

ВНУТРІШНІ РОЗРАХУНКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ТА ДОСВІД ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

Визначено сутність внутрішніх розрахунків в історичній ретроспективі, проведено аналіз, здійснено групування та узагальнення інформації про внутрішні розрахунки в планах рахунків за період з 1925 р. по 1987 р., досліджено світовий досвід відносно практики розробки підходів до побудови планів рахунків, що відображають внутрішні розрахунки

Постановка проблеми. Багато століть бухгалтерські працівники практично не цікавилися історією свого фаху. Тільки на початку ХХ ст. зародився науковий інтерес до вивчення історії бухгалтерського обліку.

Знання історії обліку важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямків розвитку. Історична еволюція бухгалтерського обліку розглядається не заради її самої, а для полегшення розуміння сучасного і оцінки майбутнього.

Вивчаючи історію, минуле своєї справи, науки, бухгалтерські працівники по-різному розуміють і трактують методи її вивчення і дослідження. Тому підходи до узагальнення і викладення даних питань були і є різними. Дослідження сучасного стану об'єкта "внутрішніх розрахунків" неможливе без осмислення його історичного розвитку.

Необхідність вивчення положень історії, які заклали підґрунтя розвитку бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків, зумовлює актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у вирішенні проблемних питань історичного розвитку внутрішніх розрахунків здійснили такі відомі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, В.М. Костюченко, Н.О. Литвиненко, О.В. Тюлюканова.

Мета дослідження. Визначення сутності внутрішніх розрахунків в різні історичні часи, аналіз і систематизація інформації про внутрішні розрахунки в планах рахунків за період з 1925 р. по 1987 р. в СРСР та в сучасних закордонних планах рахунків з метою узагальнення досвіду щодо практики їх розробки.

Викладення основного матеріалу дослідження. Ярошовець Н.В. [22, с. 7] у своїй роботі застосувала до визначення періодизації становлення і розвитку бухгалтерського обліку в Україні принцип з'ясування основи еволюції бухгалтерського обліку (економічні умови та економічні відносини) та фіксації переходу від одного етапу до наступного (рис. 1).

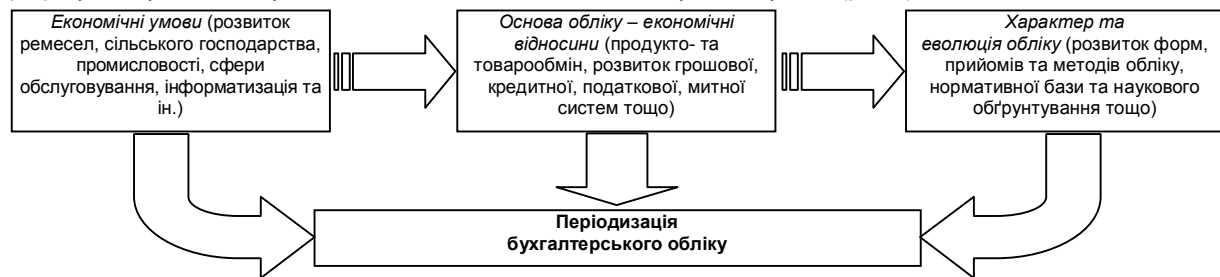


Рис. 1. Критерії періодизації бухгалтерського обліку (систематизовано на основі [22, с. 7])

На підставі виявлених критеріїв еволюції вітчизняного бухгалтерського обліку охарактеризуємо основні моменти виникнення та розвитку внутрішніх розрахунків в Україні.

Перші згадування про рахунки дебіторської заборгованості (контокоренту) знаходимо ще з біблійних часів у вислові царя Соломона, який наполягає на тому, щоб купець рахував, оцінював і записував свої борги [4, с. 380].

Трипільська культура (III тис. до н.е.) характеризується появою ремесел та натуральним продуктообміном, що свідчить про виникнення перших розрахункових операцій між селянами. У грецьких містах Чорноморського узбережжя (I тис. до н.е.) відбувався розвиток ремесел, зовнішньої торгівлі та податкової системи на підставі грошового обігу та товарообміну, що викликало необхідність ведення обліку доходів, витрат і податків, та створенням певних умов для здійснення розрахунків, тобто стягнення податків.

Період Київської Русі та Галицько-Волинського князівства (X-XIV ст.) характеризувався розвитком ремесел, торгівлі, встановленням регулярних податків, поєднанням натурального обміну з грошовим обігом та товарообміном. Це передбачало облік заборгованості не тільки із застосуванням товарообміну, а і здійснення грошових розрахунків.

