

## ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ЧАСТИНИ ПІДПРИЄМСТВА

*Визначено суперечливі питання, які виникають під час придбання частини підприємства та впливають на відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку*

**Постановка проблеми.** Значне зростання угод з придбання підприємств протягом останніх років зумовило виникнення багатьох варіантів їх здійснення. Так, придбати підприємство можна як цілісний майновий комплекс (зі збереженням його юридичної самостійності або з його ліквідацією), як частину або шляхом придбання контрольного пакету акцій. П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” не розкриває всіх особливостей їх здійснення та облікового відображення, що обумовлює наявність великої кількості проблемних питань, виникнення яких пов’язано з існуючою практикою.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблемні питання щодо бухгалтерського обліку операцій з придбання частини підприємств в своїх роботах піднімали такі зарубіжні вчені та дослідники, як Г. Велш, І. Іжевська, С.Л. Коротаєв, М.Л. Пятов, І. Яманушкіна, Д. Шорт та вітчизняні: В.М. Диба, Н. Горицька, В. Костюченко, С.А. Костина, Р. Коршикова, І. Назарбаєва, І. Павлюк, І. Солодченко, Г. Уманців, О. Шаповал. Проте описані методики бухгалтерського обліку в працях зарубіжних науковців не завжди можуть бути застосовані в українській практиці. Вітчизняні дослідники розглядають тільки окремі аспекти обліку процесу придбання частини підприємства, не враховуючи можливих проблемних питань, або здебільшого обмежуються коментарями до МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” та П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”.

**Метою дослідження** є визначення порядку придбання частини підприємства та відображення даних операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку.

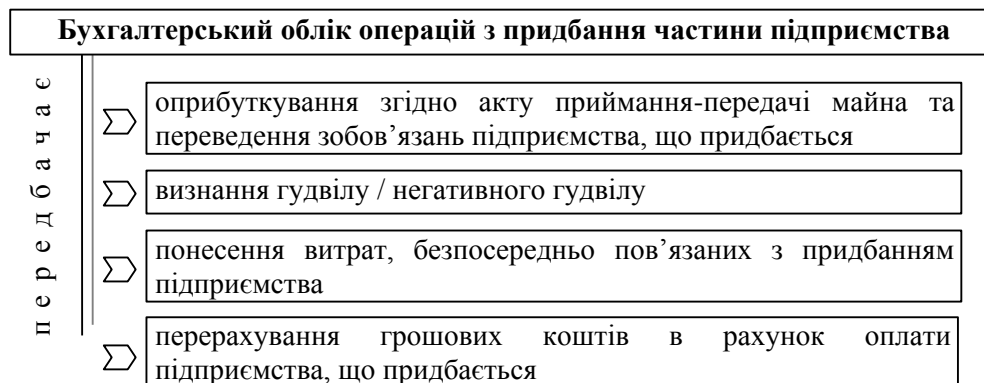
**Виклад основного матеріалу дослідження.** За результатами проведених досліджень<sup>1</sup> встановлено, що облікове відображення операцій з придбання частини підприємства за умови його функціонування як філії чи представництва підприємства-покупця подібне до облікового відображення придбання

---

<sup>1</sup> Томашевська І.Л. Об’єкти бухгалтерського обліку при придбанні підприємств // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (9). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – С. 172-178

підприємства як цілісного майнового комплексу без збереження юридичної самостійності; тими ж залишаються вимоги податкового законодавства.

При придбанні частини підприємства в бухгалтерському обліку підприємства-покупця передбачається відображення наступних операцій (рис. 1).



