

ХАРАКТЕРИСТИКА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ОБ'ЄДНАНЬ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ

Розглянуто окремі види організаційно-правових форм об'єднань підприємств та визначено їх вплив на організацію бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків

Процеси реформування економіки України характеризуються різноманітністю організаційно-правових форм діяльності підприємств. В сучасних умовах господарювання особливої актуальності набуває вибір оптимальної організаційної структури для досягнення цілей власників капіталу, зокрема, за рахунок об'єднання фінансових, виробничих, технічних та управлінських функцій. Основні положення діяльності об'єднань підприємств передбачені гл. 12 Господарського кодексу України. Проте ведення бухгалтерського обліку розрахунків, що виникають в межах таких інтегрованих структур, залишається неврегульованим та потребує глибокого науково-практичного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у вирішенні проблемних питань бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків здійснили такі відомі вчені, як: О.В. Амеліна, В.М. Костюченко, Н.О. Литвиненко, М.Р. Лучко, Я.В. Соколов, О.В. Тюлюканова. Однак, комплексні дослідження питань організації обліку внутрішніх розрахунків з урахуванням особливостей організаційно-правових форм господарювання відсутні.

Метою дослідження є визначення впливу окремих видів організаційно-правових форм діяльності підприємств на організацію обліку внутрішніх розрахунків.

Викладення основного матеріалу. Згідно зі ст. 120 Господарського кодексу України [3] господарські об'єднання утворюються як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання підприємств, передбачені законом. В табл. 1 наведено основні визначення вказаних інтегрованих структур, сформульовані в Господарському кодексі України.

Таблиця 1. Визначення організаційно-правових форм об'єднань підприємств, наведених в Господарському кодексі України

Вид об'єднання	Визначення
1	2
Асоціація	Договірне об'єднання, створене з метою постійної координації господарської діяльності підприємств, що об'єдналися, шляхом централізації однієї або кількох виробничих та управлінських функцій, розвитку спеціалізації і кооперації виробництва, організації спільних виробництв на основі об'єднання учасниками фінансових та матеріальних ресурсів для задоволення переважно господарських потреб учасників асоціації
Корпорація	Договірне об'єднання, створене на основі поєднання виробничих, наукових і комерційних інтересів підприємств, що об'єдналися, з делегуванням ними окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників органам управління корпорації

Продовження табл. 1

1	2
Консорціум	Тимчасове статутне об'єднання підприємств для досягнення його учасниками певної спільної господарської мети (реалізації цільових програм, науково-технічних, будівельних проектів тощо)
Концерн	Статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, на основі їх фінансової залежності від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності
Асоційовані підприємства (господарські організації)	Група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні
Холдингова компанія	Публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (крім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)

Оскільки вказані визначення характеризують головним чином мету діяльності учасників, проте, не дають змоги проаналізувати основні відмінності між об'єднаннями підприємств. Останнє, зокрема, негативно впливає на організацію бухгалтерського обліку. Тому виникає необхідність звернути увагу на характерні особливості вищенаведених об'єднань підприємств, а також інших видів, що виокремлюють автори в своїх працях (Т.В. Момот, М.В. Кадничанський, О.А. Лобанов, Н.В. Рудь [4, с. 41]) (табл. 2).

Таблиця 2. Аналіз організаційно-правових форм об'єднань підприємств

Вид об'єднання	Тип об'єднання		Співпраця за часом		Об'єднання функцій				Консолідація фінансової звітності	
	статутне	договірне	постійна	тимчасова	економічна (фінансова)	організаційна	виробнича	технологічна		управлінська
Асоціація		+	+				+		+	
Корпорація		+	+		+		+			+
Консорціум	+			+						
Концерн	+		+		+		+	+		
Асоційовані підприємства	+		+		+					+
Холдингові компанії	+		+		+					+
Конгломерат		+	+				+			
Картель, синдикат, пул		+	+		+					
Трест	+		+		+		+	+		

Отже, форма об'єднання, характерна для концерну та холдингу, передбачає посилення контролю за діяльністю учасників, низький рівень їх самостійності та високий ступінь централізації діяльності, що здійснюється ними на постійній основі. Як стверджують Т.В. Момот, М.В. Кадничанський, О.А. Лобанов, Н.В. Рудь [4, с. 42], це особливо характерно для холдингових компаній, де контроль діяльності здійснюється із застосуванням фінансових та корпоративних важелів впливу.

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. Проте в той час вівся облік внутрішньовідомчих розрахунків, що відображав розрахунки з вищестоящою організацією по перерозподілу (вилученню чи отриманню) нею в межах своєї системи оборотних засобів та прибутку [6]. Види внутрішніх розрахунків, які виокремлено в різних літературних джерелах, згруповано в табл. 3.

