

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРОДАЖУ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЦІЛІСНОГО МАЙНОВОГО КОМПЛЕКСУ

*Досліджено методологічні аспекти обліку продажу підприємства як цілісного майнового комплексу*

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах господарювання продаж підприємства не завжди означає безпосередній продаж його активів. Зазвичай здійснюється продаж прав власності на активи – корпоративні права. Корпоративні права можуть бути виражені у формі власності на все підприємство (як цілісний майновий комплекс) або його частину. На відміну від продажу майна підприємства як цілісного майнового комплексу, продаж корпоративних прав на підприємство є більш зручним. Адже для діючого підприємства зберігають силу всі необхідні документи – ліцензії, патенти, документи на нерухомість і землю.

В економічно розвинених країнах операції з купівлі-продажу підприємств є досить поширеним явищем. З подальшим розвитком ринкових відносин такі операції все частіше з'являються в господарській практиці вітчизняних підприємств, що потребує їх адекватного відображення в обліку та звітності. Однак слід підкреслити, що в існуючих нормативних документах будь-які вказівки щодо методики бухгалтерського обліку операцій з купівлі-продажу практично відсутні. Тобто, якщо з конкретного питання в нормативних документах не встановлені способи ведення бухгалтерського обліку, то при формуванні облікової політики здійснюється власна розробка підприємством відповідного способу, виходячи з діючих на даний момент нормативних документів з бухгалтерського обліку.

**Мета дослідження.** Дослідити методологічні аспекти обліку продажу підприємства як цілісного майнового комплексу.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Продаж підприємства може здійснюватись різними шляхами. В залежності від обраної форми буде змінюватись і методика обліку такої операції. Облік продажу підприємства залежить від предмету договору купівлі-продажу.

Предметом такого договору може бути підприємство, яке складається з сукупності матеріальних і нематеріальних активів та зобов'язань, або його частина. Але в останньому випадку маються на увазі не окремі складові майна (основні засоби, виробничі запаси тощо), а структурний підрозділ, виділений на окремий баланс, тобто окремий суб'єкт цивільно-правових відносин. Саме визначені відмінності продажу підприємств як цілісного майнового комплексу та частини підприємства (табл. 1) зумовлюють особливості методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку, а саме у першому випадку, тобто при продажу підприємства як цілісного майнового комплексу, суб'єктами продажу є його власники, у другому випадку, тобто при продажу частини підприємства, – власне підприємство.

**Таблиця 1.** Порівняльна характеристика продажу підприємства як цілісного майнового комплексу та частини підприємства

№ з/п	Ознака	Продаж підприємства як цілісного майнового комплексу	Продаж частини підприємства як цілісного майнового комплексу
1	2	3	4
1	Продавці підприємств	Власник корпоративних прав підприємства – юридичні та фізичні особи	Власне підприємство
2	Покупці підприємств	Юридичні та фізичні особи	

Продовження табл. 1

1	2	3	
3	Об'єкти процесу продажу підприємств	Майнове та зобов'язальне право	
4	Шляхи продажу підприємств	Вільний продаж, аукціон, конкурс (якщо власник – держава)	
5	Момент переходу права власності	Момент державної реєстрації права власності	Момент передачі майна покупцю (якщо інше не передбачено договором)

Продаж частини підприємства як цілісного майнового комплексу можливий лише між суб'єктами – юридичними особами, оскільки у даному випадку реалізується структурний підрозділ, що виділений на окремий баланс та не має статутного капіталу.

Не дивлячись на те, що питання купівлі-продажу підприємств є надзвичайно складними, на даний час в Україні відсутні дослідження щодо бухгалтерського та податкового обліку за даною темою. Серед існуючих праць можна виділити дослідження зарубіжних вчених С.Л. Коротаєва [5] та М.Л. Пятова [6], але позиції авторів з приводу бухгалтерського та податкового відображення операцій з придбання підприємств принципово відрізняються (табл. 2).

