

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька - Житомир: ПП. "Рута", 2002. - 544 с.
2. Нападовська Л.В. Управлінський облік [Монографія] / Л.В. Нападовська. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 356 с.
3. Нападовська Л.В. Управлінський облік / Л.В.Нападовська. - К.: Книга, 2004. - 544 с.
4. Румак Е.Х. Управленческий учет в сельскохозяйственных предприятиях / Е.Х.Румак. - К: Урожай, 1995. - 120 с.
5. Ру Д., Сульє Д. Управління / Пер. з франц. – К.: Основи, 1995. – 447 с.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В.Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. Яцишин І.М. Управлінський облік і аналіз у галузі рослинництва / І.М. Яцишин. - Тернопіль: економічна думка, 1999. - 74 с.

Аннотація. Рассмотрены вопросы эволюции управленческого учета в отрасли, определены этапы развития управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, калькуляция, контроль.

Summary. The question of the evolution of management accounting in defined stages of management accounting.

Key words: management accounting, cost calculation and control.

УДК 657.1:338.432:337.758.4

Томчук В.В., аспірант¹
ННЦ «Інститут аграрної економіки»

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ У АГРОХОЛДИНГАХ

Анотація: Розглянуто методологічні основи формування грошового потоку у групі взаємопов'язаних аграрних підприємств холдингового типу, запропоновано методіку обліку грошових потоків у агрохолдингах.

Ключові слова: Агрохолдинги, грошові потоки, інтегровані підприємства, мінімізація оподаткування, державний контроль.

¹ Науковий керівник – д.е.н., академік НААН, професор Дем'яненко М.Я.

Постановка проблеми. На сучасному етапі ринкові соціально-економічні трансформації аграрного сектора України супроводжуються докорінною перебудовою інституціональної структури аграрної економіки, формуванням нових господарських структур ринкового типу. Проте, процес здійснення перетворень часто відзначається непослідовністю, неефективністю і, відповідно, характеризується неоднозначністю впливу на сільське господарство і сільські території. В таких умовах в найбільшій мірі скористались своїм шансом великотоварні підприємства, так звані аграрні холдинги, які стали на сьогоднішній день найбільш ефективним суб'єктом аграрного ринку. Агрохолдинги скориставшись невизначеністю в аграрному секторі держави, шляхом акумулювання значних земельних та інвестиційних ресурсів, динамічно нарощують обсяги виробництва сільськогосподарської продукції для задоволення попиту внутрішнього і зовнішнього агропродовольчих ринків [2]. Такі підприємства є найбільшими орендарями сільськогосподарської землі в Україні: за даними Б.Пасхавера [3, с.49], нині в державі в оренді знаходиться майже 21 млн га, з яких великі сільськогосподарські підприємства орендують близько 16 млн га, фермерські господарства – 3 млн га, населення та інші орендарі – 2 млн га. Таким чином, суспільство стикнулося з принципово новим типом аграрної економіки, ефективність якої повинна бути доведеною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам становлення і функціонування агрохолдингів, у площині зміни економічних процесів ведення аграрного бізнесу України присвячені роботи багатьох вчених-економістів. До найбільш відомих належать наукові праці С. Авдашевої, В. Амбросова, В. Андрійчука, В. Голоти, О. Єранкіна, Т. Зінчук, О. Мороза, Ю. Нестерчука, Т. Осташко, П. Саблука, Ф. Бутинця, С. Голова, В. Сопка, М. Пушкаря та багато інших.

Ціль роботи полягає у дослідженні методики обліку грошових потоків у вертикально-інтегрованих аграрних підприємствах (агрохолдингах).

Виклад осново матеріалу. Досліджуючи стан обліку грошових потоків сільськогосподарських підприємств не можемо залиши позаувагаю організацію

обліку грошових потоків в холдингах. Так як, кожен з учасників холдингу є окремими суб'єктами господарювання, які ведуть облік діяльності та складають власну звітність. Інформація щодо фінансового стану, результатів діяльності, руху грошових коштів в розрізі звичайної та надзвичайної діяльності холдингових структур, об'єднань підприємств узагальнена у консолідованій фінансовій звітності. Порядок складання консолідованої фінансової звітності групи підприємств, організацій та інших юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств, визначено у П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність» [9], П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [10], П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [9], П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4], П(С)БО 2 «Баланс» [5], П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [6], П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» [7], П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» [8] та МСФО (IAS) 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» [1].

Вважаємо, що інформація про консолідовані грошові потоки інтегрованого формування не тільки дозволить здійснювати ефективне фінансове управління всередині холдингу (прогнозування, контроль за рухом грошових коштів, мінімізація грошових витрат за рахунок централізованого фінансування взаємозалежних підприємств, ефективне використання готівки, залучення більш вигідних кредитних ресурсів і т.д.), але й буде сприяти оцінці консолідованого прибутку групи взаємозалежних підприємств.