*Рис. 1. Основні операції з придбання частини підприємства, що відображаються в бухгалтерському обліку у підприємства-покупця*

Використовуючи праці окремих науковців [1; 6; 7; 9] та результати власного дослідження, можна виділити ряд проблемних питань, які мають вирішальний вплив на методику бухгалтерського обліку операцій з придбання підприємств за умови його подальшої ліквідації:

- 1) за якою оцінкою оприбутковувати майно, що придбається;
- 2) як відображати (і чи відображати взагалі) в бухгалтерському обліку суми амортизації за основними засобами і нематеріальними активами, що придбаються у складі підприємства;
- 3) як показувати різницю між ціною, що сплачена за підприємство, і оцінкою його активів за мінусом кредиторської заборгованості, що входить до складу підприємства;
- 4) чи всі активи та зобов'язання підприємства, яке придбається, повинні переходити до підприємства-покупця;
- 5) чи можна вважати переуступку боргу факторинговою операцією (залежно від вирішення даного питання змінюється порядок оподаткування);
- б) який порядок бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з придбання підприємства.

Перше та друге проблемне питання.

Російський вчений проф. М.Л. Пятов зазначає, що оскільки елементами угоди придбання підприємств виступає як вартість підприємства, що продається, в цілому, так і вартість окремих його частин, тобто майна, що складає підприємство, то можливі два варіанти оцінки придбаного майна для сторін договору [9].

У першому випадку до передавального акту заноситься вартість майна, що належить підприємству-продавцю згідно даних його бухгалтерського обліку. В зазначеній ситуації, на думку вченого, підприємство-покупець немовби вписує дані балансу підприємства-продавця в свій баланс. Відповідно, основні засоби і нематеріальні активи, що передаються у складі підприємства, показуються в передавальних документах з відображенням сум нарахованої за ними амортизації та переносяться в облік підприємства-покупця [9]. З такою позицією не погоджується білоруський науковець С.Л. Коротаєв [7, с. 104], даний підхід є раціональним за умови відповідності елементів облікової політики щодо методів нарахування амортизації підприємства-покупця та підприємства-продавця.

Що стосується другого випадку, то як вважає проф. М.Л. Пятов, майно, що передається, переоцінюється щодо його балансової вартості в бухгалтерському обліку підприємства-продавця. За такої ситуації в бухгалтерському обліку підприємства-покупця повинно показуватися придбання кожного конкретного елемента, що входить до складу підприємства як його майно. В цьому випадку, зазначає автор, мова про відображення амортизації основних засобів і нематеріальних активів, що була раніше нарахована в бухгалтерському обліку продавця, йти не може, оскільки активи немовби купуються заново [9].

На нашу думку, за умови, якщо підприємство-покупець стратегією свого розвитку обрало придбання інших підприємств, доцільним є зазначення обраного з двох варіантів облікового відображення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, оприбуткованих за договором купівлі-продажу підприємства, в Положенні про облікову політику:

- із сумами нарахованої в бухгалтерському обліку підприємства-продавця амортизації;
- за новою вартістю без зазначення раніше нарахованої на них амортизації.

Третє проблемне питання.

Щодо третього проблемного питання з наведеного вище переліку, то зауважимо, що гудвіл відображається в бухгалтерському обліку підприємства-покупця лише у випадку, коли підприємство, що придбається, припиняє свою господарську діяльність як самостійна господарююча одиниця, тобто ліквідується. У випадку придбання частини підприємства (за умови, що придбані підрозділи продовжуватимуть функціонувати як філії чи представництва підприємства-покупця) їх придбання супроводжується приєднанням їх активів та зобов'язань до активів та зобов'язань підприємства-покупця. Різниця між ціною,

що сплачена за частину підприємства, і оцінкою його активів за мінусом кредиторської заборгованості, що входить до складу підприємства, повинна бути відображена як гудвіл.

За умови, якщо придбаний структурний підрозділ набуває статусу дочірнього підприємства, то відображення гудвілу на рахунках бухгалтерського обліку не здійснюється, а його відображення має місце в консолідованому балансі.

Четверте проблемне питання.

Згідно п. 2 ст. 191 ЦКУ до складу підприємства як єдиного майнового комплексу входять усі види майна, призначені для його діяльності, включаючи земельні ділянки, будівлі, споруди, устаткування, інвентар, сировину, продукцію, права вимоги, борги, а також право на торговельну марку або інше позначення та інші права, якщо інше не встановлено договором або законом [10]. Проте при придбанні підприємства до нового власника можуть переходити не всі елементи майнового комплексу. Окремі об'єкти можуть бути виключені зі складу підприємства, яке придбається. Це стосується насамперед грошових коштів, прав на торгову марку та інших прав, ліцензій, патентів, кредиторської заборгованості, зокрема заборгованості за податками та платежами.

