

УДК 657.9, 339.5
JEL Classification M16

Озеран Алла
д.е.н., професор
кафедра обліку і оподаткування
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»
Київ, Україна
E-mail: alla_ozeran@ukr.net
Коваль Лариса
к.е.н., головний бухгалтер
ТОВ «Трейд – Інвест»
Львів, Україна
E-mail: larkov655@gmail.com

ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПІДРОЗДІЛАМИ, ВІДКРИТИМИ ЗА МЕЖАМИ МІТНОЇ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ

Анотація

Вступ. Міжнародна інтеграція господарсько-економічних зв'язків та розвиток компаній з іноземним капіталом сприяють розширенню зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, що вимагає формування в обліковому середовищі достовірної інформації для управління підприємством і обумовлює мету досліджень - виявлення теоретичних і методологічних проблем та розробку підходів з удосконалення обліку та звітності взаємовідносин головного підприємства та його підрозділів, відкритих за межами України.

Методи. Інформаційною базою емпіричних досліджень слугувала створена автором база даних, що включала облікову документацію та фінансову звітність 8 компаній публічного сектору України 2016-2017 роки, дані опитування експертів-менеджерів як крупних міжнародних компаній, так і компаній Львівської області. В якості джерела даних слугувала також база даних Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України, а про стан нормативного регулювання обліку – інформаційний портал «Законодавство України» Верховної ради України. Методика дослідження базується на контент-аналізі фінансової звітності компаній, експрес-опитуванні й анкетуванні головних бухгалтерів та експертів-менеджерів, а також критичному аналізі нормативних документів українського законодавства.

Результати. Розглядаються питання узгодження сучасних господарських і законодавчих податкових норм, які регламентують господарські відносини головного підприємства і відокремлених підрозділів, відкритих за межами України. Запропоновано методичні підходи з удосконалення фінансового обліку взаємовідносин зазначених суб'єктів в умовах сучасного законодавства.

Висновки. Внаслідок дослідження отримано наукові і практичні розробки, які доцільно використані у діяльності підприємств та врахувати під час удосконалення сучасної законодавчо-нормативної бази. Підтверджено висунуту гіпотезу про недоцільність застосування механізму контролю розрахунків за відвантаженим іноземному підрозділу товарних та інших цінностей на законодавчому рівні. Це пов'язано з тим, що у взаємовідносинах "голове підприємство – відокремлений підрозділ" відсутній іноземний суб'єкт господарювання. У подальших дослідженнях планується розглянути питання побудови управлінського обліку та звітності суб'єктів бізнесу, які задіяні у зовнішньоекономічній діяльності.

Ключові слова: головне підприємство, філія, іноземний підрозділ, внутрішньогосподарські розрахунки, звітність.

Вступ.

З огляду на обраний політико-економічний та соціальний європейський вектор, трансформація політики держави у сфері економіки та оподаткування спрямована на активізацію перетворень господарського механізму з метою адаптації його до вимог європейських норм. У зв'язку з цим, інтенсивна міжнародна інтеграція господарсько-економічних зв'язків та розвиток компаній з іноземним капіталом сприяють розширенню зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання.

Так, очевидною демонстрацією інтеграційних процесів економік різних держав у зв'язку із залученням інвестицій та здійсненням фінансування поряд із безпосереднім придбанням корпоративних прав українських підприємств є відкриття представництв іноземних держав та розвиток інших форм іноземного бізнесу. Разом з цим, популярними кроками у розширенні вітчизняного бізнесу стає створення та відкриття українськими підприємствами відокремлених підрозділів не лише на території України, але й за її межами.