Існування українських земель у складі Польсько-Литовської держави та Козацька доба (XV-XVII ст.) відзначені подальшим розвитком ремесел та сільського господарства, появою непрямих податків поряд з прямими, розвитком зовнішньої торгівлі та кредитних відносин, що передбачало розвинений грошовий обіг та товарообмін, вексельний обіг та лихварство. Для цього періоду характерна поява внутрішньогосподарських

розрахунків, що здійснювалися між структурними одиницями сільського господарства, розширенням сільськогосподарської діяльності.

В період знаходження України в складі Австро-Угорської та Російської імперії (XVIII – поч. ХХ ст.) набуває подальшого розвитку промисловість, торгівля, виникла банківська система та кооперативний рух, формується єдина грошова система та загальнонаціональний ринок. Це говорить про те, що значно розпочали розширювати господарську діяльність промислові, торгові підприємства, створювати філії на вітчизняній території, які дали змогу посилення розрахунків між підприємствами та їх структурними одиницями.

Набуття Україною незалежності (1991 р.) призвело до початку економічних реформ на підставі приватизації, спрямованих до виникнення ринкових товаровідносин, створення національних грошової, банківської, фінансової, податкової, митної систем, участі України в процесах міжнародної економічної інтеграції. Це свідчить про появу певних об'єднань та угруповань (кооперативів, об'єднаних у споживчі товариства), що вимагало від рахівництва відображення якісно нової категорії – внутрішньогосподарських розрахунків як розрахунків між окремими господарствними структурами (кооперативами) однієї економічної одиниці (споживчого товариства).

Дослідження історичного аспекту появи та розвитку внутрішніх розрахунків на території сучасної України дає підстави стверджувати, що внутрішні розрахунки вперше з'явилися як внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) та поступово переросли у внутрішньосистемні. Поява внутрішньогосподарських розрахунків обумовлена потребою капіталізації сільського господарства.

Так, І. Крайбіг в своїх працях розглядав теорію двох рядів рахунків. Спільно з Р. Райшем, аналізуючи рахунки внутрішньофірмових розрахунків, звернув увагу на те, що мова йде про одну юридичну особу, а, отже, в цьому випадку має виникати єдиний обліковий цикл, в якому і для центру, і для його філій мають відкриватися рахунки внутрішньофірмових взаємних розрахунків [2, с. 71].

Виходячи з цього був сформульований принцип бухгалтерського обліку відомий, як постулат Райша-Крайбіга: обороти і сальдо по рахунках взаємних (внутрішніх) розрахунків повинні бути дзеркально рівні (тотожні) в центральному відділенні та у філіях [2, с. 71].

Цікаві погляди Ж.Г. Курсель-Сенеля і на організацію обліку, і на зведення балансів в умовах децентралізації обліку по філіях. Він вважав, що центральна контора повинна вести рахунок Філій, а філії – рахунок Центральної контори. При цьому Ж.Г. Курсель-Сенель розглядав два варіанти: в першому випадку сальдо рахунку Філій (прибутків або збитків) переноситься або на рахунок Балансу заключного, або на рахунок Збитків та прибутків центральної контори; в другому випадку необхідно робити розгорнуті проводки, які дозволяють об'єднати всі види цінностей і боргів, які є в Головній конторі та у Філіях, тобто штучно створюються фіктивні внутрішньофірмові обороти. Ж.Г. Курсель-Сенель вважав останній варіант правильнішим.

Методологічну основу бухгалтерського обліку об'єкта внутрішніх розрахунків досліджували Г. Маркезіні та К. Чербоні, які вивчали "практичні, перш за все, організаційні питання бухгалтерського обліку, порядок відображення фактів господарського життя". У центрі уваги Г. Маркезіні стояло питання обліку внутрішніх розрахунків. "Він вважав за доцільне у кожному відділенні фірми відкрити рахунок Головної контори. Усі розрахунки відділення з головною конторою та іншими відділеннями своєї фірми в обов'язковому порядку повинні були проводитись через цей рахунок. Фінансові результати відділень (прибуток чи збиток) повинні були також проводитись через цей рахунок. Крім того, Г. Маркезіні при складанні балансу фірми, який являв собою і баланс головної контори, передбачав виділення внутрішніх оборотів, наприклад, у філії – кредит рахунку Товарів, дебет рахунку Головної контори, в центрі – дебет рахунку Товарів, кредит рахунку Головної контори (розрахунки з філіями). Виведення фінансового результату по кожній філії було обов'язковою умовою бухгалтерії" [18, с. 136].

