

В. П. Онищенко,
к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів
ORCID ID:0000-0002-8379-1308

DOI: 10.32702/2306-6814.2019.21.34

ЕЛІМІНУВАННЯ ПРИБУТКУ З ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ ПРИ КОНСОЛІДАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ МЕТОДОМ СЕРЕДНЬОГО ВІДСОТКА

V. Onyschenko,
PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting,
Taxation and Audit, Chernihiv National Technological University

ELIMINATION OF PROFIT FROM INTRA-GROUP TRANSACTIONS IN CONSOLIDATION OF FINANCIAL STATEMENTS BY THE AVERAGE PERCENT METHOD

У статті розглянуто проблему виключення (елімінування) результатів внутрішньогрупових операцій між учасниками консолідованої групи. Причиною проблеми є те, що в ході таких операцій вартість запасів активів придбаних у межах консолідованої групи зростає на суму такого прибутку. Крім того, такий прибуток спотворює консолідований фінансовий результат групи. Для усунення такого впливу використовуються консолідуючі коригування, але обліковою проблемою є визначення суми таких коригувань.

Піднято проблему виключення внутрішньогрупового прибутку з консолідованої фінансової звітності групи компаній. Проаналізовано підходи, які можливо використати з метою елімінування внутрішньогрупового прибутку. Запропоновано підхід, який базується на середньому значенні внутрішньогрупового прибутку та нагадує підходи щодо визначення середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат чи середньої торговельної націнки.

The article deals with the problem of exclusion (elimination) of the results of intragroup transactions between participants of the consolidated group. The reason for the problem is that in the course of such transactions, the value of the stock of assets acquired within the consolidated group increases by the amount of such profit. In addition, such income distorts the consolidated financial result of the group. Consolidating adjustments are used to counteract this effect, but the accounting problem is to determine the amount of such adjustments.

The problem of eliminating intra-group profits from the consolidated financial statements of a group of companies has been raised. The approaches that can be used to eliminate intragroup profit are analysed. An approach is proposed that is based on the average of intra-group profit and is reminiscent of approaches to determine the average percentage of transportation and procurement costs or the average trading margin.

The proposed method involves the use in accounting of data on work in progress, finished products, cost of sales only in part that corresponds to the cost of production (materials and raw materials, components, semi-finished products, etc.). The advantage of this method is that it does not require any new data from the accounting system of the enterprise, because data on the content of raw materials, other inventories in work in progress, finished goods are used in the calculation of production cost.

The average percentage of intra-group profit in the model takes into account: intra-group profit for the period; unrealized profit at the beginning of the period; the value of inventories that have been received and at the beginning of the period.

The reliability of the consolidated financial statements is affected by the absence in accounting standards of the procedure for determining unrealized intra-group profit. The application of the developed methodology for the distribution of intragroup profit between inventories and the cost of sales (goods) regulates the determination of the amount of unrealized intra-group profit, and therefore promotes the transparency of consolidation procedures.

Ключові слова: консолідована фінансова звітність, внутрішньогруповий прибуток, процедури консолідації, материнське підприємство, дочірні підприємства, нереалізований прибуток, реалізований прибуток, елімінування, група підприємств.

Key words: consolidated financial statements, intragroup income, consolidation procedures, parent company, subsidiaries, unrealized profit, realized profit, elimination, group of entities.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Процедура консолідації фінансової звітності передбачає процес виключення (елімінування) результатів внутрішньогрупових операцій, що дозволяє подати групу підприємств, які увійшли у периметр консолідації, як єдину економічну одиницю. Кожна операція, яка відбулася між підприємствами групи має бути вилучена з консолідованого обліку, бо вона не змінює фінансового стану, результатів діяльності та реального руху грошових коштів для кінцевих бенефіціарів (тобто власника чи власників) консолідованої групи. Таку процедуру можна назвати елімінуванням.

Однак попри простоту такої ідеї на практиці вона має складнощі у своєму втіленні. І чим більшою є кількість таких внутрішніх операцій, тим вищою є складність процедур елімінування, зростає необхідність побудови окремих додаткових елементів, які створюють обліково-аналітичне забезпечення цих процедур: внутрішньогрупової звітності (можна електронної), коригуючих проведень, консолідаційних таблиць. У сукупності все це створює систему консолідованого обліку.

