

ПОЛОЖЕННЯ ПРО ОРГАНІЗАЦІЮ ПРОЦЕСУ ПРИДБАННЯ ПІДПРИЄМСТВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Обґрунтовано необхідність розробки окремого Положення про організацію процесу придбання підприємств, надано характеристику його розділів в частині організації та ведення бухгалтерського обліку операцій з придбання підприємств

Постановка проблеми. Наявність права вибору облікових методик обумовила появу такого інструменту організації обліку як облікова політика, яка дозволяє поєднати державне регулювання та інтереси власників підприємств щодо питань організації та ведення бухгалтерського обліку. Значення облікової політики підвищується у зв'язку з необхідністю врахування способів відображення операцій в бухгалтерському обліку для прийняття управлінських рішень.

На вибір та обґрунтування облікової політики впливає значна кількість факторів, серед яких науковці [1;3; 4; 7; 8; 10] виділяють і стратегію фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу; очікувані напрями інвестицій, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань). Якщо підприємство обирає як стратегію свого розвитку придбання інших підприємств, то це повинно враховуватися при формуванні його облікової політики для забезпечення розробки її найбільш оптимального варіанту.

При здійсненні процесу придбання підприємств слід враховувати наступні питання щодо організації бухгалтерського обліку: оперативне складання фінансової звітності на будь-яку дату (включаючи дату державної реєстрації); моделювання фінансових результатів майбутньої діяльності підприємства-покупця; підготовка бухгалтерської служби до роботи після здійснення процесу придбання підприємств. Вирішення поставлених питань не тільки дозволить грамотно відобразити здійснені операції в бухгалтерському обліку, але й забезпечить керівництво необхідними даними для оцінки майбутнього переміщення товарів (виконання робіт, надання послуг) між підприємством-покупцем та підприємством, яке було придбане (за умов збереження його юридичної самостійності).

Розробка та формування облікової політики в частині операцій з придбання підприємств характеризується рядом ускладнень. По-перше, даному питанню приділялася незначна увага науковцями та практиками, оскільки такі операції набули поширення тільки протягом останніх років та не мають специфіки частого повторення. Проте, на сучасному етапі підприємства все частіше обирають одним із шляхів свого подальшого розвитку здійснення об'єднання з іншими суб'єктами господарювання. Доцільним є розгляд питання розробки та формування облікової політики для таких підприємств. По-друге, недостатність теоретичних досліджень порядку формування облікової політики щодо операцій з придбання підприємств зумовлює нерозробленість структури документу, який би закріплював облікову політику в частині даних операцій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання, пов'язані із здійсненням процесу придбання підприємств та його облікового відображення, піднімалися в працях таких вітчизняних вчених та науковців, як Я.В. Голубки, Л.А. Костирко, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупки, Г.В. Уманців, Р.С. Коршикової; зарубіжних вчених: Н.В. Генералової, В.С. Ківачука, С.Л. Коротаєва, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова. Проте науковцями не приділено належної уваги організації обліку даних операцій, а саме регламентації облікової політики.

Метою дослідження є визначення елементів облікової політики щодо операцій з придбання підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження. Організація бухгалтерського обліку здійснюється на основі нормативних документів, розроблених державними органами управління, та організаційно-розпорядчих документів підприємства щодо бухгалтерського обліку. Процес нормативного регулювання обліку операцій з придбання підприємств відбувається з урахуванням наступної ієрархії нормативних документів (рис. 1).

