

*Мазур Н.В.,**аспірант кафедри обліку та аудиту,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка*

ЕКОНОМІКО-ПРАВОВА СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ «ВНУТРІШНЬОГРУПОВІ ОПЕРАЦІЇ»

Анотація. У статті представлено результати наукового дослідження економіко-правової сутності внутрішньогрупових операцій. Проаналізовано національне та міжнародне законодавство в напрямі правильного визначення суб'єктів внутрішньогрупових операцій. На основі дослідження наукових публікацій вітчизняних та зарубіжних авторів узагальнено характеристику внутрішньогрупових операцій та проведено класифікацію даного типу операцій.

Ключові слова: материнське підприємство, дочірнє підприємство, асоційоване підприємство, внутрішньогрупові операції.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання все більшу роль відіграють інтегровані організації. В українській та міжнародній практиці склалися різні види інтегрованих об'єднань, які відрізняються за характером відносин їхніх учасників, самостійністю, децентралізацією і централізацією управління, галузевою належністю учасників. Адже характерною умовою забезпечення конкурентоспроможності організацій є концентрація капіталу і виробничих потужностей, їх інтеграція за вертикальним технологічним або горизонтальним предметним принципом. Ці тенденції в кінцевому підсумку відображають розвиток процесів формування нового типу економічних корпоративних структур – горизонтально- і вертикально-інтегрованих компаній, холдингів. Утворені консолідовані групи принесли нові підходи до бухгалтерського обліку інтеграційних процесів і відображення внутрішньогрупових операцій у зовнішній і внутрішній звітності господарюючого суб'єкта, оцінки ефективності діяльності групи взаємопов'язаних організацій. Усе більшого значення набуває внутрішня економічна стабільність групи компаній, причиною якої є якісна, адекватна і мобільна система внутрішньогрупових операцій як інструмент управління економічним потенціалом організації.

Щоб приймати оптимальні управлінські рішення, пов'язані з рухом грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та інших активів, для досягнення найкращого ефекту господарської діяльності керівництву організації потрібна постійна поінформованість про стан внутрішньогрупових операцій. У зв'язку з цим передусім постає питання правильного розуміння економіко-правової сутності внутрішньогрупових операцій, що забезпечить подальше достовірне відображення внутрішніх зв'язків учасників інтегрованої компанії в бухгалтерському обліку, консолідованій фінансовій та управлінській звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Огляд літературних джерел показав, що дослідженням теоретичних та практичних аспектів внутрішньогрупових операцій займалися такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, як А.С. Борзова,

С.Ф. Голов, Н.В. Гойло, В.М. Костюченко, Н.О. Литвиненко, А.А. Матвєєв, В.П. Онищенко, В.П. Пантелєєв, О.І. Пилипенко, М.С. Пушкар, О.А. Романенко, І.В. Семчук, Г.В. Уманців, Т.В. Федорович та інші дослідники. Незважаючи на це, поглибленого дослідження потребує питання економічної сутності внутрішньогрупових операцій.

Інформаційну базу дослідження становлять Господарський і Податковий кодекси України, вітчизняні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, довідкові та періодичні видання.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Відзначаючи цінність раніше отриманих наукових результатів, варто вказати на наявність певних невирішених проблемних питань. В українському законодавстві існує невідповідність тлумачення поняття дочірнього підприємства, що тягне за собою неправильне визначення внутрішньогрупових операцій. Досить часто в публікаціях зустрічаються пропозиції віднесення розрахунків з асоційованими підприємствами до внутрішньогрупових, хоча в Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку чітко зазначено, що асоційоване підприємство не є дочірнім. Тому виникає необхідність подальшого дослідження економіко-правової сутності внутрішньогрупових операцій для усунення всіх неточностей розуміння даної категорії, що забезпечить правильне відображення таких операцій у консолідованій фінансовій звітності для прийняття раціональних управлінських рішень керівниками групи підприємств.

