

Олійник Людмила
старший викладач
Дніпропетровська державна фінансова академія
м. Дніпропетровськ

ПРОБЛЕМА ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВНУТРІШНЬОГРУПОВІ РОЗРАХУНКИ У КОНСОЛІДОВАНІЙ ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

В рамках заходів по наближенню національного обліку і фінансової звітності до міжнародних стандартів затверджено новий стандарт НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність", який визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації в ній та який, на жаль, не надає вичерпаних відповідей на багато питань [1].

Це стосується і вимог щодо розкриття у консолідованій звітності інформації щодо внутрішніх розрахунків між учасниками групи підприємств. Проблеми починаються вже з моменту виникнення будь-яких взаємних розрахунків між учасниками групи та формування аналітичної інформації для внутрішньогрупових звітів з метою виявлення заборгованостей, які підлягатимуть виключенню з консолідованого балансу.

Виключення внутрішньогрупових операцій здійснюється з метою достовірного формування фінансового результату групи, як єдиної економічної одиниці, а також уникнення подвійного рахунку та, відповідно, завищення показників консолідованих звітів [2].

Як відомо, не всі учасники групи по відношенню один до одного є материнськими або дочірніми підприємствами. Тож сальдо по рахунках, призначених для обліку заборгованостей таких учасників не має підлягати елімінуванню (виключенню) впливу внутрішньогрупових операцій на консолідовану фінансову звітність. До подібних внутрішньогрупових операцій відносять операції, які відбуваються в межах одного суб'єкта господарювання (внутрішні операції між цехами, бригадами, філіями тощо). Існують і інші види внутрішніх розрахунків, сальдо заборгованостей по яких не повинно виключатись із загальної заборгованості групи.

Науковці, які вивчали цю проблему, одностайно стверджують, що консолідована фінансова звітність може бути достовірною і не містити внутрішньогрупової заборгованості, яка виникає між залежними один від одного учасниками групи, лише у випадку створення передумови для її ідентифікації та систематичної звірки розрахунків між дочірніми підприємствами.

Семчук І.В. запропонувала чітко розділити операції по внутрішніх розрахунках на внутрішньогосподарські операції, які здійснюються в межах однієї економічної одиниці, тобто однієї юридичної особи і внутрішньогрупові операції, які здійснюються в межах групи підприємств між окремими юридичними особами: материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами [4]. У статті «Вплив внутрішніх операцій на звітність об'єднання (групи) підприємств» вищезгаданий автор надала класифікацію внутрішньогрупових операцій в залежності від структури підприємств та їх

видів.

На думку Семчук І.В., це допоможе ідентифікувати внутрішні операції об'єднання (групи) підприємств з метою виявлення їх впливу на показники консолідованої фінансової звітності. У класифікації виділено: внутрішньогосподарські операції (в межах однієї економічної одиниці), внутрішньовідомчі операції (для обліку доходів та витрат в бюджетних установах), внутрішньосистемні операції (у системі споживчої кооперації України між споживчими товариствами, їх спілками та всіма утвореними ними підприємствами), внутрішньогрупові операції (між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи, що є однією економічною одиницею), вертикальні внутрішньогрупові операції (в межах груп підприємств між материнським та дочірніми підприємствами, що є окремими юридичними особами), горизонтальні внутрішньогрупові операції (в межах групи підприємств між дочірніми підприємствами, що є окремими юридичними особами) [4].

Чітке визначення передумови виникнення тієї чи іншої операції між учасниками групи об'єднання підприємств дасть можливість правильно зафіксувати її в системі бухгалтерського обліку та включити у відповідний аналітичний звіт внутрішньогрупової звітності об'єднання.

Матвеев А.А. і Суйц В.П. зауважують, що при складанні консолідованої звітності особливого значення набуває звірка відповідності кожної позиції дебіторської заборгованості в балансі одного учасника групи позиції кредиторської заборгованості іншого учасника групи і навпаки [3, с. 51]. Для проведення звірок необхідна постановка детального аналітичного обліку взаємних розрахунків.

Інструкцією щодо застосування плану рахунків бухгалтерського обліку для ведення обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми та асоційованими підприємствами призначено єдиний субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки».

Зрозуміло, що детальну інформацію з використанням лише одного цього субрахунку накопичити неможливо. Для організації аналітичного обліку взаємних розрахунків науковці рекомендують відкривати до нього наступні субрахунки : «Розрахунки з материнською компанією», «Розрахунки з власними дочірніми підприємствами», «Розрахунки з іншими учасниками групи», «Розрахунки за договорами про сумісну діяльність», а в межах кожного з цих субрахунків відкривати наступні субрахунки для розрахунків з кожним учасником групи [3, 51].

Запропонований підхід до збору інформації надасть можливість складати детальні аналітичні звіти щодо внутрішньогрупових розрахунків між учасниками та проводити звірки на кожну звітну дату. Доцільно проводити звірку в декілька етапів.

На першому етапі звіряти залишки за даними бухгалтерського обліку двох підприємств та аналізувати розбіжності. При звірці підприємства мають обмінятися картками обліку або аналітичними звітами, де наводиться інформація про документ, його номер і дату та суму заборгованості.

На другому етапі за умови відсутності заперечень рекомендовано скоригувати розбіжності та зафіксувати інформацію з документів, які на момент

звірки не дійшли до контрагента.

На третьому етапі доцільно складати акт, в якому вказуються усі розбіжності, по яких не було досягнуто згоди, або які неможливо виправити у звітному періоді. Такі розбіжності доцільно групувати за видами. У акті обов'язково повинен бути опис кожного виду розбіжності, що допоможе у визначенні коригуючих проведення перед складанням консолідованої звітності.

Звірки мають проводитись тільки самими учасниками групи, оскільки вся первинна документація знаходяться у них, а не в головному підприємстві. Це спонукатиме до посилення самоконтролю та удосконалення обліку внутрішньогрупових розрахунків.

Перед складанням консолідованої звітності доцільно усім учасникам групи скласти остаточні звіти про внутрішньогрупові розрахунки з іншими учасниками групи підприємств, вказати бухгалтерські рахунки, на яких вони були зафіксовані та коди статей балансу, по яких наведені внутрішньогрупові зобов'язання і вимоги.

Запропоновані заходи забезпечать приведення облікових даних щодо дебіторської і кредиторської заборгованостей за розрахунками між учасниками групи до величини, яка об'єктивно відобразить обсяг внутрішньої заборгованості для виключення її із консолідованого звіту.

Список використаних джерел

1. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 628] : за станом на 10.11.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=13630&PHPSESSID=v9lka01ifad7gprumvqb75nifl7> (дата звернення: 15.11.2013 р.).

2. Костюченко В.М. Теоретичні аспекти класифікації внутрішньогрупових операцій [Електронний ресурс] // Облік і фінанси АПК. – 2006. – Режим доступу до журн.: <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/152/35> (дата звернення: 15.11.2013 р.).

3. Матвеев А.А., Суйц В.П.. Консолидированная отчетность: Methodика и практика: Учебно-практическое пособие. – М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 176с.

4. 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> (дата звернення: 15.11.2013 р.).