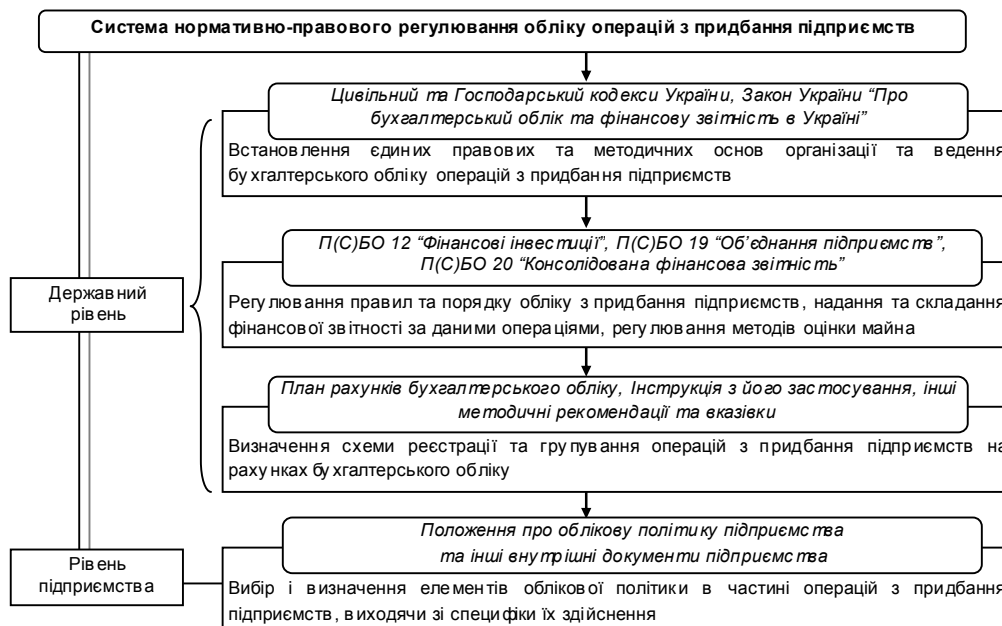


Рис. 1. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку операцій з придбання підприємств в Україні

Формування облікової політики підприємства відбувається з дотриманням певної послідовності. Визначення об'єктів облікової політики за конкретним питанням ведення та організації бухгалтерського обліку передбачає вибір одного із способів, передбачених нормативними документами України. Відсутність однозначних нормативно передбачених положень з конкретних питань зумовлює необхідність розробки підприємством облікової політики. Проведений аналіз законодавчої бази показав, що в частині операцій з придбання підприємств у системі нормативного регулювання практично не передбачено варіантних підходів до їх облікового відображення. Проте є ряд питань, які на законодавчому рівні чітко не врегульовані.

Прийнята облікова політика повинна забезпечувати цілісність системи бухгалтерського обліку, зокрема і операцій з придбання підприємства, тому вона повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу: методичний, технічний, організаційний.

Вибрані підприємством способи ведення бухгалтерського обліку, як правило, застосовуються з 1 січня року, наступного за роком прийняття документу, яким оформлюється рішення про прийняття облікової політики. Проте в окремих випадках в документі може встановлюватися інша дата початку застосування будь-якого способу або вноситься зміни до облікової політики. Елементи облікової політики щодо операцій з придбання підприємств, які стосуються її методичних та технічних аспектів можна та потрібно передбачати ще до початку здійснення таких операцій, проте елементи, які належать до організаційної складової облікової політики, можуть визначатися у відповідних наказах (положеннях) керівництва підприємства після укладання договору купівлі-продажу підприємства.

Організаційна складова облікової політики полягає в застосуванні способів ведення бухгалтерського обліку з точки зору організації бухгалтерської служби, її місця в системі управління, взаємозв'язку з іншими підрозділами підприємства [9, с. 20]. У ході процесу придбання підприємств щодо даної складової облікової політики необхідно визначити розподіл співробітників облікової служби між підприємством, яке придбається, та підприємством-покупцем; налаштування програмних продуктів, системи аналітичного обліку для роботи після завершення процесу придбання.

Слід вказати на те, що процес придбання підприємств має нерегулярний характер, тому, на нашу думку, не потрібно занадто деталізувати та перевантажувати Положення про облікову політику питаннями щодо організації та ведення бухгалтерського обліку операцій з придбання підприємств. Потрібно зазначити також, що придбання підприємств – це складний процес, який потребує детального планування питань правового,

фінансового, облікового, технічного та іншого характеру, а також їх урегулювання у внутрішньому документі. Таким документом, на нашу думку, може бути Положення про організацію процесу придбання підприємств.

