

МАЗУР

УДК 657

Наталія Вікторівна  
Nata\_mazur@ukr.net

## МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ: ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ

### METHODOLOGY OF ACCOUNTING OF INTRAGROUP TRANSACTIONS: PROPOSALS FOR IMPROVEMENT

аспірант, Київський національний університет імені Тараса Шевченка

*У статті висвітлено поняття внутрішньогрупових операцій. А також запропоновані пропозиції щодо удосконалення відображення внутрішньогрупових операцій на рахунках бухгалтерського обліку.*

*В статье представлено понятие внутригрупповых операций. А также предложены варианты по совершенствованию отражения внутригрупповых операций на счетах бухгалтерского учета.*

*The article presents the concept of intragroup transactions. And options for improving the reflection of intercompany transactions on accounts are proposed.*

**Ключові слова:** внутрішньогрупові операції, методика бухгалтерського обліку, методи бухгалтерського обліку

**Ключевые слова:** внутригрупповые операции, методика бухгалтерского учета, методы бухгалтерского учета

**Keywords:** intragroup transactions, methodology of accounting, methods of accounting

#### ВСТУП

Нині в Україні триває складний процес трансформації соціально-економічних відносин, який характеризується посиленням ролі корпоративних структур в економічному середовищі країни. Це пов'язано з тим, що порівняно зі звичайними моноорганізаціями, група підприємств, об'єднаних загальним економічним інтересом, сприяє досягненню конкурентних переваг на ринку, форма організації внутрішньогрупових відносин забезпечує, з одного боку, розвиток сучасного виробництва, формує та нарощує потенціал об'єднання, а з іншого – забезпечує достатній рівень компромісу економічних інтересів засновників. Тільки об'єднаннями підприємств виготовляється від третини до половини світової промислової продукції, контролюється половина міжнародної торгівлі і дві третини патентів на техніку і технологію. Інтегровані структури забезпечують технологічний прогрес, економічне зростання і соціальну захищеність громадян в розвинутих країнах. Важливу роль у діяльності таких підприємств відіграють внутрішньогрупові зв'язки, реалізація яких відбувається у формі різноманітних господарських операцій, що в результаті об'єднуються у внутрішньогрупові операції.

Постає необхідність у підготовленні якісної фінансової інформації про внутрішньогрупові операції групи підприємств, на основі якої можна аналізувати не тільки фінансовий стан, але й приймати управлінські рішення як для групи в цілому, так і для окремих її учасників. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває розробка методик та рекомендацій з обліку внутрішньогрупових операцій. Відзначаючи цінність отриманих результатів попередніх напрацювань, необхідно

вказати на наявність ряду невирішених проблемних питань. Сучасні економічні умови висувають нові завдання й вимагають подальших досліджень з удосконалення теоретичної бази відображення в бухгалтерському обліку внутрішньогрупових операцій підприємств, розвитку методичного забезпечення бухгалтерського обліку.

**МЕТА РОБОТИ** полягає у розкритті сутності поняття «внутрішньогрупові операції», встановити їх значення в системі внутрішніх операцій підприємств та удосконалити підхід до облікового відображення внутрішньогрупових операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Досягнення поставленої мети обумовлює необхідність вирішення наступних завдань:

- проаналізувати наукові праці, у яких розкрита тема обліку внутрішньогрупових операцій;
- дослідити підходи до визначення внутрішньогрупових операцій;
- визначення основних термінів, які пов'язані зі здійсненням внутрішньогрупових операцій;
- проаналізувати існуючу методику відображення внутрішньогрупових операцій на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку та удосконалити її.

Огляд літературних джерел показав, що дослідженням теоретичних та практичних аспектів внутрішньогрупових операцій займалися такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, як А.С. Борзова, С.Ф. Голов, Н.В. Гойло, В.М. Костюченко, Н.О. Литвиненко, А.А. Матвеев, В.П. Онищенко, В.П. Пантелєєв, О.І. Пилипенко, М.С. Пушкар, О.А. Романенко, І.В. Семчук, Г.В. Уманців, Т.В. Федорович та інші дослідники. Незважаючи на

це, поглибленого дослідження потребують питання сутності внутрішньогрупових операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку.

**МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

У процесі дослідження відображення внутрішньогрупових операцій в обліку було використано такі загальнонаукові та специфічні методи:

- структурно-логічний аналіз для побудови логіки та структури дослідження;
- методи бібліографічного та бібліометричного аналізу для виявлення тенденцій розвитку методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій в наукових дослідженнях;
- метод порівняння при визначенні кращого способу обліку внутрішньогрупових операцій;
- методи абстрагування, узагальнення, індукції, дедукції для удосконалення підходів до визначення результатів процесу обліку внутрішньогрупових операцій.

**РЕЗУЛЬТАТИ**

Важливу роль у діяльності групи відіграє правильно сформована консолідована фінансова звітність, яка є важливим інструментом, який дозволяє інвесторам простежити ефективність використання інвестицій, виступаючи інформаційною базою для аналізу та управління групою суб'єктів

господарювання. Основний вплив на її формування відіграють внутрішньогрупові операції. До цього часу у практиці бухгалтерського обліку відсутній єдиний порядок облікового відображення внутрішньогрупових операцій. Це обумовлено рядом причин:

- відсутністю у вітчизняних підприємств практичного досвіду в цій сфері;
- неврегульованістю питань їх здійснення та відображення в бухгалтерському обліку на законодавчому рівні;
- неузгодженістю існуючих нормативних документів;
- непристосованістю чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку до відображення внутрішньогрупових операцій на рахунках, як наслідок, відсутня систематизація та узагальнення інформації про внутрішні реалізації та запозичення.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» визначено поняття внутрішньогрупових операцій як операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи [2]. Практично аналогічні визначення даного терміну зазначені у різних літературних джерелах (табл. 1)

Таблиця 1

**Поняття «внутрішньогрупові операції» у наукових джерелах**

[складено автором на основі джерел [3-7]]

№	Джерело	Визначення
1	Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2005. – 532 с.	Операції між материнською та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи [3, с. 483]
2	Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / К.Д. Гордієнко. – К.: КНТ, 2006. – 308 с.	Внутрішньогрупові операції – операції між материнським банком та дочірньою установою або між дочірніми установами однієї групи (наприклад, оренда майна, реалізація основних засобів і нематеріальних активів, надання кредитів, депозитів) [4, с. 37]
3	Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.	Операції між материнською компанією і дочірніми підприємствами чи між дочірніми підприємствами однієї групи [5, с. 409]
4	Пантелеев В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеев, О.С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2009. – 239 с.	Операції між материнськими та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи. [6, с. 38-39]
5	Семчук, І. В. Вплив внутрішніх операцій на звітність об'єднання (групи) підприємств / І.В. Семчук, В.Г. Мазур // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Вип. 3 (21). – С. 327-337.	Операції, що дійсноються між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи, що є однією економічною одиницею [6]

Внутрішньогрупові операції можуть бути вертикальними («зверху-вниз» або «знизу-вверх» - між материнською компанією і дочірнім підприємством) і горизонтальними (між спорідненими дочірніми підприємствами) і виражаються у таких господарських операціях:

- реалізація/придбання необоротних активів;
- реалізація/придбання запасів;
- реалізація/придбання товарів;
- переведення активу зі складу запасів до складу необоротних активів і навпаки;
- надання/отримання послуг всередині групи;

- надання/отримання позик всередині групи;
- здійснення/отримання фінансових інвестицій;
- виплата/отримання дивідендів.

Інформація про внутрішньогрупові операції, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, накопичується на рахунку 682 «Внутрішні розрахунки». Погоджуємося з думкою Семчук І. В., назва субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» не відповідає його характеристиці, вона є досить загальною. Науковець Н.В. Гойло для обліку операцій в межах групи пропонує використовувати наступні субрахунки 185 «Довгострокова дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків»; 363 «Поточна дебіторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків» та 551 «Довгострокова кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових розрахунків»; 633 «Поточна кредиторська заборгованість із внутрішньогрупових

розрахунків». На нашу думку такий підхід має недолік: інформація про внутрішню дебіторську і кредиторську заборгованість розчинається у загальній інформації. Для подолання недоліку пропонуємо внести зміни до Плану рахунків, а саме до назви субрахунку 682, а також доповнити план рахунків новими субрахунками (табл. 2).

