

УДК 658.15

Л. М. Яременко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування,  
ДВНЗ "Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет  
імені Григорія Сковороди", м. Переяслав-Хмельницький  
ORCID ID: 0000-0003-3127-5181

К. В. Авдалян,

аспірант 3-го року навчання, кафедри фінансів, обліку і оподаткування,  
спеціальності 071 Облік і оподаткування ДВНЗ "Переяслав-Хмельницький  
державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди"  
ORCID ID: 0000-0002-3605-4997

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.8.109

## ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОБ'ЄДНАНЬ ПІДПРИЄМСТВ

L. Yaremenko,

PhD in Economics, Associate Professor, SHEE "Pereyaslav-Khmelnytskyi  
SPU after Grygoriy Skovoroda", Pereyaslav-Khmelnytskyi

K. Avdalian,

postgraduate student, of Hryhorii Skovoroda Pereiaslav-Khmelnytskyi  
State Pedagogic University, Pereyaslav-Khmelnytskyi

### THE FEATURES OF ACCOUNTING OF FINANCIAL RESULTS OF ASSOCIATIONS OF ENTERPRISES

У статті досліджено теоретичні основи бухгалтерського обліку господарської діяльності об'єднання підприємств та формування фінансових результатів. Розглянуто особливості нормативного регулювання економічної категорії прибуток (збиток) або фінансовий результат, що дало змогу встановити особливості сутності та бухгалтерського обліку прибутку об'єднань підприємств. Визначено основні нормативно-правові документи щодо здійснення будь-якої господарської діяльності в Україні. Проведено аналіз переліку захищених дисертацій з проблем бухгалтерського обліку корпорацій та акціонерних підприємств. Здійснено розгляд особливостей бухгалтерського обліку фінансових результатів відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Визначено, що однією з особливостей відображення прибутку або збитку від господарської діяльності є наявність взаємодіючих, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, під час здійснення процесу об'єднання підприємств.

The theoretical bases of accounting of economic activity of association of enterprises and formation of financial results are investigated in the article. The article describes the accounting profit and the importance of control in the workplace. The features of statutory regulation of the economic category of profit (loss) or financial result were considered, making it possible to establish peculiarities of the essence and accounting of profit of associations of enterprises. The pressing questions of forming of financial results of enterprises activity are considered in the modern terms of management. The basic normative legal documents on carrying out of any economic activity in Ukraine are defined. An analysis of the list of defended dissertations on the problems of accounting of corporations and incorporated enterprises was carried out, which made it possible to form an opinion about the practical lack of scientific research on accounting of financial results of any of the types of associations of enterprises. The peculiarities of accounting of financial results in accordance with the requirements of international standards of accounting and financial reporting were considered. This made it possible to determine that the accounting of associations of enterprises and the procedure of preparation of consolidated financial statements are also regulated by national regulations (standards) of accounting, but the latter are imperfect and do not always take into account all possible situations in practice. It is proved that, in addition to the traditional financial result arising from the comparison of income and expenses incurred during the reporting period, a

business combination, as a separate entity, must account and reflect the financial result of the unification in the consolidated financial statements. This enabled us to form the components of the financial result of the unification of the enterprises. It is determined that one of the features of profit or loss statement from business activities is the existence of relationships that previously existed between the customer and the property to be acquired during the process of the unification of the enterprises.

*Ключові слова: облік фінансових результатів, прибуток, об'єднання підприємств, фінансовий результат, господарська діяльність.*

*Key words: accounting of financial results, profit, association of enterprises, financial result, economic activity.*

### **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ**

У процесі становлення та розвитку ринкових відносин об'єднання підприємств України зіткнулися з рядом проблем, які пов'язані з визначенням фінансових результатів та їх відображенням у бухгалтерському обліку. Найважливішим показником, який характеризує ефективність фінансової діяльності об'єднань підприємств являється фінансовий результат (прибуток або збиток). Фінансовий результат об'єднань підприємств виступає основою його економічного розвитку і зміцнення фінансових відносин з контрагентами та відображає ефективність його господарювання за всіма напрямками діяльності. На законодавчому рівні питання обліку фінансових результатів достатньо вирішено, проте збільшуються дискусії науковців з приводу пошуку шляхів зростання та стабілізації фінансових результатів об'єднань підприємств, особливостей їх створення та особливостей ведення їх бухгалтерського обліку. Ці питання потребують уточнення та додаткового вивчення. Актуальними залишаються питання щодо формування методичних підходів визначення фінансових результатів об'єднань підприємств та ведення їх обліку в обліковій практиці підприємств, вирішення яких впливає на зміцнення економічного стану суб'єкта господарювання.

### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ**

Питання обліку фінансових результатів об'єднань підприємств знайшли своє відображення у працях багатьох вчених, зокрема В.Г. Білика, С.В. Кучер, Л.Г. Ловінської, С.В. Мочерного, О.В. Олійника, О.Є. Ширягіної, Л.М. Яременко та інших.

### **ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ**

Не вирішеними залишаються питання діючої практики ведення бухгалтерського обліку

фінансових результатів об'єднань підприємств щодо формування методичних підходів визначення фінансових результатів об'єднань підприємств.

### **МЕТА СТАТТІ**

Метою статті є дослідження теоретичних основ бухгалтерського обліку господарської діяльності об'єднання підприємств та формування фінансових результатів.

### **ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

Бухгалтерський облік фінансових результатів враховуючи особливості створення різних видів господарських об'єднань підприємств, особливості їх економіко-організаційної структури, мети створення має суттєво відрізнятися від практики бухгалтерського обліку звичайних суб'єктів господарювання.

На складність бухгалтерського обліку фінансових результатів впливають також обсяги здійснюваних господарських операцій, оперативність та чіткість обробки інформації, такі операції залежать від організації системи бухгалтерського обліку, послідовності застосування обраної облікової політики тощо.

Розглянемо особливості нормативного регулювання такої економічної категорії, як прибуток (збиток) або фінансовий результат з метою встановлення особливостей сутності та бухгалтерського обліку прибутку об'єднань підприємств.

Основи здійснення будь-якої господарської діяльності в Україні регулюються Господарським кодексом України, Цивільним Кодексом України, Податковим кодексом України, Митним кодексом України тощо.

Господарський кодекс України визначає сутність прибутку суб'єкта господарювання, загальний порядок його розподілу та порядок вилучення у зв'язку з порушенням суб'єктом господарювання норм чинного законодавства.

Відповідно до ст. 142 Господарського кодексу України "прибуток (доход) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань" [1].

Склад валового доходу та валових витрат суб'єктів господарювання визначається законодавством, а для цілей оподаткування може встановлюватися спеціальний порядок визначення доходу як об'єкта оподаткування. Порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання визначає власник або уповноважений ним орган відповідно до законодавства та установчих документів. Держава може впливати на вибір суб'єктами господарювання напрямів та обсягів використання прибутку (доходу) через нормативи, податки, податкові пільги та господарські санкції відповідно до законодавства.

Отже, попри наявність значної кількості змін в податковому законодавстві за останні роки, норми Господарського кодексу не приведені у відповідність до норм Податкового кодексу України. Така невідповідність представлена, перш за все, використанням термінів "валовий дохід" та "валові витрати", які вилучені з податкового законодавства з прийняттям Податкового кодексу. Крім того, наявне ототожнення прибутку з доходом, без зазначення ситуацій, за яких прибуток буде тотожним поняттю доходу.

Відповідно до ст. 240 Господарського кодексу України зазначається, що прибуток (дохід), одержаний суб'єктом господарювання внаслідок порушення встановлених законодавством правил здійснення господарської діяльності, а також суми прихованого (заниженого) прибутку (доходу) чи суми податку, несплаченого за прихований об'єкт оподаткування, підлягають вилученню в дохід відповідного бюджету в порядку, встановленому законом. Прибуток (дохід), незаконно одержаний суб'єктами підприємницької діяльності стягується за рішенням суду до Державного бюджету України [1].

На відміну від Господарського кодексу України, Цивільний кодекс України визначає загальний характер розподілу прибутку між учасниками підприємства.

Відповідно до ст. 123 Цивільного кодексу України "Прибуток та збитки повного товариства розподіляються між його учасниками пропорційно до їхніх часток у складеному капіталі, якщо інше не передбачено засновницьким до-

говором або домовленістю учасників. Позбавлення учасника повного товариства права на участь у розподілі прибутку чи збитків не допускається" [9].

Як бачимо ця стаття визначає характер розподілу прибутку повного товариства, а положення, які регулюють порядок розподілу інших суб'єктів господарювання — відсутні.