Відповідно до ст. 14 Закону України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” № 1775-III від 01.06.2000 р. [4] ліцензіат не може передавати ліцензію або її копію іншій юридичній або фізичній особі для провадження господарської діяльності. Саме тому ліцензії, отримані підприємством, яке придбається (за умови його подальшої ліквідації), для здійснення певної діяльності не можуть передаватися іншому підприємству, в даному випадку підприємству-покупцю. Відповідно такі активи не повинні зазначатися в передавальному акті та включатися до складу майна підприємства-покупця. Таким чином, сума активів, зазначена в передавальному акті, відрізнятиметься від суми активів в балансі, складеному на останню дату перед здійсненням операції придбання, на суму активів, які не передаються.

Російські науковці О.О. Єршова та К.Д. Овчинікова виділяють як основну проблему під час передачі підприємства виявлення зобов'язань, які з певних причин не відображені в бухгалтерському обліку [3, с. 220]. Наявність таких зобов'язань не лише ускладнює проведення розрахунків з кредиторами (вони можуть взагалі не дізнатися про продаж підприємства), але й може стати однією з причин визнання договору купівлі-продажу недійсним. Чинне законодавство України не містить чіткого порядку переведення зобов'язань та визначення наслідків його порушень. Так, ст. 520 ЦКУ передбачено, що боржник у зобов'язанні може бути замінений іншою особою (переведення боргу) лише за згодою кредитора [10].

Проте жодних строків та відповідальності за невчасне повідомлення / неповідомлення кредиторів не встановлено. Саме тому вважаємо необхідним визначення порядку переведення зобов'язань підприємства при його придбанні закріпити на законодавчому рівні.

Поки не сформувалося достатньої вітчизняної практики купівлі-продажу підприємств, в тому числі і судової, складно визначити строки та відповідальність щодо переведення кредиторської заборгованості в ході придбання підприємства. На даному етапі найкращим виходом є врахування досвіду зарубіжних країн, зокрема Російської Федерації.

Кредитори, які не дали згоду на переведення боргу, можуть вимагати дострокового виконання зобов'язань та відшкодування заподіяних цим збитків продавцем. Крім того, кредитори мають право звернутися до суду для визнання договору купівлі-продажу підприємства недійсним повністю чи частково.

Кредитор, який одержав повідомлення про продаж підприємства, може скористатися своїми правами протягом місяця з дня його одержання, а кредитор, до якого повідомлення не дійшло – протягом року, починаючи з дати, коли він довідався чи повинний був довідатися про продаж.

У випадку отримання згоди кредиторів про переведення заборгованості доцільним є укладання додаткової трьохсторонньої угоди.

Такий порядок переведення заборгованості, на нашу думку, міг би бути закріплений у вітчизняному законодавстві (див. рис. 2).

Якщо кредитор протягом місяця не дав відповіді на письмове повідомлення про майбутню угоду купівлі-продажу підприємства або його частини, то у випадку здійснення такої угоди, підприємству-покупцю доцільно обліковувати таку заборгованість окремо: на спеціально відкритому субрахунку або аналітичному рахунку за необхідними розрізами.

Придбання підприємства, стосовно якого порушена справа про банкрутство, має свою специфіку. Зокрема кредиторська заборгованість підприємства, яка існує на дату подання заяви до суду, не переходить до покупця, на відміну від витрат, пов'язаних з проведенням процедури банкрутства підприємства. Такі витрати можуть або переходити до покупця за домовленістю сторін, або можуть відшкодуватися власниками підприємства, яке продається, за рахунок виручки від реалізації підприємства [2, с. 93].

Що стосується трудових відносин, то всі трудові угоди, які діють на момент продажу підприємства, мають переходити до покупця, розірвання таких угод повинно відбуватися лише з дотриманням вимог трудового законодавства.

