

ВПЛИВ ОБ'ЄКТІВ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ

© Литвиненко Н.О., Нашкерська М.М., 2012

Проаналізовано економіко-правові засади створення та функціонування різноманітних груп та об'єднань підприємств як системи бізнесу. Встановлено взаємозв'язок таких об'єктів організаційно-правових форм господарювання, як підприємство, відокремлений структурний підрозділ, материнське підприємство, дочірнє підприємство, асоціація, корпорація, концерн, консорціум із елементами методу бухгалтерського обліку при побудові системи обліку внутрішніх розрахунків.

This article analyzes the economic and legal principles of establishment and operation of different groups and associations of enterprises as system of business. The relation between the objects of legal forms of management - enterprise, separate business unit, parent company, subsidiary company, association, corporation, concern, consortium - with elements of the method of accounting for the organization of accounting for internal calculations have researched.

Постановка проблеми. У системі бухгалтерського обліку факти господарського життя повинні відображатися відповідно до принципу превалювання сутності економічних явищ над їх формою. Це зумовлює об'єктивну потребу розгляду впливу організаційно-правових форм господарювання сучасних підприємств та їх об'єднань на організацію та методику обліку внутрішніх розрахунків між учасниками ринкових відносин, що пов'язані відносинами контролю-підпорядкування. Адже процеси приватизації й реструктуризації великих підприємств, а також галузевих комплексів привели до утворення груп суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних відносинами економічної та організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі й управлінні. Системний підхід до обліку розрахунків у межах взаємопов'язаних підприємств можна забезпечити, проаналізувавши економіко-правові засади створення та функціонування суб'єктів господарювання, що пов'язані відносинами контролю-підпорядкування, та визначивши можливі економічні та фінансові механізми взаємодії, що є визначальними для управління ними та організації бухгалтерського обліку.

Незважаючи на структурні зміни в економіці, окремі теоретичні та практичні проблеми бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків залишаються невирішеними. Недостатньо обґрунтованою є проблема впливу окремих об'єктів організаційно-правових форм господарювання на організацію та методику обліку внутрішніх розрахунків.

Вищевикладені факти засвідчують актуальність цієї теми, зумовлюють мету та основні завдання дослідження.

Аналіз останніх досліджень. Комплексні дослідження щодо організації обліку внутрішніх розрахунків за елементами методу бухгалтерського обліку та у взаємозв'язку із об'єктами організаційно-правових форм господарювання відсутні. Разом з тим, у наукових дослідженнях В.М. Костюченко та М.Р. Лучка приділено увагу порядку відображення та елімінування окремих внутрішньогрупових операцій у консолідованій фінансовій звітності [6, 8]. Контекстні згадки щодо впливу внутрішньогрупових розрахунків на формування фінансової звітності містять також праці О.В. Амеліної, С.А. Кузнецової. Зокрема, О.В. Амеліна зазначає, що «формальне відображення господарських операцій (за рахунок внутрішньогрупових та (або) взаємокомпенсуючих операцій призводить до маніпулювання статтями фінансової звітності залежно від управлінських потреб компанії» [1, с. 11–12]. С.А. Кузнецова акцентує увагу на тому, що «значні обсяги показників, що компонуються та наводяться у консолідованій фінансовій звітності, потенційно обумовлюють можливості зниження якості цієї звітності. Тому суб'єктам господарювання необхідно виважено підходити до формування бухгалтерської інформації з внутрішніх розрахунків, наприклад,

складання таблиці відповідності внутрішньогрупових розрахунків по кожному підприємству, звітність якого включається до консолідованої фінансової звітності компанії» [7, с. 54].

Постановка завдання. Метою статті є дослідження впливу окремих об'єктів організаційно-правових форм господарювання на організацію обліку внутрішніх розрахунків через виокремлення взаємозв'язку об'єктів організаційно-правових форм господарювання із елементами методу бухгалтерського обліку та синтез понять «група пов'язаних сторін» і «група взаємопов'язаних підприємств».

