

УДК 657.433.5

## НАПРАВЛЕНИЯ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВНУТРЕННИХ РАСЧЕТОВ В ГРУППЕ ПРЕДПРИЯТИЙ

**Н.В. ГОЙЛО**

*(Житомирский государственный технологический университет, Украина)*

*Рассматривается развитие различных видов объединений хозяйствующих субъектов для эффективного управления их деятельностью, выдвигающее перед бухгалтерским учетом качественно новые требования по отражению операций внутри групп предприятий. Предложены пути усовершенствования методики бухгалтерского учета расчетов в группе предприятий, на основе которой проведен анализ каждой операции по внутреннему перемещению активов и обязательств для дальнейшего управления внутренними расчетами. Показано, что отражение внутренних расчетов группы предприятий на предложенных субсчетах бухгалтерского учета позволит не только обобщать и систематизировать информацию, но и использовать ее для анализа сложившейся ситуации.*

**Введение.** В условиях развития рыночных отношений в Украине важную роль для экономики государства играют большие промышленные предприятия, в состав которых входят их дочерние и субдочерние компании. Как правило, предприятия открывают такие компании для расширения рынков сбыта товаров и оказания услуг, экономии затрат на транспортирование, приближения к источникам сырья, а также к потенциальным покупателям продукции, товаров, работ, услуг и т.д. Таким образом, предприятия расширяют свою деятельность территориально и развиваются экономически.

С целью дальнейшего укрепления своих позиций на мировых рынках и более эффективного функционирования объединения предприятий особое значение приобретают внутригрупповые расчеты. Информация, которая в настоящее время включается в отчетность по внутренним операциям «группы», лишь отражает текущее событие, зафиксированное в учете, но не может полностью удовлетворить потребность различных групп пользователей в информации для принятия управленческих решений по повышению эффективности расчетов между связанными сторонами, а также обеспечению развития конкретных дочерних предприятий в конкретных направлениях. Необходима качественно новая и своевременно подготовленная финансовая информация о внутренних расчетах группы предприятий, на основе которой можно было бы не только анализировать ситуацию, но и принимать решения по управлению расчетами, использовать ее для анализа сложившейся ситуации в отраслевом комплексе. В связи с этим особую актуальность приобретает разработка конкретных методик и рекомендаций на теоретическом и практическом уровнях по учетному отражению и контролю осуществления таких операций.

Весомый вклад в решение проблемных вопросов бухгалтерского учета внутренних расчетов осуществили такие известные ученые, как: О.В. Амелина, А.С. Борзова, В.Н. Костюченко, Н.А. Литвиненко, М.Р. Лучко, Я.В. Соколов, А.В. Тюлюканова.

Несмотря на то, что внутренние расчеты являются объектом многочисленных исследований в современной зарубежной и украинской литературе, работ, посвященных исследованию формирования информации о таких операциях внутри группы для целей управления эффективностью расчетов, практически нет. Следовательно, информация об объемах таких операций становится практически недоступной.

**Основная часть.** Согласно положениям Хозяйственного кодекса Украины [1] выделяют следующие виды объединений: корпорация, концерн, ассоциация, консорциум, ассоциированное предприятие и холдинг (группа компаний). В зависимости от правовой основы их деятельности можно выделить 2 вида объединений: *договорные* (корпорация, ассоциация, другие союзы, например, союз предпринимателей); *уставные* (ассоциированное предприятие, консорциум, концерн, холдинг).

В случае объединения предприятий в форме группы компаний – материнского или холдингового (акционерного общества, которое использует свой капитал для приобретения контрольных пакетов акций других компаний с целью осуществления контроля над ними и управления большим капиталом, нежели изначальный) и дочерних (подконтрольных) предприятий – все участники составляют отдельную финансовую отчетность. При этом материнское предприятие консолидирует и обнародует показатели деятельности всей группы в целом. На показатели консолидированного отчета о финансовых результатах значительное влияние оказывают внутригрупповые обороты по реализации продукции (товаров, работ, услуг).

При подготовке консолидированной финансовой отчетности для устранения двойного воздействия на статьи активов, обязательств, доходов и расходов следует учесть и осуществить корректировку таких внутригрупповых операций:

- продажа оборотных активов;

- продажа необоротных активов;
- реализация прибылей (убытков) при продаже актива, подлежащего амортизации;
- внутригрупповые услуги;
- внутригрупповые заимствования;
- внутригрупповая выплата дивидендов.

Такие операции могут быть вертикальными (между материнской компанией и дочерним предприятием) и горизонтальными (между дочерними предприятиями).

В условиях интеграции украинской экономики в мировые экономические отношения и глобализации финансовых рынков хозяйствующим субъектам необходимо ориентироваться на общемировые тенденции, проявляющиеся в использовании современных методик оптимизации финансово-хозяйственной деятельности. В детальном исследовании нуждаются те элементы, которые являются наиболее перспективными в современной практике, в частности, внутригрупповые расчеты, которые осуществляются в пределах объединений предприятий.