Таблиця 3. Види внутрішніх розрахунків, які виокремлено в літературних джерелах

Вид внутрішніх розрахунків	Кількість джерел	Автори
Внутрішньогосподарські розрахунки	9	Агеєва Ю.Б., Агеєва А.Б., Азріліян А.Н., Пантелеєв В.П., Сніжко О.С.
Внутрішні операції	2	Азріліян А.Н., Борисов А.Б.
Внутрішньовідомчі розрахунки	4	Азріліян А.Н., Бутинець Ф.Ф.
Внутрішньосистемні розрахунки	1	Азріліян А.Н.
Внутрішньогрупові операції (розрахунки)	7	Вознюк Г.Л., Гордієнко К.Д., Загородній А.Г., Кузнєцов В., Михайленко О., Пантелеєв В.П., Партін Г.О., Сніжко О.С.

Для кращого наочного представлення зведемо отримані результати в діаграму (рис. 1).

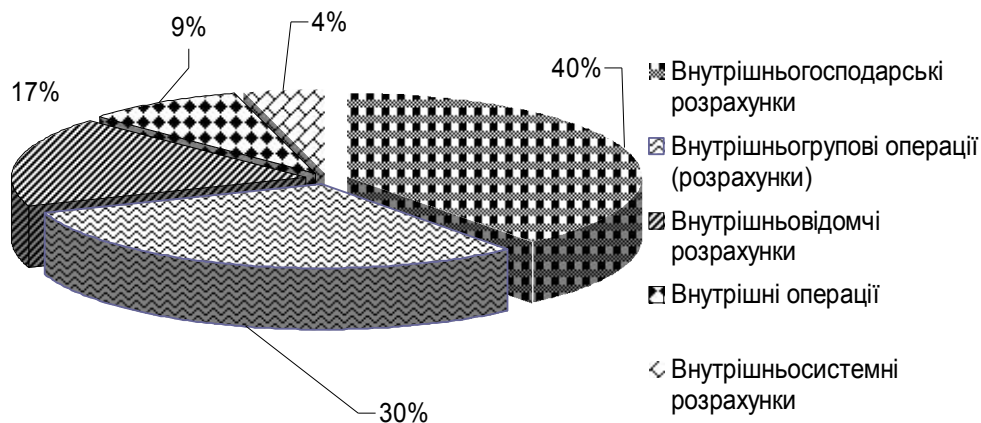


Рис. 1. Підходи до виокремлення видів внутрішніх розрахунків в довідковій літературі

Проведений аналіз дозволяє визначити, що в більшості джерел виокремлено внутрішньогосподарські розрахунки (9 джерел) та внутрішньогрупові розрахунки (7 джерел). Також в деяких джерелах виділено внутрішньовідомчі розрахунки (4 джерела) та 1 автор виділяє внутрішньосистемні розрахунки. Такі автори як А.Н. Азріліян [1] та А.Б. Борисов [2, с. 115] наводять визначення “внутрішні операції” – операції між підрозділами однієї організації, компанії. На нашу думку, такі операції ідентичні внутрішньогосподарським розрахункам – розрахункам, що здійснюються в межах однієї економічної одиниці, яка є однією юридичною особою між внутрішніми підрозділами (цехами, дільницями), або відокремленими структурними підрозділами такими як філії, представництва.

Вищезазначене свідчить про те, що нині в бухгалтерському обліку відображаються різні види внутрішніх розрахунків, їх особливості залежать від структури та виду установ або суб'єктів господарювання, в яких вони здійснюються. На рис. 2 наведено види внутрішніх розрахунків та розкрито їх характеристику.



Рис. 2. Види внутрішніх розрахунків

На нашу думку, розрахунки, які здійснюються між материнською компанією з дочірніми підприємствами або дочірнього підприємства з дочірнім, доцільно називати внутрішньогруповими. Представлений рис. 1 відображає структурні складові внутрішніх операцій та розкриває сутність і значення внутрішньогрупових розрахунків порівняно з іншими внутрішніми розрахунками.

Внутрішньогрупові розрахунки здійснюються на основі внутрішньогрупових операцій. В свою чергу, внутрішньогрупові розрахунки здійснюються в межах групи підприємств – окремими юридичними особами – материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами.

Внутрішньогрупові операції в свою чергу поділяються на вертикальні та горизонтальні. Вертикальні внутрішньогрупові операції здійснюються на основі розрахунків дочірнього підприємства та материнським підприємством. Такі операції пов'язані з перерахуванням виручки за реалізовані товари, основні засоби, надані позики і виплатою заробітної плати. Горизонтальні внутрішньогрупові операції здійснюються між дочірніми підприємствами. До таких операцій відносять переміщення активів від одного дочірнього підприємства в межах групи до іншого.

Особливості внутрішньовідомчих операцій полягають в тому, що вони здійснюються в Україні в бюджетних установах та організаціях, а також у державних підприємствах із вищестоящими організаціями.

В свою чергу внутрішньосистемні розрахунки – розрахунки об'єднань, підприємств зі структурними підрозділами і вищестоящими організаціями, пов'язані, як правило, з передачею основних і оборотних засобів і перерозподілом фінансових ресурсів відповідно до фінансових планів [1]. Дана категорія використовується також в нормативних документах Національного банку України в значенні розрахунків між філіями та іншими структурними підрозділами банку [5].