Одним із завдань системи консолідованого обліку стає розрахунок та елімінування:

- нереалізованого внутрішньогрупового прибутку — це прибуток, який утворений внаслідок трансфертних цін між учасниками групи, та включений до вартості активів, придбаних у межах групи;
- реалізованого внутрішньогрупового прибутку — це прибуток, який утворений внаслідок операцій продажу всередині групи та увійшов до показників фінансового результату, доходів і витрат учасників групи.

Як національні, так і міжнародні стандарти фінансової звітності не мають детального опису того, як здійснити подібне коригування. Така процедура потребує методологічного та обліково-аналітичного забезпе-

чення й бажано декілька методів, оскільки специфіка консолідованих груп буває різною: різна кількість внутрішніх операцій, їх обсяг; бувають торгові та виробничо-промислові консолідовані групи. Найскладнішою є ситуація виробничо-промислової групи, коли нереалізований прибуток "осідає" у складі вартості виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, товарів, а процеси реалізації можуть повторюватися декілька разів між учасниками групи. Описана проблема потребує розв'язку, на що й спрямовується це дослідження.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Серед дослідників, які займалися теоретико-методичними та практичними питаннями виключення результатів внутрішньогрупових операцій можна виділити Є.В. Гушину [1], В.М. Костюченко [2], В.П. Пантелеева [6; 7], К.В. Безверного [6] та І.В. Семчук та В.Г. Мазур [9; 10].

Є.В. Гушина описує консолідуючі коригування, у т.ч. й для внутрішньогрупового прибутку [1, с. 4]. В.П. Пантелеев і К.В. Безверхий пропонують робочу таблицю для складання консолідованої звітності з місцем для консолідуючих коригувань [7, с. 43]. В.П. Пантелеев поглиблено пояснює причини необхідності виключення нереалізованого прибутку, що виник в ході внутрішньогрупових операцій [6, с. 157—159].

І.В. Семчук відділяє поняття внутрішньогрупових операцій від внутрішньогосподарських операцій, включаючи до них лише розрахунки між материнським і дочірнім підприємством, а також між дочірніми підприємствами [9, с. 330]. Також І.В. Семчук пропонує робочу таблицю для елімінування внутрішньогрупових операцій [9, с. 335]. І.В. Семчук описала розроблену модель про-

Таблиця 1. Можливі підходи щодо елімінування внутрішньогрупового прибутку для консолідуючих коригувань

Пропонований підхід	Переваги	Недоліки
Приблизно розподілити величину внутрішньогрупового прибутку пропорційно між залишками товарів (або інших запасів, що містять внутрішньогруповий прибуток) на кінець періоду та собівартістю реалізованої продукції	Дане рішення є досить простим та не ставить особливих вимог перед бухгалтерським обліком підприємства.	Собівартість реалізованої продукції, а також вартість запасів на кінець періоду може містити не тільки вартість придбаної у межах групи продукції. Отриманий результат не буде достовірним
Здійснювати при складанні консолідованої звітності детальну вибірку про використання продукції, придбаної в учасників групи	Достовірний результат	Трудомісткість, непорівнянність отриманих вигод та витрат
Вважати даний актив проданим у межах кількості та вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання	Дане рішення забезпечує результат максимально наблизений до достовірного	Дана методика потребує того, щоб система бухгалтерського обліку підприємства забезпечувала можливість відслідкувати рух придбаних у межах групи активів

цесу формування консолідованої фінансової звітності, в межах якої виділила зокрема етап наступної консолідації (етап № 2), до якого входить елімінування внутрішньогрупових операцій [10].

ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Серед описаних досліджень відсутнє вирішення проблеми виділення внутрішньогрупового прибутку. Обліковувати такий прибуток за кожною внутрішньогруповою операцією є досить трудомісткою процедурою при зростанні кількості таких операцій. Вирішити зазначену проблему можна було б на основі використання певних наближених методів розрахунку сум внутрішньогрупового прибутку, наприклад, на основі середньої.

