

Р. Б. Шишка,
доктор юридичних наук, професор
М. І. Мкртичева,
студентка

ВНУТРІШНЬО-ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Проаналізовано внутрішньо-фінансові відносини між підрозділами та суб'єктами господарювання через економічну та юридичну призми відповідно до їхньої організаційної структури; досліджено правову природу «права господарського відання», «права оперативного управління» та «договору на управління майном». Окреслено напрямки удосконалення законодавства для розробки системи контролю щодо діяльності суб'єктів господарювання, а також відокремлених підрозділів.

Ключові слова: внутрішньо-фінансова діяльність, договір на управління майном, договірне право, право господарського відання, право оперативного управління, прибутки суб'єктів господарювання, речове право, система контролю, суб'єкти господарювання, структурні підрозділи.

Постановка проблеми та її актуальність. Оскільки суб'єкти підприємницької діяльності передбачають мету отримання прибутку та його подальший розподіл між засновниками після проведення обов'язкових платежів, то їх фінансова діяльність є основним показником рентабельності чи збитковості. Підзвітність таких суб'єктів, що перебувають на внутрішньому госпрозрахунку, передбачає організацію підприємства де особливості функціонування структури та перерозподілу прибутку регламентуються установчими документами (статут, засновницький договір, установчий акт) при цьому грошові прибутки (доходи) та витрати (видатки) такого підприємства, установи, організації не завжди відображені у фінансовому звіті такої структури. Тому проблема полягає у можливості регулювання, впливу та контролю внутрішньо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання з боку держави, як необхідної передумови обмеження незаконного привласнення державної власності (з боку державних установ) та монополізації окремих сфер господарювання (підприємницька діяльність, що мають загальнодержавне значення).

Відповідно до ч. 1 ст. 133 ГК основу правового режиму майна суб'єктів господарювання, на якій базується їх господарська діяльність, є право власності та інші речові права – право господарського відання, право оперативного управління.

Суб'єкт господарювання, який здійснює господарську діяльність на основі права власності, на свій розсуд, одноосібно або спільно з іншими

суб'єктами володіє, користується і розпоряджається належним йому (їм) майном, у тому числі має право надати майно іншим суб'єктам для використання його на праві власності, праві господарського відання чи праві оперативного управління, або на основі інших форм правового режиму майна. Водночас суб'єкт господарювання закріплює майно за окремими його підрозділами (філіями (ч. 1 ст. 95 ЦК України), представництвами, цехами), навіть передає його під повну матеріальну відповідальність окремим працівникам. Якщо останнє ще є проявом трудових правовідносин (повна матеріальна відповідальність, що регулюється як установчими документами так і внутрішніми правовими документами, покладені обов'язки та відповідальності на індивідуально визначених осіб та розподіл функцій між працівниками для ефективного регулювання діяльності підприємства, визначення премій колективу підприємства та інше, є проявом формалізації відносин між колективом та підприємством, що також залежить від волі суб'єкта господарювання та визначене трудовим договором, існує для узгодження інтересів трудящих, власників та уповноважених управляти таким підприємством органів відповідно до Кодексу законів про працю України), то правова природа такого закріплення за структурними підрозділами як прояв внутрігосподарського госпрозрахунку досі не досліджена. При цьому створення таких відокремлених підрозділів не є імперативною вимогою для повноцінного функціонування суб'єкта господарювання, а є проявом реалізації суб'єктивного права. Саме тому відокремлені

підрозділи здійснюють всі або частину функцій, але їх діяльність регулюється положенням, що затверджене юридичною особою, що їх створила. Таким чином, суб'єкт господарювання підпорядковує діяльність відокремленого підрозділу, визначає напрямки діяльності, видатки на утримання та умови функціонування – це є проявом внутрішнього госпрозрахунку. Тому проблема полягає у натуралізації та ідеалізації цих об'єктів та відносин.