Закріплення окремих положень облікової політики в запропонованому документі не суперечить загальному порядку регламентування облікової політики. Адже, як зазначають українські вчені М.С. Пушкар та М.Т. Щирба, у широкому розумінні облікова політика підприємства оформлюється системою внутрішньої документації за різними ділянками облікової роботи, зокрема внутрішніми правилами, інструкціями, положеннями [12, с. 163]. Вибір конкретного типу документу залежить від внутрішнього розпорядку підприємства і характеру питання облікової політики.

Структура документу, який би розкривав положення облікової політики в частині операцій з придбання підприємств, не є чітко врегульованою: автори висувують різний склад питань, який повинен наводитися в даному документі. Російський вчений М.Л. Пятков зазначає, що врегулювання в обліковій політиці підприємства потребує порядок відображення в обліку суми амортизації за придбаними в складі підприємства основними засобами та нематеріальними активами [13]. Значна увага дослідниками приділяється формуванню облікової політики щодо гудвілу, виникнення його обумовлене придбанням підприємства. Так, український науковець О.Г. Бірюк пропонує в наказі про облікову політику підприємства розкривати такі положення щодо обліку гудвілу, як: строк корисного використання гудвілу, методика визначення суми очікуваного відшкодування гудвілу, порядок визначення вартості негативного гудвілу [2, с. 14]. Про недостатнє розкриття питання визначення строку корисного використання гудвілу зазначають в своїх працях українські вчені і науковці І.П. Житна, М.Ю. Манухіна [5, с. 97]. Оцінка внутрішньоствореного гудвілу та необхідність його відображення в бухгалтерському обліку є одним із дискусійних питань, проте окремі дослідники [6, с. 27] пропонують закріплювати в обліковій політиці порядок його оцінки. Зміни, внесені до П(С)БО 19, значно змінили порядок облікового відображення гудвілу та склад елементів облікової політики щодо даного об'єкту. Саме тому окремі елементи облікової політики, виділені авторами, втратили свою актуальність, зокрема строк корисного використання гудвілу, порядок визначення вартості негативного гудвілу, методика визначення суми очікуваного відшкодування гудвілу.

Вважаємо за доцільне у Положенні про організацію процесу придбання підприємств виділяти наступні розділи:

- 1) загальні положення;
- 2) організаційно-технічні положення;
- 3) методичні положення;
- 4) прикінцеві положення.

В частині облікових питань в даному документі передбачати наступне (рис. 2).

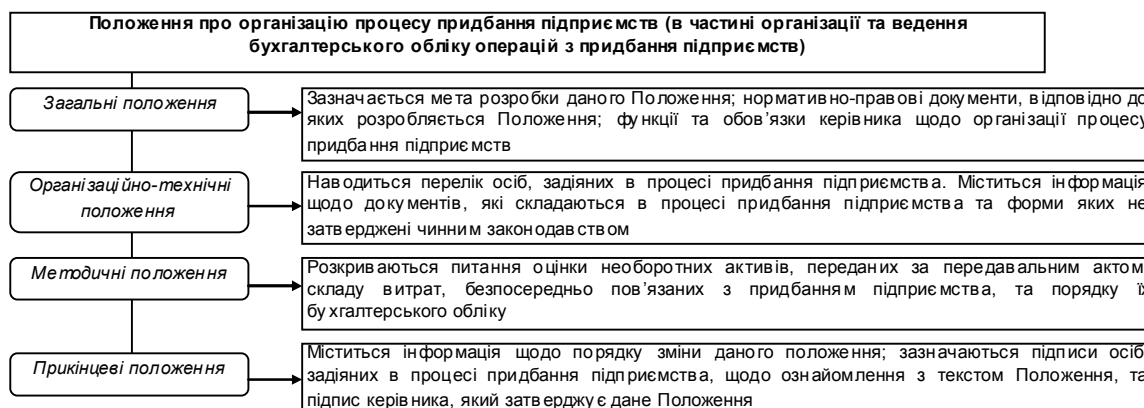


Рис. 2. Характеристика розділів Положення про організацію процесу придбання підприємств

Зупинимося на визначенні основних організаційно-технічних та методичних положень облікової політики операцій з придбання підприємств. Враховуючи існуючі

практичні потреби, вважаємо за доцільне при розробці облікової політики враховувати наступні елементи (таблиця 1).