Однако в отечественной практике бухгалтерского учета до сих пор отсутствует единый порядок учетного отражения операций с внутренними расчетами. Это обусловлено рядом причин:

- отсутствием у отечественных предприятий практического опыта в этой сфере;
- неурегулированностью вопросов их осуществления и отражения в бухгалтерском учете на законодательном уровне;
- несогласованностью существующих нормативных документов;
- неприспособленностью действующего Плана счетов бухгалтерского учета к отражению операций внутренних расчетов на счетах; как следствие, отсутствует систематизация и обобщение информации о внутренних реализациях и заимствованиях.

Следовательно, из-за отсутствия исходных данных для аналитических расчетов результативности по внутренним операциям невозможно принятие эффективных управленческих решений относительно внутригрупповых расчетов. Поэтому на сегодня одной из проблем, требующих безотлагательного разрешения, является устранение несогласованности нормативно-правовых актов, разработка методики учета внутреннего перемещения активов и обязательств группы предприятий, обеспечивающая информацией о внутренних расчетах аппарат управления.

Особого внимания заслуживает исследование, осуществленное А.С. Борзовой [2]. Автор считает, что выбор метода учета зависит от типа взаимоотношений, которые возникают в каждой конкретной группе взаимосвязанных предприятий. Поэтому предложено два варианта учета ведения расчетов в группе взаимосвязанных предприятий: ведение расчетов через счет головного предприятия, ведение расчетов между членами группы отдельно от учета расчетов связанных сторон с головным предприятием.

*Первый вариант учета* заключается в осуществлении расчетов через счет головного предприятия. Такой подход, по мнению автора, позволяет вести оперативный контроль за движением ресурсов между членами группы. Однако при применении этого варианта любые материальные ценности или денежные средства сначала передаются головному предприятию, а уже потом перераспределяются им в пользу одного из дочерних предприятий или структурных подразделений. Выбытие ресурсов с баланса одного члена группы отражается по кредиту счета учета этих ресурсов в корреспонденции с дебетом счета расчетов с головным предприятием. Поступления полученных ресурсов на баланс другого члена группы появятся у него по дебету счета учета этих ресурсов в корреспонденции с кредитом счета расчетов с головным предприятием. В свою очередь головное предприятие отражает перераспределение ресурсов в пользу одного из дочерних предприятий или структурных подразделений, отделенных на самостоятельный баланс.

*Второй вариант учета* заключается в том, что расчеты между членами группы ведутся отдельно от учета расчетов связанных сторон с головным предприятием. Передача с баланса одного и поступления на баланс другого члена группы осуществляются в корреспонденции со счетом внутрихозяйственных расчетов в разрезе выделенных у каждого члена группы субсчетов. В этом случае есть прямые расчеты между членами группы без участия в них головного предприятия. В таких условиях головное предприятие не отражает у себя на субсчете перемещения ресурсов между предприятиями, которые принадлежат к одной группе [2, с. 52].

Материнское предприятие должно владеть информацией о происходящем между его дочерними предприятиями. Однако не обязательно отражать эти операции на собственных счетах бухгалтерского учета. Для отражения реализации товаров (работ, услуг) между дочерними предприятиями в рамках одной группы предприятий целесообразно использовать отдельные счета.

В таблице 1 показано место каждого элемента метода бухгалтерского учета при осуществлении внутренних расчетов в пределах группы предприятий.

Таблица 1

Взаимосвязь элементов метода бухгалтерского учета с предложенными субсчетами для отражения внутренних расчетов группы предприятий

Элементы метода бухгалтерского учета	Группа предприятий
Документирование	Согласно перечню типовых документов, графику документооборота, который разработало головное предприятие группы
Инвентаризация (инициатива осуществления)	Каждый из участников группы определяет самостоятельно
Оценка	Трансфертные (внутренние) цены
Калькулирование	Согласно методике, утвержденной материнским предприятием
Счета, которые используются для отражения внутренних расчетов	Долгосрочная дебиторская задолженность по внутригрупповым расчетам. Краткосрочная дебиторская задолженность по внутригрупповым расчетам. Долгосрочная кредиторская задолженность по внутригрупповым расчетам. Краткосрочная кредиторская задолженность по внутригрупповым расчетам
Двойная запись	Согласно номенклатуре внутригрупповых операций и методике их учета для группы, которые разработало материнское предприятие
Баланс	Индивидуальный
Отчетность	Индивидуальная отчетность с дальнейшей консолидацией показателей деятельности предприятий группы

Анализируя информацию, приведенную в таблице 1, следует отметить, что расчеты, которые возникают в группе предприятий, имеют значительное влияние на методику их бухгалтерского учета. В частности, это касается таких элементов метода бухгалтерского учета, как документирование, калькулирование, двойная запись, вследствие того, что эти процессы регламентируются на уровне головного (материнского) предприятия. Также материнская компания составляет и представляет консолидированную финансовую отчетность. Поэтому для бухгалтерского учета расчетов, осуществляемых между участниками группы, считаем целесообразным использовать субсчета, предложенные в таблице 2.