Наведене розмежування пояснюється тим, що потрібно відобразити вплив організаційно-правової форми суб'єктів господарювання на побудову системи обліку внутрішньогосподарських та внутрішньогрупових розрахунків як структурних складових внутрішніх розрахунків. Так, якщо підприємство має територіально відокремлені структурні підрозділи, виділені на окремі баланси, то бухгалтерський облік, як правило, ведеться децентралізовано у кожному із таких підрозділів, хоча загалом фінансову звітність складає безпосередньо суб'єкт господарювання. У випадку об'єднання підприємств у формі холдингу (акціонерне товариство, що використовує свій капітал для придбання контрольних пакетів акцій інших компаній з метою встановлення контролю над ними та управління значно більшим капіталом, ніж початковий), всі учасники складають відокремлену фінансову звітність, проте, головна компанія консолідує та оприлюднює узагальнені показники діяльності всіх учасників групи. Взаємозв'язок внутрішніх розрахунків, що виникають в діяльності суб'єктів господарювання вищезазначених організаційно-правових форм із елементами методу бухгалтерського обліку, відображено в табл. 4.

Таблиця 4. Порівняльна характеристика застосування елементів методу бухгалтерського обліку в холдингах та на підприємствах, що мають відокремлені підрозділи

Види підприємств		
Елементи методу бухгалтерського обліку	Об'єднання підприємств (холдинги)	Суб'єкт господарювання з відокремленими структурними підрозділами (філіями, представництвами)
Документування	Згідно з переліком типових документів, графіком документообороту, який розробило головне підприємство групи	Згідно з переліком типових документів та графіком документообороту, розробленого підприємством
Інвентаризація (ініціювання здійснення)	Кожен із учасників групи визначає самостійно	Визначає підприємство
Оцінка	Трансфертні (внутрішні) ціни	Трансфертні (внутрішні) ціни
Калькулювання	Згідно з методикою, затвердженою материнським підприємством	Згідно з методикою, затвердженою на підприємстві
Рахунки, що використовуються при здійсненні внутрішніх розрахунків	682 "Внутрішньогрупові розрахунки"	683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"
Подвійний запис	Згідно з номенклатурою внутрішньогрупових операцій та методикою їх обліку для групи, які розробило материнське підприємство	Згідно з номенклатурою внутрішньогосподарських операцій та методикою їх обліку, розробленою підприємством
Баланс	Консолідований	Індивідуальний (у випадку юридичної самостійності структурних підрозділів – показники індивідуальних балансів включаються до балансу по підприємству)
Звітність	Індивідуальна з консолідацією рахунків підприємств групи	Індивідуальна, в якій враховують показники звітності відокремлених структурних підрозділів

Аналізуючи інформацію, наведену в табл. 4, варто зазначити, що організаційно-правова форма діяльності підприємств має значний вплив на методичку бухгалтерського обліку. Зокрема, це стосується таких елементів методу бухгалтерського обліку як документування, калькулювання, подвійний запис, адже, ці процеси регламентуються на рівні материнського підприємства (у випадку холдингу) та на рівні підприємства (у випадку наявності у підприємства відокремлених структурних підрозділів). Відмінним також є те, що об'єднання підприємств у вигляді холдингу складає та подає консолідовану фінансову звітність, яка не враховує суми внутрішньогрупових розрахунків. В свою чергу, підприємства з відокремленими структурними підрозділами в фінансовій звітності відображають суми заборгованості із внутрішніх розрахунків в складі ф. № 1 "Баланс".

Висновки та перспективи подальших досліджень. Зазначено, що відповідно до Господарського Кодексу виділяються наступні види об'єднань: корпорація, концерн, асоціація, консорціум, асоційоване підприємство та холдинг. Визначено, передумови виникнення внутрішньогрупових операцій, що пов'язані з формуванням складних організаційних структур – груп підприємств в сучасних умовах господарювання, а також розкрито відмінності між внутрішньогруповими розрахунками та іншими внутрішніми розрахунками, такими як: внутрішньогосподарські, внутрішньовідомчі та внутрішньосистемні розрахунки. За результатами дослідження унаочнено взаємозв'язок об'єктів організаційно-правових форм господарювання з елементами методу бухгалтерського обліку та з'ясовано їх вплив на побудову системи бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
2. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] // Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної ради України]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>
4. Момот Т.В. та ін. Вартісно-орієнтований організаційно-економічний механізм корпоративного управління холдинговими компаніями: стратегія отримання комбінаторних переваг: монографія // Т.В. Момот, М.В. Кадничанський, О.А. Лобанов, Н.В. Рудь. – Х.: Фактор, 2010. – 220 с.
5. Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України затверджене Постановою Правління Національного банку України 30.12.1998 р. № 566 [Електронний ресурс] // Законодавство України [офіційний веб-сайт Верховної ради України]. — <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0056-99>
6. Приложение 2 к Приказу Министерства финансов СССР от 28 марта 1985 г. N 40 Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data02/tex12639.htm>

ГОЙЛО Наталія Валеріївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 17.01.12 р.