

**ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИНАГОРОДИ,
ПЕРЕДАНОЇ ПОКУПЦЕМ ПРИ ПРИДБАННІ ТА ОБ'ЄДНАННІ ПІДПРИЄМСТВ**

У статті розглянуто різні види винагороди, переданої покупцем у якості оплати за контроль над об'єктом придбання під час здійснення процесів придбання та об'єднання. Досліджено основні аспекти оцінювання переданої винагороди та її відображення в бухгалтерському обліку з урахуванням вітчизняного досвіду та міжнародної практики.

Ключові слова: придбання та об'єднання підприємств, метод придбання, передана винагорода, справедлива вартість, передані активи, прийняті зобов'язання, передані власні інструменти капіталу.

Питання оцінки, обліку та розкриття у фінансовій звітності процесів придбання та об'єднання підприємств в Україні регулюються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» та міжнародним стандартом фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу», що передбачають застосування методу придбання. Відображення в бухгалтерському обліку процесів придбання та об'єднання підприємств із використанням методу придбання здійснюється у декілька етапів. Одним з них є визначення і оцінювання переданої винагороди, який суттєво впливає на кінцевий результат угоди – виникнення гудвілу при об'єднанні або доходу від вигідного придбання, та показники фінансової звітності.

Отже, дослідження різних аспектів та особливостей відображення в бухгалтерському обліку переданої винагороди під час здійснення процесів придбання та об'єднання підприємств є актуальним та необхідним з наукової точки зору та для потреб практики обліку та фінансової звітності.

Питання оцінки та розкриття в бухгалтерському обліку інформації про винагороду, передану при придбанні та об'єднанні підприємств за об'єкт придбання покупцем, висвітлено в науковій літературі лише в загальних рисах як один із етапів застосування методу придбання у працях вітчизняних науковців, таких, як: Голова С. Ф., Костюченко В. М., Лучко М. Р., Пересада А. А., Сопко В. В., Томашевська І. Л., Уманців Г. В., а також іноземних: Бонем М., Брегг Ст., Епштейн Б., Кетті Дж., Маккензі Б. та ін. Проте деякі аспекти оцінювання та особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку різних видів винагороди все ще залишається поза увагою.

Основною метою є розгляд підходів до відображення в бухгалтерському обліку операцій з передачі винагороди під час об'єднання та придбання підприємств, а також виявлення недоліків та пошук напрямків їх вирішення.

Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» придбання та об'єднання підприємств може відбуватись за допомогою сплати винагороди за об'єкт придбання або без передачі винагороди.

Так винагорода може бути сплачена покупцем

шляхом:

- передачі грошових коштів та інших активів,
- прийняття зобов'язань,
- передачі власних інструментів капіталу,
- надання більш ніж одного виду винагороди [2].

Найпростішою формою винагороди є грошові кошти у національній валюті. Набагато складніше визначити вартість угоди, якщо застосовується більш ніж один вид винагороди. Окрім того, від моменту передачі останньої залежить дата встановлення відносин контролю над об'єктом придбання.

Томашевська І. Л. пропонує облік винагороди відображати на аналітичному рахунку «Витрати на придбання контролю» балансового рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» [10, с. 192].

Оскільки момент передачі винагороди і прийняття об'єкта придбання на баланс покупця можуть не збігатись, то для накопичення інформації про вартість винагороди доцільно застосовувати наявний у плані рахунків субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» з можливим використанням декількох рівнів аналітики (рис. 1).

Слід зазначити, що застосування рівнів аналітики для відображення переданої винагороди на рахунках бухгалтерського обліку надає можливість чітко структурувати інформацію про вартість угоди з об'єднання та придбання підприємств з огляду на способи об'єднання, об'єкти придбання, види винагороди загалом та за складові елементи кожного виду винагороди.

Передані активи. У якості винагороди покупцем можуть бути передані активи: нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні активи, незавершені капітальні інвестиції, біологічні активи, фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші оборотні активи, грошові кошти та їх еквіваленти.