Особливої уваги потребують положення української школи, сформованої в кінці XIX ст. – на початку XX ст., погляди представників якої наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Розвиток внутрішніх розрахунків в представників української школи (узагальнено на основі [2, 3])

Представники	Праці	Основні погляди
1	2	3
Бородкін Олексій Сергійович	"Учет производственных затрат в промышленности", (1973)	Значна увага приділена питанням організації обліку результатів госпрозрахункової діяльності цехів
Валуєв Борис Іванович	"Развитие организации управления экономическо-производственных объединений (програмно-целевой подход)" (1978)	Досліджено розвиток теоретичних основ, методології і організації бухгалтерського обліку на підприємствах та установах різних форм власності
Верига Юстина Андріївна	"Организация бухгалтерського обліку на спільних підприємствах" (1993, у співавторстві)	Визначено основні поняття щодо спільних підприємств та досліджено організацію бухгалтерського обліку на спільних підприємствах
Каракоз Іван Іванович	"Вопросы оперативного экономического анализа работы промышленного предприятия" (1964)	Досліджено питання теорії та методики аналізу, оперативного планування та контролю за роботою цехів та ділянок
Крамаровський Леонід Мойсейович	"Развитие контроля и бухгалтерского учета в промышленности и строительстве" (1989)	Всебічно досліджував методологію і методику бухгалтерського обліку та фінансової звітності державних будівельних організацій. При цьому обґрунтовано і розроблено пропозиції по вдосконаленню методології і методики бухгалтерського обліку основних ділянок виробничо-господарської діяльності будівельних організацій, у тому числі з організації обліку діяльності їх госпрозрахункових структурних підрозділів
Німчинов Прокіп Петрович	"Новая система колгоспного обліку" (1960)	Досліджено переведення колгоспів України на госпрозрахунок та самоокупність. Створив, по суті, нову систему колгоспного обліку, яка, на відміну від діючої на той час (приспосованої до розподілу доходів колгоспів), надала можливість визначати собівартість колгоспної продукції, обліковувати виручку від її реалізації, зіставляти з витратами, визначати прибутки і збитки від діяльності кожного госпрозрахункового підрозділу, а всередині його – від вирощування кожної культури, виду чи вікової групи тварин
Постнікова Галина Валентинівна	"Оперативный контроль основной деятельности в колхозах и совхозах"	Досліджено методику оперативного контролю і аналізу господарської діяльності радгоспів і колгоспів в умовах внутрішньогосподарського розрахунку
Саблук Петро Трохимович	"Организация и эффективность оперативного анализа животноводства в условиях внутрихозяйственного расчета" (1974)	Широке коло наукових інтересів охоплює розробку теоретичних основ трансформації українського сільського господарства до ринкової економіки, формування нової моделі організації сільського господарства на засадах колективної і приватної власності, створення високоавтономних у господарському плані внутрішньогосподарських підрозділів всередині господарств та нових організаційно-правових форм господарювання, що ґрунтуються на приватній власності
Швець Віктор Григорович	"Деякі питання обліку та звітності в промислово-фінансових групах"	Досліджено теорію та організацію обліку в транснаціональних корпоративних об'єднаннях
Шкарабан Степан Іванович	"Економічний аналіз діяльності промислових підприємств і об'єднань" (1995)	Досліджено та узагальнено зміст, функції та основні особливості проведення аналізу різних форм об'єднань
Штейнман Михайло Якович	"Правильно определяют экономию средств на производство" (1968)	Охарактеризована важливість правильного визначення суми економії або перевитрати засобів на виробництво для оцінки роботи бригад і ферм при внутрішньогосподарському розрахунку в колгоспах і радгоспах
	"Строже контролировать выполнение хозрасчетных заданий" (1972)	Визначено необхідність контролю за роботою госпрозрахункових підрозділів, аналізу причин, що вплинули на виконання виробничих завдань, виявлення резервів для збільшення виходу продукції за умови економного витрачання праці і коштів

Також питанням внутрішньогосподарського розрахунку займалися вітчизняні науковці. Так, за редакцією В.М. Домбровського та у співтворстві видано низку праць з проблем внутрішньогосподарського розрахунку.