У вказаних дослідженнях часто використовується фіксована націнка [1, с. 4], в той час як у реальній ситуації підприємства можуть продавати продукцію в межах групи зі змінною націнкою або різною націнкою по різних групам товарів. Можуть бути й збиткові продажі — це теж поширена ситуація у консолідованих групах.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження можливих та обґрунтування найбільш доцільних підходів щодо елімінування внутрішньогрупового прибутку, зокрема на основі середньої величини реалізованого внутрішньогрупового прибутку при консолідації фінансової звітності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Процедуру елімінування слід розпочати з отриманні інформації про результати внутрішньогрупової реалізації. Після такого кроку постає методична проблема визначення того, як саме розподілився внутрішньогруповий прибуток в активах підприємств групи на кінець звітного періоду. Водночас можливі три ситуації: внутрішньогруповий прибуток увійшов у прибуток групи за цей період; внутрішньогруповий прибуток у цьому

періоді "нереалізований" та міститься в активах одного (чи декількох) підприємств групи; частина внутрішньогрупового прибутку, що містилася у вартості придбаних активів залишається у залишках запасів на кінець періоду, а частина увійшла до собівартості реалізованої за межі групи продукції. Порівняльний аналіз можливих шляхів вирішення даного питання наведено в таблиці 1.

Аналіз можливих способів визначення розподілу внутрішньогрупового прибутку за період дає змогу зробити висновок про те, що найкращий результат забезпечують останні два розглянутих способи (табл. 1). Проте здійснення у разі складання консолідованої звітності детальної вибірки про використання продукції, придбаної в учасників групи неодмінно викличе ускладнення, коли в групі відбуваються внутрішньогрупові переміщення не тільки між одним з учасників та головним підприємством. Наприклад, за вертикальної інтеграції, коли постачання, виробництво і збут здійснюють різні підприємства, що є учасниками однієї групи, відбувається щонайменше два внутрішньогрупових переміщення активів:

- від постачальника до виробника;
- від виробника до підприємства, що займається збутом продукції.

Така методика розподілу внутрішньогрупового прибутку ставитиме особливі завдання перед системою обліку декількох підприємств групи. Тому найбільш оптимальним є підхід, за якого вважається даний актив проданим у межах кількості та вартості подібних активів, реалізованих підприємством після його одержання.

Для реалізації вищенаведеного підходу під час визначення величини реалізованого та нереалізованого внутрішньогрупового прибутку при закупівлі у підприємств групи готової продукції та наступному її перепродажу, можуть бути використані такі співвідношення, як у формулах 1 та 2:

$$PP = CP_{пер.} \times \frac{НП_{поч} + ВП_{над}}{Соб_{поч} + Соб_{над}} \quad (1),$$

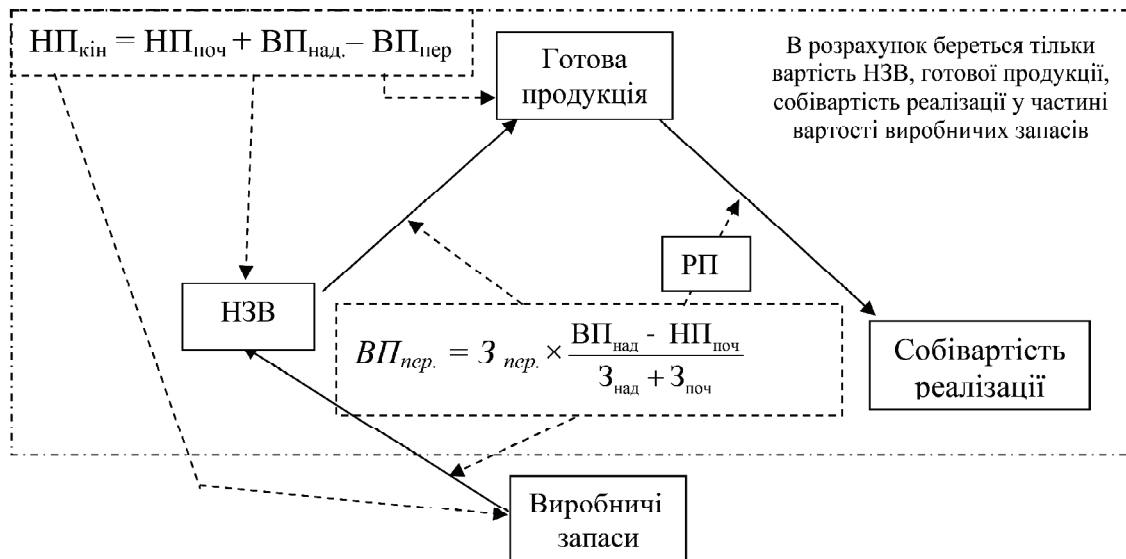


Рис. 1. Концептуальна схема розподілу внутрішньогрупового прибутку під час здійснення консолідуючих коригувань

$$НП_{кін} = НП_{поч} + ВП_{над.} - РП \quad (2),$$

де $СР_{пер}$ — собівартість реалізованих за період товарів, що надходили внаслідок внутрішньогрупових поставок (чи подібних);