Таблица 2

Характеристика предложенных субсчетов бухгалтерского учета для отражения расчетов в группе предприятий

Название субсчета <sup>1</sup>	По дебету	По кредиту
Долгосрочная дебиторская задолженность по внутригрупповым расчетам	Отражается возникновение (увеличение) долгосрочной дебиторской задолженности по внутригрупповым расчетам	Отражается перевод к краткосрочной, погашение (списание) долгосрочной дебиторской задолженности по внутригрупповым расчетам
Краткосрочная дебиторская задолженность по внутригрупповым расчетам	Отражается продажная стоимость реализованной продукции, товаров, выполненных работ, предоставленных услуг (в том числе на выполнение бартерных контрактов), которая включает налог на добавленную стоимость, акцизы и другие налоги, сборы (обязательные платежи), подлежащие перечислению в бюджеты и внебюджетные фонды и включенные в стоимость реализации	Отражается сумма платежей, поступивших на счета предприятия в банковских учреждениях, в кассу, и другие виды расчетов по внутригрупповым операциям
Долгосрочная кредиторская задолженность по внутригрупповым расчетам	Отражается перевод к краткосрочной, погашение и списания задолженности по внутригрупповым расчетам	Отражается увеличение долгосрочных обязательств по внутригрупповым расчетам
Краткосрочная кредиторская задолженность по внутригрупповым расчетам	Отражается погашение, списание задолженности за полученные от поставщиков и подрядчиков (участников группы) товарно-материальные ценности, принятые работы, услуги	Отражается задолженность за полученные от поставщиков и подрядчиков (участников группы) товарно-материальные ценности, принятые работы, услуги

<sup>1</sup> Предполагается, что каждому счету будут присвоены коды согласно Инструкции о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций от 30.11.1999 № 291.

Как видно из таблицы 2, расчеты, возникающие между участниками группы предприятий, отражаются на счетах дебиторской и кредиторской задолженности по соответствующим субсчетам. Следовательно, расчеты между дочерними предприятиями проводятся по такой же схеме, как и расчеты с поставщиками и подрядчиками. При использовании указанных счетов материнской компании не нужно дублировать все операции, которые совершаются между дочерними предприятиями. Необходимым останется только получение информации о результатах осуществления таких операций: разница между доходами и расходами.

При составлении материнской компанией консолидированной отчетности остатки по счетам внутренних расчетов не учитываются. Однако при составлении отдельных финансовых отчетов каждого из дочерних предприятий суммы остатков дебиторской и кредиторской задолженности отражаются в балансе в строке 200 «Дебиторская задолженность по внутренним расчетам» и строке 600 «Текущие обязательства по внутренним расчетам» соответственно.

**Заключение.** Проведенное исследование тенденций развития деятельности хозяйствующих субъектов и их объединений позволяет сделать вывод, что перед бухгалтерским учетом выдвигаются новые требования, на которые он должен адекватным образом отреагировать. Отражение внутренних расчетов группы предприятий на предложенных субсчетах бухгалтерского учета позволяет не только обобщать и систематизировать информацию, но и использовать ее для анализа сложившейся ситуации в отраслевом комплексе. На основе составления внутренних отчетов по внутригрупповым расчетам становится возможным осуществление дальнейшего анализа эффективности по каждому внутреннему перемещению активов или обязательств для принятия решений по управлению расчетами внутри конкретного объединения.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Хозяйственный кодекс Украины от 16.01.2003 № 436-IV [Электронный ресурс] // Законодательство Украины [Официальный сайт Верховной Рады Украины]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
2. Борзова, А.С. Бухгалтерское обеспечение управления расчетами между связанными сторонами в нефтяных холдингах: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А.С. Борзова. – Сургут, 2006. – 179 с.

Поступила 16.01.2013

#### THE WAYS OF IMPROVING OF ACCOUNTING METHODOLOGY FOR INTERNAL ACCOUNTS IN A GROUP OF ENTERPRISES

*N. GOYLO*

*Development of different types of integration of entities for effective management of their activity is considered, which brings forward new requirements on reflection of operations within groups of enterprises. The ways of improving of accounting methodology for accounts in a group of enterprises are proposed, on the basis of which it is possible to fulfill the analysis for each transaction on internal displacement of assets and liabilities for the future management of internal accounts. It is shown that the reflection of internal accounts of a group of enterprises on the proposed control account will allow not only to generalize and systematize information, but also to use it for analyzing of the existing situation.*