Крім того, заслуговують на увагу розробки колективу кафедри під керівництвом О.П. Міхалкевича з проблем організації обліку виробничих витрат та внутрішньогосподарських розрахунків між структурними підрозділами сільськогосподарських підприємств в умовах реформування відносин власності та створення різних організаційно-правових господарств.

Таблиця 2. Рахунки, передбачені планами рахунків СРСР (джерело та назва рахунків наведено мовою оригіналу)

Джерело	Рік	Шифр і назва рахунку
1	2	3
Схема распланирования номенклатуры счетов текущего учета трестов [19]	1925	XII. Взаимные расчеты VII. Взаимные расчеты
Номенклатура счетов текущего учета лесной промышленности и лесного хозяйства на 1931 г. [11]	1931	XV. Взаимные расчеты IX. Взаимные расчеты
Инструкция к счетному плану на 1933 и корреспонденция счетов. – Москва-Ленинград, 1933 [8]	1933	XVIII. Взаимные расчеты XXV. Взаимные расчеты
Руководство по типовому плану счетов текущего учета основной деятельности хозорганizations НКТП. – Москва-Ленинград, 1936 [16]	1936	Д. Внутренние счета Б. Внутренние счета
Иванов Б.В. Типовой счетный план в легкой промышленности СССР. Писание и корреспонденция счетов основной деятельности. – Москва-Ленинград, 1937 [7]	1937	Раздел XIV. Расчеты предприятий и трестов с главным отраслевым управлением НКЛП СССР и внутритрестовские расчеты
Руководств по типовому плану счетов текущего учета основной деятельности хозяйственных организаций тяжелой промышленности. – М., 1939 [17]	1939	Раздел 31. Междубалансовые и внутренние расчеты
Ехлаков А.Д. Счетный план и схема корреспонденции счетов для предприятий и снабсбытов системы наркомлеса СССР на 1940 г., М., 1940 [6]	1940	XV. Междубалансовые и внутренние расчеты X. Междубалансовые и внутренние расчеты
Характеристика счетов счетного плана основной деятельности союзов потребительской кооперации (счетный план, характеристика счетов, типовая корреспонденция счетов и строение аналитического учета). – М., 1944 [21]	1944	VI. Внутренние расчеты
Типовой план счетов бухгалтерского учета основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения. Утвержден Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 4 ноября 1954 № 1149 [20]	1954	Раздел XIV. Внутриведомственные расчеты
План счетов бухгалтерского учета для хозрасчетных организаций Министерства сельского хозяйства СССР [10]	1956	Раздел XIII. Взаимные расчеты
План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности совхозов и других государственных предприятий сельского хозяйства (введен в действие с 01 января 1960 г.) [12]	1960	77. Внутриведомственные расчеты 79. Внутрихозяйственные расчеты
План счетов бухгалтерского учета в совхозах и других сельскохозяйственных предприятиях, утвержденный Министерством сельского хозяйства СССР от 26 сентября 1969 г. № 269-4. – М., 1969. [13]	1969	77. Внутриведомственные расчеты по перераспределению оборотных средств и прибыли (в совхозах) 78. Внутриведомственные расчеты по текущим операциям (в совхозах)
Единый план счетов текущего бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций министерства связи СССР от 06.02.1981 г. [5]	1981	77. Внутриведомственные расчеты по перераспределению оборотных средств и прибыли 78. Внутриведомственные расчеты по текущим операциям 79. Внутрихозяйственный расчеты
План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций. Приказ Министерства финансов СССР от 28.03.1985 № 40 [14]	1985	77. Внутриведомственные расчеты по перераспределению оборотных средств и прибыли 78. Внутриведомственные расчеты по текущим операциям 79. Внутрихозяйственный расчеты
План счетов бухгалтерского учета производственно-финансовой деятельности объединений, предприятий и организаций и учрежденной системы Госагропрома СССР (31 декабря 1987) [15]	1987	78. Внутриведомственные расчеты 79. Внутрихозяйственный расчеты

*Джерело та назва рахунків наводяться мовою оригіналу

За результатами дослідження нами виявлено, що з 1925 р. по 1937 р. внутрішні розрахунки були притаманні лише таким господарським одиницям як трести, мали властивості як активного, так і пасивного рахунку та велися із врахуванням різних областей діяльності підприємств.

