

УДК 657.63

Литвиненко Н.О.

Національний університет «Львівська політехніка»

ПРОМИСЛОВО-ФІНАНСОВІ ГРУПИ: ВПЛИВ ПРОЦЕДУРИ ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ НА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

© *Литвиненко Н.О.*

Обґрунтовано необхідність узагальнення інформації про розрахункові операції з учасниками ПФГ на субрахунках, призначених для обліку внутрішніх розрахунків, із такою їх диференціацією, яка б дозволила перехід до певного, чітко обумовленого рівня аналітичної інформації та забезпечувала адекватне відображення результатів бізнес-процесів з переливу капіталу, що відбуваються в рамках групи підприємств, у фінансовій звітності.

Ключові слова: промислово-фінансова група, пов'язані сторони, внутрішні розрахунки, процедура консолідації, фінансова звітність.

It was substantiated the necessity of information's generalization, concerning the transactions between the related parties within the FIG sub-accounts intended for internal accounting calculations with such differentiation that would allow the transition to a clearly specified level of analytical information and provide an adequate reflection of the business processes, occurring within the group enterprises, in the financial statements.

Key words: financial industrial group, related parties, transactions between the related parties, the procedure for consolidation, financial reporting

Обоснована необхідність обобщения информации о расчетных операциях с участниками ПФГ на субсчетах, предназначенных для учета внутренних расчетов, с такой их дифференциацией, которая бы позволила переход к определенному, четко оговоренному уровню аналитической информации и обеспечивала адекватное отображение результатов бизнес-процессов, происходящих в рамках группы предприятий, в финансовой отчетности.

Ключевые слова: промышленно-финансовая группа, связанные стороны, внутренние расчеты, процедура консолидации, финансовая отчетность

Постановка проблеми. В умовах становлення і розвитку ринкової економіки в Україні існує об'єктивна необхідність в інтеграції фінансового капіталу з промисловим та створення на цій основі вітчизняних промислово-фінансових груп (ПФГ), функціонування яких покликане розв'язати ряд проблем щодо налагодження взаємозв'язків між підприємствами, банками,

страховими компаніями та іншими учасниками ПФГ. Не викликає сумніву той факт, що «питання удосконалення теоретико-методологічних основ функціонування промислово-фінансових груп в системі організації управління, планування і регулювання економіки» [12, с. 3] залишаються надзвичайно важливими і актуальними, проте вирішення окремих з них вважається неможливим без належного облікового відображення економічних процесів, здійснюваних в рамках груп підприємств, задля формування достовірної фінансової звітності, як основи для прийняття управлінських рішень. Тобто для вирішення завдань організації обліку розрахунків між членами ПФГ необхідна побудова адекватної складній ієрархічній структурі об'єднань підприємств та бізнес-процесів, здійснюваних всередині таких груп, системи обліку, з врахуванням як різногалузевої спрямованості підприємств, що належать до такої групи, так і вагомій ролі внутрішніх розрахунків у переливі капіталу.

Аналіз останніх досліджень. Аналіз наукових публікацій та навчально-методичної літератури із даної проблематики показує, що внутрішнім операціям, які здійснюються в межах промислово-фінансових груп у контексті їх впливу на формування фінансової звітності, не приділено належної уваги, оскільки внутрішні розрахунки між підприємствами, які належать до однієї групи здебільшого не виступають окремим об'єктом дослідження вчених, науковців чи практиків. Натомість є ряд наукових праць зокрема Калініченка Л.Л. та Федорової Ю.В., присвячених теоретичним та практичним питанням інвестиційної привабливості промислово-фінансових груп. Стану та розвитку таких об'єднань, як однієї із основних організаційно-правових форм господарювання, приділив увагу у своїх дослідженнях Кучеренко В.О., на вивченні процесу створення та діяльності транснаціональних фінансово-промислових груп в контексті розвитку процесу інтернаціоналізації світового господарства зосередив увагу Шаповалов О.В. На особливу увагу заслуговують методологічні підходи до консолідації фінансової звітності, досліджені Костюченко В.М. [5], а також методичні підходи до трансфертного ціноутворення у групах підприємств, узагальнені Волошанюк Н.В. [1, с. 13-14]. Відтак, можна стверджувати, що теоретичні аспекти економіко-правових засад функціонування промислово-фінансових груп є глибоко

опрацьованими, хоча процедури обліку внутрішніх операцій та їх впливу на формування фінансової звітності суб'єктів господарювання, що належать до певних промислово-фінансових груп, залишилися не розкритими.

Викладене вище та проведений аналіз останніх наукових досліджень дає нам підстави стверджувати про недостатнє висвітлення питань, пов'язаних з методикою відображення операцій, здійснюваних в межах промислово-фінансових груп, на рахунках бухгалтерського обліку та впливом процедури обліку внутрішніх розрахунків між учасниками промислово-фінансових груп на показники фінансової звітності.