$НП_{поч}$ та $НП_{кін}$ — нереалізований прибуток, що увійшов до вартості товарів на початок та кінець періоду відповідно;

$ВП_{над.}$ — внутрішньогруповий прибуток, що увійшов до вартості товарів за період;

$Соб_{поч}$ та $Соб_{над.}$ — собівартість товарів на початок періоду та тих, що надійшли за період внаслідок внутрішньогрупових поставок;

$РП$ — реалізований внутрішньогруповий прибуток.

Запропонований підхід до розподілу внутрішньогрупового прибутку нагадує методику розподілу транспортно-заготівельних витрат та визначення суми торгової націнки за реалізованими товарами, що описані у п. 9 та п. 22 П(С)БО 9 "Запаси" [7].

На практиці можлива значно складніша ситуація, коли материнське підприємство продає (передає) дочірньому підприємству продукцію, яка є для останнього сировиною (матеріалами) для виробництва своєї власної продукції (чи навпаки, дочірнє підприємство продає (передає) сировину материнському). У цій ситуації на кінець періоду можливі такі варіанти:

— придбані (отримані) запаси повністю використані для виробництва продукції. Отримана готова продукція повністю продана дочірнім підприємством за межі групи;

— придбані (отримані) запаси взагалі не були використані для виробництва продукції або запаси використані повністю, продукція вироблена, але ще не продана за межі групи;

— вартість придбаних (отриманих) запасів розподілилась між залишками виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та собівартістю реалізованої за межі групи продукції. Такий варіант, звичайно, є найбільш поширеним на практиці.

У перших двох варіантах процедура виключення нереалізованого прибутку (збитку) така ж, як і в ситуації

з продажем товарів, яку було розглянуто вище. У першому варіанті необхідно тільки виключити суми доходів та собівартості, що пов'язані з внутрішньогруповою реалізацією, а в другому ще й додатково зменшити вартість запасів, що були отримані (чи готової продукції, якщо запаси повністю використані) на суму нереалізованого прибутку (збитку) материнського підприємства. Третій варіант детально розглянуто в публікації автора [5]. Найпростіше було б у даній ситуації розподілити суму нереалізованого прибутку пропорційно вартісним показникам статей балансу та собівартістю реалізованої продукції. Однак така методика не враховує наявних оборотів по рахунках і в ситуації, коли, наприклад, виробництво взагалі не відбувалось (тобто, не було руху сировини), дасть дуже викривлений результат. До того ж, вартість незавершеного виробництва та готової продукції включає в себе не лише вартість сировини та матеріалів, а тому її нелогічно використовувати як базу розподілу. Отже, за такої методики результат розподілу внутрішньогрупового прибутку не є достовірним, що впливає на достовірність консолідованої фінансової звітності.

Для розв'язання вищезазначеної проблеми логічно використати формули 1 та 2, проводячи розрахунок поетапно в напрямку реального руху активів (див. рис. 1).

На рисисунку 1 використано такі позначення:

— $ВП_{пер.}$ — внутрішньогруповий прибуток, що був переданий при русі виробничих запасів;

— $ВП_{над.}$ — внутрішньогруповий прибуток, що міститься у вартості запасів, що надійшли за період;

— $З_{пер.}$ — запаси, що перейшли до вартості незавершеного виробництва, готової продукції, собівартості реалізації (тільки у частині вартості виробничих запасів);

— $З_{поч.}$, $З_{над.}$ — залишки запасів на початок періоду та ті, що надійшли за період (тільки у частині вартості виробничих запасів);

— $НП_{поч.}$ — нереалізований прибуток у частині вартості запасів на початок періоду;

— РП — реалізований прибуток, що був включений до собівартості реалізованої готової продукції.

У методиці на рисунку 1 спочатку пропонується розрахувати нереалізований прибуток від внутрішньогрупової операції, що припадає на залишок виробничих запасів на кінець періоду (а заодно і прибуток, який включений дочірнім підприємством у витрати на виробництво). На другому етапі розрахувати нереалізований прибуток, який припадає на залишки незавершеного виробництва. На третьому етапі — нереалізований прибуток, який припадає на залишок готової продукції на складі. І тільки потім розрахувати прибуток, що припадає на собівартість реалізованої продукції (детальний приклад такого розподілу наведено у статті автора [5]).