Із 1937 р. по 1940 р. були систематизовані плани рахунків, ввели більш деталізований аналітичний облік. Починаючи із 1940 р. знову ж таки рахунки мали властивості як активного, так і пасивного рахунку, ввели новий розділ, який мав назву "Міжбалансові і внутрішні розрахунки", в якому було систематизовано як міжбалансові, так і внутрішньобалансові розрахунки підприємств між собою, розрахунки підприємств між комунальними та будівельними

Для більш детального узагальнення інформації про внутрішні розрахунки, нами проведено аналіз планів рахунків в період з 1925 р. по 1987 рр.

В табл. 2 наведений систематизований план рахунків СРСР, в яких наводиться шифр і назва рахунку, що передбачений для відображення внутрішніх розрахунків.

товариствами, також були введені рахунки, які передбачали різні види розрахунків, наприклад, фінансування на підготовку кадрів, бюджетне фінансування, за поточними операціями.

В 1944 р. ввійшов в дію новий розділ "Внутрішні розрахунки", який мав лише декілька рахунків, на яких вівся облік внутрішніх розрахунків по переміщенню оборотних чи основних засобів, по фінансуванню капіталовкладень та облік внутрішніх розрахунків по розподілу оборотних засобів.

В 1954 р. розділ "Внутрішні розрахунки" змінили назву на "Внутрішньовідомчі розрахунки", який доповнився новими рахунками, що були пов'язані із вилученням прибутку та покриттям збитку. А в 1956 р. план рахунків мав лише один рахунок – 54 "Внутрішні

розрахунки”, який не мав точного розпису щодо обліку внутрішніх розрахунків.

Якщо говорити про 1960 р., то планом рахунків було передбачено два рахунки щодо обліку внутрішніх розрахунків: 77 “Внутрішньовідомчі розрахунки” та 79а “Внутрішньогосподарські розрахунки”. Можна вважати, що саме цей рік є роком започаткування та введенням такого терміну як “внутрішньогосподарські розрахунки”.

Планом рахунків бухгалтерського обліку, виробничо-господарської діяльності підприємств, будівництва та господарських організацій, який затверджено у травні 1968 року, було передбачено три рахунки, зокрема: рахунок 77 “Внутрішньовідомчі розрахунки з перерозподілу оборотних коштів і прибутку”; рахунок 78 “Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями”; рахунок 79 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

На нашу думку, назва рахунку 77 є вичерпною та не потребує детальної характеристики господарських операцій, які відображались на цьому рахунку. Назви рахунків 78 та 79 є доволі узагальненими, що обумовлює необхідність детальнішого аналізу переліку операцій, які на цих рахунках відображались. Так, П.А. Костюк наводить перелік субрахунків та їх назв, які свідчать про операції, які обліковувались на рахунку 78: “субрахунок №1 “Засоби в порядку надання фінансової допомоги”, №2 “За тимчасово вилученими сумами вільних оборотних коштів” №3 “За отриманими у тимчасове користування сумами оборотних засобів”, №4 “З оплати обладнання”, №5 “За іншими операціями”, за субрахунком №5 обліковувались операції не лише із вищестоящими організаціями, але й з іншими підприємствами у випадках, коли ці розрахунки неможливо провести через Державний банк. Отримані від вищестоящої організації засоби записуються за кредитом, а засоби, передані цим організаціям – за дебетом”.

Рахунок 79 поділявся на 2 субрахунки: 79.01 “Розрахунки з відділом капітального будівництва”; 79.02 “Розрахунки з іншими господарствами” [9].

На субрахунок 79.01 відображались операції за будівельними роботами, які здійснювались в межах одного відомства. Заборгованість, яка виникала у результаті їх здійснення, повинна була залишатись на балансах підприємств до прийняття рішення про джерела її погашення, які відображались на відокремленому рахунку 93 “Фінансування капітальних вкладень” та могли передаватись через систему внутрішньогосподарських розрахунків на баланс іншої юридичної особи.

На субрахунок 79.02 обліковувались розрахунки з виробничими одиницями та господарствами: за взаємним

відпуском матеріальних цінностей, за реалізацією продукції, за джерелами фінансування та капітального ремонту, за фондами економічного стимулювання тощо.

Але планом рахунків бухгалтерського обліку 1969 р. було передбачено лише два рахунки: 77 “Внутрішньовідомчі розрахунки по розподілу оборотних засобів і прибутку” та 78 “Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями”, і цей рік став початком ведення бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків за різними видами аналітики.