Відповідно ст. 30 Закону України "Про акціонерні товариства", однією із частин прибутку акціонерного товариства є дивіденди, що виплачуються акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та/або класу. За акціями одного типу та класу нараховується однаковий розмір дивідендів. Виплата дивідендів за простими акціями здійснюється з чистого прибутку звітного року та/або нерозподіленого прибутку на підставі рішення загальних зборів акціонерного товариства у строк, що не перевищує шість місяців з дня прийняття загальними зборами рішення про виплату дивідендів [2].

Що ж до дивідендів за привілейованими акціями, то їх виплата здійснюється з чистого прибутку звітного року та/або нерозподіленого прибутку відповідно до статуту акціонерного товариства у строк, що не перевищує шість місяців після закінчення звітного року. У разі відсутності або недостатності чистого прибутку звітного року або минулих років виплата дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок резервного капіталу товариства або спеціального фонду для виплати дивідендів за привілейованими акціями.

Чинний на сьогодні Закон України "Про холдингові компанії в Україні" визначає, що виключне право визначення напрямів та порядку використання прибутку корпоративних підприємств мають загальні збори холдингової компанії [3]. Тобто ця норма підкреслює, що кожне акціонерне товариство або об'єднання підприємств можуть на власний розсуд встановлювати напрями розподілу отриманого ними чистого прибутку за наслідками звітного року.

Варто відмітити, що відповідно до останніх змін податкового законодавства, чинна редакція Податкового кодексу України також не містить визначення або будь-якого іншого підходу до розуміння поняття "прибуток". Лише ст. 14 визначає поняття інвестиційний прибуток, під яким можна розуміти "дохід у вигляді позитивної різниці між доходом, отриманим платником податку від проведення операцій з цінними паперами з урахуванням курсової різниці, деривативами та корпоративни-

Таблиця 1. Перелік захищених дисертацій з проблем бухгалтерського обліку корпорацій

| Автор              | Рік захисту | Тема наукового дослідження   |
|--------------------|-------------|--|
| Онїстрат А.А. [7]  | 2005        | Організаційно-методологічні спрямування обліку і аналізу в системі оподаткування (на прикладі акціонерних товариств України) |
| Шухман Н.Е. [11]   | 2009        | Організація внутрішнього аудиту в корпораціях  |
| Мельничук І.І. [5] | 2015        | Облік та аудит фінансових результатів страхової діяльності   |
| Шепелюк В.А. [10]  | 2015        | Бухгалтерський облік і внутрішній контроль корпоративних прав: організація та методика                                       |

ми правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах, та витратами на придбання таких інвестиційних активів" [8].

Враховуючи вищевикладене можна стверджувати, про практичну відсутність законодавчої бази, яка б встановлювала єдиний підхід до розуміння сутності фінансового результату господарської діяльності. Нині наявні теоретичні надбання щодо поняття терміну "фінансовий результат", його класифікації тощо, сформувалися в результаті досвіду його формування та розподілу на практиці. Сьогодні фінансовий результат, вважається одним із економічних показників, який важко порівняти, особливо, якщо мова йде про різні підприємства. Така ситуація склалась у зв'язку з наявністю різних варіативних частин у формуванні облікової політики суб'єкта господарювання, які в кінцевому результаті впливають на величину отриманого прибутку.

Аналізуючи стан наукових досліджень щодо удосконалення бухгалтерського обліку процесу формування та розподілу фінансових результатів об'єднань підприємств, встановлено, що в Україні практично відсутні наукові дослідження щодо бухгалтерського обліку фінансових результатів будь-якого з видів об'єднань підприємств. Проте за останні роки захищено декілька дисертацій на здобуття ступенів як кандидатів, так і докторів економічних наук, присвячених дослідженню питання бухгалтерського обліку корпорацій, акціонерних підприємств (табл. 1).

Як бачимо з таблиці, питанням бухгалтерського обліку фінансових результатів корпорацій присвячено лише одну дисертацію І.І. Мельничук, яка досліджувала безпосередньо страхову діяльність. Нами до уваги взято цю наукову роботу, оскільки відповідно до законодавства України страховою діяльністю мають право займатися юридичні особи, створені в організаційно-правовій формі: акціонерного товари-

ства; повного товариства; командитного товариства та товариства з додатковою відповідальністю. В основному в Україні страхові компанії представлені у формі акціонерних товариств.