Постановка завдання. Вищевикладене засвідчує актуальність обраної теми та цільову спрямованість публікації, метою якої є обґрунтування того, що структура рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку промислово-фінансової групи повинна бути адекватною бізнес-процесам з переливу капіталу, які відбуваються в рамках ПФГ, що забезпечуватиме достовірне відображення в обліку та звітності руху власності та ресурсів в межах такого об'єднання.

Виклад основного матеріалу. Визначення терміну промислово-фінансова група містить ряд законодавчо-нормативних документів [2, 3, 9], проте його тлумачення, наведене у різних законодавчо-нормативних документах загалом є однаковим та його сутність зводиться до того, що промислово-фінансова група (ПФГ) – це об'єднання, до якого можуть входити підприємства різних галузей промисловості, банки, наукові і проектні установи, інші установи та організації всіх форм власності, що мають на меті отримання прибутку, та яке створюється за рішенням Уряду України на певний термін, з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України. Тобто спільним для усіх визначень ПФГ, наведених у законодавчо-нормативній базі, є: приналежність групи підприємств до одного об'єднання; створення об'єднання на визначений термін за рішенням Уряду України; мета створення такого об'єднання полягає в отриманні прибутку.

Проте з моменту набрання чинності згаданими законодавчо-нормативними документами [2, 3, 9] за рішенням Кабінету міністрів України в країні не було створено жодної промислово-фінансової групи. Хоча, як на території держави, так і за її межами функціонують

об'єднання «суб'єктів господарювання, що перебувають під безпосереднім чи опосередкованим контролем юридичної або фізичної особи (групи осіб), пов'язаних між собою юридичними та господарськими відносинами з метою створення найбільш сприятливого фінансового середовища для реалізації великомасштабних бізнес-проектів і програм, а саме: максимальної концентрації в рамках однієї бізнес-структури економічного потенціалу пріоритетних галузей економіки, формування цінової політики, встановлення максимального контролю за ринком виробництва та збуту продукції і поширення сфери впливу цієї структури на інші галузі економіки» [10].

Для цілей бухгалтерського обліку методологічною основою визначення пов'язаних сторін (до яких належать підприємства однієї промислово-фінансової групи) є ПСБО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», положеннями якого передбачено, що «Відносини між пов'язаними сторонами - це, зокрема, відносини: материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств; спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств; підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи; підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб» [7].

Тобто ПФГ є багаторівневими об'єднаннями пов'язаних сторін із наявними вертикально-горизонтальними зв'язками, обумовленими відносинами контролю-підпорядкування. Відтак, операції, здійснювані в межах таких груп підпадають під категорію внутрішніх, оскільки здійснюються в рамках певного економічного об'єднання. Економісти-аналітики виділяють в Україні понад шістьдесят фінансово-промислових груп, виходячи із фактичної наявності об'єднань пов'язаних підприємств, що перебувають під прямим чи опосередкованим контролем, а також суттєвим впливом юридичної або фізичної особи (групи осіб). До найбільших промислово-фінансових груп (кількість підконтрольних підприємств у яких перевищує 50) належать: «СКМ», «Приват», «ІСД», «Інтерпайп», «Фінанси і кредит» та «Полтавський ГОК» [11, с.20-25].

Виходячи з економіко-правової сутності функціонування фінансово-промислових груп в Україні, можна стверджувати, що розрахункові операції, які здійснюються між учасниками такого об'єднання (пов'язаними сторонами) за структурою належать до внутрішньогрупових розрахунків, які в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку узагальнено, але не вичерпно, охарактеризовано як внутрішні. Проте для обліку розрахунків між учасниками ПФГ Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено два однойменних субрахунки 363 та 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ», причому субрахунок 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ» призначено для «обліку розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги)» [4].

Зважаючи на те, що обліковою політикою об'єднання підприємств, яку у фінансово-промислових групах доцільно розробляти із врахуванням галузевої приналежності суб'єктів господарювання, що входять до такої групи, повинен бути передбачений перелік кола пов'язаних сторін (крім того, аналогічний перелік, незалежно від того здійснювалися у звітному періоді операції з пов'язаними сторонами чи ні, потрібно наводити у примітках до річної звітності), то відображення на рахунках синтетичного обліку розрахунків з учасниками промислово-фінансових груп, які є пов'язаними сторонами, необхідно здійснювати із застосуванням субрахунку «Внутрішні розрахунки». Такий підхід до обліку внутрішньогрупових розрахунків в рамках промислово-фінансових груп впливає з того, що згадані розрахункові операції і як динамічний процес, і як статичне сальдо заборгованості чинять суттєвий вплив на процедури консолідації (при формуванні консолідованої звітності підприємств, що входять до групи, статті, які відображають взаємні внутрішньогрупові операції виключають). Якщо ж розрахунки між учасниками обліковувати на субрахунках «Розрахунки з учасниками ПФГ», то внутрішні операції, узагальнені таким чином, будуть, відповідно, наведені у статтях: «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» та «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги», яка призначена для відображення сум заборгованості «постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги» [6], а не