На нашу думку, фінансове управління у холдингу покликане формувати такі умови руху грошових потоків, які забезпечили б безперервну роботу всіх підприємств групи. Ефективна організація консолідованого обліку грошових потоків неможлива без чіткого визначення фінансової структури холдингу й центрів фінансової відповідальності.

У наведеній схемі руху зовнішніх і внутрішніх грошових потоків холдингу (рис. 1) представлені три основних елементи фінансових взаємовідносин:



Рис. 1 Схема руху зовнішніх і внутрішніх грошових потоків холдингу

1, 2, 6 – формування зовнішніх грошових потоків

3, 4, 5 – формування внутрішніх грошових потоків

Джерело: Складено автором на основі праць вчених-економістів

Фінансові відносини першого напрямку формують зовнішнє надходження і вибуття грошових потоків внаслідок:

- ✓ придбання матеріальних і фізичних ресурсів у постачальників, необхідних для функціонування холдингу;
- ✓ реалізації кінцевого продукту зовнішнім покупцем.

Даний обмін активами здійснюється через координуючу компанію.

Фінансові відносини першого напрямку формують зовнішнє надходження і вибуття грошових потоків внаслідок:

- ✓ взаємодії всіх учасників холдингу як окремих юридичних осіб з державними фінансовими органами з питань оподаткування й надання державної фінансової підтримки на рівні державного та місцевого бюджету;
- ✓ кредитування у сфері банківського сектора, при цьому відзначимо, що запозичення здійснює окремий учасник інтегрованого формування, але сума, строки одержання й погашення позики визначаються виходячи із загальної потреби холдингу в залученні кредитних ресурсів;
- ✓ страхування окремими підприємствами консолідованої групи майна й співробітників.

Фінансові відносини третього напрямку формують грошові потоки в середині холдингової структури, тобто відбувається акумулювання зовнішніх фінансових ресурсів у координуючій компанії (центр фінансування холдингу) і їхнього подальшого розподілу між підприємствами інтегрованої групи з метою раціонального використання коштів і контролю за виконанням консолідованого бюджету коштів групи підприємств.

Фінансові відносини четвертого напрямку виникають внаслідок виплати дивідендів материнської компанії виробничими дочірніми підприємствами (центрами прибутку).

Грошові потоки п'ятого й шостого напрямків є результатом перерозподілу материнською компанією чистого прибутку, отриманої у вигляді дивідендів, для додаткового інвестування холдингу й здійснення зовнішніх інвестицій.

Внутрішні грошові потоки формуються під впливом централізованої системи фінансування, що здійснюється управлінням ланкою, в якій виступає координуюча компанія. Чисте надходження (вибуття) коштів консолідованої групи підприємств визначають фінансові операції із зовнішніми контрагентами.

Для формування в обліку підприємств, що входять у консолідовану групу, релевантної інформації, необхідної для складання консолідованого звіту про рух грошових коштів, варто приділити особливу увагу аналітичному конструюванню рахунків обліку грошових ресурсів. Підставою для виділення інформації із субрахунків обліку коштів буде групування даних по місцях їхнього зберігання - каса організації, операційні каси, розрахункові рахунки й

т.д. Групування даних по зовнішніх і внутрішніх грошових потоках буде аналітичною ознакою третього порядку, з наступним розвитком у напрямках надходжень і використання фінансових ресурсів відповідно до встановлених показників консолідованого бюджету коштів і статтями консолідованого звіту про рух грошових коштів (рис. 2, 3).

