

## **ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРИ ПРИДБАННІ ПІДПРИЄМСТВ**

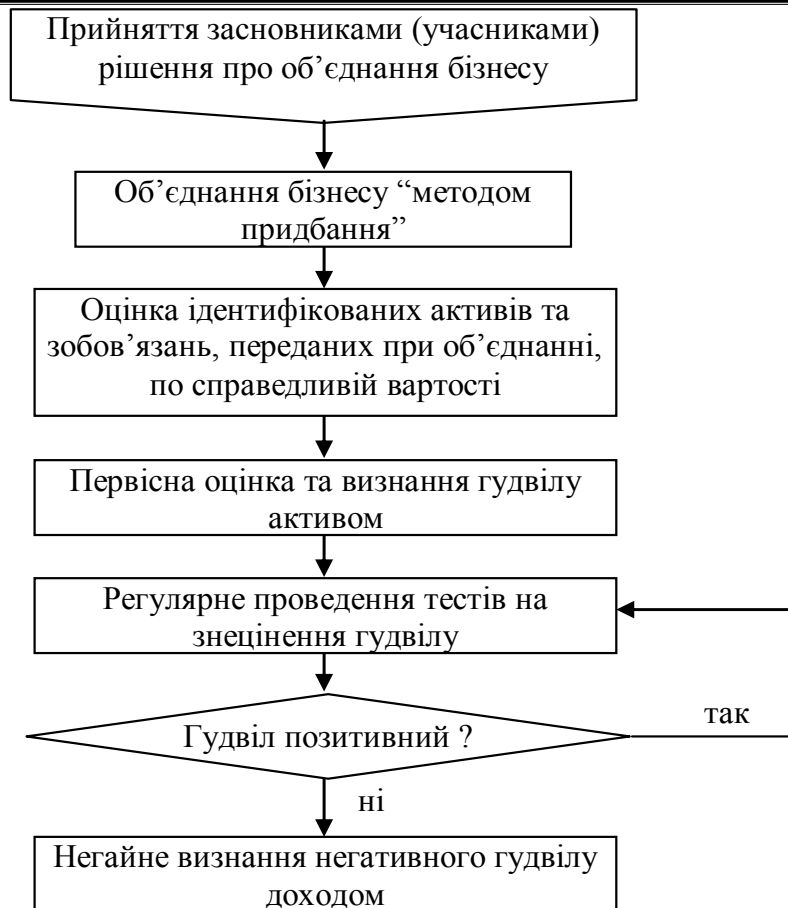
*На основі аналізу нормативно-правових документів визначено об'єкти операцій з придбання підприємств, що дозволило розкрити основні підходи до бухгалтерського обліку таких операцій*

**Постановка проблеми.** Однією з головних перешкод щодо правильного відображення операцій з купівлі-продажу підприємств в системі рахунків бухгалтерського обліку є недосконалість українського законодавства в частині упорядкування обліку таких операцій та визначення їх об'єктів і суб'єктів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням відображення операцій з придбання підприємств в системі рахунків бухгалтерського обліку приділяли увагу в своїх працях такі вчені та дослідники, як С.Л. Коротаєв, М.Л. Пятов, І. Яманушкіна. На жаль, не всі автори визначали відмінності в обліку залежно від об'єкту придбання. Найбільш повно організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку операцій з придбання підприємств в Республіці Білорусь розкрито в монографії С.Л. Коротаєва "Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности: теория, методология, методики". Проте, на нашу думку, автором не враховані окремі аспекти таких операцій (зокрема дії покупця щодо функціонування суб'єкта господарювання, який придбається), що в свою чергу вимагає подальшого дослідження даного питання, враховуючи норми вітчизняного законодавства.

**Метою дослідження** є визначення об'єктів придбання, що забезпечить досконалість теорії і практики бухгалтерського обліку нових процесів у ринковому середовищі.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Бухгалтерський облік операцій з придбання підприємств регулюється П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" (далі – П(С)БО 19) [6], яке містить суперечності з іншими нормативно-правовими документами, зокрема в частині трактування поняття злиття. Крім того, П(С)БО 19 розроблено на основі МСФЗ 22 "Об'єднання компаній" (далі – МСФЗ 22), яке на даному етапі замінено МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" (далі – МСФЗ 3) [4], а тому не враховує сучасні економічні умови та потребує вдосконалення. Порядок об'єднання бізнесу, визначений МСФЗ 3, наведений на рис. 1.



