

УДК 657.43

Гойло Н.В.

Житомирський державний технологічний університет

## **ВНУТРІШНІ РОЗРАХУНКИ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН ОБ'ЄДНАНЬ ПІДПРИЄМСТВ: ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ**

Розглянуто види об'єднань та визначено їх юридичний статус, проаналізовано та уточнено визначення основних термінів, що пов'язані зі здійсненням внутрішніх розрахунків, для уникнення неоднозначності їх розуміння та використання.

Ключові слова: материнське (холдингове) підприємство, дочірнє підприємство, об'єднання підприємств, група.

Goylo N.

## **INTERNAL SETTLEMENTS IN THE SYSTEM OF ECONOMIC RELATIONS BETWEEN ASSOCIATIONS OF ENTERPRISES: GENERAL APPROACHES TO THE ACCOUNTING REFLECTION**

The types of associations and their legal status have been considered, the definitions of the main terms which are related with internal settlements have been analyzed and clarified in order to avoid ambiguity in their understanding and their use.

Key words: parent (holding) company, subsidiary, association of enterprises, group.

Гойло Н.В.

## **ВНУТРЕННИЕ РАСЧЕТЫ В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ ОБЪЕДИНЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ: ОБЩИЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТНОМУ ОТРАЖЕНИЮ**

Рассмотрены виды объединений и определено их юридический статус, проанализировано и уточнено определения основных терминов, что связаны с осуществлением внутренних расчетов во избежание неоднозначности их понимания и использования.

Ключевые слова: материнское (холдинговое) предприятие, дочернее предприятие, объединение предприятий, группа.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** В даний час Україна активно бере участь в процесах глобалізації економіки. Створення материнською компанією дочірніх підприємств або філій, здійснення великої кількості розрахунків між ними є одними з найбільш характерних

тенденцій світової економіки на сучасному етапі її розвитку. Це нерозривно пов'язано з процесами концентрації і централізації капіталу в окремих галузях економіки, боротьби за ринки збуту в умовах конкуренції. Проте багато питань, пов'язаних з їх діяльністю, поки що не врегульовані. Важливого значення набуває уточнення понятійного апарату, що використовується в ході дослідження, для уникнення неоднозначності його розуміння та використання.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Огляд літературних джерел показав, що дослідженням проблем обліку внутрішніх розрахунків займалися такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені як О.С. Алдаранова, О.О. Бідюк, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Гарчук-Іванча, О.С. Герасименко, В.А. Глебов, С.Ф. Голов, Н.М. Горбатюк, Н.П. Кондраков, В.М. Костюченко, М.В. Кужельний, Н.О. Литвиненко, С.П. Лозовицький, Н.М. Малога, В.З. Мошенський, Г.В. Нашкерська, І.І. Невас, А.В. Озеран, В.О. Озеран, В.П. Онищенко, В.П. Пантелєєв, А.З. Пірамагов, П.М. Попов, М.С. Пушкар, О.А. Романенко, С.С. Свірідова, І.В. Семчук, О.С. Сніжко, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, З.І. Тенюх, Л.В. Чижевська та інші дослідники.

**Цілі статті.** Метою дослідження є визначення юридичного статусу об'єднань підприємств, їх структурних підрозділів і здійснення аналізу та уточнення понятійно-категорійного апарату внутрішніх розрахунків.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** В умовах розвитку ринкових відносин в Україні важливу роль для економіки держави відіграють великі промислові підприємства, що мають свої відокремлені філії та підрозділи. Такими підприємствами є холдингові компанії та корпорації, які функціонують в основному в формі акціонерних товариств, що найбільш вдало відповідають завданню формування в країні корпоративної власності. Також, значного розвитку набуває інтеграція виробництва та капіталу, що призводить до утворення транснаціональних компаній, важливим фактором формування та розвитку яких є вивіз капіталу. Процеси, які відбувалися на фондових ринках, ринках капіталу та в економіці в цілому, призвели до актуальності розгляду проблеми бухгалтерського обліку щодо побудови внутрішніх розрахунків.

На сьогоднішній день мало уваги приділено і законодавчо не врегульовано порядок розрахунків, що проводяться між материнськими і дочірніми підприємствами, між представництвами і філіями. Також широко використовуються у світовій практиці холдингові структури, спільні підприємства та об'єднання підприємств, але ці питання в обліковому та правовому значенні значно відрізняються.

Отже, для чіткого розуміння поняття «внутрішні розрахунки» слід розглянути всі можливі форми об'єднання підприємств і виокремити ті, до складу яких входять материнські та дочірні одиниці господарювання.