Слід зазначити, що розширення зон діяльності у зв'язку зі створенням нових сегментів закономірно породжує питання удосконалення методологічних засад фінансового обліку розрахунків головного підприємства з відокремленими підрозділами за товари, роботи, послуги. Адже торговельні підприємства, до складу яких входять філії, представництва чи інші відокремлені підрозділи часто стикаються не лише з проблемами відображення у фінансового обліку внутрішніх операцій, але й з питаннями належного узагальнення вказаних відомостей у звітності. Незайвим у цьому контексті буде згадати чинне нормативно-правове забезпечення, яке, на жаль не має однозначних відповідей та тлумачень окреслених проблемних питань бухгалтерського обліку та звітності операційних, інвестиційних та інших відносин господарюючих одиниць.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання ведення фінансового та податкового обліку товарних операцій підприємства як юридичної особи та його підрозділів неодноразово піднімалися та розглядалися Т. А. Алієвим [1, с. 22], П. О. Куциком, Л. І. Коваль, Т. О. Герасименко [5, с. 69, 6, с. 115], С. О. Строїч [10, с.5]. Зазначені автори відповідали на практичні питання, пов'язані зі стосунками вітчизняних та закордонних господарюючих формувань, частково вирішуючи методологічно-нормативні аспекти проблем. Поряд з цим, проблеми відображення в обліку та звітності відносин підприємств із підрозділами, відкритими за межами України у науково-практичних виданнях розкриті не достатньо.

Мета.

За мету дослідження поставлено виявлення теоретичних і методологічних проблем, розробка підходів з удосконалення обліку й звітності взаємовідносин головного підприємства та його підрозділів, відкритих за межами України, які у сукупності справляють важливий вплив на оподаткування діяльності суб'єктів зовнішньоекономічних відносин.

Методологія дослідження.

Наукове дослідження чинних методологічних проблем відображення в обліку і звітності взаємовідносин суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності базується на діалектичному методі пізнання. Для детальнішого вивчення сучасних проблемних питань обліку та звітності корпоративних формувань використані також інші загальнонаукові методи, а саме, аналізу, синтезу, індукції, дедукції. Вони слугували для виявлення проблемних сторін фінансового обліку господарських операцій та відображення їх у звітності під час провадження зовнішньоекономічної діяльності. Методика дослідження базувалась на контент-аналізі фінансової звітності компаній, експрес-опитуванні й анкетуванні головних бухгалтерів та експертів-менеджерів, а також критичному аналізі нормативних документів українського законодавства.

Результати.

Взаємовідносини підприємства та відокремлених підрозділів, які розташовані та здійснюють свою діяльність на території України врегульовані на законодавчому рівні; методика відображення в обліку і звітності їхньої взаємної діяльності висвітлена достатнім чином. Втім, на сьогодні залишаються невирішеними значна кількість проблемних питань методологічного характеру та питань, пов'язаних із врегулюванням діяльності на рівні нормативно-правових документів.

Тому необхідно провести аналіз методики фінансового та податкового обліку господарських операцій головного підприємства і відокремлених підрозділів, розташованих за межами митної

території України та запропонувати актуальні облікові рішення, які можна використовувати під час відображення в обліку зазначених господарських операцій.

Метою наукового доробку є розробка підходів з удосконалення обліку та звітності господарських операцій головного підприємства та його підрозділів, відкритих за межами України.

Слід зазначити, що відокремлений підрозділ юридичної особи – це філія, інший її підрозділ, що розташований поза місцезнаходженням підприємства та здійснює діяльність з виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг від імені юридичної особи [2]. У зв'язку з цим слід наголосити, що відокремлений підрозділ не може позиціонуватися окремим суб'єктом у контексті ведення діяльності; таким є лише юридична особа.

Положення про філію, яке затверджує головне підприємство визначає умовну майнову відокремленість підрозділу – філії. Тут важливо зауважити, що головне підприємство не відчужує своє майно під час його передавання у відокремлений підрозділ, а ця операція розглядається як переміщення в межах підприємства – юридичної особи.

Чинним законодавством також регулюється перелік повноважень, якими може наділити юридична особа свою філію.

Поряд з цим, заслуговує на увагу відображення в бухгалтерському господарських операцій головного підприємства і підрозділів, виділених на окремий баланс та невідокремлених підрозділів (табл. 1).

Таблиця 1

Відображення в бухгалтерському обліку товарних операцій підприємства та його підрозділів*

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Відокремлені підрозділи		Невідокремлені підрозділи	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Передача товару від головного підприємства підрозділу № 1	10000,00	683.1	281.1	281.2	281.1
2	Передача товару від головного підприємства підрозділу № 2	14000,00	683.2	281.1	281.3	281.1
3	Передача товару з підрозділу № 1 в підрозділ № 2	8000,00	683.2	683.1	281.3	281.2
4	Передача товару з підрозділу № 1 головному підприємству	5000,00	281.1	683.1	281.1	281.2

*Примітка. табл. 1. складена на підставі джерела [4]

Відомості таблиці 1 свідчать про те, що, для обліку розрахунків головним підприємством відкриваються аналітичні рахунки до субрахунків 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та 281 “Товари на складі”. На вказаних субрахунках підрозділи підприємства ведуть облік розрахунків і з головним підприємством, і з іншими підрозділами даної юридичної особи. Також всі розрахункові операції між структурними підрозділами ведуться через головне підприємство.