**Рис. 1.** Порядок об'єднання бізнесу за методом придбання згідно вимог МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" [3, с. 46]

Оскільки вітчизняний стандарт базується на вже відміненому МСФЗ 22, існують певні відмінності у порядку придбання підприємств, задекларованому в українському стандарті (див. рис. 2), з порядком, задекларованим міжнародним стандартом.

Основні відмінності щодо відображення в бухгалтерському обліку об'єднання підприємств за міжнародним та національним стандартами полягають в тому, що МСФЗ 3 передбачає визнання об'єднання підприємств виключно як придбання (в П(С)БО 19 закріплено два методи обліку – придбання та злиття) та регулярне тестування гудвілу на знецінення (в П(С)БО 19 передбачено нарахування амортизації позитивного гудвілу).

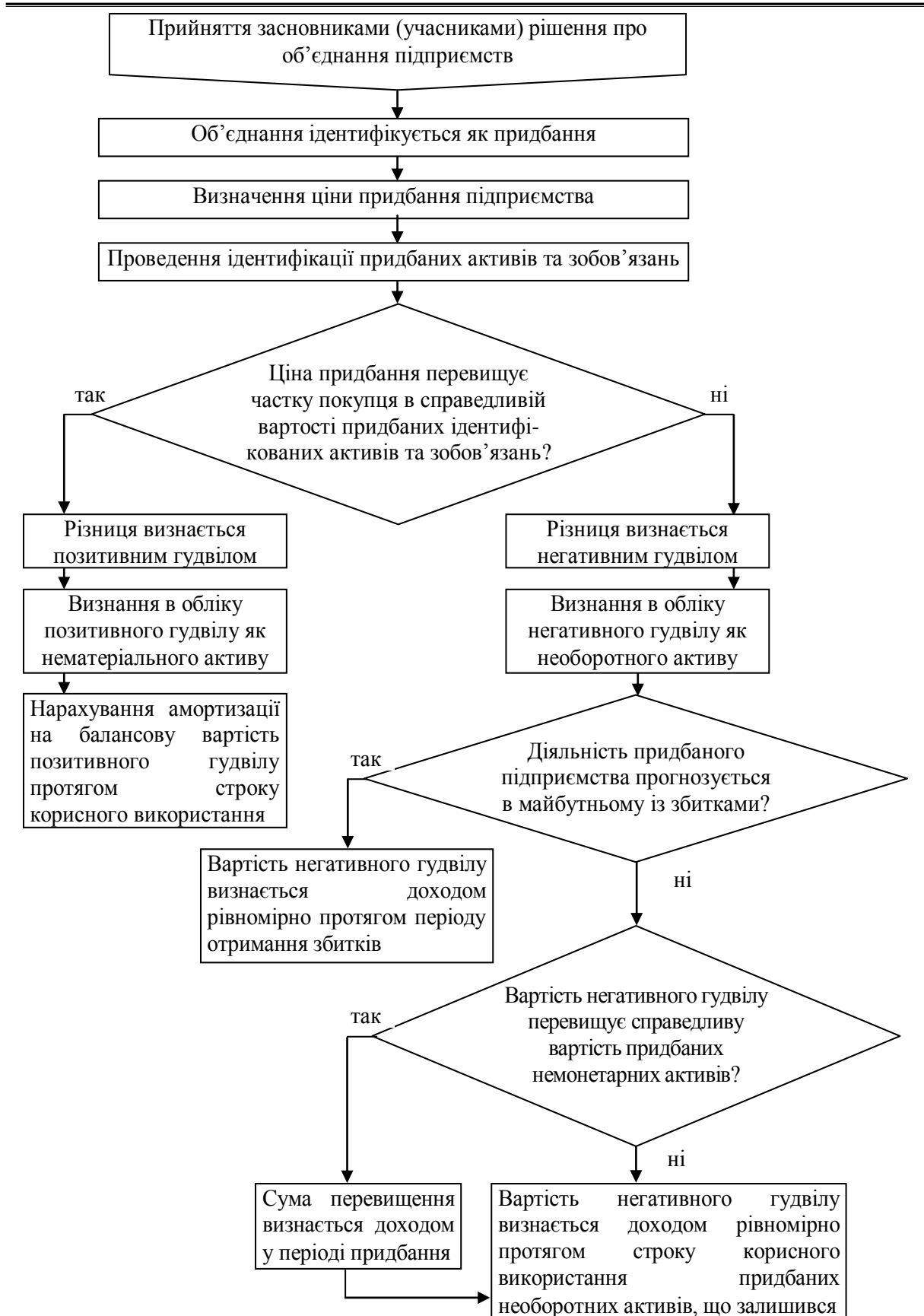


Рис. 2. Порядок об'єднання підприємств за методом придбання згідно вимог П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"

