

УДК 657.37

Литвиненко Н.О., к.е.н., старший викладач
Національний університет «Львівська політехніка»

УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ У КОРПОРАТИВНІЙ ЗВІТНОСТІ

Сформульовано формат методичних засад відображення структурних складових внутрішніх розрахунків (внутрішньогосподарських та внутрішньогрупових) у фінансовій звітності (за етапами її формування), адекватний сучасним організаційно-правовим формам груп та об'єднань підприємств й економічним умовам їх функціонування.

Ключові слова: внутрішні розрахунки, фінансова звітність, окрема (індивідуальна, первинна) звітність, зведена (агрегована) звітність, комбінована звітність, консолідована звітність.

Lytvynenko N.

GENERALIZATION OF MUTUAL INTERNAL TRANSACTIONS' RESULTS IN CORPORATE REPORTING

Methodological and methodical principles of registration in the financial statements of mutual internal settlements' (intracompany and intragroup) structural components by the stages of its formation, adequate to the modern organizational, legal and economical entities, are formulated.

Key words: mutual internal settlements, financial statements, separate (individual, primary) statements, summary (aggregated) statements, combined statements, consolidated statements.

Литвиненко Н.А.

ОБОБЩЕНИЕ В КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ РЕЗУЛЬТАТОВ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВНУТРЕННИХ РАСЧЕТОВ

Сформулирован формат методических основ отображения структурных составляющих внутренних расчетов (внутрихозяйственных и внутригрупповых) в финансовой отчетности по этапам ее формирования, адекватный современным организационно-правовым формам хозяйствования групп и объединений предприятий и экономическим условиям их функционирования.

Ключевые слова: внутренние расчеты, финансовая отчетность, отдельная (индивидуальная, первичная) отчетность, сводная (агрегированная) отчетность, комбинированная отчетность, консолидированная отчетность.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. За сучасних умов господарювання груп взаємопов'язаних підприємств у

Литвиненко Н.О.

трансформаційній глобалізованій економіці існує об'єктивна необхідність формування та подання звітності, яка б достовірно розкривала результати бізнес-процесів між такими суб'єктами господарювання та слугувала інформаційним забезпеченням процесу прийняття ефективних управлінських рішень.

Порядок відображення внутрішніх розрахунків (за їх структурними складовими) у корпоративній звітності є однією з найменш досліджених ділянок облікових процедур в контексті умов реальної економіки, що обумовлює необхідність теоретичних та практичних розробок з цього питання, із врахуванням досвіду вітчизняних та зарубіжних вчених з питань методології обліку внутрішніх розрахунків та порядку їхнього відображення у звітності.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Аналіз наукових джерел із цієї проблематики засвідчує те, що узагальненню результатів здійснення внутрішніх розрахунків (за їх структурними складовими) не було приділено належної уваги, оскільки у наукових дослідженнях здебільшого присвячується увага процедурам елімінування лише внутрішньогрупових розрахунків під час складання консолідованої фінансової звітності. Зокрема у контексті наукового дослідження проблем розвитку методології і організації процесу формування консолідованої фінансової звітності із застосуванням системного підходу це питання досліджував проф. Лучко М.Р.[1]. Окремі теоретико-практичні підходи щодо організаційно-методичних засад формування консолідованої фінансової звітності групи підприємств сформулювала Семчук І.В. [2]. Шеверя Я.В. аналізував теоретичні та організаційні засади процесу складання фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб користувачів [3]. Амеліна О.В. відзначила, що «формальне відображення господарських операцій (за рахунок внутрішньогрупових та (або) взаємокомпенсуючих операцій) призводить до маніпулювання статтями фінансової звітності залежно від управлінських потреб компанії» [4, с. 11-12].

Разом з тим не враховується той факт, що підприємства, які формують консолідовану фінансову звітність можуть мати відокремлені структурні підрозділи (зрештою й підконтрольні їм суб'єкти господарювання також), між якими також здійснюються розрахунки, які повинні враховуватися при складанні звітності, що, відповідно, ускладнює процедуру формування звітності.