Мета статті полягає у визначенні економіко-правової сутності внутрішньогрупових операцій. Для досягнення даної мети були поставлені наступні завдання:

- дослідити нормативно-правові документи та наукову літературу для визначення господарсько-правового статусу материнського та дочірнього підприємства;
 - узагальнити характеристики внутрішньогрупових операцій та на їх основі провести класифікацію;
 - установити необхідність виокремлення поняття внутрішньогрупових розрахунків у системі внутрішніх розрахунків.
- У процесі дослідження економічної сутності поняття внутрішньогрупових операцій було використано такі загальнонаукові та спеціальні методи:
- структурно-логічний аналіз для побудови логіки та структури дослідження;
 - методи бібліографічного та бібліометричного аналізу для узагальнення, систематизації та групування поглядів науковців щодо сутності понять дочірнього та материнського підприємств, внутрішньогрупових операцій;
 - методи абстрагування, узагальнення, індукції, дедукції для проведення класифікації видів внутрішньогрупових операцій;
 - табличний метод, за допомогою якого досягнуто наглядності сутності та характеристики структури внутрішньогрупових операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття внутрішньогрупових операцій в українській економіці з'явилося в період упровадження економічних відносин ринкового спрямування (2000–2005 рр.) [11]. Згідно з НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», внутрішньогрупові операції – операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи [3].

Незважаючи на чіткість даного визначення, часто виникає проблема віднесення операцій між різними учасниками групи саме до категорії внутрішньогрупових. Для цього розглянемо трактування сутності підприємств, між якими можуть відбуватися такі операції.

У табл. 1 наведено визначення материнського та дочірнього підприємств у нормативно-правових актах.

На основі табл. 1 можна зробити висновок, що немає чіткого і повного визначення дочірнього підприємства. Виходячи з визначень не зрозуміло, якою часткою материнське підприємство повинно володіти, щоб залежне підприємство отримало статус дочірнього. Відповідно, коли відбуваються операції всередині групи (яка може включати дочірні, асоційовані, спільні підприємства, філії та представництва) важливо розуміти, операції з якими підприємствами варто відносити до внутрішньогрупових операцій.

Проаналізувавши вітчизняні та зарубіжні нормативно-правові акти, ми відзначили різні підходи до розуміння сутності дочірнього підприємства. У ст. 63 Господарського кодексу зазначено, що «у випадках існування залежності від іншого підприємства, передбачених статтею 126 цього Кодексу, підприємство визнається дочірнім». Ст. 126 ГКУ визначає два види залежності – просту та вирішальну, що, своєю чергою, означає, що до поняття дочірнього підприємства включаються асоційовані та залежні підприємства [1]. Тут виникає суперечність із міжнародним законодавством, а саме з МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», де чітко зазначається, що даний

вид підприємства не є ані дочірнім, ані залежним: «Асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією, наприклад партнерство, на який інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві» [8].

Аналогічна проблема є і всередині українського законодавства. У П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» також зазначено, що асоційоване підприємство не є дочірнім: «Асоційоване підприємство – підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора» [5]. Така плутанина в розумінні дочірнього і асоційованого підприємств призводить до некоректного відображення в обліку та звітності внутрішньогрупових операцій, адже до їх числа часто включають розрахунки з асоційованими підприємствами, що, своєю чергою, викривлює фінансову звітність.

На основі проведеного дослідження господарсько-правового значення дочірнього підприємства, пропонуємо власне тлумачення сутності дочірнього підприємства: це підприємство, статутний капітал якого сформований за рахунок материнського підприємства або материнському підприємству належить контрольний пакет акцій дочірнього підприємства.

Після розуміння між якими учасниками групи відбуваються внутрішньогрупові операції, перейдемо до характеристики даного виду операцій. На рис. 1 зображено основні види внутрішньогрупових операцій, які відзначаються у вітчизняних наукових працях: вертикальні – операції, що здійснюються між материнським і дочірнім підприємствами (так звані «зверху-вниз» і «знизу-вверх»), а також горизонтальні – операції, що здійснюються між дочірніми підприємствами однієї групи.

