

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЦІЛІСНОГО МАЙНОВОГО КОМПЛЕКСУ

Розкрито методуку обліку операцій з придбання підприємства як цілісного майнового комплексу, визначено особливості проведення податкових розрахунків за такими операціями

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання в Україні підприємство є не тільки суб'єктом цивільно-правових відносин, але й предметом господарських угод. Одним з основних завдань, які на сучасному етапі економічного розвитку вирішуються керівництвом більшості підприємств, є підвищення темпів економічного зростання, ефективності діяльності та зміцнення конкурентоздатності. На протипагу внутрішнім джерелам розширення діяльності основна увага приділяється укрупненню підприємств за рахунок придбання інших суб'єктів господарювання. Злиття та придбання підприємств відкривають нові можливості для ефективного управління виробничими та фінансовими процесами на підприємствах.

Неврегульованість нормативними документами порядку обліку операцій, пов'язаних з придбанням підприємств, ускладнює процес купівлі-продажу. Відсутність оперативної інформації про здійснені витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням підприємств, перешкоджає управлінському персоналу підприємства-покупця приймати обґрунтовані рішення щодо доцільності укладання угоди.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання щодо облікового відображення операцій, пов'язаних зі зміною власників, протягом останніх років все частіше піднімається в працях зарубіжних та вітчизняних науковців. Так, проблемні питання обліку операцій з придбання-продажу підприємства як цілісного майнового комплексу розкривають в монографіях вчені С.Л. Коротаєв [3] та О.І. Пилипенко [6]. Правові аспекти купівлі-продажу підприємств піднімали в працях такі науковці, як О. Кантерман [2], Р. Коршикова [4], Т. Недельнюк [5].

Мета дослідження. Визначення особливостей відображення операцій з придбання підприємства як цілісного майнового комплексу на рахунках бухгалтерського обліку та згідно вимог податкового законодавства.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Одним з основних проблемних питань, з яким стикається бухгалтер при відображенні на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання підприємств, є відсутність чіткого регламентування. Загальні правила обліку таких операцій наведені в П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств". Рекомендації щодо відображення операцій з придбання підприємства викладені в Порядку відображення в бухгалтерському обліку і звітності операцій, пов'язаних з приватизацією та орендою державних підприємств від 16.12.93 р. № 109 [7]. Незважаючи на суттєві зміни, які відбулися з моменту затвердження даного нормативного документу, він залишається до цього часу чинним. Згідно з п. 3 наказу Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 норми зазначеного Порядку в частині, що містить кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, повинні застосовуватися з урахуванням норм (кореспонденції рахунків) Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Частиною 5 Порядку відображення в бухгалтерському обліку і звітності операцій, пов'язаних з приватизацією та орендою державних підприємств, встановлені наступні правила відображення операцій з придбання підприємств на аукціоні, конкурсі або шляхом викупу:

– після реєстрації приватизованого підприємства як самостійної юридичної особи прийняття на баланс майна здійснюється на підставі передавального балансу, документації про результати інвентаризації під час оцінки

майна, облікової документації господарської діяльності підприємства до зміни власника (первинних облікових документів, бухгалтерської звітності тощо).

При цьому в обліку відображаються результати уточнення вартості активів, які проведені на етапі складання передавального балансу, з відображенням за кредитом рахунку 85 "Статутний фонд"¹ (40 "Статутний капітал") і дебетом рахунків відповідних активів: перевищення ціни покупки над величиною уточненого статутного капіталу, відображеного у передавальному балансі, зараховується до гудвілу в дебет рахунку 04 "Нематеріальні активи" (191 "Позитивний гудвіл") (без нараховування зносу) у кореспонденції з кредитом рахунку 85 "Статутний фонд" (40 "Статутний капітал");

– у підприємства-покупця сума витрат за придбане або частково придбане підприємство обліковується як вклад до статутного капіталу цього підприємства і відображається за дебетом рахунку 58 "Фінансові вкладення" (14 "Довгострокові фінансові інвестиції") в кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів. При цьому у випадку перевищення ціни уточненого статутного капіталу за передавальним балансом над ціною покупки в бухгалтерському обліку здійснюються записи за дебетом рахунку 58 "Фінансові вкладення" (14 "Довгострокові фінансові інвестиції") і кредитом рахунків обліку грошових коштів на суму вартості покупки, і рахунку 83 "Доходи майбутніх періодів" (69 "Доходи майбутніх періодів") субрахунок "Різниця між покупною ціною і оціночною вартістю майна" на суму різниці. Сума перевищення списується щомісячно частками з дебету рахунку 83 (69) субрахунок "Різниця між покупною ціною і оціночною вартістю майна" на фінансові результати в кредит рахунку 80 "Прибутки і збитки" (79 "Фінансові результати");