Загалом, фінансова діяльність – це система використання різних форм і методів для фінансового забезпечення функціонування підприємств та досягнення ними поставлених цілей [4, с. 41]. Система фінансів і фінансової діяльності підприємства опосередковує його фінансові відносини як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. До зовнішніх слід віднести фінансові відносини підприємства з бюджетами всіх рівнів і позабюджетними фондами; з прямими учасниками і установами інфраструктури фінансового ринку; з партнерами по операційній діяльності і установами інфраструктури товарного ринку; з органами виробничої інфраструктури; з іншими господарським суб'єктами. До внутрішніх слід віднести фінансові відносини між головними і дочірніми підприємствами, між різними структурними підрозділами підприємства; підприємства з його акціонерами, з персоналом [6]. В межах роботи ми будемо розглядати внутрішньо-фінансові відносини суб'єктів господарювання як приватноправові.

У доктрині цивільного та господарського права, а також на законодавчому рівні, розглядаються балансові та безбалансові структурні підрозділи. Оскільки суб'єкт господарювання може на власний розсуд створити відокремлені підрозділи і контролювати їхню діяльність на праві господарського відання чи праві оперативного управління, то самостійно може визначати видатки на утримання майна інших суб'єктів, тобто видатки на утримання майна, що не є об'єктом оподаткування є неконтрольованими.

Аналіз досліджень і публікацій. Цим питанням присвячені роботи О. М. Вінник, В. М. Кравчука, Г. В. Пронської, В. С. Щербини, Р. Б. Шишки, О. С. Яворської та інших. Проте залишаються актуальними питання, що стосуються внутрішньо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання відповідно до їхньої організаційної структури, а саме форми бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології

обробки облікових даних; системі та формі внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій; окремого балансу філії, представництва, відділення та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Метою даної роботи є з'ясування змісту основних аспектів функціонування юридичних осіб, а саме питань, стосуються внутрішньо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання через економічну та юридичну призми організаційної структури визначених суб'єктів; встановити на основі положень нормативно-правових актів законодавства України, що регулюють зазначену сферу діяльності даних суб'єктів господарювання, правову природу та розмежувати поняття «права господарського відання», «права оперативного управління» та «договору на управління майном»; з'ясувати розбіжності між ГК та ЦК України щодо правової природи понять «права господарського відання», «права оперативного управління» та «договору на управління майном»; виокремити напрямки та перспективи вдосконалення змісту законодавства України.

Предмет дослідження: внутрішньо-господарські, зокрема фінансові відносини суб'єктів господарювання.

Об'єкт дослідження: внутрішньо-фінансової відносини між підрозділами та суб'єктами господарювання відповідно до їхньої організаційної структури; суперечності між природою права господарського відання, право оперативного управління та договору на управління майном.

Виклад основного матеріалу. Відповідно із вище зазначеним, необхідно розглянути декілька проблем, що стосуються внутрішньо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання через економічну та юридичну призми організаційної структури визначених суб'єктів.

По-перше, в даному випадку, слід поставити під сумнів прозорість діяльності суб'єктів господарювання на підставі того, що: а) товариство має право створювати на території України та за її межами філії та представництва, а також дочірні підприємства відповідно до чинного законодавства України (ст. 9 Закону України «Про господарські товариства») та наділяти їх майном юридичної особи, що їх створила; б) відокремленими підрозділами юридичної особи є будь-які підрозділи, які розташовані поза її місцезнаходженням. До них можуть бути віднесені, крім

філій та представництв, цехи, дільниці, відділення, склади тощо [3, с. 49].

До того ж і самі філії є різноманітними: за формалізацією в засновницьких документах вирізняють види філій: формальна філія, філія асоціації, фінансова філія; за ступенем залежності від юридичної особи виділяють: максимально підконтрольні філії, помірно підконтрольні філії, філії, в яких материнська компанія має права рядового акціонера; на правах філії можуть створюватися відділення – структурні підрозділи юридичної особи, що займаються такою самою діяльністю, що й сама юридична особа поза місцем її розташування [1, с. 255].

Для уточнення меж їх правового становища, важливо, що відокремлені підрозділи поділяються на два види: підрозділи, які мають окремий баланс, ідентифікаційний код і поточний рахунок у банку; такі підрозділи є платниками податків і зобов'язані стати на податковий облік за місцем свого перебування; без балансові підрозділи – усі операції, що проводяться даним підрозділом, проходять за рахунком і відображаються за балансом самого господарського товариства, сплату податків у зв'язку з діяльністю такого підрозділу здійснює юридична особа [2, с. 75].

