

## ВПЛИВ ВНУТРІШНІХ ОПЕРАЦІЙ НА ЗВІТНІСТЬ ОБ'ЄДНАННЯ (ГРУПИ) ПІДПРИЄМСТВ

*Ідентифіковано внутрішні операції об'єднання (групи) підприємств з метою виявлення їх впливу на показники консолідованої фінансової звітності*

**Постановка проблеми.** Консолідована фінансова звітність призначена відображати показники діяльності всіх учасників об'єднання (групи) підприємств, які пов'язані між собою відносинами контролю та які здійснюють внутрішні (спільні) та зовнішні операції по відношенню до групи. Проте наслідки з реалізації угод між учасниками об'єднання (групи) не включають у консолідовану фінансову звітність, в ній відображаються тільки активи й зобов'язання, доходи і витрати від операцій із третіми особами.

Враховуючи, що на консолідовану фінансову звітність суттєвий вплив здійснюють спільні операції, тобто внутрішньогрупові операції, особливої актуальності набувають дослідження не лише питань щодо побудови загальної методики консолідації звітності, а й питання методики обліку та наступного звітного відображення внутрішньогрупових операцій.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичним та організаційно-методичним питанням формування консолідованої фінансової звітності присвятили свої праці вітчизняні вчені: М.Д. Корінько [2; 3], Р.С. Коршикова [4], В.М. Костюченко [5], В.П. Онищенко [13], Г.В. Уманців [15; 16], Н.В. Уткіна [17]; російські вчені: А.А. Матвєєв [9; 10], В.П. Суйц [9]. Всі зазначені вчені розглядали питання, пов'язані з обліком та відображенням у звітності внутрішньогрупових операцій. Однак, необхідно відмітити нерозробленість питань щодо визначення передумов виникнення внутрішньогрупових операцій, розкриття відмінностей між внутрішньогруповими операціями та іншими внутрішніми операціями: внутрішньогосподарськими операціями, внутрішньовідомчими операціями, внутрішньосистемними операціями. Відповідно, дослідження зазначених питань сприятиме удосконаленню обліку внутрішньогрупових операцій в межах об'єднання (групи) підприємств та розробці на основі таких операцій спеціальної робочої таблиці для елімінування (виключення) впливу внутрішньогрупових операцій на консолідовану фінансову звітність, що забезпечить її достовірність.

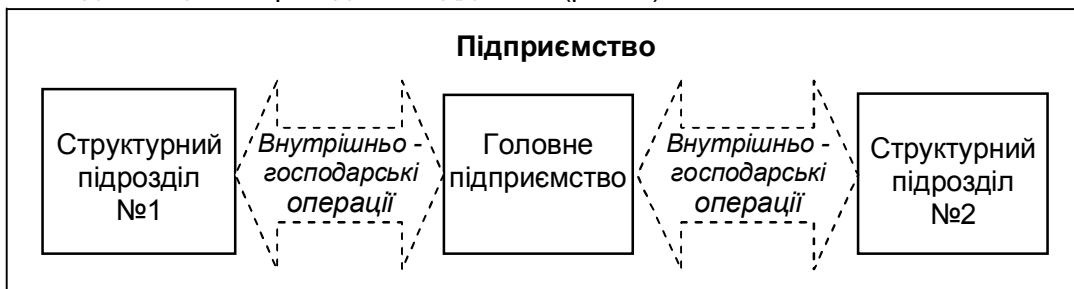
**Метою дослідження** є розкриття порядку врахування внутрішньогрупових операцій при підготовці консолідованої фінансової звітності шляхом розробки робочої схеми їх елімінування, що забезпечує інформаційні потреби материнського підприємства про напрями й результати діяльності дочірніх підприємств, сприяє своєчасному виявленню та усуненню впливу внутрішньогрупових операцій на показники консолідованої фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Процеси приватизації великих вітчизняних підприємств спричинили появу складних організаційних структур – груп підприємств, в межах яких учасники взаємодіючи між собою, здійснюють внутрішньогрупові операції. Відповідно, можна стверджувати, що в плановій економіці внутрішньогрупові операції не відображались в бухгалтерському обліку, тому що форми об'єднань підприємств в яких здійснюються такі операції в зазначених економічних умовах не існували. Нині в бухгалтерському обліку відображаються різні види внутрішніх операцій, їх особливості залежать від структури та виду установ або суб'єктів господарювання, в яких вони здійснюються. На рис. 1. наведено види внутрішніх операцій та розкрито їх характеристику.