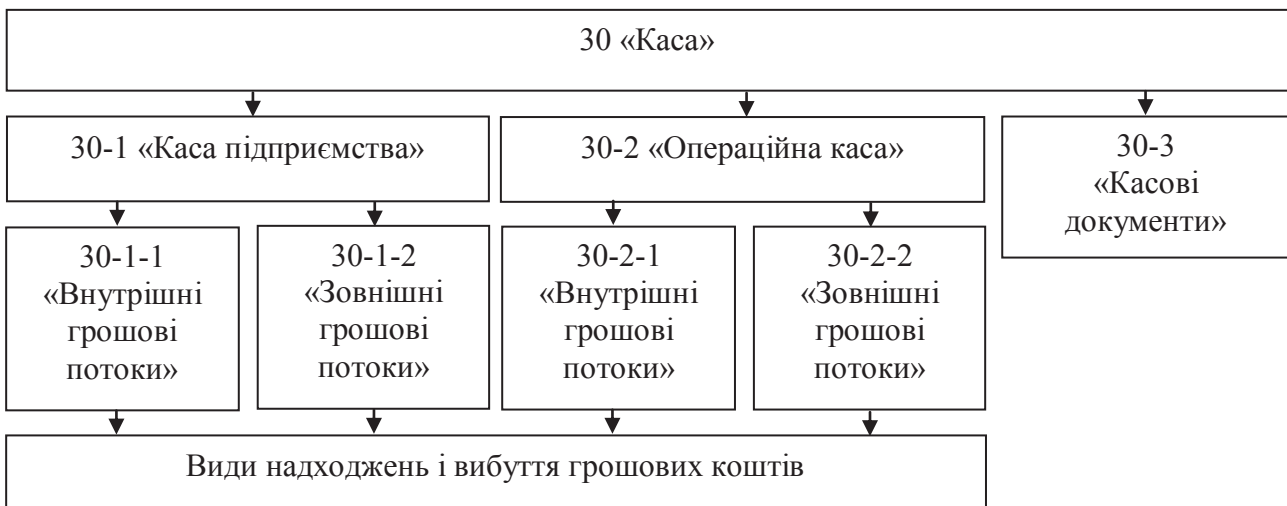


Рис. 2. Ієрархічна структура синтетичного обліку по рахунку 30 «Каса» для консолідованого обліку.

Джерело: складено автором на основі праць вчених-економістів

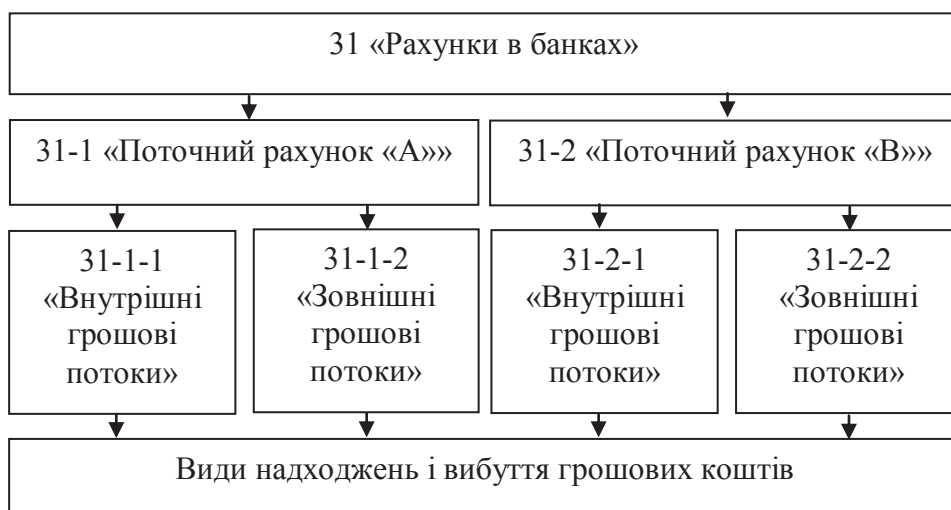


Рис. 3. Ієрархічна структура синтетичного обліку по рахунку 31 «Рахунки в банках» для консолідованого обліку.

Джерело: складено автором на основі праць вчених-економістів

Представлені схеми обліку на синтетичних рахунках дозволяють сформувані в індивідуальному обліку кожного учасника холдингу дані про зовнішні і внутрішні грошові потоки.

Методика складання консолідованого звіту про рух грошових коштів холдингу ґрунтується на централізованому фінансуванні всіх підприємств інтегрованого формування. Визначається структура консолідованого звіту про рух грошових коштів, виходячи з моделей внутрішніх і зовнішніх фінансових потоків холдингу. Розробляється й затверджується єдина облікова політика для всіх учасників інтеграції в частині організації аналітичного обліку руху грошових коштів. Аналітичні рахунки повинні бути представлені в тому ж розрізі, що й лінійні статті звіту про рух грошових коштів й мати теж кодування.

Вважаємо, що організація єдиної системи групування облікових даних по бухгалтерських рахунках першого, другого й третього порядку не тільки дозволить полегшити процес консолідації грошових коштів, а й здійснювати бюджетування в холдингу. На даному етапі повинно бути вирішено таке завдання, як відкриття окремих субрахунків по синтетичних рахунках щодо обліку грошових коштів для відображення грошового потоку між підприємствами холдингу та переміщенням грошових коштів по розрахункових рахунках одного й того ж учасника консолідованої групи.