Таблиця 1. Елементи облікової політики щодо операцій з придбання підприємств

Елементи облікової політики	Варіант (альтернативний або безальтернативний)	Нормативний документ
Організаційна складова облікової політики		
Виділення підрозділів підприємства на окремий баланс	– без виділення філій на окремий баланс; – з виділенням філій на окремий баланс	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
Рівень централізації обліку	– централізована організація обліку; – децентралізована організація обліку	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”
Методична складова облікової політики		
Оцінка переданих за передавальним актом необоротних активів, які підлягають амортизації	– із сумами нарахованої в бухгалтерському обліку підприємства-продавця амортизації; – за новою вартістю без зазначення раніше нарахованої на них амортизації	–
Порядок віднесення витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням підприємства	– відображення на окремому спеціально відкритому рахунку (субрахунку)	П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”
Технічна складова облікової політики		
Форми первинної документації щодо операцій з придбання підприємств, правила їх документообороту	Документи, форми яких не передбачені в альбомах уніфікованих форм, розроблюються самостійно і затверджуються графіком документообороту	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

Щодо оцінки основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, оприбуткованих за договором купівлі-продажу підприємства, то можливими є два варіанти і щодо їх облікового відображення:

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

Застосування першого варіанту є раціональним, якщо елементи облікової політики підприємства-покупця в частині нараховання амортизації відповідають елементам облікової політики підприємства-продавця.

Чинним законодавством чітко не встановлено порядку віднесення витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням, що обумовлює варіантність у виборі рахунку (субрахунку) для їх відображення. Якщо для досягнення цієї мети обирається спеціальний рахунок (субрахунок), не передбачений діючим Планом рахунків, то такий вибір необхідно затвердити в робочому плані рахунків.

Особливу увагу при здійсненні операцій з придбання підприємств слід приділити організації аналітичного обліку, основною метою якого є деталізація облікових даних. Можливість групування облікових даних відповідно до запитів користувачів також може бути реалізована при складанні робочого плану рахунків, який відображає специфіку діяльності підприємства. Застосування такого плану рахунків дозволяє керівництву підприємства-покупця раціонально використовувати інформацію, сформовану в системі бухгалтерського обліку, та приймати більш обґрунтовані управлінські рішення щодо понесених витрат на придбання та управління заборгованістю, переведеною від підприємства, яке придбано. Робочий план рахунків в обов'язковому порядку повинен бути обґрунтований та затверджений в обліковій політиці підприємства.

Одними із положень технічної складової облікової політики в частині операцій з придбання підприємства є документальне оформлення гудвілу. Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.04 р. № 732 “Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” [11] чітко не зазначено, чи слід використовувати ці типові форми для документального оформлення операцій з надходження та списання (тестування на зменшення корисності) гудвілу. Враховуючи економічну сутність гудвілу та проаналізувавши реквізити зазначених форм документів, з'ясовано, що вони не враховують таких особливостей гудвілу, як умови його виникнення, методи оцінки.

Отже, виникає потреба у розробці на рівні облікової політики форм первинних документів для відображення інформації про операції, пов'язані з гудвілом (його тестування на зменшення корисності), а також форм внутрішньої бухгалтерської звітності, регістрів бухгалтерського обліку, які узагальнюють інформацію про гудвіл (операції з придбання) для здійснення контролю та складання бухгалтерської звітності. Такі документи не

тільки дозволять удосконалити систему документообороту на підприємстві, але й забезпечать необхідною інформацією керівництво для прийняття управлінських рішень. Незважаючи на важливість даного питання, в спеціальній і науковій літературі відсутні пропозиції щодо форм таких документів.

На нашу думку, здійснення операцій з придбання підприємства як цілісного майнового комплексу або його частини може виступати умовою для перегляду облікової політики як підприємства-покупця, так і підприємства, яке є об'єктом договору купівлі-продажу (за умови збереження його юридичної самостійності).