– при зарахуванні майна придбаного підприємства на баланс покупця у випадку придбання за ціною, що відрізняється від величини уточненого статутного капіталу (чистої балансової вартості підприємства), відображеного у передавальному балансі, різниця обліковується в такому порядку:

а) якщо ціна покупки перевищує величину уточненого статутного капіталу, майно оприбутковується з урахуванням результатів його переоцінки (відповідно до передавального балансу) за дебетом рахунків обліку активів і кредитом рахунків обліку грошових коштів. Сума перевищення відображається за дебетом рахунку 04 "Нематеріальні активи" субрахунок "Різниця між покупною ціною і оціночною вартістю майна" і кредитом рахунків обліку грошових коштів;

б) якщо величина уточненого статутного капіталу перевищує ціну покупки, майно оприбутковується з урахуванням результатів його переоцінки з відображенням за дебетом рахунків обліку активів і кредитом рахунків обліку грошових коштів (у сумі витрат з викупу) і рахунку 83 (69) "Доходи майбутніх періодів" субрахунок "Різниця між покупною ціною і оціночною вартістю майна" (на величину різниці).

Як бачимо з викладеного вище, мова йде про приватизацію підприємства, яке є самостійною юридичною особою, тобто після приватизації воно не позбавляється юридичної самостійності. Проте

¹ Оскільки даний нормативний документ розроблений за Планом рахунків, який діяв до 2000 р., то в дужках подаватиметься рахунок-аналог з Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який набув чинності з 2000 р.

встановлений порядок має низку неточностей. По-перше, виникає питання використання кореспонденції рахунків Д-т 12 "Нематеріальні активи" К-т 40 "Статутний капітал". Переоцінка вартості активів, про що йдеться у вказаному нормативному акті, не може бути зарахована в бухгалтерському обліку підприємства (а саме в його передавальному балансі), яке продається, у якості гудвілу. Тому даний порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку переоціненої вартості активів підприємства є, на нашу думку, неправильним. По-друге, в даному нормативному акті приватизація підприємства ототожнюється з придбанням підприємства, що, на нашу думку, є неправомірним, оскільки: 1) приватизоване підприємство є не суб'єктом, як це випливає з положень зазначеного документа, а об'єктом угоди з придбання; 2) приватизація підприємства як юридична дія відноситься до способу реорганізації підприємства шляхом його перетворення. По-третє, досить сумнівним є відображення витрат в бухгалтерському обліку підприємства-покупця, пов'язаних із придбанням підприємства, у складі статутного капіталу, оскільки величина таких витрат може бути більша, ніж вклад в статутний капітал, величина якого суворо регламентована установчими документами. Крім того, як справедливо зазначив С.Л. Коротаєв [3, с. 76], підприємство-покупець придбає "не вклад і не частку в статутному капіталі підприємства, що придбається, а саме підприємство".

Порядок відображення в обліку операцій з придбання підприємства як цілісного майнового комплексу залежить від подальшого рішення покупця щодо діяльності придбаного підприємства. У разі ліквідації придбаного підприємства покупець повинен: 1) прийняти на свій баланс усі ідентифіковані активи та зобов'язання з одночасним

Приклад 1

ЗАТ "А", яке займається виробництвом молочних продуктів, придбало 100 % акцій молокопереробного підприємства ВАТ "Б" за 514,2 тис. грн., що на 14,4 тис. грн. більше від справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань підприємства на дату придбання. Справедлива вартість придбаних активів і зобов'язань дорівнює їх балансовій вартості.

Статті балансу	Показники балансу ЗАТ "А" на дату придбання	Показники балансу ВАТ "Б" на дату придбання	Показники консолідованого балансу
Довгострокова фінансова інвестиція	514,2	–	**
Інші активи	5049,3	580,0	5049,3 + 580,0 = 5629,3
Гудвіл при консолідації	–	–	14,4*
Разом активів	5563,5	580,0	5643,7
Статутний капітал	0,1	385,8	0,1**
Нерозподілений прибуток	3078,8	114,0	3078,8**
Зобов'язання	2484,6	80,2	2484,6 + 80,2 = 2564,8
Разом пасивів	5563,5	580,0	5643,7

*Примітка. Балансова вартість придбаного контрольного пакета акцій порівнюється із справедливою вартістю ідентифікованих активів і зобов'язань дочірнього підприємства на дату придбання відповідно до п. 16 П(С)БО 20. Результат цього порівняння відображається в консолідованому балансі у вписаному рядку 075 "Гудвілу при консолідації": 514,2 – 499,8 = 14,4 (тис. грн.).

