УДК 657.1.012.1

Віктор Онищенко

ВИКЛЮЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГРУПОВОГО ПРИБУТКУ ПІД ЧАС СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ТОРГОВЕЛЬНИХ ГРУПАХ

Виктор Онищенко

ИСКЛЮЧЕНИЕ ВНУТРИГРУППОВОЙ ПРИБЫЛИ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ТОРГОВЫХ ГРУППАХ

Viktor Onyshchenko

INTRAGROUP INCOME ELIMINATION DURING PREPARATION OF CONSOLIDATED FINANCIAL REPORTING IN TRADE GROUPS

Розглянуто проблему виключення (елімінації) результатів внутрішньогрупових операцій між учасниками консолідованої групи. Досліджено основну термінологію внутрішньогрупових операцій у процесі консолідації фінансової звітності. Розкрита відмінність між реалізованим та нереалізованим внутрішньогруповим прибутком. Порушено проблему виключення внутрішньогрупового прибутку з консолідованої фінансової звітності групи компаній. Розглянуто облік операцій при продажу товарів материнським підприємством дочірньому та подальшим його продажем за межі групи. Наведено на прикладі коригування, які здійснюють для виключення наслідків внутрішньогрупової операції в разі повного перепродажу товарів за межі групи, часткового перепродажу та відсутності такого перепродажу. У прикладі розглянуто вплив внутрішньогрупових операцій на статті доходу та собівартості звіту про сукупний дохід (фінансовий результат) та статті товарів та нерозподіленого прибутку звіту про фінансовий стан (балансу) консолідованої групи.

Ключові слова: *консолідована фінансова звітність, внутрішньогруповий прибуток, процедури консолідації, материнське підприємство, дочірні підприємства.*

Табл.: 4. Бібл.: 6.

Рассмотрена проблема исключения (элиминации) результатов внутригрупповых операций между участниками консолидированной группы. Исследована основная терминология внутригрупповых операций при консолидации финансовой отчетности. Раскрыта разница между реализованной и нереализованной внутригрупповой прибылью. Поднята проблема исключения внутригрупповой прибыли из консолидированной финансовой отчетности группы компаний. Рассмотрен учет операций при продаже товаров материнским предприятием дочернему и последующей их продажей за пределы группы. Показаны на примере корректировки, которые осуществляют для исключения последствий внутригрупповых операций в случае полной перепродажи товаров за пределы группы, частичной перепродажи и ее отсутствии. В примере рассмотрено влияние внутригрупповых операций на статьи доходов и себестоимости отчета о совокупном доходе (финансовом результате) и статьи товаров и нераспределенной прибыли отчета о финансовом состоянии (баланса) консолидированной группы.

Ключевые слова: *консолидированная финансовая отчетность, внутригрупповая прибыль, процедуры консолидации, материнское предприятие, дочерние предприятия.*

Табл.: 4. Библ.: 6.

The article considers the problem of exclusion (elimination) of the results of intercompany transactions between members of the consolidated group, it explains the basic terminology of intercompany transactions with the financial reporting consolidation. The article disclosed the difference between realized and unrealized intragroup income, raised the problem of elimination of intragroup income in the consolidated financial statements of the group. The article considers accounting operations for the sale of goods by the parent company to subsidiary and their subsequent sale outside the group. It shows the example of adjustments, which are caring out to eliminate the effects of intragroup transactions in the event of a complete resale of goods outside the group, and its resale partial absence. In the example, it is considered the effect of intercompany transactions on the income and COGS of comprehensive income (financial results) and items of goods and retained income statement of financial position (balance sheet) of the consolidated group.

Key words: *consolidated financial statements, intragroup income, consolidation procedures, parent company, subsidiaries.*

Tabl.: 4. Bibl.: 6.