Так, правове регулювання об'єднання підприємств в Україні здійснюється Господарським кодексом України. Відповідно до п. 1 ст. 118 Господарського кодексу України (ГКУ) об'єднанням підприємств є господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань [3, ст. 118].

Отже, на рис. 1 наведено форми об'єднань підприємства згідно із правовим та обліковим аспектами.

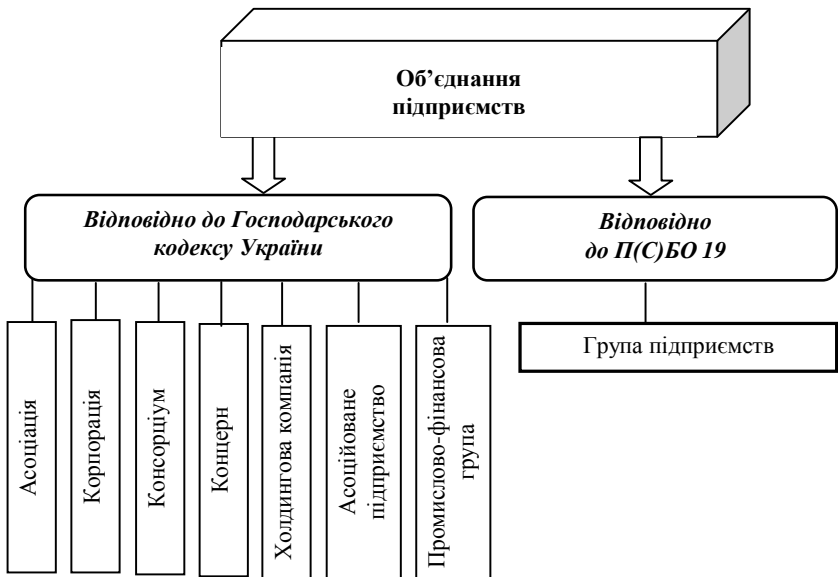


Рис. 1. Види об'єднань підприємств відповідно до Господарського кодексу України та П(С)БО 19

У Господарському кодексі України розкриваються такі види об'єднань підприємств, як корпорація, концерн, асоціація, консорціум, асоційоване підприємство, промислово-фінансова група та холдингова компанія.

Розглянувши різні види об'єднань, можна сказати, що вони можуть виникати в результаті різних причин та для різних цілей. Але в структурі будь-якого з об'єднання є так звані материнські (головні) підприємства та

фірми. Особливістю їх є те, що вони контролюють інші господарські одиниці. Залежно від розміру капіталу, що належить материнській фірмі, а також правового статусу і ступеня підпорядкованості, підприємства, яке перебуває в сфері впливу головної фірми можна поділити на дочірні, представництва та філії.

Дослідимо і охарактеризуємо основні розбіжності та спільні ознаки між материнським підприємством і холдинговою структурою, між дочірніми підприємствами, філіями і представництвами.

В першу чергу, враховуючи вищезазначене, розглянемо всі складові (окремі поняття), що характеризують внутрішні розрахунки відповідно до міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку.

Проаналізувавши визначення термінів, що вживаються в П(С)БО [11; 12] та МСФЗ [6; 7; 8; 9; 10], які пов'язані з поняттям внутрішні розрахунки, визначено, що дані категорії є тотожними. Також визначено, що суб'єктами здійснення внутрішніх розрахунків є материнське (холдингове) та дочірні підприємства, які узагальнюють діяльність всієї групи, тобто об'єднання бізнесу.

Досліджуючи навчальну літературу, визначено, що спірним є підхід до визначення материнського підприємства та холдингової компанії.

Зокрема, З.І. Тенюх стверджує, що материнською компанією є головна компанія, що контролює інші компанії за допомогою утримання їхніх акцій, або компанія, діяльність якої зводиться до володіння частками в інших компаніях та здійснення управління ними [14].

Але деякі автори отожднюють поняття «материнська компанія» і «холдингова компанія». Так, наприклад, В.П. Пантелеєв, О.С. Сніжко вказують: «материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств» [10, с. 94].

Також зустрічаються подібні думки й інших авторів. Так, В.Кузнецов і О. Михайленко говорять, що материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств [2, с. 493].

Існують підходи науковців, які виділяють холдинг як окрему організаційну форму об'єднання. Так, за Харівим П.С. «холдинг – специфічна організаційна форма об'єднання капіталів; державне інтегроване товариство, що само безпосередньо не займається виробничою діяльністю, а використовує свої кошти для придбання контрольних пакетів акцій інших підприємств, які є учасниками концерну або іншого добровільного об'єднання. Об'єднані у холдингу суб'єкти мають юридичну і господарську самостійність» [4, с. 11].