Отже, передача кожного із видів активів потребує відповідного відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

На дату придбання вартість винагороди повинна бути оцінена за справедливою вартістю [2; 6, с.106]. Якщо вартість винагороди містить активи покупця, балансова вартість яких відрізняється від

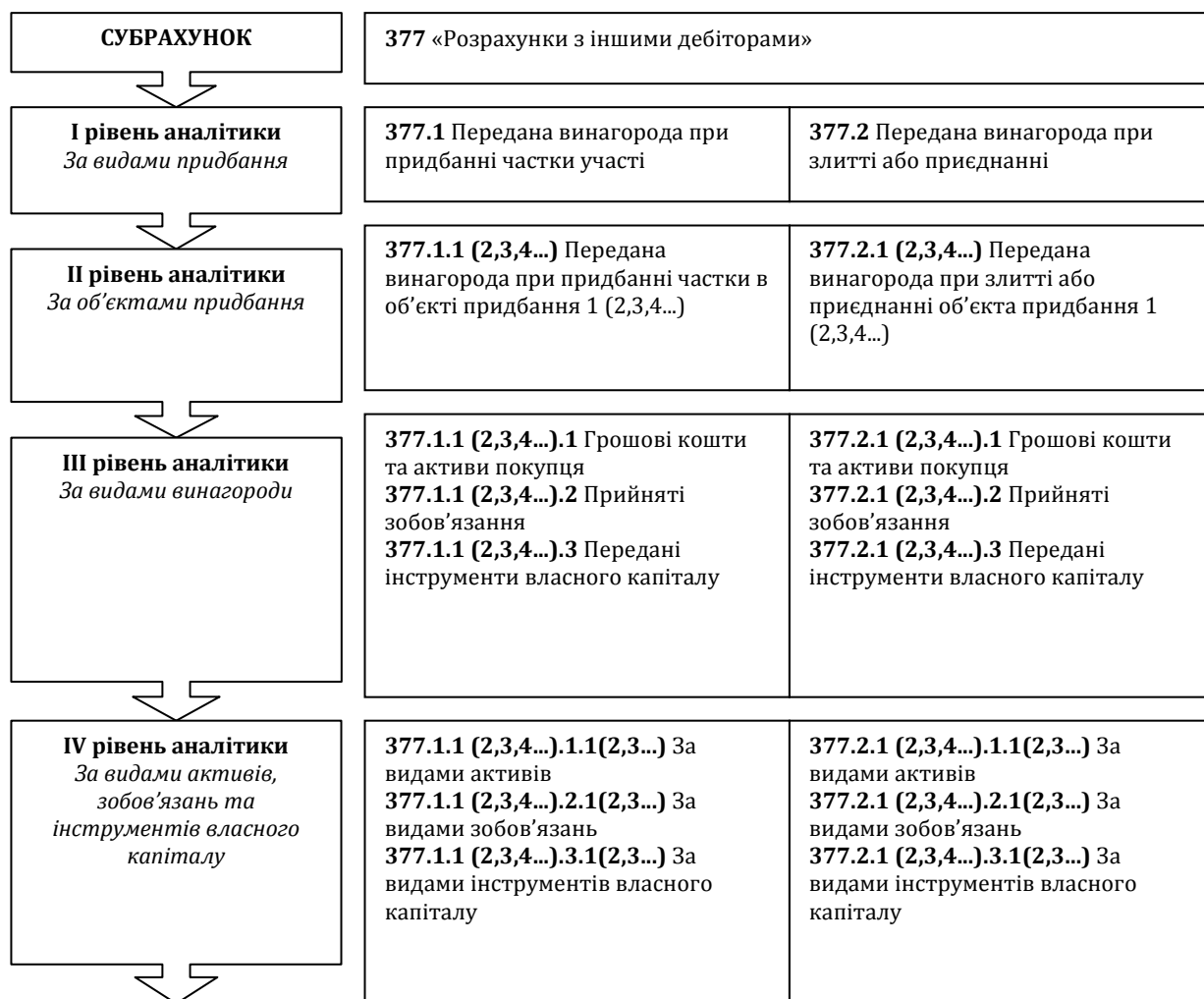


Рис. 1. Схема аналітичних рахунків для обліку переданої винагороди під час здійснення процесів придбання та об'єднання підприємств

справедливої вартості, то різниця між вартостями списується на доходи або витрати [2].

Проте у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку оцінювання об'єктів обліку за справедливою вартістю застосовується достатньо спрощено та пов'язується, в першу чергу, із зазначеними у договорах вартостями. Однак вартість активів та зобов'язань на відкритому ринку в подібних операціях обміну між обізнаними незалежними сторонами на дату підписання угоди про придбання та об'єднання підприємств і на дату передачі винагороди може відрізнятися.