JEL Classification: M410

Постановка проблеми. Однією з найскладніших проблем, які виникають під час консолідації фінансової звітності, є визначення результатів внутрішньогрупової реалізації, включених до фінансової звітності окремих підприємств. Результати внутрішньогрупових реалізацій не можуть бути визнані у консолідованій фінансовій звітності, оскільки об'єкт продажу не залишає меж групи. З цієї причини згідно з п. 4 НП(С)БО 2 під час складання консолідованої фінансової звітності сума нереалізованих прибутків і збитків

© Онищенко В. П., 2016

від внутрішньогрупових операцій має бути вилучена (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані). Ці процедури у спеціальній літературі мають назву процедур елімінації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання виключення впливу внутрішньогрупових операцій досліджували останнім часом В. М. Костюченко [1], В. О. Озеран [3], І. В. Семчук [6] та інші. Вищезазначені вчені розглядали питання, пов'язані з обліком та відображенням у звітності внутрішньогрупових операцій. Однак у цих дослідженнях не акцентується увага на відмінностях між торговими та виробничими консолідованими групами щодо складності елімінування таких операцій під час складання консолідованої фінансової звітності.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Залишаються не вирішеними на сьогодні проблеми методики та організації виключення результатів внутрішньогрупових операцій, розробки консолідаційних таблиць, набору методичних підходів щодо цих процедур у різних консолідованих групах.

Мета статті полягає у висвітленні підходів щодо виключення внутрішньогрупових прибутків (збитків) та розроблення методики їх розподілу між статтями консолідованої фінансової звітності у процесі елімінації результатів внутрішньогрупової реалізації товарів з наступним перепродажем їх за межі групи.

Виклад основного матеріалу. У статті використано такі терміни, визначення яких наведено в НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [2]:

1) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій – прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства;

2) внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи;

3) група – материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Для цілей цієї статті внутрішньогруповим прибутком (збитком) вважатимемо суму будь-якого прибутку (збитку), який виникає внаслідок внутрішньогрупових операцій незалежно від факту наступної реалізації товарів за межі групи. Отже, визначене поняття внутрішньогрупового прибутку включає в себе як «реалізовані», так і «нереалізовані» прибутки (збитки) внаслідок внутрішньогрупових операцій. Процедура елімінування внутрішньогрупових прибутків (збитків) має дві складові:

1) виключення доходів (витрат) від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг між учасниками групи, які входять до групи, а також від інших операцій із консолідованого звіту про сукупний дохід (звіт про фінансові результати);

2) виключення нереалізованих прибутків (збитків) з активу консолідованого балансу, тобто прибутку (збитку) від операцій між підприємствами групи, що включені до балансової вартості придбаного ними всередині групи активів (основних засобів, виробничих запасів тощо).

Друга складова процедури є найскладнішою. У разі виключення внутрішньогрупових нереалізованих прибутків (збитків) з активів консолідованого балансу потрібно зменшити (збільшити) вартість відповідних активів, а в пасиві зменшити (збільшити) величину нерозподіленого прибутку. Для здійснення цього коригування треба володіти інформацією про:

- величину внутрішньогрупової реалізації (доходів та витрат);
- розмір внутрішньогрупового прибутку (збитку);
- вартість тих активів, які були отримані підприємствами групи внаслідок внутрішньогрупових операцій, але не були реалізовані за межі групи;
- конкретні суми, на які слід зменшити (збільшити) відповідні статті активів.

Показники величини внутрішньогрупової реалізації можна отримати різними способами, а саме виходячи з даних:

– аналітичного обліку за рахунками реалізації;

– оборотів за спеціальними субрахунками, що відкриті для обліку доходів (витрат) від внутрішньогрупової реалізації;

– оборотів між рахунками реалізації та рахунками, призначеними для обліку внутрішньогрупових розрахунків (відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку розрахунків між дочірніми та асоційованими підприємствами призначено субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки»).

Наступним кроком є виділення з суми внутрішньогрупової реалізації прибутку (збитку). Це можна здійснити такими методами:

– встановити єдину норми прибутку за операціями всередині групи (наприклад, 10 %);

– визначити прибуток за відсотком рівня рентабельності підприємств групи;

– отримати дані про внутрішньогрупові прибутки (збитки) від бухгалтерій підприємств групи на основі зробленої ними вибірки.

Розглянемо ці методи більш докладно.