Мельничук І.І. в дисертації розглянула питання обґрунтування елементів облікової політики щодо визначення фінансового результату страхових компаній, організації й методики обліку формування фінансових результатів та удосконалення відображення прибутку в балансі. Проте результати її дослідження більше стосувались доходів, витрат страхових компаній та формування страхових резервів. Стосовно фінансових результатів, то автором рекомендовано прибуток від страхової (основної) діяльності розглядати в розрізі двох складових: прибутку від базової (основної) діяльності та прибутку від іншої страхової діяльності [5, с. 54].

Онїстрат А.А., досліджуючи організаційно-методологічні спрямування обліку і аналізу в системі оподаткування (на прикладі акціонерних товариств України), запропонував інноваційну методику аналізу, яка дозволить спрогнозувати фінансовий результат і визначити корисність використання сум податкових пільг. А також автор розробив факторну модель аналізу ефективності надання податкових пільг, яка на практиці прискорює проведення факторного аналізу впливу податкових стимулів на зміну рівня рентабельності та фінансового результату за даними звітності. Визначено такі кількісні і якісні характеристики, що показують чутливість значення коефіцієнта до змін вхідних даних або їх варіацій в системі впливу на фінансовий результат діяльності підприємства: середньозважений коефіцієнт використання податкової пільги; показник оборотності податкової пільги; показник ефективності податкового пільгування; коефіцієнт впливу пільги на фінансовий результат [7].

Шепелюк В.А. у своїй дисертації на основі порядку бухгалтерського обліку визначення фінансового результату від операцій з цінними паперами, визначила наступні основні правила обліку фінансових результатів:

а) облік фінансових результатів від операцій з продажу та інших способів відчуження корпоративних прав ведеться окремо за акціями публічних та приватних акціонерних товариств;

б) облік загального фінансового результату за операціями з торгівлі цінними паперами ведеться окремо від інших доходів і витрат;

в) ведеться окремий облік фінансового результату від операцій з цінними паперами в залежності від того, чи перебувають такі акції в обігу на фондовій біржі;

г) збитки по операціях з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, переноситься у зменшення загального фінансового результату за такими операціями в таких звітних періодах до повного погашення;

д) збитки по операціях з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі, переноситься у зменшення загального фінансового результату за такими операціями в наступних звітних періодах;

е) прибутки, отримані від операцій з цінними паперами, що перебувають в обігу на фондовій біржі, не можуть бути зменшені на збитки від операцій з цінними паперами, що не перебувають в обігу на фондовій біржі [10].

Дослідивши інші наукові роботи, встановлено, що науковцями не вивчались питання бухгалтерського обліку фінансових результатів акціонерних компаній ні в якості основного об'єкта наукового дослідження, ні в якості другорядного.

Враховуючи вищенаведене, можна стверджувати, що за останні роки в Україні практично відсутні наукові дослідження стосовно бухгалтерського обліку фінансових результатів корпорацій та інших видів об'єднань підприємств.

Враховуючи те, що відповідно до чинного законодавства України підприємства, що становлять суспільний інтерес та публічні акціонерні товариства, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, вважаємо за необхідне здійснити розгляд особливостей бухгалтерського обліку фінансових результатів відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Бухгалтерський облік об'єднань підприємств та порядок складання консолідованої фінансової звітності регулюється й національними по-

ложеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте останні є недосконалими, що не завжди враховують усі можливі ситуації на практиці.

Щодо недосконалості національних стандартів наголошувала й Р.В. Кузіна в своїй монографії "Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку". Зокрема, за її словами "П(С)БО хоча й розроблені на основі МСФЗ, проте не відображають повністю останніх змін, внесених до МСФЗ. До прикладу, в рамках П(С)БО не охоплені певні останні стандарти (МСФЗ 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації", МСФЗ 4 "Договори страхування"), а також інші стандарти, затверджені певний час тому (МСБО 37 "Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи", МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність"). Вимоги до розкриття інформації в П(С)БО є не такими суворими; наприклад, МСФЗ вимагають розкриття виплат підприємства ключовим співробітникам, а П(С)БО цього не вимагають. Вплив цих розбіжностей на корисність фінансової звітності, складеної за П(С)БО, порівняно з МСФЗ може в певних випадках бути суттєвим. Наявність розбіжностей може призвести до неможливості порівняння з фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, та обмежує корисність фінансової звітності за П(С)БО для користувачів, незнайомих з українськими національними стандартами бухгалтерського обліку [4, с. 191–192].