**Примітка. Згідно п. 11 П(С)БО 20 при консолідації не можна допустити повторного обліку взаємних операцій підприємств групи. З цієї метою в активі консолідованого балансу виключена вартість інвестиції в сумі 514,2 тис. грн., а в пасиві – вартість власного капіталу дочірнього підприємства: 385,8 + 114,0 = 499,8 (тис. грн.).

Для цілей бухгалтерського обліку придбані акції оцінюються в сумі фактичних витрат на забезпечення контролю. Основною складовою таких витрат є купівельна вартість акцій, сформована з номінальної ціни та суми надбавок, сплачених емітенту / знижок, наданих емітентом. Дані про придбані акції або частки участі в статутному капіталі вважаємо за доцільне відображати на аналітичному рахунку "Витрати на придбання контролю", відритому до балансового рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції". Отже, до моменту фактичного підтвердження здійсненні операцій з придбання підприємств виконується наступна бухгалтерська кореспонденція:

Д-т 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" аналітичний рахунок "Витрати на придбання контролю" К-т 63 "Розрахунки з початальниками і підрядниками"

Записи за дебетом запропонованого аналітичного рахунку необхідно здійснювати тільки в тому випадку, якщо вони пов'язані з отриманням вирішального або суттєвого впливу, а не з перепродажем цінних паперів.

При отриманні повідомлення про зміни в реєстрі акціонерів в бухгалтерському обліку підприємства-покупця виконується наступний запис:

відображенням в обліку та звітності гудвілу або доходу; 2) включити до свого звіту про фінансові результати доходи та витрати придбаного підприємства. Якщо ж придбане підприємство після операції придбання залишається незалежною юридичною особою, то в бухгалтерському обліку операція з його придбання відображається як здійснення фінансових інвестицій, а гудвіл виникає тільки при складанні консолідованої звітності [4, с. 64]. Розглянемо детальніше причини такого порядку облікового відображення придбання підприємства.

Придбання підприємства як цілісного майнового комплексу юридично оформлюється договором купівлі-продажу. Згідно ст. 657 Цивільного кодексу України договір купівлі-продажу єдино майнового комплексу укладається у письмовій формі і підлягає нотаріальному посвідченню та державній реєстрації. Передача підприємства продавцем повинна здійснюватись за передавальним актом. Підприємство вважається переданим у власність покупцю з дня підписання передавального акту обома сторонами. При цьому укладання договору в бухгалтерському обліку не відображається. Рішення нового власника придбаного підприємства щодо продовження його функціонування як самостійної юридичної особи фактично означає, що придбане підприємство стає його дочірнім підприємством, що має відокремлене майно та самостійний баланс. Тому сума витрат, пов'язаних з придбанням цього підприємства, відображається у складі фінансових інвестицій в дане дочірнє підприємство (приклад 1). Якщо ж покупець вирішить скасувати юридичну самостійність придбаного підприємства, а відповідно, й право на відокремлене майно та самостійний баланс, в бухгалтерському обліку покупця необхідно відобразити надходження активів, прав вимог та зобов'язань щодо придбаного підприємства.

Д-т 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" субрахунок "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі", "Інші інвестиції пов'язаним сторонам" К-т 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" аналітичний рахунок "Витрати на придбання контролю".

У П(С)БО 19 передбачено, що гудвіл відображається на рахунках підприємства-покупця починаючи з дати придбання разом з активами та зобов'язаннями придбаного підприємства, яке ліквідується. За такою ситуації сумнівно є кореспонденції з використанням рахунків 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та 19 "Гудвіл при придбанні". Єдиним випадком застосування даної кореспонденції може бути ситуація, коли підприємство придбається поетапно. У випадку, якщо підприємство-покупець отримує в результаті поетапного придбання пакет акцій в розмірі 100 %, то його керівництво може прийняти рішення про ліквідацію придбаного підприємства з відображенням переведенням активів та зобов'язань на баланс підприємства-покупця. Проте навіть в такому випадку вважаємо за доцільне всю вартість фінансових інвестицій переводити до складу рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" з подальшим розподілом її на складові майна, дебіторської та кредиторської заборгованості, а також гудвілу (таблиця 1).

Таблиця 1. Відображення в обліку операцій з придбання підприємства як цілісного майнового комплексу зі збереженням юридичної самостійності (на дату придбання)