Під час встановлення єдиної норми прибутку за внутрішньогруповими операціями підприємства групи практично втрачають можливість самостійно визначати та регулювати відпускні ціни на товари (послуги), що ними виробляються. На практиці застосування постійної норми прибутку маломожливе у довгостроковому періодів, оскільки такі ціни діють тільки в межах групи та час від часу повинні переглядатися для необхідного розподілу ресурсів, що призводить до зміни норми прибутку в окремих підприємств групи. У складних внутрішньогрупових операціях, коли придбання товару відбувається від різних підприємств групи з різною нормою прибутку уже ускладнює виключення внутрішньогрупового прибутку під час консолідації.

Визначення прибутку за відсотком рівня рентабельності підприємства групи є лише приблизним, оскільки різні вироби одного підприємства можуть мати досить різний рівень рентабельності. Тому консолідована звітність, підготована з використанням цього методу, буде менш недостовірною.

Отримання даних про внутрішньогрупові прибутки (збитки) від бухгалтерій підприємств групи на основі зробленої ними вибірки за рахунками реалізації – досить трудомісткий процес, який на практиці ускладняється великим асортиментом продукції з різним рівнем рентабельності, що поставляється не тільки підприємствам групи. Застосування такого методу спрощується у разі використання спеціальних програмних продуктів. Проте їх впровадження та використання також потребує розроблення алгоритмів виключення результатів внутрішньогрупових операцій.

Отже, з погляду забезпечення достовірності фінансової звітності та свободи ціноутворення підприємств групи найдоцільнішим є останній підхід щодо визначення внутрішньогрупового прибутку.

Після отримання сум внутрішньогрупової реалізації та внутрішньогрупового прибутку треба визначити, як розподілився внутрішньогруповий прибуток в активах підприємств групи на кінець звітного періоду. При цьому можливі дві ситуації:

– внутрішньогруповий прибуток увійшов у прибуток групи за цей період;

– внутрішньогруповий прибуток у цьому періоді «нереалізований» та міститься в активах одного (чи кількох) підприємств групи (повністю або частково).

Приклад. ПАТ «Пори року» реалізує своєму дочірньому підприємству ТОВ «Весна» товари на загальну суму 120 000 грн (у тому числі ПДВ 20 000 грн). Закупівельна ціна товарів становить 80 000 грн (без ПДВ). Розглянемо три варіанти (табл. 1):

– на кінець звітного періоду дочірнє підприємство ТОВ «Весна» реалізувало закуплені у материнського підприємства товари за межі групи на 132 000 грн (у тому числі ПДВ 22 000 грн);

– на кінець звітного періоду товари не були реалізовані та перебувають на складі підприємства «Весна»;

– було реалізовано тільки 55 % товарів на суму 72 600 грн (у тому числі ПДВ – 12 100 грн). Нереалізованими на складі підприємства «Весна» залишилося 45 % товарів.

Таблиця 1

Операції з продажу товарів материнським підприємством своєму дочірньому підприємству

Господарська операція	Дт	Кт	Сума, грн
Визнано дохід від реалізації товарів дочірньому підприємству	682	702	120 000
Визнано зобов'язання з ПДВ	702	641	20 000
Визнано собівартість реалізованих товарів з використанням запропонованого проміжного рахунку «Собівартість внутрішньогрупової реалізації»	902	281	80 000

У першій ситуації, коли дочірнє підприємство реалізувало товари за межі групи, за результатами наведених вище операцій у окремому звіті про фінансові результати материнського підприємства буде прибуток у сумі 20000 грн (120 000 – 20 000 – 80 000), а в окремому звіті про фінансові результати дочірнього підприємства – прибуток у сумі 10 000 грн (132 000 – 22 000 – 100 000). Консолідований прибуток становитиме 30 000 грн (20 000 + 10 000).

У консолідованому фінансовому звіті потрібно виключити дохід від внутрішньогрупової реалізації (100 000 грн) та її собівартість (80 000 грн). Враховуючи те, що з погляду групи собівартість реалізації дочірнього підприємства завищена на суму внутрішньогрупового прибутку материнського підприємства, слід також виключити і цю суму (20 000 грн). Ніяких інших коригувань у цій ситуації робити не потрібно (табл. 2). Під час проведення розрахунків для спрощення податок на прибуток не враховуємо.