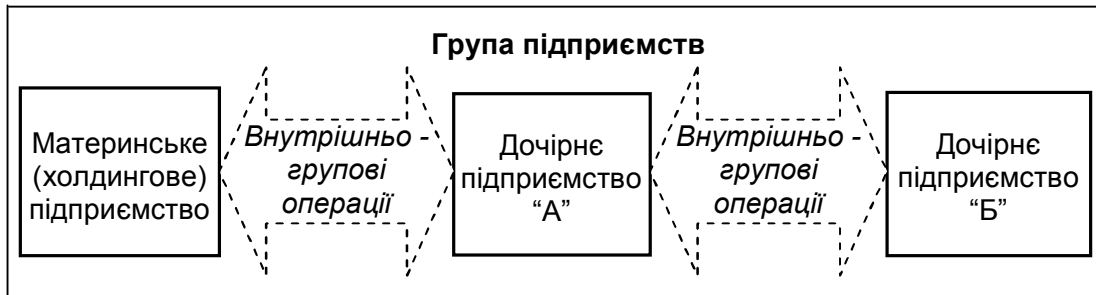
**Рис. 1.** Види внутрішніх операцій

Представлений рис. 1. відображає структурні складові внутрішніх операцій та розкриває сутність і значення внутрішньогрупових операцій порівняно з іншими внутрішніми операціями. Так, внутрішньогосподарські операції здійснюються в межах одного підприємства (господарства) між філіями, представництвами, цехами, дільницями, бригадами, відділами (рис. 2).



**Рис. 2.** Особливості здійснення внутрішньогосподарських операцій в межах підприємства

В свою чергу, внутрішньогрупові операції здійснюються в межах групи підприємств між окремими юридичними особами: материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами (рис. 3).



**Рис. 3.** Особливості здійснення внутрішньогрупових операцій в межах групи підприємств

Особливості внутрішньовідомчих операцій полягають в тому, що вони здійснюються в Україні в бюджетних установах та організаціях, а також у державних підприємствах із вищестоящими організаціями. Наприклад, внутрішньовідомчі операції у системі органів пенсійного фонду України. Литвиненко Н.О. розкриває сутність внутрішньовідомчих розрахунків, що виникають внаслідок здійснення внутрішньовідомчих операцій, а саме: "Внутрішньовідомчі розрахунки за сучасних умов господарювання, як правило, стосуються державних установ та організацій, а також тих, фінансування яких здійснюється із державного бюджету. Тобто внутрішньовідомчі розрахунки бюджетних установ – це розрахунки, призначені для обліку доходів і витрат, іншими словами – розрахунки між головними розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів в межах певної системи" [8, с. 422].

Стосовно внутрішньосистемних операцій, вони здійснюються в Україні в системі підприємств споживчої кооперації, а внутрішньосистемні розрахунки, що виникають в наслідок здійснення таких операцій, пов'язані із здійсненням відрахувань на утримання вищестоящої організації [7, с. 127].

Отже, зазначимо, що такі внутрішні операції як внутрішньовідомчі операції, внутрішньосистемні операції та внутрішньогрупові операції є всі операціями в системі відповідно бюджетних установ та організацій, в системі підприємств споживчої кооперації та в системі групи корпоративних підприємств.

Виходячи з вищезазначеного, можна стверджувати, що в цілому в межах об'єднання (групи) підприємств можуть здійснюватись такі операції:

- внутрішньогрупові операції на рівні групи підприємств, які здійснюють вплив на консолідовану фінансову звітність;
- внутрішньогосподарські операції на рівні окремого підприємства, які здійснюють вплив на фінансову звітність.