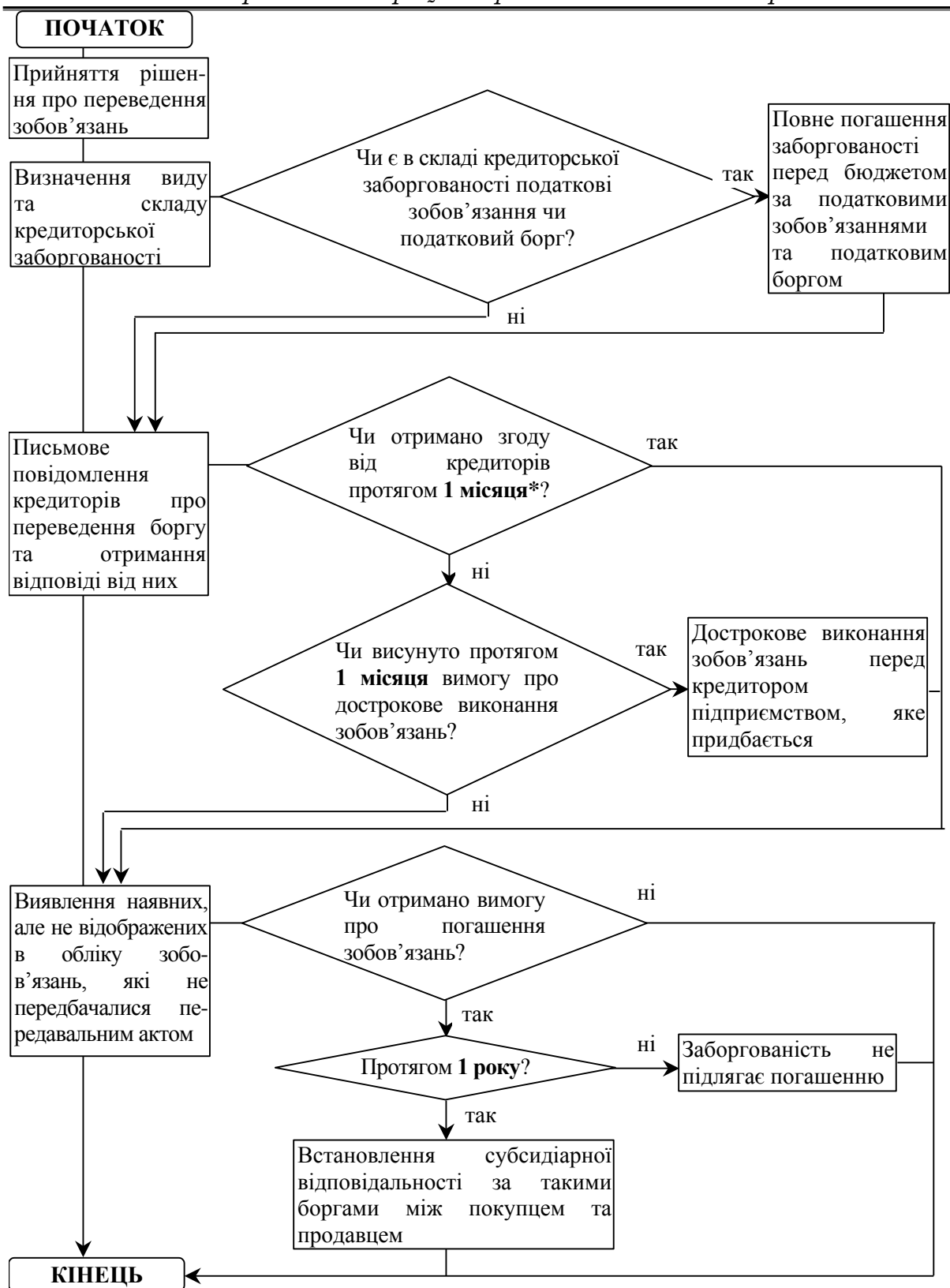


Рис. 2. Запропонований порядок переведення кредиторської заборгованості

П'яте проблемне питання.