Особливості бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності об'єднань підприємств регулюються однойменним міжнародним стандартом МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", яким визначається порядок визнання та оцінки гудвілу, придбаного під час об'єднання підприємств, або прибутку від вигідної покупки та перелік інформації, яку слід розкривати, щоб користувачі фінансової звітності могли оцінити характер і фінансовий результат від об'єднання підприємств.

Тобто основним моментом, який регулюється зазначеним міжнародним стандартом є порядок визнання та оцінки активів, зобов'язань, складових капіталу, гудвілу або прибутку саме на дату об'єднання бізнесу з метою в подальшому об'єктивного та достовірного представлення інформації в консолідованій фінансовій звітності.

Відповідно до МСФЗ 3 суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу придбання, що вимагає:

- а) визначення покупки;
- б) визначення дати придбання;

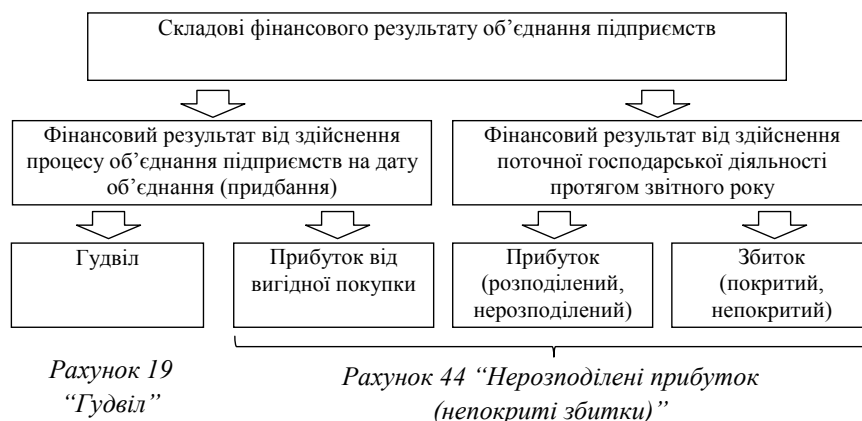


Рис. 1. Складові фінансового результату об'єднання підприємств

в) визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання;

г) визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки [6].

Тобто в результаті об'єднання підприємств можливі дві ситуації: перша виникає якщо вартість сплачених грошових коштів або переданих інших активів є вищою за справедливую вартість отриманих активів у результаті об'єднання, а друга — якщо справедлива вартість отриманих активів є вищою за вартість сплачених грошових коштів або переданих інших активів. Варто відмітити, що відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, в першій ситуації виникає гудвіл, а в другій — прибуток.

Так, МСФЗ 3 визначає гудвіл як станом на дату придбання, оцінений як перевищення: а) над б), наведених далі [6]:

а) сукупна сума:

i) переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ, який, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання;

ii) суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання, оціненої відповідно до цього МСФЗ;

iii) при поетапному об'єднанні бізнесу — справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання.

б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених відповідно до цього МСФЗ.

Процедура визначення прибутку в результаті об'єднання бізнесу є дещо іншою. З метою забезпечення належної оцінки з урахуванням всієї доступної інформації станом на дату придбання, перед визнанням прибутку від вигідної покупки, покупець повторно оцінює пра-

вильність ідентифікації усіх придбаних активів та всіх прийнятих зобов'язань, і визнає будь-які додаткові активи чи зобов'язання, ідентифіковані під час цієї перевірки.

Після повторної оцінки покупець визнає у фінансовій звітності наступні об'єкти бухгалтерського обліку:

а) ідентифіковані придбані активи і прийняті зобов'язання;

б) неконтрольовану частку в об'єкті придбання, якщо така існує;

в) частку участі в капіталі, раніше утримувану покупцем в об'єкті придбання (у випадку поетапного об'єднання бізнесу);

г) розмір переданої компенсації.

Якщо після здійснення вказаних вище процедур зберігається перевищення над розміром переданої компенсації, то покупець визнає остаточний прибуток у прибутку чи збитку на дату придбання.