Зазначимо, що здійснювані внутрішні операції призводять до виникнення внутрішніх розрахунків. Так, дослідники як В.О. Озеран, Н.О. Литвиненко досліджували питання щодо внутрішніх розрахунків, ними розроблена класифікація внутрішніх розрахунків для їх структурного розмежування, що сприяло правильному здійсненню реєстрації господарських операцій на відповідних рахунках та субрахунках аналітичного обліку [12, с. 93-106].

У зв'язку з цим розглянемо облік розрахунків за внутрішніми операціями. Отже, облік розрахунків за внутрішніми операціями ведеться на рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями" за такими субрахунками:

– 682 "Внутрішні розрахунки", який призначений для ведення обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми та асоційованими підприємствами;

– 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки", який призначений для ведення обліку внутрішньогосподарських розрахунків із виробничими одиницями та господарствами, виділеними на окремий баланс, із взаємного відпуску матеріальних цінностей; реалізації продукції, робіт, послуг; передачі витрат загально управлінської діяльності; виплати заробітної плати працівникам цих господарств; з інших видів розрахунків.

Проте, назва субрахунку 682 "Внутрішні розрахунки" не відповідає його характеристиці, вона є досить загальною. Зазначимо, що обидва субрахунки призначені для обліку розрахунків за внутрішніми операціями, відповідно пропонуємо назву субрахунку 682 – "Внутрішньогрупові розрахунки", що буде відповідати його призначенню та дозволить усунути плутанину при відображенні таких операцій в обліку.

Розмежування таких понять як "внутрішньогосподарські операції" ("внутрішньогосподарські розрахунки") та "внутрішньогрупові операції" ("внутрішньогрупові розрахунки"), сприятиме удосконаленню їх обліку, в результаті удосконаленню інформації щодо зазначених операцій, яка використовується в процесі розробки звітних сегментів суб'єктів господарювання для їх ефективного управління.

Так, відповідно до П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами" в результаті внутрішньогосподарських операцій в межах підприємства виникають внутрішньогосподарські розрахунки між його структурними підрозділами, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань.

Доцільно зазначити, що для моделювання фінансової звітності підприємства за сегментами, внутрішньогосподарські розрахунки відіграють суттєву роль. Сума доходів за внутрішньогосподарськими розрахунками сегмента є своєрідним критерієм при визначенні звітного сегменту, якщо така сума перевищує суму доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям, відповідно сегмент не визнається звітним.

В результаті внутрішньогрупових операцій в межах групи підприємств виникають внутрішньогрупові розрахунки між її учасниками.

На основі даного рис. 3. та визначення внутрішньогосподарських розрахунків відповідно до П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами" сформулюємо авторське визначення щодо поняття "внутрішньогрупові розрахунки".

Внутрішньогрупові розрахунки – розрахунки, що виникають у результаті внутрішньогрупових операцій між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань.

В даному випадку, для моделювання консолідованої фінансової звітності групи підприємств за сегментами, використовується інформація про внутрішньогрупові розрахунки для визнання звітного сегменту.

Необхідно зазначити, що обліковою політикою підприємства (групи підприємств) повинні визначатися види сегментів, пріоритетний вид сегмента,

засади ціноутворення у внутрішніх розрахунках, а також методи оцінки активів та зобов'язань при їх передачі в межах внутрішніх операцій.

Розкривши сутність та значення внутрішньогрупових операцій в межах групи підприємств, розглянемо детальніше вплив таких операцій на консолідовану фінансову звітність.

На основі того, що консолідована фінансова звітність відображає лише господарські операції об'єднання (групи) в цілому з третіми відносно об'єднання (групи) особами, операції, що здійснюються між підприємствами однієї групи підлягають виключенню з консолідованої фінансової звітності. Операції, здійснені в межах групи підприємств, П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність" визначає як внутрішньогрупові операції. В табл. 1. наведено терміни, які пов'язані із зазначеними операціями та розкрито їх значення.