Але поняття внутрішньогрупових операцій досить узагальнює і містить у собі велику кількість різних видів операцій, які виникають у процесі функціонування групи підприємств та

Таблиця 1

Визначення понять «материнське підприємство» і «дочірнє підприємство» у вітчизняних та міжнародних нормативно-правових актах

Джерело	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств	Підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства
МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»	Суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств	Суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство)
МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	Суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання	Суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання
Податковий кодекс України	Юридичні особи, які є власниками інших юридичних осіб або здійснюють контроль над такими юридичними особами як пов'язані особи	Не визначено
Господарський кодекс України	Публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується, а також розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств (окрім пакетів акцій, що перебувають у державній власності)	У випадках існування залежності від іншого підприємства підприємство визнається дочірнім
Класифікація організаційно-правових форм господарювання	Господарюючий суб'єкт, який володіє контрольними пакетами акцій дочірнього підприємства	Підприємство, єдиним засновником якого є інше підприємство (підприємство, залежне від іншого)

Джерело: складено автором на основі [1; 2–9]

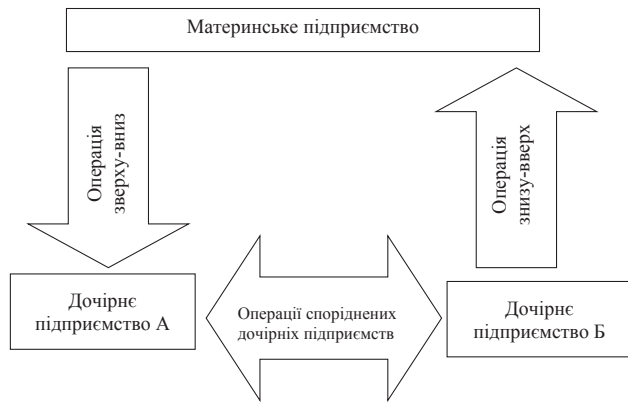


Рис. 1. Вертикальні та горизонтальні внутрішньогрупові операції

змістовно відрізняються від традиційних операцій простої організаційної структури. Усе різноманіття операцій, які виникають в інтегрованій організації, можна класифікувати по низці потенційно можливих на практиці характерних ознак (табл. 2). Класифікація внутрішньогрупових операцій є важливим аналітичним етапом оцінки особливостей діяльності інтегрованих організацій, необхідним науковим процесом розробки індивідуальних підходів до ефективного управління грошовими і негрошовими активами, дебіторською та кредиторською заборгованістю.

Висновок. На основі дослідження нормативно-правових документів було зроблено висновок, що існує певна прогалина в трактуванні дочірнього підприємства, тому у статті запропоновано визначення дочірньої компанії як підприємства, статутний капітал якого сформований за рахунок материнського підприємства або материнському підприємству належить контрольний пакет акцій дочірнього підприємства. Проаналізувавши ряд наукових праць, представлено узагальнену класифікацію видів внутрішньогрупових операцій, яка дозволяє глибше зрозуміти економічну сутність даного поняття.

Проте подальших досліджень потребує питання розмежування поняття внутрішньогрупових та внутрішньогосподарських операцій, що дозволить уникнути плутанини при віднесенні певних господарських операцій між учасниками групи до тієї чи іншої категорії.

Література:

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV // ВВР. – 2003. – №№ 18–22. – Ст. 144 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // ВВР. – 2011. – №№ 13–17. – Ст. 112 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
3. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13/print1433833106794962>.
4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 23.07.1999 р. № 499/3782 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
5. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : Наказ Міністерства фінансів України від 23.06.2001 р. № 539/5730] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>.