Під час аналізу відображення в бухгалтерському обліку операцій головного підприємства та підрозділів, відкритих підприємствами за межами митної території України, нами був зроблений висновок про наявність певних невідповідностей у законодавстві.

Для таких ситуацій чинне законодавство встановлює порядок організації обліку та звітності за правилами країни – місцезнаходження підрозділу вітчизняного суб'єкта господарювання. Тому, продемонстрований у таблиці 1 порядок відображення в обліку товарних операцій може бути застосований підрозділами підприємства з місцезнаходженням на території України. Ця проблема також має місце і у зв'язку зі складанням головним підприємством звітності у частині його сегментів, яка базується на відомостях бухгалтерського обліку.

В сучасних умовах мають місце проблемні питання та невідповідності при відображенні у податковому обліку операцій з переміщення товарів через митний кордон України у разі, якщо відокремлений підрозділ є самостійним платником податків за законодавством держави, на

території якої він здійснює діяльність. Відповідно до Митного кодексу, таке переміщення товарів розглядається як звичайний продаж у режимі експорту за межі митної території України [7].

У частині регулювання господарських взаємовідносин чинне законодавство акцентує увагу на тому, що за наявності належно оформлених повноважень юридичної особи керівники її відокремлених підрозділів (філій, представництв, відділень) мають право укладати договори від імені юридичної особи у межах наданих повноважень [2]. У зв'язку з цим, укладення договорів купівлі-продажу між головним підприємством і відокремленим підрозділом з місцезнаходженням за межами України, та надання їх митним органам для оформлення операцій з експорту суперечить чинному господарському та податковому законодавству.

Оскільки відомості податкового обліку формуються з урахуванням бухгалтерського, такий стан, передусім, суттєво впливає на облікові процедури та своєю чергою, на достовірність звітності.

Практика свідчить, що чимало підприємств оформляють господарські відносини зі своїми відокремленими підрозділами, відкритими за межами митної території України на підставі документів, які засвідчують господарські операції з експорту. У фінансовому обліку головного підприємства такі операції відображаються за допомогою рахунку 70 "Доходи від реалізації"; на них розповсюджується правило валютного контролю з питань вчасного закриття експортних контрактів та повернення валютної виручки в Україну у терміни, встановлені вимогами Національного банку України.

Поряд з цим слід навести і додатковий практичний досвід: окрім названої послідовності з відображення в бухгалтерському обліку операцій купівлі-продажу, підприємства відображають внутрішнє переміщення товарів між головним підприємством і відокремленим підрозділом, як цього вимагає чинне вітчизняне законодавство.

Слід вказати, що і такий підхід не досить досконалий, однак на практиці такими неузгодженостями здебільшого нехтують, позаяк на сьогодні переважають вимоги податкового обліку [8]. Що ж стосується відображення у звітності інформації про розрахунки з іноземними підрозділами, це питання на сьогодні не вирішене.

Тому, якщо розглядати головне підприємство і відокремлений підрозділ як два незалежних суб'єкти господарювання, то передавання товарів від одного іншому (експорт) слід вважати продажем. Зазначимо, що під час здійснення товарних операцій головного підприємства і відокремленого підрозділу, відкритого за межами України можуть виникати дещо нестандартні ситуації. Зокрема, візьмо до прикладу ситуацію, якщо товар придбано підрозділом та реалізовано сторонньому покупцеві, а кошти від реалізації отримує головне підприємство. Тоді взаєморозрахунки між головним підприємством та відокремленим підрозділом можуть супроводжуватися випусканням письмового повідомлення про здійснення операції. Тому з метою оподаткування письмове повідомлення прирівнюється до здійснення заліку заборгованості – своєрідної "безготівкової оплати", у зв'язку з чим кошти, отримані головним підприємством, включаються до складу доходу від реалізації.