**Таблиця 1. Терміни, що використовуються в П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність"**

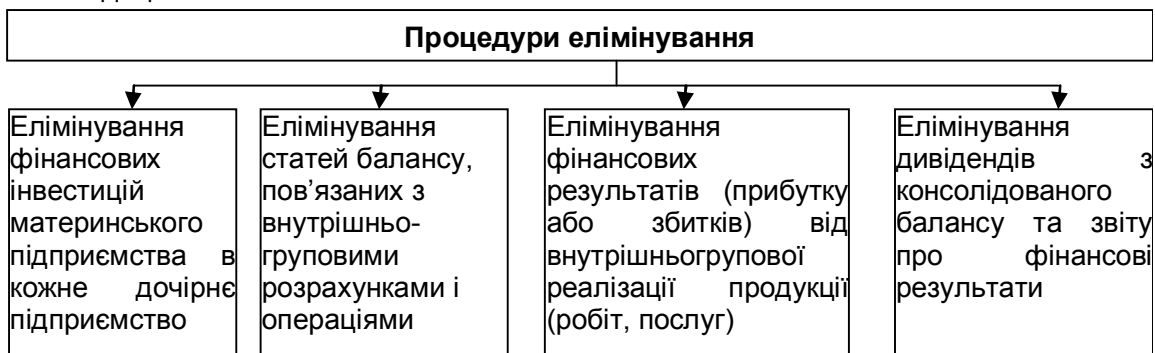
| Терміни  | Значення   |
|--|--|
| Внутрішньогрупові операції                                       | Операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи  |
| Внутрішньогрупове сальдо   | Сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій  |
| 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 |

Отже, визначивши значення наведених термінів, розкриємо особливості методики облікового відображення внутрішньогрупових операцій.

Так, внутрішньогрупові операції підлягають елімінуванню при складанні консолідованого балансу та консолідованого звіту про фінансові результати, як і внутрішньогрупові сальдо за розрахунками.

Поняття "елімінування" (від лат. *eliminare*) запозичене з економічного аналізу та означає виключати, усувати вплив всіх факторів на величину результативного показника, крім одного [11, с. 158]. При складанні консолідованої фінансової звітності елімінування має інший зміст, а статті, які підлягають елімінуванню – це статті, які виключаються із консолідованої звітності для уникнення подвійного рахунку та завищення показників консолідованої звітності.

На рис. 4. представлені процедури елімінування, які виконуються при консолідації звітності.



**Рис. 4. Процедури елімінування при складанні консолідованої фінансової звітності [14]**

На основі рисунку розглянемо особливість кожної з процедур елімінування окремо.

Вкладення фінансових інвестицій материнським підприємством у статутний капітал дочірніх підприємств при їх створенні або придбанні здійснюється для отримання контролю інвестора над об'єктом інвестування.

Корінько М.Д. зазначає, що контроль інвестора над об'єктом інвестування може здійснюватись трьома шляхами:

- 1) інвестор купує всі активи підприємства, тобто стає його власником;
- 2) інвестор об'єднує активи та зобов'язання свого підприємства і об'єкта інвестування шляхом створення нової юридичної особи;
- 3) інвестор купує частку активів об'єкта інвестування, яка дозволяє йому здійснювати вирішальний вплив на його фінансову, господарську та комерційну політику [2, с. 290].

Вкладення в діяльність інших підприємств в балансі материнського підприємства відображаються в розділі I активу балансу в статті "Довгострокові фінансові інвестиції". У дочірнього підприємства – в розділі I пасиву балансу наводиться розмір сформованого капіталу у рядку "Статутний капітал", а також в активі вказується вартість вкладених материнським підприємством активів. Розглянемо детальніше відображення фінансових інвестицій материнського підприємства у балансі та на рахунках бухгалтерського обліку в табл. 2.