Зміст господарської операції	Діючий порядок	Запропонований порядок
Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	Кореспонденція рахунків
1. ВІДОБРАЖЕННЯ ПРИДБАННЯ ПІДПРИЄМСТВА БЕЗ ЙОГО ЛІКВІДАЦІЇ		
1.1. Відображення вкладень в придбане підприємство як майновий комплекс відповідно до первинних документів	Д 141 К 685 Д 685 К 311	Д 141 "Витрати на придбання контролю" К 685 Д 685 К 311
1.2. Відображено суму витрат, пов'язаних з придбанням підприємства	Д 141 К 685 Д 685 К 311	Д 141 "Витрати на придбання контролю" К 685 Д 685 К 311
1.3. Отримання повідомлення про зміни в реєстрі акціонерів	–	Д 141 К 141 "Витрати на придбання контролю"
2. ВІДОБРАЖЕННЯ ПОЕТАПНОГО ПРИДБАННЯ ПІДПРИЄМСТВА З ЛІКВІДАЦІЄЮ ПІСЛЯ ОТРИМАННЯ КОНТРОЛЮ		
2.1. Відображення здійснених фінансових інвестицій*	Д 141 К 685 Д 685 К 311	Д 141 К 685 Д 685 К 311
2.2. Відображено суму витрат, пов'язаних із здійсненням фінансових інвестицій*	Д 141 К 685 Д 685 К 311	Д 141 К 685 Д 685 К 311
2.3. Прийняття рішення про ліквідацію придбаного підприємства і переведення активів і зобов'язань до головного підприємства:		
2.3.1. У випадку перевищення частки покупця в справедливій вартості приданих ідентифікованих активів та зобов'язань над ціною придбання	Д 377 К 141 Д 377 К 746	Д 377 К 141 Д 377 К 746
2.3.2. У випадку перевищення ціни придбання над часткою покупця в справедливій вартості приданих ідентифікованих активів та зобов'язань над (з позитивним гудвілом)	Д 377 К 141 (на балансову вартість інвестицій за вирахуванням гудвілу) Д 191 К 141	Д 377 К 141 (на балансову вартість фінансових інвестицій) Д 191 К 377

*Примітка. Операції повторюється до того моменту, поки підприємство-покупець не володітиме 100 % акцій

Запропонований порядок відображення поетапного придбання відповідає існуючим положенням щодо бухгалтерського обліку гудвілу та дозволяє вилучити з Плану рахунків кореспонденцію з використанням рахунків 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та 19 "Гудвіл при придбанні".

Що стосується здійснення податкових розрахунків, то операції з придбання підприємства як цілісного майнового комплексу не обкладаються сплатою ПДВ. Згідно з п. 3.2.8 Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. № 168/97-ВР не є об'єктом оподаткування операції з продажу за компенсацію сукупних валових активів платника податку (з урахуванням вартості гудвілу) іншому платнику податку [1]. При цьому під продажем сукупних валових активів в даному законодавчому документі розуміється продаж підприємства як окремого об'єкта підприємництва або включення валових активів підприємства або його частини до складу активів іншого підприємства. При цьому підприємство-покупець придбає права й обов'язки (є правонаступником) підприємства, що продає такі активи.

Податковим законодавством визначено вимоги щодо проведення операції з придбання підприємств як цілісних майнових комплексів:

– по-перше, ця операція має здійснюватися між платниками ПДВ;

– по-друге, продаж сукупних валових активів підприємства або його частини повинен здійснюватися за компенсацію;

– по-третє, передача дебіторської заборгованості та зобов'язань підприємству-покупцю має бути підтверджена договором щодо поступки вимоги та переведення боргу; винятком є переведення боргу щодо податкових боргів та зобов'язань підприємства-продавця – згідно з п. 7.5 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 р. № 2181-III всі податкові борги і зобов'язання мають бути виконані підприємством-продавцем до передачі сукупних валових активів іншому підприємству.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, у випадку придбання підприємства як цілісного майнового комплексу вважаємо за доцільне при відображенні таких операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку враховувати рішення покупця щодо збереження / не збереження юридичної самостійності придбаного підприємства. З метою своєчасного та оперативного отримання інформації про придбані акції (частки участі в статутному капіталі) вважаємо за доцільне до моменту фактичного підтвердження здійснення операції з придбання підприємств відображати з використанням аналітичного рахунку "Витрати на придбання контролю", відкритого до балансового рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції".

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про податок на додану вартість" № 168/97-ВР від 03.04.97 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Кантерман О. Операції з корпоративними правами / О. Кантерман // Баланс. – № 13 (842). – 2009. – С. 18-21.
3. Коротаєв 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. Коршикова Р. Об'єднання підприємств: сутність та методи відображення в обліку і звітності / Р. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 60-74.
5. Недельнюк Т. Купівля корпоративних прав: податки та облік / Т. Недельнюк // Баланс. – № 13 (842). – 2009. – С. 24-26.
6. Пилипенко О.І. Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку [Текст]: монографія // О.І. Пилипенко. – Житомир: ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 612 с.
7. Порядок відображення в бухгалтерському обліку і звітності операцій, пов'язаних з приватизацією та орендою державних підприємств, від 16.12.93 р. № 109 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

ТОМАШЕВСЬКА Ірина Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент, Житомирського державного технологічного університету