Наведений в П(С)БО 19 порядок обліку операцій з придбання підприємств не є чітким, а тому окремі його положення можуть мати неоднозначне трактування стосовно об'єктів таких операцій. Адже згідно зі ст. 191 Цивільного кодексу України підприємство є єдиним майновим комплексом, що використовується для здійснення підприємницької діяльності, до складу якого 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 [7]. Отже, підприємство як об'єкт прав власності або його частина є об'єктом угоди купівлі-продажу.

Погоджуючись з позицією білоруського вченого С.Л. Коротаєва [3, с. 68], вважаємо, що операції купівлі-продажу частини підприємства як цілісного майнового комплексу можливі лише щодо виділених на окремий баланс філій та структурних підрозділів, які самостійно формують свої фінансові результати та сплачують за ними відповідні податки та податкові платежі за місцем свого розташування. Якщо ж придбаються господарюючі підрозділи підприємства (цехи, відділи), ця операція не може визнаватись як операція купівлі-продаж частини підприємства як цілісного майнового комплексу, а відображається в обліку як купівлі-продаж активів (основних засобів, сировини та матеріалів тощо).

Розглянемо детальніше особливості функціонування філій та представництв підприємств. Юридичний аспект поняття "філія" сформульовано в п. 1 ст. 95 Цивільного кодексу України. Це відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій (виробництво, торгівля, будівництво тощо) [7].

Відповідно до п. 2 ст. 95 ЦКУ представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи [7]. Діяльність представництва обмежена виключно представницькими функціями (укладання договорів, приймання-передача продукції, представлення інтересів засновника в суді тощо), тобто представництво не може безпосередньо займатися, наприклад, виробництвом, а може укладати договори на реалізацію виробленої продукції, одержання сировини.

Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення.

Керівники філій та представництв призначаються юридичною особою і діють на підставі виданої нею довіреності.

Всупереч наявності подібних характеристик філії і представництва не є тотожними структурами і мають істотні відмінності. Наприклад, філії можуть займатися господарською діяльністю в тому ж обсязі, що й головне підприємство (якщо інше не передбачено відповідним положенням про філію).

Діяльність представництва обмежена юридичними діями за довіреності в інтересах засновника (відповідно до п. 1.32 ст. 1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [2] з метою оподаткування подібна діяльність вважається частиною господарської діяльності).

Філія не є суб’єктом підприємницької діяльності (вона – його частина) та не має статутного капіталу, але може відкривати банківські рахунки, вести окремий бухгалтерський облік своєї діяльності та складати окремий баланс з подальшим включенням його показників до фінансової звітності головного підприємства.

Відповідно до п. 8.5 ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [1] підприємство може самостійно виділяти на окремий баланс філії, які зобов’язані вести бухгалтерський облік. Згідно з розробленими підприємством системою та формами внутрішньогосподарського (управлінського), бухгалтерського обліку, звітності та контролю господарських операцій така філія подає дані про показники своєї фінансово-господарської діяльності на адресу головного підприємства. У свою чергу головне підприємство відповідно до вимог П(С)БО складає фінансову звітність у цілому по підприємству, в якій, зокрема, відображаються результати господарської діяльності всіх філій. Вимогу про включення до фінансової звітності показників діяльності філії також задекларовано в п. 11 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [5].

До загальних рис філій і представництв, що відрізняють їх від дочірніх підприємств, належать наступні:

- не є юридичними особами, не реєструються як самостійні суб’єкти підприємницької діяльності, а відповідно їх установчі документи не підлягають державній реєстрації;

- свою діяльність можуть здійснювати тільки від імені юридичної особи (засновника), що їх створила, на підставі відповідного доручення, в якому визначено їх юридичні повноваження (право укладати договори, вести переговори тощо);

- не можуть від свого імені укладати договори і приймати на себе будь-які зобов’язання (за їх діяльність відповідає юридична особа, що їх створила);

- не можуть бути суб’єктами права власності; користування і розпорядження закріпленим майном має більше обмежень, ніж у дочірнього підприємства.