**Таблиця 2.** Порядок відображення фінансових інвестицій материнського підприємства у балансі та на рахунках бухгалтерського обліку

| Види інвестицій                    | Статті балансу   | Рахунки Плану рахунків   | Обґрунтування  |
|------------------------------------|--|--|--|
| Довгострокові фінансові інвестиції | 040 "Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств" | 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"             | Відображаються інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства, а також у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільне підприємство). На дату балансу вони відображаються за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі. Метод обліку участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість вкладень відображає частку пов'язаної сторони (інвестора) у власному капіталі об'єкта інвестування    |
|                                    | 045 "Інші довгострокові фінансові інвестиції"  | 142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам";<br>143 "Інвестиції непов'язаним сторонам" | Відображаються інвестиції на субрахунку 142, якщо асоційоване, дочірнє або спільне підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців. Відображаються інвестиції на субрахунку 143, якщо учасник спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) не є контрольним (не здійснює контроль за діяльністю спільного підприємства) |

Джерело: систематизовано на основі [1]

Отже, визначено, що фінансові інвестиції, які здійснює материнське підприємство з метою отримання контролю над дочірнім підприємством, необхідно відображати на субрахунку 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” на основі того, що материнське підприємство і дочірнє підприємство є пов’язаними особами. В балансі фінансові інвестиції материнського підприємства в дочірні доцільно відображати в 040 статті “Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств”, адже при консолідації звітності застосовується саме метод обліку участі в капіталі.

Здійснення інвестиції материнського підприємства в дочірнє підприємство – це внутрішньогрупова операція, тому вони вимагають особливого відображення в консолідованому балансі. Процедура елімінування фінансових інвестицій відображена в табл. 3.

**Таблиця 3.** Консолідація статей балансу, пов’язаних з внутрішньогруповими інвестиціями

| Актив                           | Пасив                           |
|---------------------------------|---------------------------------|
| Інвестиції МП в ДП виключаються | Власний капітал ДП виключається |

Отже, з консолідованого балансу виключається актив материнського підприємства, який є інвестицією в дочірнє підприємство, та виключається повністю пасив дочірнього підприємства у рядку “Статутний капітал”.

Важливим елементом консолідації є відображення в консолідованому балансі внутрішньогрупових розрахунків, а саме при складанні консолідованої звітності підлягають елімінуванню наступні розрахунки:

- заборгованість засновників за внесками в статутний капітал;
- аванси отримані та видані;
- довгострокові й короткострокові позики підприємств, які входять в групу;
- дебіторська та кредиторська заборгованості підприємств групи;
- купівлі (продажі) інших активів між підприємствами групи;
- витрати і доходи майбутніх періодів.

Порядок елімінування статей консолідованого балансу, пов’язаних з внутрішньогруповими розрахунками, відображений в табл. 4.

**Таблиця 4.** Консолідація статей балансу, пов’язаних з внутрішньогруповими розрахунками

| Актив  | Пасив  |
|--|--|
| Дебіторська заборгованість дочірнього підприємства перед материнським підприємством виключається | Кредиторська заборгованість материнського підприємства за позиками дочірньому підприємству виключається                  |
| Дебіторська заборгованість материнського підприємства перед дочірнім підприємством виключається  | Кредиторська заборгованість дочірнього підприємства за господарськими операціями материнському підприємству виключається |

Отже, при складанні консолідованого балансу внутрішньогрупові розрахунки як між материнським підприємством і дочірніми підприємствами, так і між дочірніми підприємствами однієї групи повинні взаємовиключатися.

Костюченко В.М. запропонувала класифікацію внутрішньогрупових операцій між учасниками групи у процесі консолідації та пропонує їх поділяти на такі типи [6]:

1) внутрішньогрупові операції, що пов’язані з внутрішніми розрахунками і, відповідно, призводять до виникнення заборгованості, доходів та витрат, що пов’язані з останньою;

2) внутрішньогрупові операції, що пов'язані з внутрішніми результатами від продажу активів.