Пропонована методика передбачає використання в обліку даних про залишки незавершеного виробництва, готової продукції, собівартості реалізованої продукції тільки у частині, що відповідає вартості виробничих запасів (матеріалів та сировини, комплектуючих, напівфабрикатів та ін.). Перевагою такої методики є те, що вона не потребує якихось нових даних з системи бухгалтерського обліку підприємства, тому що дані про вміст сировини та матеріалів, інших виробничих запасів у незавершеному виробництві, готовій продукції використовуються під час калькулювання виробничої собівартості.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

На достовірність консолідованої фінансової звітності впливає відсутність в облікових стандартах порядку визначення нереалізованого внутрішньогрупового прибутку. Застосування розробленої методики розподілу внутрішньогрупового прибутку між залишками запасів та собівартістю реалізованої продукції (товарів) регламентує визначення величини нереалізованого внутрішньогрупового прибутку, а отже, сприяє підвищенню прозорості процедур консолідації.

Література:

1. Гущина Е.В. Техника консолидации на простых примерах / Е.В. Гущина // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. Часть 3. — 2017. — № 4. — С. 1—7.
2. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: навчально-практичний посібник / В.М. Костюченко. — К.: Центр учбової літератури. — 2008. — 528 с.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 "Консолідована фінансова звітність". — Режим доступу: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-10_ukr_2016.pdf
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628.
5. Онищенко В.П. Виключення внутрішньогрупового прибутку під час складання консолідованої фінансової звітності у виробничих групах / В.П. Онищенко // Проблеми і перспективи економіки та управління. — 2016. — № 1. — С. 312—318.
6. Пантелеєв В.П. Консолідація фінансової звітності групи підприємств: теоретичні й практичні аспекти /

В.П. Пантелеєв, К.В. Безверхий // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. — 2014. — № 3. — С. 28—46.

7. Пантелеєв В.П. Консолідація фінансової звітності: навч. посіб. / В.П. Пантелеєв, К.В. Безверхий. — К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2016. — 442 с.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.

9. 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.

10. Семчук І.В. Удосконалення процесу формування консолідованої фінансової звітності на етапі наступної консолідації звітності / І.В. Семчук, В.Г. Мазур // Економіка і суспільство. — 2016. — № 2. — С. 732—737.

References:

1. Gushchina, E.V. (2017), "Consolidation Technique with Simple Examples", *Korporativnaja finansovaja otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty. Chast' 3*, vol. 4, pp. 1—7.
2. Kostyuchenko, V. N. (2008). Consolidated financial statements: international experience and practice of Ukraine: Educational-practical guide. Kyiv: literature educational center.
3. The International Accounting Standards Board (2010), *The International Financial Reporting Standard 10 "Consolidated Financial Statements"*, available at: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-10_ukr_2016.pdf (Accessed 27 October 2019).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2013), *National Accounting Reglament (Standard) 2 "Consolidated Financial Statements"*, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (Accessed 23 April 2013).
5. Onyshchenko, V.P. (2016), "Intragroup income exclusion in the preparation of consolidated financial statements in product groups", *Problemi i perspektivi ekonomiki ta upravlinnja*, vol. 1, pp. 312—318.
6. Panteleyev, V.P. Bezverhij, K.V. (2014), "Consolidation of financial statements of a group of enterprises: theoretical and practical aspects", *Naukovij visnik Nacional'noї akademії statistiki, obliku ta auditu*, vol. 3, pp. 28—46.
7. Panteleyev, V.P. (2016), *Konsolidaciya finansovoyi zvitnosti [Consolidation of financial statements]*, Inform.-analit. agentstvo, Kyiv, Ukraine.
8. Ministry of Finance of Ukraine (1999), *Accounting Reglament (Standard) 9 "Inventories"*.
9. Semchuk, I.V. Mazur, V.G. (2011), "The impact of internal operations on the reporting of an entity (group)", *Problemy teorii ta metodologii bukhgalters'koho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 3, pp. 327—337.
10. Semchuk, I.V. Mazur, V.G. (2016), "Improvement of the process of formation of the consolidated financial statements at the stage of the next consolidation of the reporting", *Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 2, pp. 732—737. *Стаття надійшла до редакції 30.10.2019 р.*