Переуступку боргу в ході придбання підприємства не можна визнавати факторинговою операцією, оскільки переведення дебіторської заборгованості в даному випадку за своєю сутністю не є окремою операцією, яка передбачає отримання винагороди. Операції з відступлення клієнтом права грошової вимоги за зобов'язаннями боржника, які передбачають передачу фактором за плату в розпорядження клієнта грошових коштів, мають здійснюватися на підставі договору факторингу, а у випадку придбання підприємства зазначена операція (без окремо встановленої плати) відбувається на підставі договору купівлі-продажу.

Крім того, враховуючи роз'яснення наведені в листі Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 1139/11-8 від 05.10.2005 р. [8], юридична особа, що має намір надавати послуги з факторингу, повинна набути статусу фінансової установи, оскільки підпунктом 11 частини першої ст. 4 Закону України “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” [5] факторинг віднесений до фінансових послуг.

#### Шосте проблемне питання.

Перелік витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням, П(С)БО 19 не встановлений, проте він наводиться в МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”. До складу таких витрат можуть належати професійна винагорода аудиторам, юристам, оцінювачам та іншим консультантам, які забезпечували придбання. Такі витрати однозначно повинні включатися до вартості придбання, а не визнаватися витратами періоду. Така позиція хоча чітко і не зазначена в П(С)БО 19, проте наведена в МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”. Так, згідно п. 7 П(С)БО 19 придбання відображається в обліку за вартістю, яка є сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів, проте за що саме сплачуються ці грошові кошти чітко не вказано.

Оскільки прямо включити такі витрати до придбаних активів неможливо, то пропонуємо накопичувати їх на спеціально відкритому з цією метою субрахунку 156 “Витрати на придбання підприємства”. В подальшому такі витрати слід враховувати у вартості придбаних активів пропорційно їх вартості в загальній сумі витрат, понесених підприємством в ході придбання. Оскільки сума переведеної дебіторської заборгованості не може бути збільшена, сума перевищення повинна бути розподілена між придбаними основними засобами, нематеріальними активами, матеріальними запасами, готовою продукцією.

Розкриття основних проблемних питань, які супроводжують процес придбання підприємств з їх подальшою ліквідацією, дозволяє відобразити зазначені операції в системі рахунків бухгалтерського обліку (див. табл. 1).

Таблиця 1. Запропонований порядок відображення процесу придбання частини підприємства

Діючий порядок		Запропонований порядок
Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	Кореспонденція рахунків
<b>1. ПРОВЕДЕННЯ РОЗРАХУНКІВ</b>		
1.1. Сплата коштів за придбане підприємство	Д 371 К 311	Д 371 К 311
1.2. Оплата інших витрат, пов'язаних з придбанням підприємства (Оплачено державну реєстрацію права власності на підприємство і договору купівлі-продажу)	_ *	Д 371 К 311 Д 644 К 641
<b>2. ЗАРАХУВАННЯ МАЙНА ТА КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ</b>		
2.1. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням підприємства (витрати на реєстрацію права власності на підприємство і договору купівлі-продажу)	_ *	Д 156 "Витрати на придбання підприємства"*** К 685 Д 641 К 685 Д 685 К 371
2.2. Зарахування на баланс підприємства-покупця кредиторської заборгованості	Д 685 К 50-55 Д 685 К 60-63, 65-68	Д 685 К 50-55 / "Отримано згоду на переведення" Д 685 К 50-55 / "Не отримано відповіді" Д 685 К 60-63, 65-68 / "Отримано згоду на переведення" Д 685 К 60-63, 65-68 / "Не отримано відповіді"
2.3. Зарахування на баланс підприємства-покупця майна придбаного підприємства: - основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів;  - запасів; - дебіторської заборгованості	Д 151-155 К 685 Д 10-12 К 151-155  Д 20-28 К 685 Д 36, 37 К 685	Д 151-155 К 685 Д 10-12 К 151-155  Д 20-28 К 685 Д 36, 37 К 685
2.4. Проведено розподіл витрат, пов'язаних з придбанням підприємства	-	Д 10-12 К 156 "Витрати на придбання підприємства" Д 20-28 К 156 "Витрати на придбання підприємства"
<b>3. ВІДОБРАЖЕННЯ ГУДВІЛУ</b>		
3.1. Позитивного		
3.1.1. Зарахування на баланс покупця позитивного гудвілу	Д 191 К 685	Д 191 К 685
3.1.2. Нарахування амортизації гудвілу	Д 977 К 191	Д 977 К 191
3.2. Негативного		
3.2.1. Відображення негативного гудвілу	Д 685 К 192	Д 685 К 192
3.2.2. Визнання частини негативного гудвілу доходом звітнього періоду	Д 192 К 746	Д 192 К 746