З цього приводу, вважаємо, за доцільне окремо виділяти елімінування статей балансу, пов'язаних з внутрішньогруповими розрахунками і операціями та елімінування фінансових результатів (прибутку або збитків) від внутрішньогрупової реалізації продукції (робіт, послуг).

Так, при складанні консолідованого звіту про фінансові результати можуть виникати наступні випадки:

1) дочірнє підприємство на кінець звітного року в межах групи здійснило реалізацію товарів материнському підприємству, яке, в свою чергу, здійснило реалізацію всіх товарів покупцю, що не є учасником групи. Таким чином, в консолідований звіт про фінансові результати не включається дохід від реалізації товарів, який відображає внутрішньогруповий оборот, і відповідні витрати. Процедура елімінування фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації товарів за умови повної реалізації товарів третім особам відображена в табл. 5.

**Таблиця 5.** Консолідація фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації товарів за умови повної реалізації товарів третім особам

| <i>Статті материнського підприємства</i>       | <i>Статті дочірнього підприємства</i>     |
|--|---|
| Собівартість реалізованих товарів виключається | Дохід від реалізації товарів виключається |

Таким чином, в консолідованому звіті про фінансові результати відображається дохід від реалізації товарів лише третім особам. Взаємно виключаються показники доходу від реалізації товарів дочірнього підприємства та витрати материнського підприємства на придбання товарів;

2) дочірнє підприємство на кінець звітного року в межах групи здійснило реалізацію товарів материнському підприємству, яке в свою чергу не здійснило реалізації всіх товарів покупцю, що є третьою особою. В такому випадку консолідація звітності ускладнюється тим, що товари залишаються нереалізованими. Якщо розглядати групу в цілому, то такі товари відображаються у вигляді запасів на балансі підприємства групи, а прибуток, який отриманий одним підприємством при реалізації товарів іншому підприємству, є нереалізованим прибутком групи. При складанні консолідованої звітності нереалізований прибуток виключається із загальної суми прибутку групи. Процедура елімінування нереалізованого прибутку і запасів полягає в здійсненні коригування звітності групи підприємств:

Д-т "Собівартість реалізованих товарів";

К-т "Запаси".

Стосовно даного питання консолідації фінансових результатів від внутрішньогрупової реалізації продукції (робіт, послуг) особливий підхід має дослідник Н.В. Уткіна [17], яка в своїй дисертації на тему: "Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств" (2008 р.) вперше запропонувала методика обліку доходів і витрат підприємств, що складають консолідовану фінансову звітність шляхом розподілу фінансових результатів між внутрішньогруповими та звичайними операціями з метою надання можливості суб'єктам господарювання при консолідації фінансової звітності оперативної та достовірно вирізнити чистий прибуток (збиток) від внутрішньогрупових операцій із загального чистого прибутку (збитку) підприємства.



Розроблений механізм Н.В. Уткіної є основою розробки робочої таблиці, яка міститиме зведену інформацію за всіма здійсненими внутрішньогруповими операціями.

Для системного розгляду питання щодо всіх внутрішньогрупових операцій розглянемо також процедури елімінування дивідендів з консолідованого балансу та звіту про фінансові результати.

На основі того, що частина прибутку материнського підприємства формується за рахунок дивідендів, які виплачуються дочірніми підприємствами, сума отриманих дивідендів материнським підприємством в звітному році повинна відобразитися в консолідованій звітності в складі прибутку групи.

Оскільки виплата дивідендів дочірніми підприємствами материнському підприємству є перерозподілом прибутку всередині групи, тобто дана операція є внутрішньогруповою операцією, то при складанні консолідованого звіту про фінансові результати необхідно виключити подвійний рахунок. З цією метою в консолідованій звітності не враховуються дивіденди, виплачені дочірніми підприємствами. В консолідованому балансі та звіті про фінансові результати повинні знайти окреме відображення лише виплачені дивіденди засновникам, які не є учасниками групи підприємств. Отже, враховуючи всі особливості внутрішньогрупових операцій, не можливо здійснювати процедури елімінування внутрішньогрупових операцій лише за окремими підприємствами групи. Тому виключення внутрішньогрупових операцій доцільно здійснювати в робочій таблиці на підставі складання зворотних записів до записів при здійсненні операцій (табл. 6).