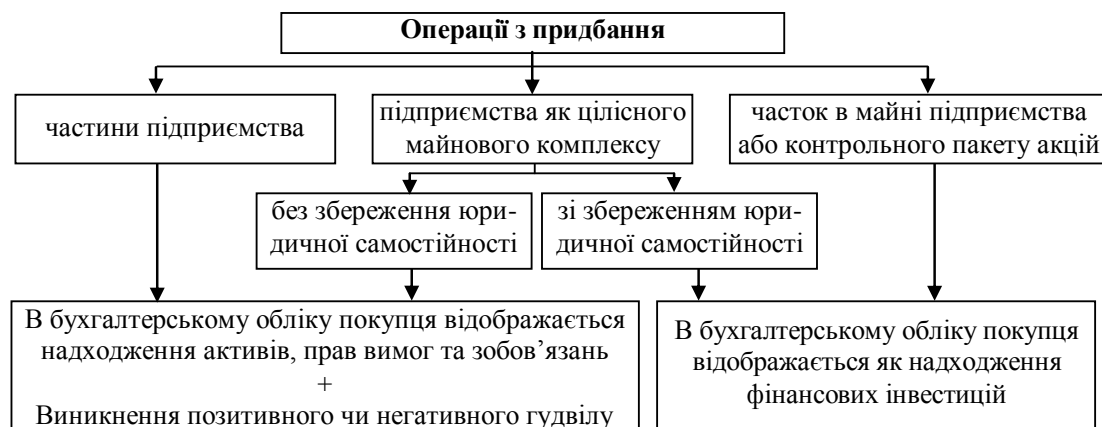
Оскільки філії та представництва не мають відокремленого майна, а відображають на своєму балансі передане підприємством-продавцем майно (яке належить йому), а також зобов’язання, що виникли у структурного підрозділу в процесі господарської діяльності, при придбанні таких структурних підрозділів у

підприємства-покупця відображається надходження майна та зобов'язань. При придбанні філій чи представництв як частин цілісного майнового комплексу підприємства-продавця важливим є рішення керівництва підприємства-покупця щодо подальшого способу їх функціонування:

1) якщо юридична самостійність придбаним підрозділам не надається (вони й надалі функціонують як філії чи представництва підприємства-покупця), їх придбання супроводжується приєднанням їх активів та зобов'язань до активів та зобов'язань підприємства-покупця;

2) якщо приймається рішення щодо надання юридичної самостійності, вони реєструються як суб'єкти підприємницької діяльності, і, перебуваючи під контролем підприємства-покупця, фактично здійснюють господарську діяльність у формі дочірніх підприємств підприємства-покупця.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Враховуючи вищенаведене, можна виділити основні підходи до відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання підприємств (рис. 3).



*Рис. 3. Підходи до відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання підприємства*

Виходячи з наведених положень, вважаємо, що доцільним є розглянути відображення операцій з придбання підприємств за наступними напрямками:

1) відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання підприємства як цілісних майнових комплексів зі збереженням його юридичної самостійності;

2) відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання частини підприємств;

3) відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбання часток в майні підприємства або придбання контрольного пакету акцій.

В ході проведеного дослідження дійшли наступних висновків, що при відображенні операцій з придбання підприємств в системі рахунків бухгалтерського обліку необхідно враховувати:

– об’єкт угоди (цілісний майновий комплекс, частина підприємства, контрольний пакет акцій);

– у випадку придбання підприємства як цілісного майнового комплексу – рішення покупця щодо збереження /не збереження юридичної самостійності придбаного підприємства.

Перспективами подальших досліджень є описання методики обліку операцій з придбання підприємств в системі рахунків бухгалтерського обліку.

### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV

2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 р. № 335/94-ВР

3. *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.

4. МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу” // Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), зокрема Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Тлумачення станом на 31 березня 2004 року. В 2-ох частинах. Ч. I. – 1278 с.

5. П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87

6. П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163

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