Дана необхідність викликана рішенням ряду технічних і юридичних проблем у системі взаємин підприємств холдингу:

✓ дочірні підприємства найчастіше територіально віддалені від материнської або координуючої компанії, тому з метою прискорення грошових розрахунків і оптимізації управління фінансовими ресурсами дочірні підприємства змушені відкривати розрахункові рахунки за місцем розташування координуючої компанії;

✓ наявність декількох розрахункових рахунків у різних комерційних банках пояснюється бажанням корпорації диверсифікувати свої грошові внески й розміщати їх з максимальною економічною вигодою (наприклад, наданням

банком більш високого відсотка за використання залишку коштів на розрахунковому рахунку наприкінці операційного дня).

Згідно вимог нормативно-законодавчих актів кожне підприємство холдингу складає звіт про рух грошових коштів за звітний період за єдиною встановленою формою. Дані звіти надходять у фінансову службу материнської компанії, і шляхом постатейного підсумовування всіх лінійних показників складається зведений звіт про рух грошових коштів. Зазначимо, що у процесі заповнення (складання) консолідованого звіту відбувається трансформація облікових даних. Із даних наведених у першому розділі звіту «Рух коштів у результаті операційної діяльності» спостерігається виникнення грошові потоки, що пов'язані з виникненням і погашенням дебіторської й кредиторської заборгованостей по внутріхолдингових товарних операціях. У другому розділі звіту «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» грошові потоки виникають внаслідок перерозподілу частини чистого консолідованого прибутку, отриманим материнською компанією від дочірніх підприємств як дивіденди. У третьому розділі звіту «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» грошові потоки виникають в результаті із внутріхолдингового кредитування. У холдингових структурах із твердою системою централізованого фінансування кредитні ресурси, як правило, надходять із банківського сектора. Внутріхолдингова практика запозичення представляє технічний прийом руху грошових коштів по розрахункових рахунках взаємозалежних підприємств.

Варто зазначити, що консолідований облік має специфічні способи і прийоми, до яких відносять трансформацію бухгалтерських записів і способ елімінування. Спосіб трансформації облікових записів надає можливість на рахунках бухгалтерського обліку відобразити не тільки процеси перетворення ресурсів у кінцевий продукт агрохолдингу, а й надати інформацію про факти господарських процесів окремо взятих груп підприємств як єдиного цілого. Таким чином, трансформація записів у бухгалтерському обліку дозволить не тільки агрегувати факти господарської діяльності у кінцеві облікові записи, але

й елімінувати подвійне відображення господарсько-виробничих операцій в обліку агрохолдингу. Тому, завершальним етапом консолідації грошових коштів є елімінування внутрішнього грошового обігу зі зведених показників звіту про рух грошових коштів і формування статей консолідованого звіту про рух грошових коштів холдингу.

Висновок. У сучасних реаліях не озброєним оком видно, що вертикально-інтегровані сільськогосподарські підприємства є найбільш прибутковою організаційною формою господарювання у сучасному аграрному секторі. Саме ця категорія підприємств, володіючи значними фінансовими ресурсами та можливостями, упроваджує «тіньові» фінансові схеми, які дозволяють звести до мінімуму сплату податків, зборів та обов'язкових платежів як до місцевого так і державного бюджету. На сьогоднішній день гостро назріла проблема детінізації фінансових схем великих компаній, ухилення від сплати податків повернення до науково-обґрунтованої сівозміни, а не банального виснаження багатих, родючих українських земель у гонитві за прибутком. Тому органам державної влади слід посилити контроль за порушеннями податкового законодавства у аграрній сфері та й взагалі за діяльністю інтегрованих сільськогосподарських підприємств.

Список використаної літератури:

1. Международные стандарты финансовой отчетности 27 (IAS 27) Консолидированная и отдельная финансовая отчетность: действительный от 01.01.1990р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

http://www.majorbuh.ru/standart_27.html.

2. Охріменко І.В. Визначення напрямів діяльності підприємства, маркетингової та інтеграційної стратегії [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_1/3.pdf

3. Пасхавер Б. Й. Ринок землі: світовий досвід та національна стратегія / Б. Й. Пасхавер // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 47–53.

4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" : Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2. "Баланс": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

6. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" : Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.99 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

8. Положення бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 01 від 23.03.2000 р.

10. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України №163 від 07.07.1999р.: станом на 10.01.2012 [Електронний ресурс] / Законодавство України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20. “Консолідована фінансова звітність”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 р. №176. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua

***Аннотація:** Рассмотрены методологические основы формирования денежного потока в группе взаимосвязанных аграрных предприятий холдингового типа, предложена методика учета денежных потоков в агрохолдингах.*

***Ключевые слова:** Агрохолдинги, денежные потоки, интегрированные предприятия, минимизация налогов, государственный контроль*

***Summary:** Methodological basis of cash flow formation in the group of interrelated agrarian enterprises of the holding type is considered, methodology of cash flow accounting in agro-holdings is offered.*

***Key words:** agro-holdings, cash flows, interrelated agrarian enterprises, minimize taxes, state control.*