На наш погляд саме така структура Плану рахунків забезпечить правильне накопичення інформації про вертикальні і горизонтальні внутрішньогрупові операції, що забезпечить отримання достовірних даних про рух активів та пасивів між усіма учасниками групи, а це в свою чергу полегшить складання консолідованої та управлінської звітності.

На основі запропонованих змін у таблиці 3 пропонуємо розглянути удосконалену методику обліку відображення внутрішньогрупових операцій на бухгалтерських рахунках.

Таблиця 2

**Запропоновані зміни до робочого плану рахунків для відображення в обліку внутрішньогрупових розрахунків [власна розробка]**

№	План рахунків бухгалтерського обліку (у частині внутрішньогрупових розрахунків)	Удосконалений План рахунків бухгалтерського обліку (у частині внутрішньогрупових розрахунків)
682	Внутрішні розрахунки	Внутрішньогрупові розрахунки з материнською компанією
686	-	Внутрішньогрупові розрахунки з дочірньою компанією
687	-	Внутрішньогрупові розрахунки між дочірніми компаніями

Таблиця 3

**Відображення в бухгалтерському обліку внутрішньогрупових операцій материнським/дочірнім підприємством [власна розробка автора]**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків			
		Материнське підприємство		Дочірнє підприємство	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	Реалізація/придбання товарів	682	282	282	686
		702	641	641	682
2	Реалізація/придбання продукції за договором довгострокового характеру	682	701	201	686
		701	641	641	682
3	Надання/отримання грошових позик (як поточних, так і довгострокових)	682	311	311	686
4	Передача/отримання основних засобів в операційну оренду	682	713	23	686
		713	641	686	686
5	Здійснення/отримання фінансових інвестицій	141	682	46	404
		682	311	311	682
				682	46
6	Дивіденди отримані/сплачені	373	141	443	671
		682	373	671	682
		311	682	682	311

Запропонована методика відображення внутрішньогрупових операцій полегшить процес елімінування при складанні консолідованого балансу та консолідованого звіту про фінансові результати, адже чітко видно всі здійсненні господарській операції у середині групи, а також зовнішні та внутрішні користувачі інформацією матимуть змогу

швидко побачити економічні взаємовідносини між членами групи та їх результати.

Економічна сутність внутрішньогрупових операцій та їх складність обумовлює необхідність визначитися із застосуванням елементів методу бухгалтерського обліку для повного та достовірного відображення результатів внутрішньогрупових

операцій. Детальніше проаналізуємо застосування елементів методу бухгалтерського обліку для внутрішньогрупових операцій.

**Документування.** При здійсненні внутрішніх операцій в межах групи підприємств необхідно використовувати документи, які б засвідчували дійсність проведення таких операцій. Для внутрішньогрупових операцій використовуються типові форми первинних документів, що затверджені (за необхідності – розроблені) материнським підприємством.

**Інвентаризація.** Інформація, що відображається в системі бухгалтерського обліку, повинна відповідати фактичним даним. Виникає необхідність порівняння фактичної кількості та стану майна, що є в наявності, незалежно від його місцезнаходження (здане в оренду, передане на зберігання, переробку, отримане від інших власників тощо), з даними бухгалтерських записів. Засобом, за допомогою якого виявляють все те, що не підлягає щоденному обліку, тобто як засіб для приведення у відповідність даних поточного бухгалтерського обліку з фактичною наявністю майна, коштів, зобов'язань є інвентаризація. Тому для внутрішньогрупових операцій інвентаризація є важливим елементом методу та засобом контролю. При цьому в групі підприємства-учасники самостійно визначають та затверджують графіки проведення інвентаризації.

**Оцінка.** Відповідно до принципу єдиного грошового вимірника оцінці підлягають всі об'єкти бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік висуває до оцінки певні вимоги, дотримання яких забезпечує правильність відображення господарських засобів, достовірність оцінки. При внутрішньогрупових операціях використовуються трансфертні ціни.

**Калькулювання.** Оцінка та калькулювання тісно пов'язані між собою: точне калькулювання є необхідною умовою правильної грошової оцінки, і навпаки, використання реальної оцінки об'єктів бухгалтерського обліку – необхідна передумова правильного калькулювання. Під калькулюванням розуміють процес обчислення у грошовому вимірнику витрат і результатів господарського процесу. При внутрішньогрупових операціях калькулювання здійснюється відповідно до методики, затвердженої материнським підприємством.