Виклад основного матеріалу. Основною засадою дослідження питань створення груп та об'єднань підприємств, взаємопов'язаних через систему участі в капіталі або в управлінні, є те, що вони розвиваються від простих до складних форм. Так, підприємство – самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності [2]. Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно та самостійний баланс [2, ст. 62]. Залежно від кількості учасників, які утворюють підприємство, воно може бути корпоративним (підприємство, створене двома або більше засновниками) та унітарним (створене одним засновником). Суб'єкти господарювання мають право відкривати свої філії, представництва, інші відокремлені підрозділи без створення юридичної особи, погоджуючи питання про розміщення таких підрозділів підприємства з відповідними органами місцевого самоврядування.

Відокремлений підрозділ юридичної особи – це філія, інший підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги від імені юридичної особи, або здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи [4, ст. 1]. Філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій [12, ст. 95]. Представництво – це відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи [12, ст. 95]. Філія як функціональний відокремлений підрозділ може виконувати і частину функцій представництва та підлягає реєстрації окремим платником податку на прибуток підприємств.

Отже, підприємство як окремий суб'єкт господарювання може мати дволанкову структуру управління. Її нижчий рівень формують відокремлені структурні підрозділи (філії або представництва), як виділені, так і не виділені на самостійний баланс, а вищу ланку – безпосередньо підприємство як окрема юридична особа, що створила відокремлені структурні підрозділи. Від організаційної структури залежить номенклатура операцій, які відбуваються під час внутрішньогосподарських розрахунків. Для цілей ведення аналітичного обліку розрахункових операцій у межах одного підприємства (взаємовідносини підприємство – відокремлений структурний підрозділ) юридичну особу, яка, крім функцій управління, може вести і певні види діяльності, як правило, називають головним підприємством, виконавчою дирекцією, адміністрацією тощо. Під головним підприємством (ГП) розумітимемо суб'єкт господарювання – юридичну особу, яка має відокремлені структурні підрозділи.

Виділені на самостійний баланс відокремлені структурні підрозділи, які відкрили поточні рахунки в банку, залежно від джерел фінансування можна умовно розділити на:

– затратні підрозділи – відокремлені підрозділи, діяльність яких фінансується за рахунок головного підприємства (наприклад, ремонтні майстерні, завданням яких є тільки обслуговування безперебійного процесу перевезень);

– доходні підрозділи – відокремлені підрозділи, які ведуть фінансово-господарську діяльність та функціонують за рахунок коштів (виручки), отриманих на власний поточний рахунок.

Наведене розмежування пояснюється тим, що потрібно відобразити вплив організаційно-правової форми таких її об'єктів, як підприємство та відокремлений структурний підрозділ, на побудову системи обліку внутрішньогосподарських розрахунків як структурної складової 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 баланс підприємства складає безпосередньо суб'єкт

господарювання. Взаємозв'язок вищезазначених об'єктів організаційно-правових форм із елементами методу бухгалтерського обліку унаочнено у табл. 1.

Таблиця 1

Взаємозв'язок об'єктів організаційно-правових форм господарювання «підприємство» та «відокремлений структурний підрозділ» із елементами методу бухгалтерського обліку

Об'єкт ОПФГ		Суб'єкт господарювання	
		Підприємство	Відокремлений структурний підрозділ
Характеристика впливу			
Форма організації бухгалтерської служби		Децентралізована	Пооб'єктна централізація
Елементи методу бухгалтерського обліку	Оцінка	Внутрішні ціни	Внутрішні ціни
	Документування	Розробляє перелік типових документів та графік документообігу	Згідно з переліком типових документів та графіком документообігу, розробленого підприємством
	Рахунки бухгалтерського обліку	Внутрішньогосподарських розрахунків	Внутрішньогосподарських розрахунків
	Подвійний запис	Розробляє номенклатуру операцій та методик їх обліку	Згідно з номенклатурою внутрішньогосподарських операцій та методикою їх обліку, розробленою підприємством
	Інвентаризація (ініціювання проведення)	Визначається самостійно	Визначає підприємство
	Баланс	Індивідуальний (зведений)	Індивідуальний
	Звітність	Індивідуальна, в якій враховують показники звітності відокремлених структурних підрозділів	Індивідуальна

Підприємство може стати учасником різноманітних господарських об'єднань та груп. Господарські об'єднання утворюють, поєднуючи господарську діяльність (виробничу, комерційну та інші види діяльності). Об'єднання підприємств – це господарська організація, утворена у складі двох або більше суб'єктів господарювання з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для виконання спільних економічних та соціальних завдань.