У підприємницькій практиці країн із розвинутою економікою холдинг звичайно визначають як компанія, що володіє пакетами акцій

інших компаній. Також під холдинговою компанією розуміють комерційне підприємство, що контролює одну або кілька дочірніх фірм.

Основна спрямованість, що характеризує будь-яку холдингову компанію (незалежно від її конкретних цілей), – це здійснення управлінських, контрольних, фінансово-кредитних та інших функцій щодо контрольних пакетів акцій дочірніх підприємств, якими вона володіє.

Холдинг в основному властивий англо-американській системі права (для позначення як економічного об'єднання в цілому, так і її головного суб'єкта), хоча холдинги присутні й в інших законодавчих системах. Холдинг – головний суб'єкт найчастіше є «фінансовим центром і мозком» економічного об'єднання, причому даний суб'єкт звичайно сам господарську діяльність не здійснює.

Дослідивши поняття «материнська компанія» і «холдингова компанія» можна зробити висновки, що материнське підприємство – це підприємство, що володіє контрольним пакетом акцій, здійснює управління найважливішими сферами діяльності своїх дочірніх підприємств і філій, а також безпосередньо займається господарської діяльністю. Крім того, холдингова компанія – акціонерна компанія, що використовує свій капітал для придбання контрольних пакетів акцій інших компаній з метою встановлення контролю над ними та управління значно більшим капіталом, аніж початковий. Отже, основна відмінність між материнською компанією і холдинговою полягає в тому, що материнська компанія здійснює господарську діяльність, а холдингова – ні.

Як уже зазначалося, материнське підприємство для організації господарської діяльності на свою користь із частини власних активів створює структурні підрозділи. Відповідно, розглянемо різновиди структурних підрозділів.

Під структурним підрозділом розумітимемо створену вказаною компанією юридичну особу (самостійне підприємство), дочірнє підприємство, відокремлений філіал (представництво). На думку П.М. Попова та С.С.Свірідової [13, с. 286], він може як в цілому реалізовувати одне або кілька напрямів діяльності головної компанії, так і бути допоміжним елементом в господарському механізмі такого напрямку, наприклад, реалізовувати один з елементів виробничого циклу.

За Ф.Ф.Бутинцем [1, с. 495] дочірні підприємства – це самостійні підприємства, засновані на власності материнського підприємства-юридичної особи і діють на підставі власного статуту, який затверджується засновником.

У той же час, як зазначив С.В.Мочерний, філіал, філія – частина підприємства, компанії, організації, що є самостійним дочірнім товариством, відділенням і функціонує в іншому місці, але зберігає тісні зв'язки з материнською компанією і залежить від неї [5, с. 796], а представництво – установа, що представляє в певній галузі, регіоні інтереси підприємств, фірм, банків, компаній, які знаходяться в іншому місці, країні [5, с. 45].

Але, згідно з положеннями ст. 95 Цивільного Кодексу України [15], як філія, так і представництво, не є юридичними особами (але разом із цим мають свій власний код у ЄДРПОУ), діють на підставі положення, затвердженого юридичною особою (як правило, вищим органом юридичної особи – загальними зборами засновників (учасників)), і можуть наділятися певним майном для виконання своїх функцій. І філії, і представництва можуть мати свої печатки та штампи.

Відмінністю філії від представництва є те, що філія може виконувати всі функції юридичної особи (тобто виконувати роботи, надавати послуги і т.д. у повному обсязі) або певну їх частину, у той час як функції представництва зводяться лише до виконання представницьких функцій від імені юридичної особи (наприклад, підписання договорів від імені юридичної особи, але не їх виконання) і захисту інтересів юридичної особи (наприклад, у судах або інших органах).

Відповідно, якщо через відособлений підрозділ, приміром, передбачається надавати послуги та/або виконувати роботи на території іншого регіону, то для цих цілей необхідно створити філію, а не представництво, тому що, виходячи з положень Цивільного Кодексу України, представництво не має права надавати послуги та/або виконувати роботи (така діяльність за аналогією з юридичною особою з погляду законодавства вважається «нестатутною» або іншими словами такою, що суперечить положенням чинного законодавства, що в решті решт може створити певні труднощі та проблеми). Разом із цим у даний час на практиці можна спостерігати, що, незважаючи на викладене вище у даному абзаці, як філії, так і представництва здійснюють ті самі функції (тобто представництва, по суті, часто виконують і ті функції, які вони з погляду законодавства виконувати не мають права).

Щороку в Україні підприємства створюють дочірні підприємства та відкривають філії, представництва. Між материнським і дочірнім підприємством можуть виникати господарські відносини з приводу формування статутного капіталу дочірнього підприємства за рахунок внесків материнського підприємства у грошовій або натуральній формі, а також відносини щодо відвантаження материнським підприємством дочірньому товарів та інших оборотних активів [1, с. 495].