**Рахунки** є засобом економічного групування і поточного обліку однорідних за економічним змістом господарських засобів підприємства, їх джерел, а також господарських процесів і фінансових результатів. Рахунки призначені для впорядкування облікових даних, документально оформлених та оцінених, групування всіх об'єктів обліку та господарських фактів за однорідними економічними ознаками. Для бухгалтерського відображення внутрішньогрупових операцій підприємства запропоновано використовувати субрахунки 682 «Внутрішньогрупові розрахунки з материнською компанією», 686 «Внутрішньогрупові розрахунки з дочірньою компанією», 687 «Внутрішньогрупові розрахунки між дочірніми компаніями».

**Подвійний запис.** Даний елемент методу бухгалтерського обліку є не менш важливим за інші та передбачає використання певних алгоритмів, в яких зазначається кореспонденція рахунків. В групі підприємств подвійний запис здійснюється відповідно до переліку внутрішньогрупових операцій та методикою їх обліку для групи, які розробило материнське підприємство.

**Баланс** є способом узагальнення і групування господарських засобів підприємства та джерел їх утворення в грошовій оцінці на певну дату, звітність є системою підсумкових показників, які всебічно характеризують господарську діяльність підприємства, результати використання його активів і стан зобов'язань. Учасники групи підприємств складають окремі баланси та у відповідних рядках відображають залишки внутрішньогрупових операцій. Дослідження показали, що для відображення внутрішньогрупових та операцій кожен з існуючих елементів методу бухгалтерського обліку має свій специфічний прояв. Проте кожен із елементів потребує розширення та доповнення додатковими інструментами. Останні забезпечать отримання необхідної аналітичної інформації про операції в межах груп, а також є основою забезпечення достовірності облікових показників.

## ВИСНОВКИ

Дослідження діючої методики бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій дає підстави відмітити її невідповідність сучасним умовам господарювання. На основі дослідження існуючих наукових праць з метою оперативного отримання інформації про стан розрахунків учасників групи підприємств відповідно до запитів управлінського персоналу, а також для полегшення складання консолідованої звітності, у статті висвітленні пропозиції щодо удосконалення існуючої методики відображення внутрішньогрупових операцій у бухгалтерському обліку.

Проте подальших досліджень потребує питання розмежування поняття внутрішньогрупових та внутрішній операцій, а також розроблення методичних рекомендацій щодо методики обліку внутрішньогрупових операцій.

### Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. Затверджений Верховною радою України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

2. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку №2 «Консолідована фінансова звітність» [наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 628] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1433833106794962>

3. Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2005. – 532 с.

4. Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у

сфері економіки / К.Д. Гордієнко. – К.: КНТ, 2006. – 308 с.

5. Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Паргин. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.

6. Пантелеєв В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеєв, О.С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2009. – 239 с.

7. Семчук, І. В. Вплив внутрішніх операцій на звітність об’єднання (групи) підприємств [Електронний ресурс] / І.В. Семчук, В.Г. Мазур // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Вип. 3 (21). – С. 327-337. – Режим доступу до журн.: <http://eztuir.ztu.edu.ua/2778/1/40.pdf>

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99. р. № 291] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

9. Гойло Н.В. Бухгалтерський облік і контроль стану внутрішньогрупових розрахунків на підприємствах: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.В. Гойло. – Житомир, 2014. – 20 с.

10. Костюченко В.М. Теоретичні аспекти класифікації внутрішньогрупових операцій [Електронний ресурс] // Облік і фінанси АПК. – 2006. – Режим доступу до журн.: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/152/35>

11. Литвиненко Н.О. Організація обліку внутрішніх розрахунків: [Електронний ресурс] / Н.О. Литвиненко. – Режим доступу: [http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/r10OTG.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/r10OTG.pdf).

12. Уманців Г.В. Консолідація звітів групи підприємств [Електронний ресурс] / Г.В. Уманців // Дебет-Кредит. Практична бухгалтерія. – 2001. – № 15. – Режим доступу до журн.: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2001/15/15pr7.html>

13. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 “Консолідована фінансова звітність” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)