Такі господарські об'єднання, як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, інші об'єднання підприємств, передбачені законом, мають вищі органи управління (загальні збори учасників) та утворюють виконавчі органи, передбачені у їх статуті.

Із перелічених господарських об'єднань, організаційно-правові форми створення яких передбачає законодавство України, в асоціаціях та корпораціях відносини між учасниками регулюються на договірній основі. Створюють такі групи підприємств з метою постійної координації господарської діяльності суб'єктів господарювання, що об'єдналися. Як асоціація, так і корпорація можуть мати повноваження представляти інтереси підприємств-учасників.

Консорціум та концерн належать до господарських об'єднань підприємств, що діють на підставі статуту. Проте учасники консорціуму створюють його, щоб досягти певної спільної господарської мети (реалізувати цільові програми, науково-технічні, будівельні проекти тощо). Консорціум використовує кошти, які надають учасники, централізовані ресурси, виділені на фінансування відповідних програм, а також кошти, що надходять з інших джерел, в порядку, визначеному його статутом.

Концерном визнають статутне об'єднання підприємств, а також інших організацій, основане на фінансовій залежності від одного або групи учасників об'єднання, з централізацією функцій науково-технічного і виробничого розвитку, інвестиційної, фінансової, зовнішньоекономічної та іншої діяльності. Учасники концерну делегують йому частину своїх повноважень, наприклад, право представляти їх інтереси у відносинах з органами влади, іншими підприємствами. Залежність організації бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків від виду господарського об'єднання відображено у табл. 2.

**Взаємозв'язок об'єкта організаційно-правової форми господарювання «об'єднання підприємств»
із елементами методу бухгалтерського обліку**

Характеристика впливу	Господарське об'єднання			
	Об'єкт ОПФГ	Асоціація	Корпорація	Консорціум
Форма організації бухгалтерської служби	Децентралізована	Децентралізована	Децентралізована	Децентралізована із централізацією консолідації
Оцінка	Балансова вартість	Балансова вартість	Балансова вартість	Трансфертні ціни
Документування	Перелік типових форм документів та графік документообігу кожне підприємство розробляє самостійно	Перелік типових форм документів та графік документообігу кожне підприємство розробляє самостійно	Перелік типових форм документів та графік документообігу кожне підприємство розробляє самостійно	Розробляє перелік типових документів та графік документообігу
Рахунки бухгалтерського обліку	Розрахунків з покупцями та замовниками, різними дебіторами і кредиторами	Розрахунків з покупцями та замовниками, різними дебіторами і кредиторами	Розрахунків з покупцями та замовниками, різними дебіторами і кредиторами	Внутрішньогрупових розрахунків
Подвійний запис	Номенклатуру розрахункових операцій та методіку обліку кожне підприємство розробляє самостійно	Номенклатуру розрахункових операцій та методіку обліку кожне підприємство розробляє самостійно	Номенклатуру розрахункових операцій та методіку обліку кожне підприємство розробляє самостійно	Номенклатуру внутрішньо-групових операцій та методіку їх обліку розробляє концерн
Інвентаризація (ініціювання проведення)	Періодичність проведення визначає кожне підприємство самостійно	Періодичність проведення визначає кожне підприємство самостійно	Періодичність проведення визначає кожне підприємство самостійно	Періодичність проведення визначає головне підприємство
Баланс	Індивідуальний	Індивідуальний	Індивідуальний	Індивідуальний, консолідується
Звітність	Індивідуальна, консолідація відсутня	Індивідуальна, консолідація відсутня	Індивідуальна, консолідація відсутня	Індивідуальна з консолідацією рахунків
Елементи методу бухгалтерського обліку				

Внаслідок операцій з придбання, злиття та поглинання, поширених у вітчизняній економічній практиці, утворюються різні групи. Проаналізувавши визначення груп у різних наукових працях (В.М. Костюченко, М.Р. Лучка, Г.В.Уманців) [6, 8, 11], пропонуємо тлумачення поняття «група пов'язаних сторін», що ґрунтується на визначенні терміна «пов'язані сторони», наведеному в ПСБО 2 «Баланс».