Базуючись на чинній практиці аналізованих взаємовідносин та з урахуванням чинного законодавства зроблено висновок про те, що відображення в обліку і звітності товарних відносин між головним підприємством і підрозділом, відкритим за межами митної території України не можна ототожнювати із відносинами з підрозділом з місцезнаходженням на території України.

Розв'язання та вирішення питань і проблем, що висвітлюються нами у цій науковій публікації тісно пов'язане із внесенням змін у чинне митне та господарське законодавство, адже відокремлений підрозділ, відкритий за межами митної території України не має статусу юридичної особи, проте митне законодавство потребує встановлення договірних відносин з головним підприємством. Одним із шляхів удосконалення взаємовідносин можуть бути зміни щодо надання статусу юридичної особи відокремленим підрозділам за законодавством іноземної держави – місцезнаходження підрозділу за межами митної території України.

У цьому випадку термін "нерезидент" з огляду на податковий облік доцільно застосовувати лише до розташованих на території України філій, представництв, тощо іноземних держав. Це

забезпечити достовірність звітності головного підприємства.

Висновки і перспекти.

Реалізація викладених пропозицій, сформульованих на підставі аналізу чинних законодавчих і нормативних документів, допоможе здійснити позитивний вплив на методику фінансового і податкового обліку не лише товарних, але й всіх господарських операцій, які описані нами вище.

На наш погляд, недоцільно на законодавчому рівні застосовувати механізм контролю розрахунків за відвантажені іноземному підрозділу товарні та інші цінності. Це пов'язано з тим, що у взаємовідносинах "голове підприємство – відокремлений підрозділ" відсутній іноземний суб'єкт господарювання.

Поряд з цим, здійснення вказаних заходів є підставою для належного ведення обліку головним підприємством з виокремленням взаємовідносин з іноземними підрозділами в аналітичному обліку з метою подальшого правомірного включення їх показників до фінансової звітності підприємства.

Таким чином, вищенаведені пропозиції мають прикладний характер, що дозволить узгодити існуючі на практиці розбіжності між економічними та податковими нормами, пов'язаними з відображенням в бухгалтерському обліку та звітності господарських відносин головного підприємства з відокремленими підрозділами, відкритими за межами України. Також в подальшому потребують розгляду питання налагодження управлінського обліку і звітності господарських взаємовідносин головного підприємства та його підрозділів.

Список використаних джерел

1. Алієв Т. А. Внутрішнє переміщення товарів на торговельному підприємстві. *Все для бухгалтера в торгівлі*. 2007. № 24. С. 22.
2. Господарський кодекс України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення 10.11.2017 р.)
3. Золотухін О. Ведення обліку операцій з товарами у головного підприємства та його філій. *Все для бухгалтера в торгівлі*. 2006. № 39. С. 12.
4. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. (дата звернення 10.11.2017 р.)
5. Куцик П. О., Коваль Л. І., Герасименко Т. О. Зміна статусу підрозділів – нерезидентів та їх вплив на відображення в обліку головного підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія : Економічна. Вип. 30. 2009. С. 69-63.
6. Куцик П. О., Коваль Л. І., Герасименко Т. О. Проблемні питання обліку товарних розрахунків із підрозділами, відкритими резидентами за межами митної території України. *Науковий вісник НЛТУ : збірник науково-технічних праць*. 2009. Вип. 19.1. С. 115-118.
7. Митний кодекс України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення 10.10.2017 р.)
8. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 10.10.2017 р.)
9. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL <http://uapravo.net/data/base51/ ukr51374.htm> (дата звернення 06.10.2017).
10. Строчи́ч С. О. Філії та представництва: створення, реєстрація, податок з доходів. *Все про бухгалтерський облік*. 2006. № 111. С. 7.

Статтю отримано: 10.09.2017 / Рецензування 10.10.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Alla Ozeran

Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Accounting and taxation
Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail: alla_ozeran@ukr.net

Larysa Koval

Ph.D. (in Economics), Chief accountant
LTD «Treid-Invest»
Lviv, Ukraine
E-mail: larkov655@gmail.com

ENTERPRISE ACCOUNTING ON OPERATIONS OF ENTERPRISE UNITS OUTSIDE THE CUSTOM TERRITORY OF UKRAINE

Abstract

Introduction. Intensive international integration of economic connections and development of companies with a foreign capital assist expansion of foreign economic activity of local enterprises. It requires the formation of the registration environment of actual, reliable information for enterprise management. The aim of research study is to determine theoretical and methodological issues and to develop the approaches for the improvement of accounting of relations between main enterprise and its subdivisions outside Ukraine.

