

РАСЧЕТЫ МЕЖДУ ОБОСОБЛЕННЫМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ И ИХ ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

В рыночной экономике важное значение имеют методологические вопросы отражения в учете и консолидированной отчетности внутренних расчетов (внутригрупповых операций). Внимание уделяется как учету внутренних расчетов между предприятиями группы, так и проведению основных корректировок при консолидации отчетности.

К внутригрупповым операциям относятся расчеты между головным и дочерними предприятиями, между дочерними предприятиями одной группы.

В теории права выделяют два способа распределения управленческих функций внутри предприятия. При вертикальном распределении в структуре юридического лица формируются группы людей, перед которыми ставятся общие функциональные задачи. Для удобства структуру дробят на управления, отделы, отделения, участки и проч. Так возникают структурные подразделения, которые формируют управленческую структуру предприятия.

Горизонтальное распределение функций предполагает формирование двух или более сходных по своей структуре и задачам подразделений, географически расположенных обособленно друг от друга. Почти всегда одно из таких подразделений, расположенное по зарегистрированному местонахождению юридического лица, определяется как центральный аппарат или офис, а остальные в зависимости от выполняемых функций именуется филиалами, отделениями, департаментами и проч. Именно эти «остальные» и относят к обособленным подразделениям, т.е. тем, которые территориально обособлены от центрального аппарата управления.

В законодательстве Украине нет достаточно четкого их определения, хотя в законах упоминаются и обособленные подразделения предприятий, и структурные. В подзаконных нормативных актах иногда можно встретить прямую путаницу в терминологии, когда, например, обособленные подразделения определяются как структурные подразделения.

Конкретный порядок оформления документов при хозяйственных операциях между головным предприятием и его обособленным подразделением действующим законодательством не предусмотрен. Однако для организации документооборота и налаживания работы с филиалами головному предприятию необходимо:

1. Четко определить во внутренних документах предприятия (прежде всего в Положении о филиале) задачи и направления деятельности хозяйственной единицы (например, подчеркнуть, что филиал действует для обеспечения нужд уставной деятельности предприятия в области продажи товаров и услуг в регионе).

2. Закрепить в Положении о филиале и, при необходимости в других документах, утвержденных руководством головного предприятия, конкретный

механизм расчета между юридическим лицом и филиалом (порядок определения сумм для нужд филиала с учетом результатов его работы, сроки перечисления и другое).

3. Издать внутренние распорядительные документы для перечисления денежных средств из предприятия в филиал за определенный период, утвердить смету, издать приказ о проведении расчетов и т.п. Если это предусмотрено Положением о филиале или иными действующими в пределах предприятия документами (приказами, внутренними положениями), возможно подписание двухсторонних актов «филиал – предприятие» по результатам деятельности филиала в текущем периоде. Указанный акт будет подтверждать не запрещенную никакими нормативными актами «внутрихозяйственную операцию» по «предоставлению услуг филиалом предприятию» и определять суммы платы за такие услуги для перечисления из предприятия в филиал. Такой акт подписывается руководителем предприятия и руководителем филиала, удостоверяется печатями юридического лица и его подразделения, содержит ссылки на конкретные внутренние документы, «исходные данные» (скажем, установленный внутренними распорядительными документами «% платы за услуги» и объем реализованных при участии филиала товаров от имени и за счет головного предприятия), расчет суммы для перечисления и сроки для перечисления, другую необходимую информацию.

Для учета и финансовой отчетности важно, что в соответствии с п.4 П(С)БУ 19 предприятие А является материнским, а предприятие Б – дочерним.

Это означает, что *предприятие А*:

инвестицию в уставный капитал компании Б отражает на субсчете 141 «Инвестиции связанным сторонам по методу учета участия в капитале»;

стоимость такой финансовой инвестиции на дату баланса переоценивает по методу участия в капитале (п.16 ПБУ-12);

для отражения текущих расчетов при проведении хозяйственных операций с предприятием Б использует субсчет 682 «Внутренние расчеты». Заметим, что использование именно этого субсчета является важной методологической основой для составления консолидированной финансовой отчетности группы предприятий А и Б;

не отражает в составе финансовых результатов отчетного периода часть прибыли (убытка) от передачи (продажи) активов предприятию Б, которое приходится на его долю в уставном капитале предприятия Б. Эту часть предприятие А включает в состав прибылей (убытков) будущих периодов и учитывает их в составе до тех пор, пока предприятие Б не продаст эти активы другим лицам или не начнет амортизировать необоротные активы (п.13 П(С)БУ12). Если доля предприятия А в уставном капитале предприятия Б составляет 100%, а проданы не материально-вещественные ценности, а услуги, предприятие А отражает прибыль (убыток) от операции продажи услуг в полном размере в периоде их предоставления;