Під групою пов'язаних сторін розумітимемо економічне об'єднання юридично самостійних суб'єктів господарювання та фізичних осіб, стосунки між якими дають можливість одному підприємству чи фізичній особі контролювати іншого суб'єкта господарювання або істотно впливати на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

До групи взаємопов'язаних підприємств ми зараховуємо економічне об'єднання юридично самостійних суб'єктів господарювання, стосунки між якими зумовлюють можливість одного підприємства контролювати інше або ж суттєво впливати на ухвалення фінансових і оперативних рішень іншою стороною. В одній групі взаємопов'язаних підприємств може бути більше ніж одна консолідована група.

До взаємопов'язаних суб'єктів господарювання належать материнське (холдингове) та його дочірні підприємства, спільне підприємство та його контрольні учасники, підприємство-інвестор і його асоційовані підприємства.

Під материнським підприємством розуміють «підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств» [9]. Дочірнім називають підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) суб'єкта господарювання [9]. Холдингова компанія – акціонерне товариство, яке володіє, користується та розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств [5, с. 1].

Поняття і статус спільного підприємства визначається Законом України «Про зовнішньо-економічну діяльність», за нормами якого спільні підприємства – це підприємства, створені на основі поєднання капіталу суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, спільного управління та розподілу результатів і ризиків» [3, с. 1]. Учасники спільного підприємства, які контролюють його діяльність, є контрольними учасниками.

Асоційовані підприємства (господарські організації) – це група суб'єктів господарювання – юридичних осіб, пов'язаних відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному фонді та/або управлінні.

В узагальненому вигляді взаємозв'язок таких об'єктів організаційно-правових форм господарювання, як «материнська компанія» та «дочірнє підприємство», із елементами методу бухгалтерського обліку щодо внутрішніх розрахунків наведено у табл. 3.

З урахуванням запропонованого нами визначення групи взаємопов'язаних підприємств та характеристики суб'єктів господарювання, які можуть входити до її складу, спільними рисами підприємств, пов'язаних відносинами контролю-підпорядкування, є наявність економічно взаємопов'язаних суб'єктів господарювання, які утворюють єдиний економічний механізм, що є самостійними з погляду права. Основа взаємозв'язку під час формування групи – участь головного підприємства в залежних (дочірніх, асоційованих та спільних підприємствах).

В економіці України групи взаємопов'язаних підприємств уособлені холдинговими компаніями (холдингами), які з погляду обліку є консолідованими групами, промислово-фінансовими групами та транснаціональними корпораціями. Під промислово-фінансовою групою розуміють «диверсифіковані багатофункціональні структури, створені на основі об'єднання капіталів підприємств, кредитно-фінансових установ та інших організацій з метою максимізації прибутку, підвищення ефективності виробничих і фінансових операцій, посилення конкурентоздатності на внутрішньому і зовнішньому ринках, зростання економічного потенціалу всієї групи загалом і кожного із її учасників окремо» [10, с. 1].

Групи підприємств та господарські об'єднання утворюються не лише на основі приватного капіталу, але й за рішенням держави та за її участю. Це стосується насамперед великих об'єктів стратегічних та системних галузей, в яких створено державні групи підприємств: у паливно-енергетичному комплексі (концерн «Укратомпром»); космічній галузі (Національне космічне агентство України (НКАУ)); галузях літакобудування (концерн «Авіація України»); залізничних перевезень (Державна адміністрація залізничного транспорту «Укрзалізниця»); а також торгівлі, зберігання зерна, використання надр. Визначальними чинниками для побудови обліку внутрішніх

розрахунків у групах підприємств, створених за рішенням держави, є структура статутного капіталу підприємств (частка держави), наявність чи відсутність бюджетного фінансування та результати їх фінансово-господарської діяльності. Так, у системі Державної адміністрації залізничного транспорту «Укрзалізниця» організація вищого рівня управління затверджує план рахунків, форму ведення бухгалтерського обліку; держава встановлює також ціни (тарифи) на пасажирські перевезення. Інтереси груп підприємств, створених за рішенням держави та за її участю, повинні збігатись із її інтересами, а формування окремих, особливо стратегічних груп підприємств пов'язане із економічною та зовнішньоекономічною політикою країни.