Із 1981 р. по 1985 р. діючими планами рахунків був знову ж таки передбачений 79 рахунок “Внутрішньогосподарські розрахунки”, аналітичний облік за яким вівся в розрізі розрахунків за відділами капітального будівництва та за окремими господарствами.

3 січня 1986 було внесено зміни та доповнення до плану рахунків бухгалтерського обліку, які стосувались його найменування – з останнього були вилучені слова “будівництва та господарських організацій” та додані – “об’єднань та організацій” [1, с. 17], проте методика обліку внутрішньогосподарських розрахунків залишилась незмінною.

Не дивлячись на спроби трансформації національних бухгалтерських систем на світовому рівні, які застосовуються міждержавними інститутами, все ж таки, залишаються великі різниці в системах бухгалтерського обліку навіть в країнах з розвинутою ринковою економікою. Бухгалтерська практика, яка застосовується в більшості зарубіжних країн, відрізняється використанням положень принципу обачності, принципу балансової вартості і фіскальних законів.

Бухгалтерський облік різних країн суттєво відрізняється в силу багатьох причин та обставин.

Кожній країні притаманні свої історія, культурні цінності, політична система, традиції тощо. Теж саме можна сказати і про бухгалтерський облік. Двох абсолютно однакових систем бухгалтерського обліку не існує. Так, принципи бухгалтерського обліку в одній країні значно відрізняються від побудови обліку в іншій. Всі ці відмінності зумовлені як різноманітністю існуючих форм організації господарської діяльності, так і впливом зовнішніх факторів (політичних, економічних, соціальних, географічних тощо).

Отже, розглянемо плани рахунків різних країн світу в частині внутрішніх розрахунків (табл. 3).

Таблиця 3. Рахунки з обліку внутрішніх розрахунків в планах рахунків різних країн

Країна	Рахунки з обліку внутрішніх розрахунків	
	Клас (група)	Шифр і назва рахунку
1	2	3
Ізраїль	7000. Поточні активи	7460. Дебіторська заборгованість асоційованих підприємств
	9000. Поточні зобов'язання	9430. Кредиторська заборгованість асоційованим компаніям
		9630. Зобов'язання до асоційованих компаній
Естонія	23. Інші короткострокові розрахунки	233. Розрахунки з поставки дочірнім (материнським) підприємствам
	63. Інші розрахунки по підприємництву	6331. Витрати по утриманню об'єднань, асоціацій
Франція	Клас 1. Рахунки капіталу	18. Внутрішньофірмові розрахунки
	Клас 4. Рахунки розрахунків	45. Материнське товариство і дочірні підприємства
Польща	Клас 2. Розрахунки і претензії	25. Внутрішні розрахунки
Республіка Болгарії	4. Рахунки розрахунків	43. Внутрішні розрахунки
Словаччина	Клас 3. Облік заборгованості і зобов'язань	39. Корируючі проводки до заборгованості і зобов'язань, і внутрішніх операцій
Росія	Розділ VI. Розрахунки	79. Внутрішньогосподарські розрахунки
Республіка Білорусь	Розділ VI. Розрахунки	79. Внутрішньогосподарські розрахунки
Республіка Молдова	22. Короткострокова дебіторська заборгованість	2231. Короткострокова дебіторська заборгованість дочірніх підприємств
	52. Короткострокові торгові зобов'язання	5221. Короткострокові зобов'язання дочірніх підприємств

Продовження таблиці 3

1	2	3
Азербайджанська Республіка	17. Довгострокова дебіторська заборгованість	172. Довгострокова дебіторська заборгованість дочірніх (залежних) підприємств
	21. Короткострокова дебіторська заборгованість	212. Короткострокова дебіторська заборгованість дочірніх (залежних) підприємств
	43. Довгострокова кредиторська заборгованість	432. Довгострокова кредиторська заборгованість дочірніх (залежних) підприємств
	53. Короткострокова кредиторська заборгованість	532. Короткострокова кредиторська заборгованість дочірніх (залежних) підприємств
Республіка Казахстан	Розділ 1. Короткострокові активи	1220. Короткострокова дебіторська заборгованість дочірніх організацій 1240. Короткострокова дебіторська заборгованість філій і структурних підрозділів
	Розділ 2. Довгострокові активи	2120. Довгострокова дебіторська заборгованість дочірніх організацій 2140. Довгострокова дебіторська заборгованість філіалів і структурних підрозділів
	Розділ 3. Короткострокові зобов'язання	3320. Короткострокова кредиторська заборгованість дочірніх організацій 3340. Короткострокова кредиторська заборгованість філій і структурних підрозділів
	Розділ 4. Довгострокові зобов'язання	4120. Довгострокова кредиторська заборгованість дочірніх організацій 4140. Довгострокова кредиторська заборгованість філій і структурних підрозділів