**Таблиця 6.** Елімінування внутрішньогрупових операцій при підготовці консолідованої фінансової звітності

| Показники звітності   | Материнське підприємство |          | Дочірнє підприємство |          | Елімінування (виключення) |             |
|---|--------------------------|----------|----------------------|----------|---------------------------|-------------|
|   | Σ                        | Джерело* | Σ                    | Джерело* | Дт                        | Кт          |
| 1   | 2                        | 3        | 4                    | 5        | 6                         | 7           |
| <b>Розділ 1. Елімінування фінансових інвестицій</b>   |                          |          |                      |          |                           |             |
| Інвестиції МП   | 50 000                   |          |                      |          |                           | 50 000 (МП) |
| Власний капітал ДП  |                          |          | 50 000               |          | 50 000 (ДП)               |             |
| <b>Розділ 2. Елімінування статей балансу, пов'язаних з внутрішньогруповими розрахунками і операціями</b>                                |                          |          |                      |          |                           |             |
| Дебіторська заборгованість МП   | 20 000                   |          |                      |          |                           | 20 000 (МП) |
| Дебіторська заборгованість ДП   |                          |          | 10 000               |          |                           | 10 000 (ДП) |
| Кредиторська заборгованість МП  | 10 000                   |          |                      |          | 10 000 (МП)               |             |
| Кредиторська заборгованість ДП  |                          |          | 20 000               |          | 20 000 (ДП)               |             |
| <b>Розділ 3. Елімінування фінансових результатів (прибутку або збитків) від внутрішньогрупової реалізації продукції (робіт, послуг)</b> |                          |          |                      |          |                           |             |
| Дохід від реалізації продукції  | 70 000                   |          |                      |          | 70 000 (МП)               |             |
| Собівартість реалізованої продукції   |                          |          | 70 000               |          |                           | 70 000 (ДП) |
| <b>Розділ 4. Елімінування дивідендів</b>  |                          |          |                      |          |                           |             |
| Дивіденди МП  | 15 000                   |          |                      |          |                           | 15 000 (МП) |
| Дивіденди ДП  |                          |          | 15 000               |          | 15 000 (ДП)               |             |

\* Джерелом виступають окремі фінансові звіти підприємств групи

Дослідження показали, що робоча таблиця повинна розкривати наступну інформацію:

- назву підприємств, які є учасниками внутрішньогрупових операцій;
- суми внутрішньогрупових операцій та розрахунків;
- тип внутрішньогрупових операцій;
- залишки на дату складання балансів за внутрішньогруповими операціями;
- суми прибутку і збитку за внутрішньогруповими операціями.

Для того, щоб кожний учасник групи мав можливість своєчасно виявити внутрішньогрупові операції, необхідно щоб вони були повідомлені материнським підприємством про склад всієї групи, що в подальшому дозволить всім учасникам групи виділити із переліку своїх партнерів внутрішньогрупових контрагентів.

Підсумовуючи викладене, обґрунтуємо власний підхід щодо обліку внутрішньогрупових операцій з метою усунення їх впливу на фінансову звітність групи підприємств. Вважаємо, що спеціальну робочу таблицю за внутрішньогруповими операціями доцільно формувати саме головному (материнському) підприємству групи, адже, дане підприємство має доступ, володіє та розпоряджається обліковою інформацією всіх дочірніх підприємств. Стосовно форми робочої таблиці, то вона повинна базуватися на всіх процедурах елімінування внутрішньогрупових операцій з виділенням окремих розділів за різними видами таких операцій. Відповідно, це в свою чергу сприятиме оперативному формуванню достовірної консолідованої фінансової звітності та контролю обліку внутрішньогрупових операцій. В цілому правильний облік внутрішньогрупових операцій дозволить отримати користувачам реальну інформацію про загальний фінансовий стан і результат господарської діяльності групи підприємств як єдиної економічної одиниці.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Вивчення змісту внутрішньогрупових операцій дозволило встановити необхідність особливого їх врахування в консолідованій фінансовій звітності. Для отримання достовірних показників діяльності об'єднання (групи) запропоновано робочу схему збору інформації про внутрішньогрупові операції та порядок вилучення таких показників, що дозволяє відобразити стан і результати розрахунків в межах об'єднання (групи), забезпечивши системність, взаємозв'язок і відповідність елементів консолідованих фінансових звітів.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99. р. №291 зі змінами та доповненнями.