Такий підхід до організації господарської діяльності використовує значна частина суб'єктів господарювання, про що свідчить щорічне зростання кількості представництв та зменшенням кількості дочірніх підприємств та філій упродовж останнього десятиріччя (табл. 1).

Таблиця 1

Кількість суб'єктів ЄДРПОУ  
за організаційно-правовими формами господарювання \*

Роки	Структурний підрозділ		
	Дочірнє підприємство	Філія (інший відокремлений підрозділ)	Представництво
1997	5315	13409	2222
2001	19140	44108	2971
2003	22469	47597	3271
2004	23598	48345	3431
2005	23580	49902	3596
2006	23127	51429	3810
2007	22523	54238	4031
2008	21648	55937	4219
2009	20973	55322	4317
2010	20408	52973	4330
2011	19182	50044	4675

\* На основі офіційних даних Державного комітету статистики України

Як свідчать дані табл. 1, до 2004 р. кількість дочірніх підприємств зростала кожен рік. Так, в 1997 р. було зареєстровано серед об'єктів ЄДРПОУ 5315 дочірніх підприємств, в 2001 р. – 19140, в 2003 р. – 22469, в 2004 р. – 23598. Проте в подальшому кількість дочірніх підприємств значно зменшилась: в 2009 р. – 20973, в 2010 р. – 20408, в 2011 р. – 19182, тобто на рівні 2001 року. Це свідчить про певні труднощі та перешкоди щодо здійснення господарської діяльності дочірніми підприємствами. Ці труднощі пов'язані, на нашу думку, саме із застосуванням окремих норм чинного законодавства відносно дочірніх підприємств. Така сама тенденція стосується і розвитку філій, але до 2008 р. спостерігається позитивне зростання кількості філій, а починаючи з 2009 р. їх частка зменшилась. Щодо діяльності представництв, то упродовж досліджених років, їх частка щорічно зростає.

Широка практика створення філій і представництв суб'єктами підприємництва викликана можливістю одержання певних вигод як від оптимізації виробництва, так і від діяльності на регіональних ринках.

Таким чином, можна констатувати, що внутрішні розрахунки утворюються тоді, коли одна компанія (дочірня) залежить від іншої (головної), що виконує стосовно неї контрольні та управлінські функції.

Отже, щодо об'єднань підприємств, можна зробити висновок, що господарські об'єднання займають значну частину як світового, так і вітчизняного ринку, здійснюють між собою розрахункові відносини.

**Висновки.** Зазначено, що відповідно до Господарського Кодексу виділяються наступні види об'єднань: корпорація, концерн, асоціація, консорціум, асоційоване підприємство, промислово-фінансова група та холдингова компанія. В результаті дослідження визначено особливості юридичного статусу об'єднань та їх структурних підрозділів, а також взаємовідносин, в які вони можуть вступати. З'ясовано, що учасники групи підприємств є юридичними особами, а структурні підрозділи, філії такого статусу не мають. В результаті цього виникають певні особливості облікового відображення внутрішніх розрахунків.

1. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / [Ф.Ф.Бутинець, Н.М. Малюга, М.М. Шигун та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф.Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
2. Великий словник бухгалтера / [уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2005. – 532 с.
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
4. Економіка підприємств: [посібн.] / [ред. П.С. Харіна]. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 500 с.
5. Економічна енциклопедія. – Т.3 / [редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 2010р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/document/92433/МСБО\\_21.pdf](http://minfin.gov.ua/document/92433/МСБО_21.pdf)
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/document/92440/МСБО\\_27.pdf](http://minfin.gov.ua/document/92440/МСБО_27.pdf)
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» від 2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92441/МСБО\\_28.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92441/МСБО_28.pdf)
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» від 2010 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/document/92415/МСФЗ\\_3.pdf](http://minfin.gov.ua/document/92415/МСФЗ_3.pdf)
10. Пантелеєв В.П. Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеєв, О.С. Сніжко. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2009. – 239 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», від 07.07.99 р. № 163 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух коштів», від 31.03.99 р. № 87 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=135&PHPSESSID=miraa0t2cuuksui5ol66g5q920>



13. Свірідова С.С. Організаційно-правова форма господарювання як фактор фінансової стійкості структурних підрозділів великих компаній // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Popu/2006\\_1/7-11.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Popu/2006_1/7-11.pdf)
14. Тенюх З.І. Державні холдинги як перспективні форми управління стратегічними підприємствами / З.І. Тенюх // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010\\_29\\_1/statti/62](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/62)
15. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-І // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>