Здійснення коригувань облікової політики при придбанні підприємств не суперечитиме чинному законодавству, якщо нові положення облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності. Таким чином, перед бухгалтером підприємства-покупця постає трудомістке завдання щодо визначення найбільш оптимальних варіантів обліку окремих операцій та подій.

Доповнення до облікової політики стосуватиметься не тільки методичних, але й організаційних питань (форми ведення та організації бухгалтерського обліку, рівня централізації, виділення підрозділів підприємства на окремий баланс).

Належно сформована облікова політика в частині операцій з придбання підприємств, своєчасний її перегляд і внесення за необхідності змін забезпечать правильне відображення об'єктів, які виникають в ході даного процесу, та дозволять уникнути протиріч в майбутньому при здійсненні перевірок.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З метою регламентації облікового відображення операцій з придбання підприємств запропоновано визначити наступні елементи облікової політики щодо таких операцій: оцінка переданих за передавальним актом необоротних активів, які підлягають амортизації; порядок віднесення витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням підприємства; форми первинної документації щодо операцій з придбання підприємств, правила їх документообороту.

Запропоновані складові облікової політики в частині операцій з придбання підприємств забезпечують закріплення варіантів порядку бухгалтерського обліку операцій, обраних підприємством з передбачених в нормативних документах, а також усунення правових невизначеностей за рахунок відповідної організації бухгалтерського обліку.

Визначення облікової політики щодо операцій з придбання підприємств ще до безпосереднього укладання договору купівлі-продажу дозволяє окреслити необхідні розрізи інформації, необхідної в подальшому для облікового відображення здійснених операцій та ефективного управління за рахунок бухгалтерської інформації підприємством, яке придбається. Запропоноване закріплення положень облікової політики щодо операцій з придбання підприємств в окремому

документі (Положенні про організацію процесу придбання підприємств) не тільки не суперечить вимогам чинного законодавства, але, враховуючи нерегулярний характер таких операцій саме щодо підприємств, не перевантажує облікову політику.

Список використаної літератури:

1. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Т.В. Барановська. – К., 2005. – 21 с. 2. *Бірюк О.Г.* Формування облікової політики підприємства щодо гудвілу / О.Г. Бірюк // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. 4-5 жовт. 2007 р. / Відп. за вип. М.М. Коцупатрий. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 12-14. 3. *Войналович О.П.* Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... кандидата економ. наук: 08.06.04 / Олена Петрівна Войналович. – К., 2006. – 186 с. 4. *Ефремова А.А.* Учетная политика предприятия: содержание и формирование / А.А. Ефремова. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с. 5. *Житняя И.П.* Гудвилл: понятие, амортизация и оценка в бухгалтерском и налоговом учете: збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції [Економічні проблеми розвитку будівництва в Україні] / И.П. Житняя, М.Ю. Манухина / – Тернопіль, 2001. – С. 96-99. 6. *Кендюхов О.В.* Оцінка гудвілу: матеріали I-ої Всеукраїнської науково-практичної конференції: [Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою

діяльністю] / О.В. Кендюхов // – Черкаси: ЧДТУ, 2002. – 211 с. 7. *Кондраков Н.П.* Учетная политика организации / Н.П. Кондраков. – М.: Главбух, 1999. – 136 с. 8. *Матвеева В.М.* Самоучитель по учетной политике организаций и индивидуальных предпринимателей / В.М. Матвеева, Г.В. Тимофеева. – М.: Изд-во "Дело и сервис", 2000. – 183 с. 9. *Нестерова Е.А.* Учетная политика – 2003: бухгалтерская и налоговая: Организационный, методический и технический аспекты / Е.А. Нестерова, Н.М. Балакирева, И.Э. Гущина; под ред. Е.А. Нестеровой. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 232 с. 10. *Николаева С.А.* Учетная политика предприятия / С.А. Николаева. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с. 11. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 22.11.04 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 12. *Пушкар М.С.* Фінансовий облік у системі управління: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 178 с. 13. *Пятов М.Л.* Учет операций по договору продажи предприятия у организации-покупателя [Електронний ресурс] / М.Л. Пятов. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=776>.

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