У разі, якщо товари залишаться непроданими, крім наведених у табл. 2 коригувань, необхідно виключити 20 000 грн прибутку, що «нереалізований» та закладений у вартість товарів у підприємства "Весна", яка для дочірнього підприємства становить 100 000 грн. Тобто статтю активу консолідованого балансу «Товари» та статтю пасиву «Нерозподілений прибуток» треба зменшити на 20 000 грн.

Таблиця 2

Коригування, які здійснюють для виключення наслідків внутрішньогрупової операції в разі повного перепродажу товарів за межі групи

Показник	Підприємство		Зведена сума	Коригування		Консолідована сума
	материнське	дочірнє		+	–	
Звіт про сукупний дохід (фінансові результати)						
Чистий дохід (виторг) від реалізації	100 000	110 000	210 000		100 000	110 000
Собівартість реалізації	80 000	100 000	180 000		80 000 20 000	80 000
Чистий прибуток	20 000	10 000	30 000			
Звіт про фінансовий стан (баланс)						
Товари	0	0	0			0
Нерозподілений прибуток	20 000	10 000	30 000			30 000

У такому разі сума консолідованого прибутку дорівнюватиме нулю, а вартість товарів та величина нерозподіленого прибутку (консолідовані суми) – 80 000 грн і нуль відповідно (табл. 3).

Таблиця 3

Коригування, які здійснюють для виключення наслідків внутрішньогрупової операції в разі відсутності перепродажу товарів за межі групи

Показник	Підприємство		Зведена сума	Коригування		Консолідована сума
	материнське	дочірнє		+	–	
Звіт про фінансові результати						
Чистий дохід (виторг) від реалізації	100 000	-	100 000		100 000	0
Собівартість реалізації	80 000	-	80 000		80 000	0
Чистий прибуток	20 000	-	20 000			0
Баланс						
Товари	0	100000	100 000		20 000	80 000
Нерозподілений прибуток	20 000	0	20 000		20 000	0

У разі, якщо дочірнім підприємством «Весна» продано тільки 55 % товарів, коригувальні записи будуть такими, як показано в табл. 4. Як бачимо, було виключено дохід від реалізації товарів материнським підприємством дочірньому підприємству (100 000 грн) та собівартість реалізованих товарів (80 000 грн). Собівартість реалізованих товарів також зменшено на суму реалізованого прибутку материнського підприємства (20 000·55 % = 11 000 грн). Суму нереалізованого прибутку (20 000·45 % = 9000 грн) виключено з вартості залишку товарів та величини нереалізованого прибутку.

Консолідована сума являє собою результати діяльності групи як єдиної економічної одиниці. Товари були придбані за 80 000 грн (без ПДВ). Реалізовано на сторону 55 % товарів на суму 60 500 грн (без ПДВ). Собівартість такої реалізації становить 44 000 грн (80 000·55 %). Прибуток дорівнює 16 500 грн (60 500 – 44 000). На складі сума залишку товарів становить 36 000 грн (80 000·45 %). Порівнявши результати наведених міркувань з показниками консолідованої суми в табл. 4, можна впевнитися, що процедури елімінації виконані правильно.

Таблиця 4

Коригування, які здійснюють для виключення наслідків внутрішньогрупової операції в разі наявності часткового перепродажу товарів за межі групи

Показник	Підприємство		Зведена сума	Коригування		Консолідована сума
	материнське	дочірнє		+	–	
Звіт про фінансові результати						
Чистий дохід (виторг) від реалізації	100 000	60 500	160 500		100 000	60 500
Собівартість реалізації	80 000	55 000	135 000		80 000 11 000	44 000
Чистий прибуток	20 000	5500	25 500			16 500
Баланс						
Товари	0	45 000	45 000		9000	36 000
Нерозподілений прибуток	20 000	5500	25 500		9000	16 500

Висновки і пропозиції. В обліку внутрішньогрупового прибутку групи можливо три ситуації: 1) повний перепродаж внутрішніх товарів за межі групи; 2) частковий перепродаж; 3) відсутність такого перепродажу. Кожна з цих ситуацій має свої консолідуючі коригування щодо виключення внутрішньогрупового прибутку. Бухгалтерський облік у межах групи має бути побудований таким чином, щоб міг дозволити провести виділення частини прибутку, який увійшов до вартості реалізованих у межах групи товарів, якщо материнське підприємство групи використовує вибірку як метод отримання даних щодо таких операцій та величини прибутку (використання певних технічних рахунків, субрахунків, розроблення консолідаційних таблиць).

