1999 рр. надалі відзначалася регламентація обліку внутрішньогосподарських розрахунків на державному рівні та застосовували єдиний план рахунків бухгалтерського обліку. Структурні складові внутрішніх розрахунків (якщо вони не згорталися під час складання зведеного балансу) було передбачено відображати у бухгалтерській

звітності лише в складі оборотних засобів та поточної кредиторської заборгованості.

У зв'язку зі змінами в оподаткуванні, започаткованими після ухвалення та введення в дію законів України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР та "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР, акцент у практичній діяльності груп вітчизняних підприємств та об'єднань від методології бухгалтерського обліку (зокрема внутрішніх розрахунків) змістився у бік правильності оподаткування операцій із пов'язаними особами.

Поряд з оцінкою як елементом методу бухгалтерського обліку упродовж 1994-1999 рр. вживають термін "звичайна ціна", визначаючи базу для оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість операцій з продажу між пов'язаними сторонами.

Особливістю цього періоду була потреба розмежування облікових даних для визначення фінансового результату та оподатковуваного прибутку і зміщення акцентів у практиці розрахунку фінансового результату на правильність встановлення суми оподатковуваного прибутку.

У 1994-1999 рр. розпочалися процеси приватизації, супроводжувані перерозподілом власності та появою інших (крім державної) форм власності, що привело до певних змін у колишній структурі системи внутрішніх розрахунків. Зокрема, частину внутрішньовідомчих та внутрішньогосподарських розрахунків скасували, деякі еволюціонували у внутрішньогрупові. Виникненню внутрішньогрупових розрахункових взаємовідносин сприяли також глобалізаційні процеси концентрації та інтеграції промислового і фінансового капіталів, супроводжувані операціями злиття та поглинання, що зумовили утворення нових груп підприємств та об'єднань, та, відповідно, розрахункових відносин між ними.

Новим у системі бухгалтерського обліку структурних складових внутрішніх розрахунків підприємств та об'єднань в Україні періоду впровадження економічних відносин ринкового спрямування (2000-2005 рр.) став порядок відображення внутрішньогрупових розрахунків, які називаються у плані рахунків "Внутрішні розрахунки".

Внутрішньогрупові розрахунки можна вважати обліковою похідною внутрішньогрупових відносин між господарськими одиницями окремих економічних структур. Відповідно внутрішньогруповими є розрахункові відносини між суб'єктами господарювання, пов'язаними взаємовідносинами економічної та/або організаційної залежності, у формі участі в статутному капіталі та/або в управлінні.

Загалом, підхід до порядку відображення внутрішніх розрахунків (структурними складовими яких є внутрішньогосподарські, внутрішньосистемні, внутрішньовідомчі та внутрішньогрупові розрахункові взаємовідносини) на рахунках бухгалтерського обліку з 2000 р. та у балансі аналогічний до запровадженого у 1992 р.

Основні відмінності полягають у порядку застосування деяких елементів методу бухгалтерсько-

го обліку щодо внутрішніх розрахунків. Так, перша відмінність – те, що кожен суб'єкт господарювання, учасник внутрішньогрупових відносин, має право вибирати метод оцінки операцій між пов'язаними сторонами.

Принципово новою стала можливість обґрунтувати застосовувані на рівні кожного конкретного суб'єкта господарювання певні методологічні засади обліку, що повинні висвітлюватися в обліковій політиці.

Видозміненим, порівняно із формуванням зведеного балансу та зведеної фінансової звітності, є порядок відображення внутрішньогрупових операцій у системі консолідованого обліку та консолідованої фінансової звітності.

Щодо порядку застосування рахунків як елемента методу бухгалтерського обліку, то основна відмінність з 2000 р. полягає в тому, що для обліку розрахунків із дочірніми підприємствами та внутрішньогосподарських розрахунків суб'єктів господарювання, що належать до нефінансових корпорацій, не передбачено застосовувати окремі синтетичні рахунки.

Отже, для періоду розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахункових взаємовідносин – 2000-2013 рр. та системи рахунків бухгалтерського обліку як одного із елементів його методу характерна наявність рахунків, що призначені для обліку чотирьох структурних складових внутрішніх розрахунків у трьох стандартизаціях: для нефінансових корпорацій (внутрішньогосподарські та внутрішньогрупові розрахунки), фінансових корпорацій (банків), для яких характерними є внутрішньосистемні та внутрішньогрупові розрахунки та бюджетних установ, перерозподіл доходів між якими здійснюється через внутрішньовідомчі розрахунки, які у рахунковому плані таких установ названо "Внутрішні розрахунки".

5. Висновки

Розширений аналіз еволюції методології та методики обліку внутрішніх розрахунків дає підстави стверджувати, що різноманітні нововведення щодо обліку внутрішніх розрахунків за їхніми структурними складовими стосувалися передовсім уніфікації рахунків бухгалтерського обліку та внесення періодичних змін до їх змістового наповнення, методики бухгалтерського обліку, документування, спрощення техніки реєстрації у зведених реєстрах та відображення у звітності. Незмінно актуальним залишається постулат Р. Райша та І. Крайбіга щодо тотожності оборотів і сальдо за рахунками внутрішніх розрахунків та їхньої пріоритетної функції з розподілу капіталу.

За сучасних умов трансформаційної економіки основна увага в обліку внутрішніх розрахунків зосереджена на порядку визначення розміру податку на прибуток та податку на додану вартість в операціях пов'язаних сторін, а також на процедурних питаннях формування консолідованої фінансової звітності.

Результати дослідження є теоретичною базою для розроблення напрямів удосконалення мето-

дичної основи комплексного відображення внутрішніх розрахунків у системі бухгалтерського обліку та звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Костюченко В. М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / В. М. Костюченко. – Київ. націон. Економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., – 2008. – 410 с.
2. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М. Р. Лучко. – К., 2008. – 29 с.
3. Голов С. Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Голов. – Київ. націон. Економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., – 2009. – 410 с.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособ. / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
5. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства СССР [Текст] : учеб. пособ. / А. Ш. Маргулис. – М. : Госфиниздат, 1971. – 544 с.
6. Дудов І. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації [Текст] : учеб. пособ. / І. Дудов, З. Ельпінер. – К. : Держ. вид-во тех. л-ри, 1954. – 440 с.
7. Ильин Н. И. Бухгалтерский учет в предприятиях и организациях государственной торговли [Текст] : учеб. пособ. / Н. И. Ильин, С. С. Свитич, В. Д. Соколов. – М. : Гос. изд-во торговой л-ры, 1960. – 720 с.
8. Марченко А. К. Бухгалтерский учет в промышленности [Текст] : учеб. пособ. / А. К. Марченко. – Минск : Вышэйшая школа, 1972. – 496 с.
9. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации [Текст] : учеб. пособ. / [М. П. Зуев, А. Ф. Мухин, Н. А. Балагуров, П. А. Кучерук]. – М. : Экономика, 1973. – 654 с.
10. Марьин Н. К. Бухгалтерский учет в черной металлургии [Текст] : учеб. пособ. / Н. Марьин, П. Логовой. – М. : Металлургия, 1973. – 264 с.
11. Литвиненко Н. О. Бухгалтерський облік та контроль внутрішніх розрахунків : дис... к-та екон. наук: 08.00.09 / Н. О. Литвиненко. – Львівська комерційна академія. – Львів, 2012. – 340 с.