Вважаємо за потрібне звернути увагу на діяльність суб'єктів господарювання, що в своєму складі мають відокремлені підрозділи (ст.ст. 55, 64 ГК України), які, як правило, перебувають на внутрішньому госпрозрахунку. Тому пропонуємо розкриття їхньої діяльності як з економічної, так і з правової позиції в залежності від організаційного виду підрозділу.

З економічної точки зору можуть бути:

I. Контрольовані прибутки суб'єктів господарювання – тоді, коли можливо здійснювати контроль за внутрішньо-фінансовою діяльністю між суб'єктами господарювання та підрозділами зазначених суб'єктів (підрозділи, які мають окремий баланс). У даному випадку здійснюється контроль витрат за договорами, наявний реальний об'єкт оподаткування, контрольована собівартість продукції, послуг та податок на прибуток;

II. Неконтрольовані прибутки суб'єктів господарювання – тоді, коли неможливо здійснювати контроль за внутрішньо-фінансовою діяльністю суб'єктів (без балансові підрозділи).

Неконтрольовані витрати та розмір об'єкту оподаткування, неконтрольована сума прибутку, а відтак і сума, що підлягатиме оподаткуванню (тобто розмір доходів залежить від видатків на утримання без балансових підрозділів).

Оскільки видатки, де-факто, є неконтрольованими, не є об'єктом оподаткування, як наслідок, можуть бути зазначені як витрати на утримання майна і використанні недобросовісними керівниками задля нецільового витрачання коштів і особистого збагачення. Держава матиме менші надходження в державну казну. Це є юридичною прогалиною – законодавець пропускає можливість регулювати більш широку сферу суспільних відносин. Такі прогалини утворюються внаслідок значної кількості нормативно-правових актів, які стосуються виокремленої сфери суспільних відносин, що зазвичай дублюють положення (або їх частину) і оминають проблемні ділянки законодавства. Ними користуються недобросовісні підприємці та топ-менеджери. Тому дану проблему необхідно більш детально розглянути і з юридичного аспекту.

З правової точки зору: 1) контрольовані прибутки суб'єктів господарювання – регулювання їхньої діяльності здійснюється на загальних засадах відповідно до ГК України, а за необхідності іншими законодавчими актами України відповідно до організаційно-правової форми суб'єкта господарювання; 2) неконтрольовані прибутки суб'єктів господарювання – особливості регулювання передбачені ГК, ПК та законами України:

- ст.ст. 135-136 ПК визначають доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування (дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів, визначений з урахуванням положень статей (п. 13 ч. 5 ст. 135));

- ст. 137 ПК України порядок визначення доходів;

- ст. 138 ПК України (до складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями відповідно до законодавства тощо; внески на соціальні заходи; медичне страхування, страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», страхування за довгостроковими договорами страхування життя в межах, визначених абзацами другим і третім пункту 142.2 статті 142 цього Кодексу, працівників апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо));

Проаналізувавши положення чинного законодавства, можна дійти висновку, що:

- суб'єкт господарювання може на власний розсуд створити відокремлені підрозділи і

контролювати їхню діяльність (створити відокремлені підрозділи і контролювати їхню діяльність, самостійно визначати видатки на утримання майна, склад загальногосподарських витрат) на праві господарського відання чи прав оперативного управління;

- відповідно до принципу комерційного розрахунку підприємницької діяльності суб'єкт господарювання сам може визначати видатки на утримання майна інших суб'єктів (в даному випадку відокремлених підрозділів);

- видатки на утримання майна не є об'єктом оподаткування, а відтак – неконтрольована собівартість продукції і пряме ухилення від сплати податків яке виправдане і закріплене на законодавчому рівні;

- такі видатки є неконтрольованими, особливо якщо це стосується без балансових підрозділів і відображається у загальному балансі суб'єкта господарювання;

- законодавство містить прогалини у внутрішньо-фінансовій сфері діяльності;

По-друге, ЦК, на відміну від ГК, не передбачає похідного права власності (тобто, права господарського відання та права оперативного управління). Втім, в ч. 2 ст. 316 ЦК він встановив право довірчої власності і вказав, що таке право може виникати з закону або договору на управління майном. Однак, право господарського відання (ч. 1 ст. 136 ГК України) правом оперативного управління (ч. 1 ст. 137 ГК України) договором управління майном (ст. 1029 ГК України) не можна ототожнювати, оскільки право господарського управління та право господарського відання: розглядається як форма правового режиму майна, що має може бути реалізована як одна з форм правомочностей (володіння, користування та розпорядження), що належить титулованому власнику абсолютного права (права власності); за своєю природою є речовим правом; права та обов'язки виникають з закону і володільець має право володіти, користуватися та розпоряджатися майном (з обмеженням правомочності розпорядження); захищається законом відповідно до положень, що встановлені для захисту права власності.