Цілі статті. Незважаючи на наявні наукові дослідження щодо порядку формування консолідованої фінансової звітності, деякі

теоретичні і практичні поступи у сучасних регламентаціях бухгалтерського обліку й звітності щодо внутрішніх розрахунків не відповідають потребам практики. Недостатньо розробленою є процедура формування звітності у групах взаємопов'язаних підприємств із наявними відокремленими структурними підрозділами та філіями. Зважаючи на це, потреба у теоретичному та практичному вирішенні зазначених вище проблем, а також пошуку напрямів удосконалення теоретичних і методичних засад формування звітності у групах взаємопов'язаних підприємств зумовлюють актуальність теми дослідження та визначають його мету.

Метою дослідження є систематизація теоретичних та методичних положень і розроблення практичних рекомендацій з формування корпоративної звітності груп та об'єднань підприємств і складноструктурних суб'єктів господарювання, адекватних сучасним умовам господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів. Ієрархічна підпорядкованість взаємопов'язаних підприємств, їхніх відокремлених структурних підрозділів зумовлює потребу відображення господарських операцій між учасниками групи під час складання звітності в послідовності від нижчої ланки (відокремлений структурний підрозділ, що виділений на самостійний баланс) до вищої (підприємство, що має відокремлені структурні підрозділи, яке одночасно може бути і головним підприємством групи, тобто крім відокремлених структурних підрозділів може мати ще й підконтрольні підприємства).

Тому у групах взаємопов'язаних підприємств із відокремленими структурними підрозділами формування звітності багатоступеневе, в певній логічній послідовності.

1. Місячний обліковий цикл закінчується складанням балансу. Вивірене кінцеве сальдо рахунку внутрішньогосподарських розрахунків відображається розгорнуто в індивідуальному балансі кожного із відокремлених структурних підрозділів та спільної діяльності, що виділена на окремий баланс, за рядком 200 статтею: «Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» або рядком 600 статтею «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків» [5] та у звіті про фінансові результати у рядках, призначених для обліку відповідних доходів і витрат. До індивідуальної звітності додають пояснювальну записку та розшифровки заборгованостей кожного з учасників внутрішньогосподарських розрахунків, видів таких розрахунків, сум фактично здійснених взаємних розрахунків за період

і наростаючим підсумком з початку року, а також доходів і витрат від внутрішньогосподарських операцій в аналогічному розрізі.

2. У зведеному балансі підприємства суми дебетового та кредитового сальдо за субрахунками, призначеними для обліку внутрішньогосподарських розрахунків, взаємно погашаються. На підставі даних розшифровок, прикладених до первинної звітності, під час складання зведеного звіту про фінансові результати вилучають внутрішню реалізацію (у межах одного суб'єкта господарювання).

3. Вивірені внутрішньогрупові розрахунки відображають у балансі кожного учасника групи пов'язаних сторін у складі дебіторської або кредиторської заборгованостей за статтями «Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» (рядок 200) або «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків» (рядок 600). Внутрішньогрупова реалізація підлягає відображенню за відповідними рядками з обліку доходів і витрат. До фінансової звітності складають пояснювальну записку та розшифрування заборгованостей, а також доходів і витрат від здійснення внутрішньогрупових операцій.

На підставі звітності кожного учасника групи взаємопов'язаних підприємств, у якій окремо відображено внутрішні розрахунки, доцільно формувати комбіновану фінансову звітність групи підприємств, пов'язаних відносинами контролю-підпорядкування. Під комбінованою фінансовою звітністю розумітимемо фінансову звітність, в якій розкрито інформацію про активи, зобов'язання, прибутки та збитки групи взаємопов'язаних суб'єктів господарювання, до складу якої входить декілька підприємств [6]. Фінансову звітність кожне підприємство, яке входить до складу групи, оприлюднює індивідуально. Такий підхід до формування звітності забезпечує інвесторів та акціонерів інформацією про фінансово-майновий стан кожної афілійованої компанії чи дочірнього підприємства, що входять до складу групи взаємопов'язаних підприємств.