Methods. The author created the data basis of original financial documentation of 8 public sector enterprises in Ukraine over the period of 2016-2017 and polling data of expert-managers of both international and Ukrainian (Lviv region) companies to provide the informative basis of empirical research studies. The data source on the condition of normative regulation of accounting in Ukraine was the data basis of legislative acts of Verkhovna Rada of Ukraine and data basis of Government Commission of financial credit documents. Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of original financial statements of companies, polling data and questionnaires of chief accountants and experts-managers, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts.

Results. The concordances of modern economic and legislative tax norms, that regulate the economic relations of main enterprise and separated subdivisions outside Ukraine are examined in the study. The author offers methodical approaches for the improvement of financial account of mutual relations of the marked subjects in terms of modern legislation.

Discussion. The obtained results of the study make it possible to conclude that scientific and practical development can be used in enterprise activities and taken into account during the improvement of modern legislative and normative base. The author argues that it is useless to provide mechanism of settlement transactions in terms of dispatched goods for foreign subdivisions at the legislative level. It is connected, first of all, with the absence of foreign business operation unit in the following scheme: main enterprise and its subdivisions. Further research will be focused on financial accounting procedures and reporting of business subdivisions that take part in foreign economic activities.

Keywords: main enterprise, branch, separate subdivision, foreign operation, internal calculations statements.

References

1. Aliiev, T. A. (2007). Vnutrishnie peremischennia tovariv na torhovel'nomu pidpriemstvi [The internal moving of commodities is to the trade enterprise]. *All for an accountant in trade*, 24, 22. [in Ukrainian].
2. Hospodars'kyj kodeks Ukrainy [Commercial Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/lavs/show/4495-17>. [in Ukrainian].
3. Zolotukhin, O. (2006). Vedennia obliku operatsij z tovaramy u holovnoho pidpriemstva ta joho filij [A main enterprise and his branches have registering of operations with commodities]. *All for an accountant in trade*, 39, 12. [in Ukrainian].
4. Instruktsiia iz zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan' i hospodars'kykh operatsij pidpriemstv i orhanizatsij [Instruction on the application of the Plan of accounts of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/lavs/show/z0893-99>. [in Ukrainian].
5. Kutsyk, P. O. Koval, L. I. Gerasymenko, T. O. (2009) Zmina statusu pidrozdiliv – nerezydentiv ta ikh vplyv na vidobrazhennia v obliku holovnoho pidpriemstva [Change of status of subdivisions - non-residents and their

influence on a reflection in the account of main enterprise]. *Announcer of the Lviv commercial academy. Issues of Economics*, 30, 69-63. [in Ukrainian].

6. Kutsyk, P. O., Koval, L. I. Gerasymenko, T. O. (2009). Problemni pytannia obliku tovarnykh rozrakhunkiv iz pidrozdilamy, vidkrytymy rezydentamy za mezhamy mytnoi terytorii Ukrainy [Problem questions of account of commodity calculations with subdivisions, by open residents outside custom territory of Ukraine]. *Scientific announcer of Lviv National University: is collection of scientific and technical labours*. 19.1. 115-118. [in Ukrainian].

7. Mytnyj kodeks Ukrainy. [Customs Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/lavs/show/4495-17>. [in Ukrainian].

8. Podatkovyj kodeks Ukrainy. [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/lavs/show/2755-17>. [in Ukrainian].

9. Zakon Ukrainy „Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini” No 996-HIV vid 16.07.1999 r. [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of 16.07.1999]. Retrieved from <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm>. [in Ukrainian].

10. Stroich, S. O. (2006). Filii ta predstavnytstva: stvorennia, reiestratsiia, podatok z dokhodiv [Branches and representative offices : creation, registration, tax from profits]. *All about a record-keeping*, 111, 7. [in Ukrainian].

Received: 09.10.2017 / Review 10.10.2017 / Accepted 12.14.2017