Право довірчої власності на управління майном: розглядається як право на чужу річ (а саме правом на користування чужою річчю) у ряді суміжних, що прямо не зафіксовано у ЦК (як сервітут, емфітевзис, суперфіцій) і де-факто суперечить самому кодексу; за своєю природою є договірним правом; права та обов'язки можуть виникати як із закону, так і з договору, проте тягне за собою переходу права власності до управителя, а володіння та користування –

обмежені законом і договором; захищається законом відповідно до положень, що встановлені для захисту прав на чуже майно.

Таким чином, можемо зробити висновок: речова та договірна природа права господарського відання, право оперативного управління та договору на управління майном були змішані законодавцем. Як наслідок, ЦК не здатен врегулювати відносини, що окреслюються його предметом, що є його суттєвим недоліком, а ГК не може в повній мірі врегулювати те, що йому належить без спеціального нормативно-правового акту. Але, якщо ми розглянемо дану колізію з доктринальної точки зору, то ми розуміємо, що природа господарського відання може бути як і речовою, так і договірною. Таку позицію слід розглядати через строки, обсяг права володіння, обсяг прав щодо користування, обсяг прав щодо розпорядження майном управителем.

Як речового права – фактичного панування управляючого над річчю, він володіє користується і розпоряджається майном, але правомочності, тобто обсяг прав управляючого відносно майна, яке переходить до нього, встановлені в договорі, де власник (титульний володільець) здійснює контроль за використанням і збереженням майна. Отже, таке речове право є похідним і ми можемо говорити, що титульний володільець користується тріадою правомочностей, а управляючий набуває таких прав на підставі і в межах та обсязі, зазначених в договорі. Тобто, без договору управляючий і де-факто, і де-юре не мав би права вчиняти дії відносно майна, яке перебуває в абсолютній власності в титулованого володільця. Тому саме в даному випадку ми можемо розглядати договірну природу права господарського відання та оперативного управління. Також необхідно звернути увагу на те, що встановлення прав та обов'язків управляючого відбувається з укладенням договору і саме в цей момент управляючий зобов'язаний перед титулованим власником вчинити певні дії або ж утриматися від них.

Також слід зазначити, що зазначені кодекси не мають визначеного ієрархічного співвідношення, а відтак, не можна назвати ГК спеціальним стосовно до ЦК. Окрім цього, вони не тільки містять низку суперечних положень, а й подекуди дублюють окремі статті. Такі аномальні непорозуміння можна зустріти і в законах, що є спеціальними по відношенню до вище вказаних кодексів. Тож, можна солідаризуватися з позицією І. В. Спасибо-Фатєєвої щодо прийняття Цивільного та Господарського кодексів «версія з дуалістичністю кодексів була принципово помилко-

вою, а ідея охопити в Господарському кодексі регулювання публічних та приватних господарських відносин не лише непродуктивною та штучною, а й нездійсненою» [5, с. 6].

В цілому не варто відмовлятися від ГК як спеціального, але вважаємо необхідним замість відсильних норм наповнити його положеннями тих нормативно-правових актів, що регулюють господарську діяльність (відповідно до ст. 7 ГК України), що допоможе не тільки систематизувати велику кількість норм, а й узагальнити законодавче надбання у галузі господарського права. Адаптація ГК має тяжіти до норм та вимог європейського законодавства та міжнародних стандартів. Основним прикладом і основою для цього мають бути Торгівельні кодекси. Торгівельного кодексу в Україні немає, хоча його проект був розроблений, а Господарський є лише наближеним до нього (але не тотожним). Оскільки Торгівельні кодекси є прерогативою тих країн, де існує формалізований дуалізм приватного права, то і найкращим орієнтиром може слугувати Німецьке Торгівельне уложення 1897 р. і уведений в дію з 1 січня 1900 р., що є чинне наразі. Основною особливістю якого є те, що він спирається на норми ЦК і регулює окремі специфічні відносини – торгівельні, в той час коли ГК України просто дублює ЦК України.