Таблиця 3

Взаємозв'язок об'єктів організаційно-правових форм господарювання «материнське підприємство» та «дочірнє підприємство» із елементами методу бухгалтерського обліку

Характеристика впливу		Холдинг	
		Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
Форма організації бухгалтерської служби		Децентралізована із централізацією функцій консолідації балансу	Децентралізована
Елементи методу бухгалтерського обліку	Оцінка	Трансфертні ціни	Трансфертні ціни
	Документування	Розробляє перелік типових документів та графік документообігу	Згідно з переліком типових документів, графіком документообігу, який розробило головне підприємство групи
	Рахунки бухгалтерського обліку	Внутрішньогрупових розрахунків	Внутрішньогрупових розрахунків
	Подвійний запис	Номенклатуру внутрішньогрупових операцій та методику їх обліку розробляє підприємство	Згідно з номенклатурою внутрішньогрупових операцій та методикою їх обліку для групи, які розробило материнське підприємство
	Інвентаризація (ініціювання проведення)	Періодичність проведення визначає самостійно	Періодичність проведення визначає головне підприємство групи
	Баланс	Індивідуальний, має входити до консолідованого балансу групи	Індивідуальний, що має входити до консолідованого балансу групи
	Звітність	Індивідуальна з консолідацією рахунків підприємств групи	Індивідуальна

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, групи взаємопов'язаних підприємств та об'єднань мають складну багатоланкову організаційну структуру та ієрархічну побудову органів управління. Це, своєю чергою, уможливує досягнення основної мети їх функціонування: розширення сфер впливу, консолідації капіталу, його ефективного розподілу та здатності власника контролювати фінансові потоки.

На облікову систему в групах взаємопов'язаних підприємств покладається завдання з формування відомостей, які характеризують відносини власності. Систематизація та узагальнення таких відомостей забезпечуватимуться використанням у логічній послідовності елементів методу бухгалтерського обліку: оцінки, документування, рахунків та подвійного запису, інвентаризації, балансу та звітності. За результатами дослідження унаочнено взаємозв'язок об'єктів організаційно-правових форм господарювання – «підприємство», «відокремлений структурний підрозділ», «материнське підприємство», «дочірнє

підприємство», «асоціація», «корпорація», «концерн», «консорціум» із елементами методу бухгалтерського обліку та з'ясовано їх вплив на побудову системи бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків. Запропоновано визначення таких термінів, як «група пов'язаних сторін» та «група взаємопов'язаних підприємств».

1. Амеліна О.В. Креативний облік та маніпулювання фінансовою звітністю / О. В. Амеліна // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. : Башиянн Г.І., Анопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. – Львів : Вид. Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – 482 с. – С. 9–12. 2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. 3. Даценко І.В. Спільні підприємства у контексті чинного законодавства / І.В. Даценко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/0/7290>. 4. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15 травня 2003 року № 755–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/755-15>. 5. Закон України «Про холдингові компанії в Україні» 15 березня 2006 року № 3528-IV: за станом на 15 січня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3528-15>. 6. Костюченко В.М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Костюченко В.М. – Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К. – 2008. – 410 с. 7. Кузнєцова С.А. Міжнародна та вітчизняна практика складання фінансової звітності / С.А. Кузнєцова // Академічний огляд. – 2007. – № 2. – С.47–54. 8. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Лучко М.Р. – Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., – 2008. – 432 с. 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163. 10. Поняття та суть промислово-фінансових груп. Загальні засади функціонування ПФГ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://inpros.com.ua/500>. 11. Уманців Г.В. Організаційно-методологічні засади консолідації фінансової звітності групи підприємств / Г.В. Уманців, О.В. Лисенко // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. – № 2. – С. 43-49. 12. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

УДК 657

Н.С. Ліба

Мукачівський державний університет,
кафедра обліку і контролю сфери послуг та соціальної структури

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ІННОВАЦІЙ ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

© Ліба Н.С., 2012

Обґрунтовано теоретичне значення інновацій як об'єкта обліку, розкрито підходи до їх визначення. Здійснено огляд класифікації інновацій на основі досліджень вітчизняних та зарубіжних авторів, а також розглянуто завдання обліку інноваційної діяльності.

The theoretical value of innovations is reasonable as an object of account, going is exposed near their determination. The review of classification of innovations is carried out on the basis of researches of home and foreign authors, and also the considered tasks to the account of innovation activity.

Постановка проблеми. За сучасних умов орієнтації економіки України на підвищення конкурентоспроможності надзвичайно важливого значення набуває активізація інноваційної діяль-