\* Примітка. Кореспонденція рахунків не передбачена чинним законодавством та не розкривається в працях дослідників

\*\* Примітка. Виділено запропоновані рахунки та аналітичні розрізи до рахунків



Якщо придбаній філії чи представництву надається юридична самостійність і вони фактично стають дочірніми підприємствами підприємства-покупця, в бухгалтерському обліку підприємства-покупця відображається створення статутного капіталу таких дочірніх підприємств (табл. 2).

**Таблиця 2.** Відображення в обліку операцій з придбання частини підприємства як цілісного майнового комплексу, на базі якого створюється дочірнє підприємство

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
<i>У головного підприємства (підприємства-покупця)</i>			
1	Відображено внески до статутного капіталу створеного дочірнього підприємства	141	10-12*, 20, 22, 26, 28, 30, 31
2	Відображено різницю між залишковою та справедливою вартістю переданих активів	141	746
<i>У дочірнього підприємства</i>			
3	Відображено внески до статутного капіталу створеного дочірнього підприємства: – оголошено статутний капітал; – відображено надходження майна в рахунок погашення неоплаченого капіталу	46 10-12, 20, 22, 26, 28, 30, 31	40  46

\*Примітка. У головного підприємства (підприємства-покупця), що створює дочірнє підприємство, передані необоротні активи відображаються за залишковою вартістю

Отже, купуючи частину підприємства як цілісного майнового комплексу, підприємство-покупець, створюючи на її базі дочірнє підприємство, формує статутний капітал останнього, внески до якого відображаються в обліку як фінансові інвестиції в дочірнє підприємство.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Здійснення операцій купівлі-продажу частини підприємства передбачає відображення на рахунках бухгалтерського обліку в підприємства-покупця отриманих активів та переведених зобов'язань. При цьому увагу слід звернути на те, що не всі активи та зобов'язання можуть бути передані в складі придбаної частини підприємства. Особливої уваги вимагає переведення кредиторської заборгованості, її неврахування може призвести до визнання договору купівлі-продажу підприємства недійсним. Перспективами подальшого дослідження є описання методичних положень контролю операцій з придбання підприємств.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Державина А. Как прикупить заводик. – [Електронний ресурс] // Режим доступу:// <http://www.klerk.ru/articles/?59515>

2. Дзюба Л.А. Аналіз основних видів процедур, які застосовуються підприємством у процесі банкрутства, джерел їх фінансування та особливостей їх відображення в обліку // Вісник Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Розвиток обліку та аудиту як основа інформаційно-аналітичної системи підприємства. – Харків: НТУ “ХПІ”. – 2005. – № 58, т. 2. – С. 92-94.

3. Ершова Е.А., Овчинникова К.Д. Предприятие (Бизнес) в современном экономико-правовом обороте. – М.: Статут, 2006. – 256 с.

4. Закон України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” № 1775-III від 01.06.2000 р.

5. Закон України “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” № 2664-III від 12.07.2001 р.

6. Ижевская И. Продали фирму – считаем налоги. – [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.klerk.ru/articles/?57718>

7. Коротаев С.Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики: Монография / С.Л. Коротаев. – Мн.: Изд. центр БГУ, 2005. – 326 с.

8. Лист Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України № 1139/11-8 від 05.10.2005 р.

9. Пятов М.Л. Учет операций по договору продажи предприятия у организации-покупателя. – [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=776>

10. Цивільний Кодекс України від 16.01.03 № 435-IV.