2. *Корінько М.Д.* Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко. – К.: Видавництво: ТОВ "Клякса", 2009. – 472 с.

3. *Корінько М.Д.* Реструктуризація транснаціональних корпорацій: обліково-аналітичний аспект: монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко, О.І. Пилипенко. – К.: Видавництво: ТОВ "Клякса", 2009. – 520 с.

4. *Коршикова Р.С.* Консолідована фінансова звітність: призначення та методика складання / Р. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №7. – С. 28-40.

5. *Костюченко В.М.* Проблеми консолідації фінансових звітів в іноземній валюті та шляхи їх вирішення: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції ["Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики"] / В.М. Костюченко. – К.: КНЕУ, 2010. – 568 с. – С. 418-420.

6. *Костюченко В.М.* Теоретичні аспекти класифікації внутрішньогрупових операцій [Електронний ресурс] // Облік і фінанси АПК. – 2006. – Режим доступу до журн.: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/152/35>

7. *Литвиненко Н.О.* Внутрішні розрахунки у міжнародних стандартах фінансової звітності: матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні”], (м. Тернопіль, 23-24 квітня 2010 р.) / Н.О. Литвиненко. – Тернопіль: Крок, 2010. – 257 с. – С. 125-127.

8. *Литвиненко Н.О.* Еволюція об'єкта “внутрішні розрахунки” в методологічній основі бухгалтерського обліку / Н.О. Литвиненко // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник національного університету “Львівська політехніка”. – 2009. – 651 с. – 416-423.

9. *Матвеев А.А.* Консолидированная отчетность: методика и практика: [учебно-практическое пособие] / А.А. Матвеев, В.П. Суйц. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 176 с.

10. *Матвеев А.А.* Разработка консолидированной отчетности для вертикально-интегрированных компаний нефтяной отрасли: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности” / А.А. Матвеев. – Москва, 2000. 20 с.

11. *Мошенський С.З.* Економічний аналіз: підруч. [для студ. економічних спеціальностей вищ. навч. закл.] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник. – [2-ге вид.] – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 704 с.

12. *Озеран В.О.* Місце класифікації внутрішніх розрахунків в організації та методиці їх обліку, контролю та аналізу: матеріали та тексти виступів V-ої Міжнародної науково-практичної конференції [Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей] / В.О. Озеран, Н.О. Литвиненко. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 148 с. – С. 93-106.

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

14. *Семчук І.В.* Внутрішньогрупові операції та їх вплив на формування звітності / І.В. Семчук // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 260: В 6 т. – Т. I. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – 308 с. – С. 274-284.

15. *Уманців Г.В.* Основи консолідації фінансової звітності / Г.В. Уманців // Бухгалтерія. – 2002. – № 4/1. – С. 27-36.

16. *Уманців Г.В.* Холдингові компанії та промислово-фінансові групи у сучасній економіці / Г.В. Уманців. – К.: ВІРА – Р, 2002. – С. 129-137.

17. *Уткіна Н.В.* Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Н.В. Уткіна. – Київ, 2008. – 20 с.

СЕМЧУК Інна Василівна – кандидат економічних наук, викладач кафедри економіки підприємств і корпорацій, Вінницький інститут економіки ТНЕУ.

МАЗУР В.Г.– викладач кафедри економіки підприємств і корпорацій, Вінницький інститут економіки ТНЕУ.

Стаття надійшла до редакції 14.08.11 р.