Перспективним є дослідження методики та організації елімінування результатів внутрішньогрупових операцій у виробничих консолідаційних групах, де наявна склад-

ніша ситуація – розподіл нереалізованого внутрішньогрупового прибутку між залишками виробничих запасів, незвершеного виробництва та готової продукції.

Список використаних джерел

1. *Костюченко В. М.* Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навчально-практичний посібник / В. М. Костюченко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 528 с.

2. *Національне* положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13.

3. *Озеран В. О.* Місце класифікації внутрішніх розрахунків в організації та методиці їх обліку, контролю та аналізу / В. О. Озеран, Н. О. Литвиненко // Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей : матеріали та тексти виступів V-ої Міжнародної науково-практичної конференції. – Житомир : ПП "Рута", 2009. – С. 93–106.

4. *Онищенко В.* Методика та організація консолідованої фінансової звітності / В. Онищенко. – Чернігів : КП "Видавництво "Чернігівські обереги", 2009. – 168 с.

5. *Онищенко В*. Розподіл внутрішньогрупового прибутку при консолідації фінансових звітів / В. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 22–29.

6. *Семчук І. В.* Вплив внутрішніх операцій на звітність об'єднання (групи) підприємств / І. В. Семчук, В. Г. Мазур // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3.– С. 327–337.

References

1. Kostyuchenko, V.N. (2008). *Konsolidovana finansova zvitnist: mizhnarodnyi dosvid ta praktyka Ukrainy [Consolidated financial statements: international experience and practice of Ukraine]*. Kyiv: Literature educational center (in Ukrainian).

2. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 2 «Konsolidovana finansova zvitnist» [National Accounting Reglament (Standard) 2 "Consolidated Financial Statements"]. Retrieved from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13.

3. Ozeran, V.O. & Lytvynenko, N.O. (2009). Mistse klasyfikatsii vnutrishnikh rozrakhunkiv v orhanizatsii ta metodytsi yikh obliku, kontroliu ta analizu [Place the classification of domestic payments in organization and methods of accounting, control and analysis]. Proceeding from *Bukhhalterskyi oblik, analiz i kontrol v systemi korporatyvnoho upravlinnia: rozvytok intelektualnykh i tekhnichnykh mozhlyvostei: materialy ta teksty vystupiv V-oi Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii – Accounting, analysis and control in corporate governance: development of intellectual and technical capabilities: International economic conference.* Zhytomyr: Ruta, pp. 93–106 (in Ukrainian).

4. Onyshchenko, V. (2009). *Metodyka ta orhanizatsiia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti [Methods and organization of the consolidated financial statements]*. Chernihiv: Chernihivski oberehy (in Ukrainian).

5. Onyshchenko, V. (2007). Rozpodil vnutrishnohrupovoho prybutku pry konsolidatsii finansovykh zvitiv [Distribution of intragroup income on consolidation of financial statements]. *Bukhhalterskyj oblik i audyt – Accounting and Auditing,* no. 5, pp. 22–29 (in Ukrainian).

6. Semchuk, I.V. & Mazur, V.H. (2011). Vplyv vnutrishnikh operatsii na zvitnist obiednannia (hrupy) pidpryiemstv [The impact on internal operations reporting association (group) companies]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu – Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*, no. 3, pp. 327–337 (in Ukrainian).

Онищенко Віктор Петрович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Чернігівський національний технологічний університет (вул. Шевченка, 95, м. Чернігів, 14027, Україна).

Онищенко Виктор Петрович – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, налогообложения и аудита, Черниговский национальный технологический университет (ул. Шевченко, 95, г. Чернигов, 14027, Украина).

Onyshchenko Viktor – PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of Department of Accounting, Taxation and Audit, Chernihiv National University of Technology (95 Shevchenka Str., 14027 Chernihiv, Ukraine).

E-mail: onvp83@gmail.com