4. При формуванні консолідованих форм фінансової звітності за тими підприємствами, фінансові звіти яких входять до периметра консолідації, результати внутрішньогрупових розрахунків вилучаються так: сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо підлягає елімінуванню під час складання консолідованого балансу; сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані) також має вилучатись під час формування консолідованого звіту про фінансові результати. Загалом, основні напрями процедур консолідації такі: консолідація капіталу;

консолідація сальдо внутрішньогрупових операцій і розрахунків; консолідація фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг.

Під час консолідації звітності підприємств, що входять до групи, щоб уникнути повторного внесення та штучного завищення величини капіталу і фінансових результатів, вилучають статті, що відображають взаємні внутрішньогрупові операції. Це передбачає такі основні коригування: вилучення балансової вартості інвестицій материнського підприємства в капіталах дочірніх і відповідне вилучення часток материнського підприємства у власних капіталах дочірніх підприємств; вилучення залишків за взаємними розрахунками між материнським і дочірніми підприємствами (внутрішньогрупового сальдо, яке формується на субрахунках з обліку внутрішніх розрахунків); вилучення дивідендів, випланих у групі, а також нереалізованих прибутків і збитків від внутрішньогрупових операцій, які входять у балансову вартість активів компанії; нарахування амортизації, гудвілу, а також суми дооцінки необоротних активів, яка виникла під час приведення вартості активів до справедливої вартості на момент придбання; виділення частки меншості у певних показниках консолідованого балансу пропорційно до частки інших акціонерів дочірнього підприємства в статутному капіталі.

В узагальненому вигляді порядок відображення внутрішніх розрахунків у фінансовій звітності групи взаємопов'язаних підприємств наведено у табл. 1.

Отже, визначаючи особливості впливу внутрішніх розрахунків на формування фінансової звітності, треба враховувати їх структуру, зумовлену виділенням відокремлених структурних підрозділів на індивідуальний баланс. Це, своєю чергою, призводить до того, що сальдо внутрішньогосподарських розрахунків згортається у зведеному балансі суб'єкта господарювання, який має відокремлені структурні підрозділи, а реалізація в межах одного суб'єкта господарювання вилучається під час визначення фінансових результатів.

Аналогічний підхід існує до відображення внутрішньогрупових розрахунків у консолідованій звітності групи. Стосовно відмінностей між зведеною та консолідованою звітністю зазначимо, що у зведеній звітності передбачається лише механічне агрегування статей, в якій внутрішньогосподарські розрахунки та внутрішньогрупові обороти взаємовиключаються, тоді як складаючи консолідовану фінансову звітність, необхідно здійснювати процедури з консолідації балансу, які передбачають вилучення зі зведених показників фінансової звітності

величин, пов'язаних з внутрішніми операціями. Відтак, синонімом до «зведена звітність» можна вважати «агрегована звітність».

Таблиця 1

Внутрішні розрахунки у корпоративній звітності учасників груп
взаємопов'язаних підприємств*

Вид звітності	Порядок відображення структурних складових внутрішніх розрахунків	Ієрархічний рівень управління та формування звітності
Первинна (окрема, індивідуальна)	Вивірене кінцеве сальдо рахунку внутрішньогосподарських розрахунків відображається в окремому балансі кожного із відокремлених структурних підрозділів і спільної діяльності та у звіті про фінансові результати за рядками, призначеними для обліку доходів і витрат	Відокремлений структурний підрозділ
Зведена (агрегована) за видами діяльності	Внутрішньогосподарські розрахунки взаємовиключаються під час формування зведеної фінансової звітності. Під час складання зведеного звіту про фінансові результати вилучається внутрішня реалізація (у межах одного суб'єкта господарювання)	Підприємство, що має відокремлені структурні підрозділи
Комбінована (узагальнена для групи підприємств) взаємопов'язаних підприємств)	Вивірені внутрішньогрупові розрахунки відображаються у балансі кожного учасника групи пов'язаних сторін у складі дебіторської або кредиторської заборгованості. Внутрішньогрупова реалізація підлягає відображенню за відповідними рядками з обліку доходів і витрат.	Головне підприємство групи або управлінська компанія
Консолідована	Сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо підлягає елімінаванню при складанні консолідованого балансу; сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій підлягає вилученню під час складання консолідованого звіту про фінансові результати.	Материнське підприємство