Висновки. Отже, на основі проведених напрацювань доктрини цивільного та господарського права, розглянувши внутрішньо-фінансову діяльність суб'єктів господарювання через економічну та юридичну призми організаційної структури визначених суб'єктів, ми окреслили наступні напрямки удосконалення законодавства для розробки системи контролю діяльності суб'єктів господарювання, а також відокремлених підрозділів за допомогою:

- поступова реорганізація всіх безбалансових підрозділів в балансові структурні одиниці, що забезпечить прозорість доходів та витрат і усуне можливість ухилення від сплати податків;
- створення належних умов для функціонування балансових структурних одиниць;
- розроблення єдиної упорядкованої законодавчої системи обліку доходів та витрат, сплати податків для всіх суб'єктів господарювання;
- подання разом із загальним фінансовим звітом суб'єкта господарювання, фінансових звітів по кожному структурному підрозділу, що перебуває на внутрішньому госпрозрахунку;

- надання публічної інформації про діяльність суб'єктів господарювання вичерпної інформації, яка відповідає галузевим особливостям та адаптована до вимог сучасної економіки.

Література

1. Бошицький Ю. Л., Шишка Р. Б. Цивільне право України: підручник. Загальна частина / За ред. проф. Бошицького Ю. Л. та проф. Шишки Р. Б. (кер. авт. кол.). – К.: Видавництво Ліра-К, 2013. – 760 с.
2. Кібенко Е. Р. Научно-практический комментарий Закона Украины «О хозяйственных обществах» / Е. Р. Кибенко – Х.: Эспада, 2000. – 440 с.
3. Крупка Ю. М. Научно-практический комментарий Закона Украины «Про господарські товариства» / Ю. М. Крупка. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 272 с.
4. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств: Підручник / Кер. авт. кол. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 460 с.
5. Спасибо-Фатєєва І. В. Цивільний і Господарський кодекси: 2004-2014 рр.: монографія / І. В. Спасибо-Фатєєва, В. І. Крат, Ю. В. Мица та ін.; за заг. ред. І. В. Спасибо-Фатєєвої. – Х.: Право, 2014. – 204 с.
6. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://udec.ntu-kpi.kiev.ua/space/fin_dsg_udec_demo/schedule.nsf
7. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (редакція від 01.01.2014) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
8. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV (редакція від 01.01.2014) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (редакція від 19.04.2014) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (редакція від 01.01.2014) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
11. Про господарські товариства: Закон України від 19 вересня 1991 р. № 1576-XII (редакція від 18.05.2013) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1576>

Р. Б. Шишка, М. И. Мкртычева

Внутри- финансовая деятельность субъектов хозяйствования

Проанализированы внутри- финансовые отношения между подразделениями и субъектами хозяйственной деятельности сквозь экономическую и юридическую призмы в соответствии с их организационной структурой; исследована правовая природа «права хозяйственного ведения», «права оперативного управления» и «договора на управление имуществом». Определены направления усовершенствования законодательства для разработки системы контроля за деятельностью субъектов хозяйствования, а также обособленных подразделений.

Ключевые слова: внутри- финансовая деятельность, договор на управление имуществом, договорное право, право хозяйственного ведения, право оперативного управления, доходы субъектов хозяйствования, вещное право, система контроля, субъекты хозяйствования, структурные подразделения.

R. Shyshka, M. Mkrtycheva

Intra-financial activities of the business entities

Balance and off-balance structural subdividing are considered in the doctrine of the civil and commercial law, and at legislative level too. As the subjects of economic activity can create at its discretion separate subdividing and control their activities on the right of economic guiding or the right of operational management, so it can independently determine the costs of maintaining of the property and of the other subjects which aren't object of the taxation and as a result are uncontrollable. Therefore the problem consists in naturalization and idealization of these objects.

Key words: inside - financial activities, the contract for control of property, the contract law, the right of economic guiding, the right of operational management, the income of subjects of economic activity, the real right, the monitoring system, subjects of economic activity, structural subdividing.