**Таблиця 2.** Підходи до відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій з купівлі-продажу підприємств, запропоновані С.Л. Коротаєвим [5] і М.Л. Пятовим [6]

№ з/п	С.Л. Коротаєв	М.Л. Пятов
1	2	3
1	Бухгалтерський та податковий облік угод купівлі-продажу підприємства як цілісного майнового комплексу принципово відрізняється від угод купівлі-продажу частини підприємства як цілісного майнового комплексу	Відмінності в методиці бухгалтерського та податкового обліку угод купівлі-продажу підприємства як цілісного майнового комплексу та частини підприємства як майнового комплексу не виділяються
2	При проведенні угоди купівлі-продажу підприємства як цілісного майнового комплексу беруть участь підприємство-покупець та власники корпоративних прав підприємства	При проведенні угоди купівлі-продажу підприємства беруть участь підприємство-покупець та підприємство-продавець. При цьому продавцем є підприємство, що продається
3	Покупець підприємства стає новим його власником корпоративних прав і власником. Зміна власників знаходить своє відображення в аналітичному обліку та в засновницьких документах підприємства, що продається	При продажу підприємства до покупця за винагороду переходить майно підприємства, що продається, права вимоги й зобов'язання
4	Розрахунки за підприємство, що придбається, проводяться з власником (власниками) підприємства, що відчужує дане підприємство	Розрахунки за підприємство, що придбається, проводяться з підприємством, що продається
5	Оскільки продавцем виступає не саме підприємство, фінансовий результат формується у власника, що реалізує дане підприємство	У продавця підприємства формується фінансовий результат від його продажу
6	Податок на додану вартість з обороту від реалізації підприємства пропонується не сплачувати	Продавець підприємства сплачує податок на додану вартість з обороту від реалізації підприємства, а покупець приймає його до вирахування

Незважаючи на те, що наведені позиції дослідників суперечать одна одній, вважаємо можливим врахування обох точок зору за умови, що підходи до бухгалтерського обліку С.Л. Коротаєва слід застосовувати при купівлі-продажу підприємств як цілісних майнових комплексів без їх подальшої ліквідації, а пропозиції М.Л. Пятова доцільні щодо облікового відображення операцій з купівлі-продажу підприємств як цілісних майнових комплексів з їх подальшою ліквідацією та для частин підприємств як цілісних майнових комплексів. Врахування наведених підходів можливе лише за умови їх адаптації до норм вітчизняного законодавства.

На основі дослідження та з урахуванням економічних відносин в Україні пропонується наступний підхід до методик бухгалтерського та податкового обліку продажу підприємств як цілісних майнових комплексів та їх частин відповідно до вітчизняної законодавчої бази.

Придбане підприємство як цілісний майновий комплекс може продовжувати здійснювати свою господарську діяльність, а може припинити своє існування як юридична особа. Відповідно до зазначеного, методика відображення в бухгалтерському обліку операцій з продажу підприємств буде істотно відрізнятись, але в обох випадках розрахунок за підприємство як цілісний майновий комплекс повинен здійснюватись не з самим підприємством, а з його власником, яким відповідно до ст. 114 п. 1 ЦКУ може бути фізична або юридична особа.

Розглянемо облік продажу цілісного майнового комплексу без ліквідації у продавця, тобто у юридичної та фізичної особи окремо.

Якщо власником корпоративних прав підприємства, що продається, є юридична особа, то грошові кошти повинні надходити на рахунок цієї юридичної особи. При цьому власник корпоративних прав, виступаючи одночасно й власником підприємства, повинен відобразити виручку від реалізації підприємства. Таким чином, податок з виручки від продажу підприємств повинен відображатись у продавця.

Що стосується оподаткування операцій з продажу підприємств податком на додану вартість, то необхідно звернути увагу на деякі особливості. Російський вчений М.Л. Пятов зауважує, що податкова база при реалізації підприємства як цілісного майнового комплексу визначається окремо за кожним з видів активів підприємства, що продається.

Вважаємо, що в ході продажу підприємства як майнового комплексу не можна розглядати підприємство, що продається, виключно як сукупність матеріальних і нематеріальних активів та зобов'язань. Підприємство продається повністю. В ході продажу змінюється тільки власник, а підприємство як функціонувало, так і продовжує функціонувати. Новий власник майно придбаного підприємства на облік не ставить: у нього (якщо це юридична особа) в обліку відображається тільки операція щодо здійснення фінансових інвестицій. Майно підприємства, що продається, підприємству-покупцю не передається, а також отримані від продажу підприємства кошти на рахунок підприємства, яке змінило власника, не надходять, в результаті чого, операції з продажу підприємства в обліку підприємства, що продається, не відображаються. У підприємства, що продається, змінюється тільки власник, саме тому з ним і здійснюється безпосередній розрахунок.

Проте переведена на рахунок продавця-юридичної особи сума, що відповідає вартості підприємства, що продається, не означає, що продавець реалізує певні активи, за якими потрібно нараховувати ПДВ. Підприємство реалізується саме як комплекс. Активів може бути багато, але вони, водночас, можуть не покриватися власними джерелами, тобто можуть бути залученими.