Даний аналіз показує, що Росія та Республіка Білорусь так і відображають внутрішні розрахунки на рахунку 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки", як це було при СРСР. Також в Польщі та Республіці Болгарії виділені окремі рахунки, які передбачені для відображення внутрішніх розрахунків (25 "Внутрішні розрахунки" та 43 "Внутрішні розрахунки" відповідно). В інших досліджуваних країнах облік внутрішніх розрахунків відображається в складі кредиторської і дебіторської заборгованості.

Підводячи підсумок дослідження світового досвіду відносно практики розробки підходів до побудови планів рахунків, можна стверджувати, що бухгалтерський облік внутрішніх розрахунків визначається середовищем, в якому він функціонує.

Враховуючи вищевикладений матеріал, можна сказати, що перехід України до ринкової системи призвів до змін внутрішніх розрахунків. Це полягало у тому, що частина внутрішньовідомчих та внутрішньогосподарських відносин або була скасована, або еволюціонувала у внутрішньогрупові.

Процеси приватизації та акціонування капіталу стали основою для виникнення внутрішньогрупових розрахунків на території сучасної України, вони пов'язані із частковою участю у розподілі прибутку.

Отже, можна стверджувати те, що в Україні внутрішні розрахунки еволюціонували у змістовому значенні (наповненні форми), проте, економічна сутність здійснюваних операцій та потреба у наявності таких розрахунків залишалась незмінною: залучення (об'єднання) та перелив капіталу. Тобто поняття різні, а значення – одне, оскільки відмінність полягає лише у тому, в яких межах цей перелив здійснюється.

Новим для України у методологічному аспекті є те, що внутрішні розрахунки в межах однієї особи "переросли" до розрахунків між юридичними особами однієї країни. Виходячи з цього, вони повинні виступати як самостійний об'єкт обліку.

Отже, можна стверджувати, що поява та еволюційний розвиток внутрішніх розрахунків зумовлений розвитком суспільства, відносин у суспільстві, форм власності тощо. Необхідність їх існування на міжнародному рівні обумовлена міжнародною торгівлею, переливом капіталу, необхідністю контролю (міжнародні ТНК).

Передумовами виникнення внутрішніх розрахунків можна вважати такі фактори: наявність певних господарських угруповань, в межах якої ці розрахунки, власне, й відбуваються, пошук легітимних форм фінансування діяльності економічних одиниць, а саме: вкладення капіталу, його розподіл, перелив та вилучення.

Торгівлю можна з впевненістю вважати основою для зародження внутрішніх розрахунків, а методологічну основу бухгалтерського обліку об'єкта "внутрішні розрахунки" віднести до періоду розвитку промислового

капіталізму. Тобто, економічною основою їх виникнення є потреба у залученні капіталу з метою фінансування діяльності, вкладенні та розподілі капіталу.

За юридичною природою внутрішні розрахунки можуть відбуватись всередині об'єднань, заснованих на пайовій або частковій участі (за умов, якщо не йдеться про державні підприємства), а також між підприємствами, які зберегли частку державного фінансування та перебувають у господарському віданні певного міністерства чи відомства.

В умовах ведення фінансово-господарської діяльності єдиною економічною одиницею, участь в якій ґрунтується або на умовах об'єднання паїв (трудових, грошових та майнових), або часткової участі (господарські, зокрема, акціонерні товариства) завжди наявні внутрішні розрахунки.