Таблиця 2

Класифікація внутрішньогрупових операцій

Ознака класифікації	Види внутрішньогрупових розрахунків
Напрямок інтеграції компанії	Горизонтальні внутрішньогрупові операції; вертикальні внутрішньогрупові операції; конгломератні (кругові) внутрішньогрупові операції; родові внутрішньогрупові операції; паралельні внутрішньогрупові операції
Масштаб здійснення операцій	Національні внутрішньогрупові операції; міжнародні внутрішньогрупові операції
Належність економічним галузям	Внутрішньогалузеві внутрішньогрупові операції; міжгалузеві внутрішньогрупові операції
За учасниками групи	Операції між материнським і дочірніми підприємствами; операціями між дочірніми підприємствами
За складом учасників групи	Операції всередині сировинних груп; операції всередині фінансових груп; операції всередині ФПП; операції всередині промислових груп; операції всередині торговельних груп
Ступінь безпосереднього впливу на консолідовану звітність	Внутрішньогрупові операції з інвестиціями; внутрішньогрупові операції зобов'язань; внутрішньогрупові операції з продажу і залишками майна, придбаного у членів групи підприємств

Джерело: складено автором на основі [11–15; 17]

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_045.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_046.
9. Класифікація організаційно-правових форм господарювання ДК 002:2004 : Наказ Державного комітету статистики України від 25.06.2004 р. № 401 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ST000948.html.
10. Базилевич В.Д. Економічна теорія: Політекономія : [підручник] / В.Д. Базилевич, Н.І. Гражевська, К.С. Базилевич [та ін.] ; за ред. В.Д. Базилевича ; 7-е вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2008. – 719 с.
11. Литвиненко Н.О. Розвиток теоретичних та методичних засад бухгалтерського обліку внутрішніх розрахунків / Н.О. Литвиненко // Вісник Львівської комерційної академії. Серія «Економічна». – 2014. – Вип. 44. – С. 46–50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2014_44_11.
12. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / М.Р. Лучко ; ДВНЗ «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана». – К., 2008. – 29 с.
13. Костюченко В.М. Теоретичні аспекти класифікації внутрішньогрупових операцій / В.М. Костюченко // Облік і фінанси АПК. – 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/152/35>.
14. Костюченко В.М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / В.М. Костюченко ; ДВНЗ «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана». – К., 2008. – 650 с.

15. Основи фінансового менеджменту : [підручник] / С.Ф. Брігхем ; пер. В. Біленького [та ін.] ; наук. ред.: О.Д. Василик, О.Д. Заруба ; Держ. нац. ун-т ім. Т.Г. Шевченка. – Київ : Молодь, 1997. – 1000 с.
16. Переверзева Л.О. Види дочірніх підприємств / Л.О. Переверзева // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 746–750 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.
17. Чевичалова Ж.В. Правова природа дочірнього підприємства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 / Ж.В. Чевичалова ; Нац. юрид. акад. імені Ярослава Мудрого. – Х, 2008. – 197 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.nulau.edu.ua/bitstream/123456789/5548/1/Сhevuchalova_2008.pdf.
18. Экономический анализ слияний/поглощений компаний : научное издание / Д.А. Ендовицкий, В.Е. Соболева. – М. : КНОРУС, 2013.

Мазур Н.В. Економіко-правова сутність поняття «внутригруповые операции»

Аннотация. В статье представлены результаты научного исследования экономико-правовой сущности внутригруповых операций. Проанализировано национальное и международное законодательство в направлении правильного определения субъектов вну-

тригруповых операций. На основе исследования научных публикаций отечественных и зарубежных авторов обобщена характеристика внутригруповых операций и проведена классификация данного типа операций.

Ключевые слова: материнское предприятие, дочернее предприятие, ассоциированное предприятие, внутригруповые операции.

Mazur N.V. The economic and legal essence of intra-group transactions

Summary. The article presents the results of research of economic and legal essence of intragroup transactions. We have analyzed the national and international legislation in the direction of the correct determination of the subjects of intragroup transactions. The article summarized the characteristics of intragroup transactions and the classification of transactions based on a study of scientific publications of national and foreign authors.

Keywords: parent company, subsidiary company, associated company, intragroup transactions.