Сутність продажу підприємства як майнового комплексу полягає в тому, що продається саме підприємство, а не активи, що наповнюють дане підприємство. Тому ціна даного підприємства – не вартість його активів, а величина чистих активів, тобто умовних, а не окремих активів, за якими немає заборгованості.

Щодо відображення продажу підприємств у бухгалтерському обліку, то необхідно зазначити, що дане питання недостатньо врегульоване чинним законодавством, зокрема чітко не окреслено кореспонденцій за такими операціями. Саме тому визначено комплексний підхід до облікового відображення у юридичної особи-продавця операцій з продажу підприємства як цілісного майнового комплексу (табл. 3).

**Таблиця 3. Методика облікового відображення продажу підприємства як цілісного майнового комплексу**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	Відображено продажну вартість підприємства, що реалізується	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"
2	Відображено ПДВ (на різницю між купівельною та балансовою вартістю)	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"	641 "Розрахунки за податками"
3	Відображено собівартість підприємства, що продається	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
4	Відображено інші витрати на підготовку підприємства до придбання: оплата послуг аудиторів, незалежних оцінювачів тощо	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами",
5	Надійшли грошові кошти в оплату придбаного підприємства	31 "Рахунки в банках"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
6	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації підприємства як цілісного майнового комплексу	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій"	79 "Фінансові результати"
7	Списано на фінансовий результат собівартість підприємства, що продається	79 "Фінансові результати"	971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"
8	Нараховано податок на прибуток	981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"
9	Списано нарахований податок на прибуток на фінансовий результат	79 "Фінансові результати"	981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"

Таким чином, в таблиці наведене облікове відображення для ситуації, коли власником підприємства є юридична особа, що забезпечить системне відображення операцій з продажу підприємств як цілісних майнових комплексів. Якщо власником підприємства є фізична особа, то операції з продажу підприємств не є об'єктом бухгалтерського обліку. Це обумовлено тим, що Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [2] визначено, що вимоги з організації та ведення бухгалтерського обліку встановлені лише щодо суб'єктів господарювання – юридичних осіб та фізичних осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність.

Необхідно зазначити, що можливі два випадки: перший – цілісний майновий комплекс продається фізичною особою юридичній особі; другий – покупцем і продавцем є фізичні особи. В обох випадках продавець-фізична особа отримує дохід, якій підлягає оподаткуванню податком з доходів фізичних осіб. Сума зазначеного податку повинна нараховуватися на всю суму доходу, що отримав продавець від продажу підприємства як цілісного майнового комплексу.

Якщо підприємство продається фізичною особою юридичній, то відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку з доходів фізичних осіб є особа, яка сплачує даний дохід на користь платника податку, тобто юридична особа, що придбає підприємство як цілісний майновий комплекс. Податкові органи з доходів, отриманих від продажу підприємства, повинні виключити документально підтверджені витрати, що понесені платником податку на формування статутного капіталу реалізованого підприємства, та зробити перерахунок податку з доходів фізичної особи з урахуванням суми раніше утриманого податку.

Якщо підприємство як цілісний майновий комплекс продається фізичною особою фізичній особі, то податок з доходів фізичних осіб сплачується тим, хто сплачує даний дохід на користь платника податку, тобто фізичною особою-продавцем підприємства.

Щодо підприємства, яке продається, то операції з його придбання не вплинуть на бухгалтерський та податковий облік: відбудуться зміни тільки за аналітичними субрахунками до рахунку 46 "Неоплачений капітал", що зумовлено зміною власника даного підприємства.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Таким чином, методика відображення в обліку операцій з продажу підприємства як цілісного майнового комплексу передбачає зміну власника, а активи та пасиви підприємства, що продається, не змінюються. Фактично цілісна структура підприємства об'єкта продажу зберігається, а діяльність такого підприємства продовжується. Зміни відбуваються лише на рівні власників, а в обліку, відповідно, такі операції знаходять своє відображення як придбання фінансових інвестицій

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16 липня 1999 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
3. *Коротаев С.Л.* Бухгалтерский учет и обязательства в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: [монография] / С.Л. Коротаев – Минск: БГУ, 2005. – 310 с.
4. *Пятов М.Л.* Учет операций по договору продажи предприятия у организации-продавца [Електронний ресурс] / М.Л. Пятов // БУХ.1С. – 2005. – Режим доступу до журн.: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=743>.