принимая во внимание, что предприятие Б находится под его контролем, а значит является связанной стороной (пп.3.2 П(С)БУ 23), раскрывает в своей финансовой отчетности информацию о рассматриваемой операции, а точнее – в

примечаниях к финансовой отчетности, приводя информацию о характере отношений с предприятием Б, объеме проведенной операции, используемом методе оценки активов в проведенной операции, а также указывает сумму дебиторской задолженности по этой операции на дату баланса;

составляет консолидированную финансовую отчетность, в которую включает показатели финансовой отчетности предприятия Б в соответствии с требованиями П(С)БУ 20. При составлении консолидированной финансовой отчетности предприятие А исключает сумму операции по предоставлению предприятию Б информационно-консультационных услуг и сумму его дебиторской задолженности по расчетам за предоставленные услуги на дату баланса.

Предприятие Б, являясь дочерним предприятием:

для отражения текущих расчетов при проведении хозяйственных операций с предприятием А использует субсчет 682. Использование этого субсчета необходимо в основном для составления предприятием А консолидированной финансовой отчетности группы предприятий А и Б;

хозяйственные операции по получению (покупке) активов от предприятия А отражает в обычном порядке;

находясь под контролем предприятия А, а значит являясь связанной стороной, раскрывает в своей финансовой отчетности информацию о рассматриваемой операции, точнее – в примечаниях к финансовой отчетности, приводя информацию о характере отношений с предприятием А, объеме проведенной операции, используемом методе оценки обязательств при проведении операций, сумму кредиторской задолженности по этой операции на дату баланса.

Для налогового учета важно, что предприятие А и предприятие Б являются связанными лицами. Это значит, что *предприятие А*:

доход от продажи услуг предприятию Б определяет исходя из договорных цен, но не ниже обычных, действующих на дату такой продажи;

при продаже услуг предприятию Б налоговые обязательства по НДС начисляет исходя из фактической цены операции, но не ниже обычной.

Предприятие Б, в свою очередь:

расходы на приобретение услуг у предприятия А определяет исходя из договорных цен, но не выше обычных, на дату такого приобретения.

При выполнении консолидации используют таблицу:

Таблица для консолидации

Статья (показатель)	Предприятия		Корректировка		Доля меньшинства	Значение после консолидации
	материнское	дочернее	Дт	Кт		
1	2	3	4	5	6	7

Основными этапами заполнения таблицы являются:

1. Перенос показателей финансовой отчетности материнского предприятия и дочерних предприятий в таблицу для консолидации.

2. Анализ хозяйственных операций материнского и дочернего предприятий в целях определения: сумм внутригрупповых операций, сумм

внутригрупповых сальдо, сумм нереализованных прибылей и убытков от внутригрупповых операций.

3. На основании проведенного анализа определение корректирующих записей и их значений.

4. Определение доли меньшинства, если это необходимо.

5. Завершение процедуры консолидации (гр.7 = гр.2+ гр.3+ (гр.4 и\или гр.5) - гр.6)

Таким образом, процедуры консолидации отчетности проводят по таким основным направлениям:

консолидация капитала,

консолидация сальдо внутригрупповых операций и расчетов,

консолидация финансовых результатов от внутригрупповой реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг.

Методы консолидации капитала при составлении сводной отчетности зависят от степени влияния инвестора на объекты инвестирования объединенных в одну группу предприятий.

Таблица 1. Зависимость метода консолидации отчетности от степени влияния инвестора на объект инвестирования

№ п/п	Степень влияния	Тип объекта инвестирования	Метод консолидации капитала
1	Существенное влияние, полный контроль	Дочерние предприятия	Полная консолидация
1. 2	Существенное влияние, контроль менее чем 100%, но более 50% акций	Дочерние предприятия	Консолидация по методу участия в капитале с выделением доли меньшинства
2. 3	Существенное влияние, совместный контроль	Совместные предприятия	Пропорциональная консолидация
3. 4	Существенное влияние (20% - 50% акций)	Ассоциированное предприятие	Консолидация по методу участия в капитале
4. 5	Инвестирование без существенного влияния и контроля (менее 25% акций)	Несвязанные стороны (предприятия)	Учет инвестиций по себестоимости, справедливой стоимости, консолидация финансовых результатов, отчетность не консолидируется

При консолидации отчетности предприятий, входящих в группу, в последующие периоды их деятельности в целях избежания повторного включения и искусственного завышения величины капитала и финансовых результатов, исключают статьи, отражающие взаимные внутригрупповые операции.

Правильное формирование расчетов внутри обособленных предприятий одной группы имеет целью своевременное управленческое воздействие, как, например, пересмотр целей, внесение изменений в задачи, которые следует выполнить, чтобы избежать кризисных ситуаций.

Литература

1. Скоун Т. Управленческий учет/Пер с англ. Под ред. Н.Д.Эриашвили.- М.:Аудит, Юнити, 2007