В результаті глобалізаційних процесів, які відбуваються в економіці, існує необхідність внесення відповідних змін до методології обліку внутрішніх розрахунків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі проведеного дослідження теоретичних аспектів внутрішніх розрахунків підприємства можна зробити наступні висновки: 1. Виявлено, що перші згадування про "внутрішні розрахунки" сягають біблійних часів у вислові царя Соломона та з розвитком ринкової економіки набували значної уваги в системі відносин між суб'єктами господарювання. 2. Визначено, що внутрішні розрахунки вперше з'явилися як внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові) та поступово переросли у внутрішньосистемні. 3. Проведено аналіз, здійснено групування та узагальнення інформації про внутрішні розрахунки в планах рахунків в період з 1925 р. по 1987 р., та визначено, що з початку 1925 р. облік внутрішніх розрахунків мав властивості як активного, так і пасивного рахунку та вівся в розрізі аналітики. А починаючи із 1960 р. облік внутрішніх розрахунків став більш деталізований і в планах рахунків передбачалися лише два рахунки для обліку внутрішньогосподарських розрахунків. 4. Здійснено дослідження світового досвіду відносно практики розробки підходів до побудови планів рахунків, та визначено, що в Російській Федерації та Республіці Білорусь так і відображають внутрішні розрахунки на рахунку 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки", як це було за часів СРСР. Також в Польщі та Республіці Болгарії виділені окремі рахунки, які передбачені для відображення внутрішніх розрахунків (25 "Внутрішні розрахунки" та 43 "Внутрішні розрахунки" відповідно). В інших досліджуваних країнах облік внутрішніх розрахунків відображається в складі кредиторської і дебіторської заборгованості.

Список використаної літератури:

1. *Алдаранова О.С.* Бухгалтерский учет и контроль взаиморасчетов в системе управления структурными подразделениями: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / О.С. Алдаранова. – Москва, 2006. – 25 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"]. Ч. II / Ф.Ф. Бутинець. – [2-е вид., доп. і перероб]. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 512 с.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Історія розвитку бухгалтерського обліку: [навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050.106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 320 с.
4. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: [монографія]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 620 с.
5. Единый план счетов текущего бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций министерства связи СССР от 06 февраля 1981 г.
6. *Ехлаков А.Д.* Счетный план и схема корреспонденции счетов для предприятий и снаббывтов системы наркомлеса СССР на 1940 г. / А.Д. Ехлаков. – М., 1940. – 86 с.
7. *Иванов Б.В.* Типовой счетный план в легкой промышленности СССР. Писание и корреспонденции счетов основной деятельности / Б.В. Иванов. – Москва-Ленинград, 1937. – С. 1-17.
8. Инструкция к счетному плану на 1933 и корреспонденция счетов. – Москва-Ленинград, 1933. – С. 3-18.
9. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета производствен-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных операций: утв. Письмом Министерства финансов СССР от 30 мая 1968. № 30: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.knukim-edu.kiev.ua/index.php?id=584&view=article>.
10. *Митюшкин Т.С.* Теория бухгалтерского учета / Т.С. Митюшкин. – М.: Сельхозиздат, 1957. – 376 с.
11. Номенклатура счетов текущего учета лесной промышленности и лесного хозяйства на 1931 г. – С. 5-12.
12. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности совхозов и других государственных предприятий сельского хозяйства (введен в действие с 01 января 1960 г. – М., 1960.
13. План счетов бухгалтерского учета в совхозах и других сельскохозяйственных предприятиях, утвержденный Министерством сельского хозяйства СССР от 26 сентября 1969 г. № 269-4. – М., 1969.
14. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и инструкция по его применению, утверждены Приказом Министерства финансов СССР № 40 от 28 марта 1985 г. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 175 с.
15. План счетов бухгалтерского учета производственно-финансовой деятельности объединений, предприятий и организаций и учреждений системы Госагропрома СССР от 31 декабря 1987 г. – М., 1987.
16. Руководство по типовому плану счетов текущего учета основной деятельности хозорганизаций НКТП. – Москва-Ленинград, 1936. – С. 5-15.
17. Руководство по типовому плану счетов текущего учета основной деятельности хозяйственных организаций тяжелой промышленности. – М., 1939. – 64 с.
18. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебное пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
19. Схема рас планирования номенклатуры счетов текущего учета трастов // Счетоводство. – Москва, 1925. – № 9 (24). – С. 1126-1134.
20. Типовой план счетов бухгалтерского учета основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения. Утвержден Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР № 11494 ноября 1954 г.
21. Характеристика счетов счетного плана основной деятельности союзов потребительской кооперации (счетный план, характеристика счетов, типовая корреспонденция счетов и строение аналитического учета). – М, 1944. – 86 с.
22. *Ярошовець Н.В.* Історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні (методологічний аспект, історико-теоретичний вимір): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Н.В. Ярошовець. – Київ, 2003. – 16 с.

ГОЙЛО Наталя Валеріївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблемні питання обліку та контролю розрахункових операцій підприємств