На практиці ситуації, за яких сума переданої компенсації може бути нижчою за вартість отриманих активів та прийнятих зобов'язань відбувається досить рідко. Така ситуація може статися, наприклад, у разі об'єднання підприємств, у випадку примусового продажу тощо.

Варто відмітити, що передана компенсація може складатися з активів або зобов'язань покупця, балансова вартість яких відрізняється від їхньої справедливої вартості на дату придбання (наприклад, з немонетарних активів або бізнесу покупця). У такому випадку покупець переоцінює передані активи чи зобов'язання до їхньої справедливої вартості станом на дату придбання та визнає остаточні прибутки або збитки, якщо такі існують, у прибутку чи збитку. Однак іноді передані активи чи зобов'язання залишаються в об'єднаному суб'єктові господарювання після об'єднання бізнесу (наприклад, тому що активи чи зобов'язання були пе-

редані об'єктові придбання, а не його колишнім власникам), і тому покупець зберігає контроль над ними. В такій ситуації покупець оцінює ці активи та зобов'язання за їхньою балансовою вартістю безпосередньо перед датою придбання та не визнає прибуток або збиток в прибутку чи збитку від активів чи зобов'язань, які він контролює до об'єднання бізнесу та після нього [6].

У випадку поетапного об'єднання підприємств покупець переоцінює свою раніше утримувану частку участі в капіталі об'єкта придбання за її справедливою вартістю на дату придбання та визнає остаточний прибуток або збиток, якщо такий існує, в прибутку чи збитку або іншому сукупному прибутку, залежно від обставин.

Враховуючи вищевикладене, можемо стверджувати, що об'єднання підприємств як окрема господарська одиниця, окрім традиційного фінансового результату, який виникає в результаті порівняння отриманих протягом звітного періоду доходів та понесених витрат, повинен обліковувати та відображати в консолідованій фінансовій звітності й фінансовий результат від здійснення процесу об'єднання (рис. 1).

Наведений узагальнений класифікаційний підхід на рисунку впливає на побудову системи аналітичних розрізів до рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)". Виділення аналітичного розрізу для прибутку від вигідної покупки викликане необхідністю відокремленого обліку такого об'єкта, оскільки він підлягатиме постійній переоцінці або коригуванню у випадку поетапного об'єднання бізнесу.

Окремої уваги для коректного ведення бухгалтерського обліку, побудови відповідних розрізів аналітики для потреб управління та полегшення процедури складання консолідованої фінансової звітності потребують вимоги до розкриття інформації в такій звітності, визначені міжнародними стандартами.

Оскільки консолідована фінансова звітність є продовженням фінансової звітності юридичного дочірнього підприємства, за винятком структури його капіталу, консолідована фінансова звітність відображає [6]:

а) активи та зобов'язання юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік), визнані й оцінені за їхньою балансовою вартістю до об'єднання;

б) активи та зобов'язання юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), визнані й оцінені відповідно до міжнародних стандартів;

в) нерозподілений прибуток та інші залишки власного капіталу юридичного дочірнього підприємства (покупця) перед об'єднанням бізнесу.

Зрозумілим залишається той факт, що в консолідованому обліку об'єднання підприємств необхідно передбачити розріз аналітики для фінансових результатів — за учасниками об'єднання. Проте для виконання наведеної нижче норми необхідно здійснити аналітичний розріз наступного рівня: відображати фінансові результати материнської компанії та інших учасників об'єднання в розрізі: фінансовий результат на дату, що передуює даті об'єднання; фінансовий результат на дату об'єднання; фінансовий результат за результатами звітного періоду.

Крім того, обов'язкової уваги потребує інформація, яка є обов'язковою до розкриття пояснювальній записці до фінансової звітності. Зокрема МСФЗ 3 наводить такі вимоги до розкриття зазначеної інформації [6]:

1) у разі вигідної покупки (при відображенні прибутку): а) сума будь-якого прибутку та стаття у звіті про сукупні доходи, за якою визнається прибуток; б) опис причин, з яких результатом операції є прибуток;

2) у разі поетапного об'єднання підприємств: а) справедлива вартість на дату придбання частки участі в капіталі об'єкта придбання, утримуваних покупцем безпосередньо перед датою придбання; б) сума будь-якого прибутку або збитку, визнана внаслідок переоцінки до справедливої вартості частки участі в капіталі об'єкта придбання, утримуваної покупцем перед об'єднанням бізнесу та конкретна стаття в звіті про сукупні доходи, за якою визнається такий прибуток або збиток;

3) інша інформація щодо: а) суми доходу та прибутку або збитку об'єкта придбання після дати придбання, включені в консолідований звіт про сукупні доходи за звітний період; б) дохід та прибуток або збиток об'єднаного суб'єкта господарювання за поточний звітний період, так ніби дата придбання для всіх об'єднань бізнесу, які відбулися протягом року, припадала на початок річного звітного періоду.