у статтях «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків», де «відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам» [6]. За умови такого узагальнення внутрішніх розрахунків з учасниками ПФГ методологічні та правові підстави щодо застосування спеціальних методів оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін [7] нівелюються. Відтак, внутрішньогрупові операції, здійснені протягом звітного періоду в рамках промислово-фінансової групи можуть бути враховані при формуванні фінансової звітності як розрахунки із зовнішніми контрагентами та, незважаючи на те, що «дебіторська заборгованість і зобов'язання між головним підприємством ПФГ та учасниками ПФГ і між учасниками ПФГ, дохід (виручка) і прибуток (збиток) від реалізації проміжної та кінцевої продукції головному підприємству ПФГ та учасникам ПФГ... виключаються» [8] при складанні консолідованої звітності, існує ймовірність, що такі операції не братимуться до уваги при консолідації з метою їх виключення. Як наслідок, втрачається така якісна характеристика фінансової звітності як достовірність. На нашу думку, найбільша проблема полягає в тому, що учасники промислово-фінансових груп, які функціонують в Україні, не зацікавлені у розмежуванні розрахункових операцій на такі, що здійснюються в межах групи, та такі, що здійснюються із зовнішніми контрагентами. І таке небажання обумовлене перш за все необхідністю застосовувати спеціальні методи ціноутворення не лише при формуванні фінансової звітності, але й для цілей оподаткування. А якщо облік операцій в рамках ПФГ не відображати на субрахунках, призначених для обліку внутрішніх розрахунків (іншими словами, самостійно не оприлюднювати списку пов'язаних сторін), то виявлення переліку осіб, які належать до категорії пов'язаних у межах певного об'єднання, між учасниками якого повинні застосовуватись спеціальні методи ціноутворення, вважається ускладненим.

Висновки. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність узагальнення інформації про розрахункові операції з учасниками ПФГ на субрахунках, призначених для обліку внутрішніх розрахунків, а не розрахунків з учасниками ПФГ, із такою їх диференціацією, яка б дозволила перехід до певного, чітко обумовленого рівня аналітичної інформації та забезпечувала адекватне відображення результатів бізнес-процесів з переливу

капіталу, що відбуваються в рамках об'єднання підприємств. Суть полягає не у номері рахунку чи субрахунку, а у його назві та усуненню можливих неоднозначних тлумачень економічної сутності операцій, які можуть бути відображені на рахунках та субрахунках, призначених для обліку внутрішніх операцій. Такий підхід дозволить промислово-фінансовим групам спростити процедуру формування повної та достовірної консолідованої фінансової звітності (за тими групами підприємств, показники звітності яких підлягають консолідації). Безумовно, що назва субрахунку, призначеного для обліку внутрішніх розрахунків в межах промислово-фінансової групи може бути аналогічною назві субрахунків 363 чи 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ», проте, сальдо заборгованості слід відображати у складі внутрішніх розрахунків, а внутрішні операції з учасниками ПФГ вилучати при процедурах консолідації. До перспектив подальших розвідок належить розробка комплексної методики обліку внутрішніх розрахунків учасників (суб'єктів господарювання) економічних груп та об'єднань.

Список використаних джерел:

1. Волошанюк Н.В. Фінансова реструктуризація підприємств (на прикладі підприємств гірничо-металургійного комплексу України): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / Н.В. Волошанюк. – Київ, 2009. - 20 с.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV
3. Закон України «Про промислово-фінансові групи в Україні» від 21.11.1995 р. № 437/95-ВР
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291
5. Костюченко В.М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці : дис. ... доктора економічних наук : 08.00.09 / Костюченко Валентина Миколаївна. - К., - 2008.- 162 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Затверджено Наказом Мінфіну від 31.03.1999 № 87.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 №303.
8. Порядок ведення консолідованого бухгалтерського обліку промислово-фінансовими групами. Затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 24.03.2000 № 61
9. Постанова Кабінету Міністрів України Про затвердження Положення про створення (реєстрацію), реорганізацію та ліквідацію промислово-фінансових груп від

20.07.1996 р. № 781

10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків : Наказ Державної податкової адміністрації України від 16.07.2007 р. № 432 / [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0432225-07>

11. Репин И. Проверка массового поражения / И.Репин // Бизнес. – 2007. - № 27. – С.18 – 31.

12. Хома І.Б. Організація управління і планування діяльності промислово-фінансових груп в системі регулювання економіки: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03/ І.Б. Хома. – Львів, 1999.- 19с.