* Розробка автора

Тобто складання зведеної (агрегованої) звітності суб'єктом господарювання, що має відокремлені структурні підрозділи, звітність якого підлягає надалі консолідації, можна вважати другим етапом процедури формування фінансової звітності консолідованої групи, в

якій, крім підприємств-окремих юридичних осіб, є відокремлені структурні підрозділи. Першим етапом є процедури формування первинної звітності (індивідуальної, окремого балансу) кожного структурного підрозділу, яка стає складовою зведеної фінансової звітності суб'єкта господарювання - учасника консолідованої групи.

Отже, розглядаючи процедури консолідації, можна стверджувати, що у разі, якщо у групах взаємопов'язаних підприємств є декілька консолідованих груп, а суб'єкти господарювання, що входять до їх складу, мають ще і відокремлені структурні підрозділи, то наявне багатоступеневе поетапне формування фінансової звітності.

Спочатку кожен виділений на самостійний баланс відокремлений підрозділ складає окремий баланс та звіт про фінансові результати (окрему звітність, формування якої, на нашу думку, можна трактувати як перший рівень консолідації).

На підставі індивідуальної фінансової звітності відокремлених структурних підрозділів кожне із підприємств-учасників групи взаємопов'язаних підприємств формує зведену звітність (за видами діяльності), що ми вважаємо другим рівнем консолідації. Третім рівнем повинно стати формування комбінованої фінансової звітності.

Першим етапом на четвертому рівні формування звітності є складання консолідованої фінансової звітності тих дочірніх підприємств, до складу яких входять субдочірні підприємства, з участю в капіталі понад 50 %, а другим етапом цього рівня є формування фінансової звітності консолідованої групи підприємств.

Якщо консолідується фінансова звітність, складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності.

Отже, пропонуємо, щоб головне підприємство групи взаємопов'язаних підприємств (особливо з огляду на наявність неформальних економічних груп суб'єктів господарювання) формувало та оприлюднювало (поряд із консолідованою) комбіновану фінансову звітність. Такий підхід забезпечить користувачів інформацією щодо фінансово-економічних показників кожного окремого суб'єкта господарювання, який входить до складу групи взаємопов'язаних суб'єктів господарювання, дасть змогу виявити ті види діяльності, фінансовий результат від яких є від'ємним, і обумовить потребу в додатковому розкритті інформації щодо причин збитковості певних підприємств та видів діяльності.

Висновки. З метою підвищення зрозумілості, максимізації

достовірності даних, їхньої точності та оперативності, а також щоб забезпечити можливість постійного контролю у групах взаємопов'язаних підприємств, за результатами дослідження систематизовано теоретичні та методичні положення і розроблено практичні рекомендації з формування корпоративної звітності груп та об'єднань підприємств і складноструктурних суб'єктів господарювання у частині порядку відображення внутрішніх розрахунків (внутрішньогосподарських та внутрішньогрупових) у фінансовій звітності та сформульовано етапи складання такої звітності.

1. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис... д-ра екон. наук : 08.00.09 / М. Р. Лучко; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2008. – 29 с.
2. Семчук І. В. Консолідована фінансова звітність групи підприємств: організаційно-методичні засади формування і контролю : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І. В. Семчук; Житомир. держ. технол. ун-т. –Житомир, 2010. – 20 с.
3. Шеверя Я. В. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Я. В. Шеверя; Житомир. держ. технол. ун-т. –Житомир, 2011. – 20 с.
4. Амеліна О. В. Креативний облік та маніпулювання фінансовою звітністю / О. В. Амеліна // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Вид. Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – 482 с. – С. 9-12.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.
6. Combined Financial Statements [Electronic source]. – Access regime:<http://http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/ Combined + Financial + Statement>.