Наступною вимогою щодо відображення показника прибутку, яка визначена не лише міжнародними стандартами, але й національними стандартами бухгалтерського обліку, є визначення частки прибутку, яка припадає на одну акцію. Така інформація зазвичай відображається у Звіті про сукупний дохід суб'єкта господарювання.

Відповідно до МСФЗ 3, під час обчислення середньозваженої кількості звичайних акцій, які перебувають в обігу (обчислення знаменника прибутку на акцію) протягом періоду, в якому відбувається зворотне придбання [6]:

а) кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу від початку такого періоду і до дати придбання, обчислюється на основі середньозваженої кількості звичайних акцій юридичного об'єкта придбання (покупця, що здійснює облік), які перебувають в обігу протягом цього періоду, помножують на курсовий коефіцієнт, установлений в угоді про злиття;

б) кількістю звичайних акцій, які перебувають в обігу з дати придбання до кінця такого періоду, вважається фактична кількість звичайних акцій юридичного покупця (об'єкта придбання, що здійснює облік), які перебувають в обігу протягом цього періоду.

Базисний прибуток на акцію за кожен порівняльний звітний період перед датою придбання, відображений у консолідованій фінансовій звітності після придбання, обчислюється шляхом ділення:

а) прибутку або збитку суб'єкта господарювання, що придбається, які відносяться до утримувачів звичайних акцій за кожний з таких періодів;

б) середньозважену кількість звичайних акцій юридичного об'єкта придбання в обігу за минулі періоди, помножену на курсовий коефіцієнт, установлений в угоді про придбання.

Однією з особливостей відображення прибутку або збитку від господарської діяльності є наявність взаємовідносин, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, при здійсненні процесу об'єднання підприємств. У такому випадку покупець та об'єкт придбання можуть мати взаємовідносини, які існували до розгляду ними процедури об'єднання бізнесу, та які називаються як "взаємовідносини, що існували раніше". Взаємовідносини, що існували раніше між покупцем та об'єктом інвестування, можуть бути договірними (наприклад, продавець і клієнт або власник ліцензії та отримувач ліцензії) або позадоговірними (наприклад, позивач та відповідач).

Якщо об'єднання підприємств фактично врегульовує взаємовідносини, що існували раніше, покупець визнає прибуток або збиток, оцінений [6]:

а) у випадку позадоговірних взаємовідносин, що існували раніше (наприклад, судовий процес), за справедливою вартістю;

б) у випадку договірних взаємовідносин, що існували раніше, за меншою з і) або ii);

i) сума, за якою контракт є сприятливим або несприятливим з погляду покупця порівняно з умовами поточних ринкових операцій стосовно таких самих або подібних об'єктів. (Несприятливий контракт — це контракт, несприятливий, якщо виходити з поточних ринкових умов. Це необов'язково обтяжливий контракт, в якому неминучі витрати на виконання зобов'язань за контрактом перевищують економічні вигоди, що їх очікують отримати від нього);

ii) сума будь-яких установлених у контракті положень про розрахунки (забезпечень на розрахунки), доступних контрагентів, для якого контракт є несприятливим.

Якщо сума ii) менше i), різниця включається як частина обліку об'єднання бізнесу.

Сума визнаного прибутку або збитку може залежати частково від того, чи визнавав раніше покупець відповідний актив або зобов'язання, і тому відображений в звітності прибуток або збиток може відрізнятися від суми, розрахованої із застосуванням вищевказаних вимог [12].

Взаємовідносини, що існували раніше, можуть бути контрактом, який покупець визнає як викуплене право. Якщо контракт містить умови, які є сприятливими або несприятливими в порівнянні з поточними ринковими господарськими операціями для таких самих або подібних об'єктів, покупець визнає, окремо від об'єднання бізнесу, прибуток або збиток щодо ефективного врегулювання контракту, оцінений відповідно до вище вказаних вимог.

## ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Отже, нами здійснено огляд особливостей формування прибутку, що утворюється в результаті здійснення процесу об'єднання підприємств. Встановлено, що це формування прибутку не здійснюється відповідно до традиційної системи порівняння отриманих доходів та понесених витрат протягом звітного періоду, а формується з метою взаємоузгодження господарських операцій з сумами переданої компенсації та вартістю придбаного бізнесу в результаті об'єднання.

Подальші наші дослідження будуть спрямовані на вивчення міжнародних стандартів фінансової звітності та напрямів формування можливих аналітичних розрізів фінансових результатів з метою достовірного розкриття консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог законодавства.

## Література:

1. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV [Електронний ре-



сурс]. — Режим доступу: [//zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15)

2. Закон України "Про акціонерні товариства" від 17 вересня 2008 року № 514-VI зі змінами та доповненнями. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17>

3. Закон України "Про холдингові компанії в Україні" від 15 березня 2006 року № 3528-IV зі змінами та доповненнями. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3528-15>

4. Кузіна Р.В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: [монографія]. Херсон: 2015. — 416 с.

5. Мельничук І.І. Формування моделі внутрішнього аудиту фінансових результатів страхових компаній: синергетичний підхід до побудови / І.І. Мельничук // Науковий вісник Ужгородського університету: Серія: Економіка. — 2017. — Вип.1(49). Том 1. — С. 347—350.

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 "Об'єднання бізнесу" від 01.01.2012 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_006)

7. Оністрат А.А. Організаційно — методологічні спрямування обліку і аналізу в системі оподаткування (на прикладі акціонерних товариств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ. 2005. 20 с.

8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. Верховна Рада України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n10624>

9. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.

10. Шепелюк В.А. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль корпоративних прав: організація та методика: автореф. дис. ... канд. ек. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" (за видами економічної діяльності). Київ. 2015. 21 с.

11. Шухман М.Е. Організація внутрішнього аудиту на корпораціях: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Одеса. 2010. 22 с.

12. Яременко Л.М. Загальні підходи до формування та розподілу прибутку в обліку підприємствах / Л.М. Яременко // Економічний вісник університету: збірник наукових праць учених та аспірантів. — 2011. — Вип. 17/2. — С. 86—90.

## References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Commercial Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 19 March 2020).

2. Verkhovna Rada of Ukraine (2008), The Law of Ukraine "On Joint Stock Companies", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17> (Accessed 10 March 2020).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (2006), The Law of Ukraine "On holding companies in Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3528#15> (Accessed 20 March 2020).

4. Kuzina, R.V. (2015). Korporatyvnyi oblik i zvitnist v Ukraini: suchasnyi stan i perspektyvy rozvytku [Corporate Accounting and Reporting in Ukraine: Current State and Development Prospects]. Kherson: Grin D. S. [in Ukrainian].

5. Melnychuk, I.I. (2017), "Forming an internal audit model for financial performance of insurance companies: a synergistic approach of formation", Visnyk UzhNU. Seria: Ekonomika, Vol. 1, pp. 347—350.

6. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Financial Reporting Standard 3 "Business Combinations", available at: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_006) (Accessed 10 March 2020).

7. Onistrat, A.A. (2005), "Organizational and methodological directions of accounting and analysis in the tax system (on the example of joint-stock companies of Ukraine)", Ph.D. Thesis, Economy, Kyiv, Ukraine.

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 10 March 2020).

9. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "The Civil Code of Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435+15> (Accessed 18 March 2020).

10. Shepeljuk, V.A. (2015), "Buhgalters'kyj oblik i vnutrishnij kontrol' korporatyvnyh prav: organizacija ta metodyka", Ph.D. Thesis, Economy, Kyiv, Ukraine.

11. Shukhman, M.E. (2010), "Organization of internal audit on corporations", Ph.D. Thesis, Economy, Odesa, Ukraine.

12. Yaremenko, L.M. (2011), "General approaches to formation and distribution of profit in accounting of enterprises", Ekonomichnyj visnyk universytetu: zb. nauk. pr. Pereiaslav-Khmel'nyts'koho derzh. ped. un-tu im. H. Skovorody, vol. 17/2, pp. 86—90.

Стаття надійшла до редакції 18.04.2020 р.