Особливої уваги щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з передачею винагороди під час здійснення процесів придбання та об'єднання підприємств заслуговує відмінність вітчизняного та міжнародного підходів. Відповідно до МСФЗ винагорода є оплатою незалежно від того, в якій формі вона здійснюється. І таким чином, якщо покупець передає активи в обмін на контроль в об'єкті придбання, на рахунках бухгалтерського обліку відображається операція обміну активами. Згідно з нормативними актами України та вітчизняним досвідом передавання активу у якості винагороди обліковується як продаж, тому необхідним є відображення списання справедливої вартості активу

на відповідний рахунок доходів (залежно від виду активу), а балансової вартості на рахунок витрат.

Під час здійснення процесів придбання та об'єднання підприємств з оплатою такими необоротними активами, як: основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи, інші необоротні активи в бухгалтерському обліку покупця передбачається їх переведення до категорії необоротних активів, утримуваних для продажу, та відображення на рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Проте слід погодитись із думкою С.Хоми, яка вважає некоректним віднесення необоротних активів, утримуваних для продажу, до складу оборотних засобів та відображати їх на рахунку 286, мотивуючи свою думку тим, що такі непоточні активи за економічною сутністю мають довгостроковий характер і пов'язані з інвестиційною діяльністю [11, с. 20].

Відповідно до П(С)БО 27 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» на дату балансу необоротний актив, утримуваний для продажу, оцінюється за найменшою з двох величин: за балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації [6, с. 141].

Згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані

для продажу, та припинена діяльність» такі активи оцінюються за балансовою або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж [14, с. 192].

Можливим є застосування покупцем поточних та довгострокових фінансових інвестицій у якості винагороди за об'єкт придбання. Відповідно до вітчизняної практики бухгалтерського обліку передача фінансових інвестицій відображається як їх продаж. Згідно з МСФЗ для того, щоб передати довгострокові фінансові інвестиції, необхідно перекласифікувати їх у наявні для продажу [13, с. 533].

Окремої уваги заслуговує передавання у якості винагороди частини або повної частки участі у дочірньому підприємстві. У такому випадку підприємству слід визначити, чи відбудеться втрата контролю, яка частина інвестиції передається тощо. Якщо відбувається втрата контролю над дочірнім підприємством, необхідно класифікувати усі його активи та зобов'язання в якості призначених для продажу.

У якості винагороди покупцем під час здійснення процесів придбання та об'єднання підприємств можуть бути передані раніше придбані лише для цієї мети частки участі у іншому дочірньому підприємстві [7, с. 230].

При передаванні запасів: виробничих запасів, поточних біологічних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, напівфабрикатів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва, товарів – у якості винагороди у покупця виникає дохід від реалізації оборотних активів, який є операційним доходом. Запаси передаються за вартістю, погодженою сторонами.

Відповідно до МСФЗ дебіторська та кредиторська заборгованості є фінансовими інструментами, визнаються як актив або зобов'язання, оскільки підприємство є стороною договору і має юридичне право отримати або сплатити грошові кошти [7, с. 2199]. Передача винагороди у якості дебіторської заборгованості передбачає укладання договору про відступлення права вимоги. При здійсненні такої операції відбувається заміна кредитора, про що необхідно письмово повідомити боржника. Якщо інше не передбачено законодавством або основним договором, одержання згоди боржника на відступлення права вимоги не є необхідним.

Можливим також є укладання договору купівлі-продажу права вимоги. Для того, щоб операція не вважалась факторингом (що передбачає участь банку або іншої фінансової установи, яка має право на здійснення факторингових операцій), відповідно до законодавства України вона має проводитись за номінальною вартістю та без оплати за здійснення такої операції і тому не буде розглядатись як фінансова послуга.

При передачі дебіторської заборгованості укладається договір про відступлення права вимоги, підписуються акти приймання-передачі вимог та акти звірки розрахунків з боржником, має зберігатись основний договір (який свідчить про виникнення заборгованості).

Предметом договору про відступлення права вимоги може бути не тільки погашення грошової заборгованості, але і виконання поставки продукції (товару), виконання певної роботи тощо.

Отже, при здійсненні процесів придбання та об'єднання підприємств покупець при передачі

винагороди у вигляді дебіторської заборгованості здійснює уступку права вимоги як кредитор іншому майбутньому кредитору (яким є продавець об'єкта придбання). І бухгалтерський облік ґрунтується на передачі дебіторської заборгованості.

Скоробогата Л. В. розглядає два підходи до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з заміною кредитора: як реалізації права вимоги боргу (вітчизняна практика) та відступлення права вимоги боргу (міжнародний досвід) [11, с. 189].

Операції з відступлення права вимоги можуть також здійснюватись стосовно сумнівної та безнадійної заборгованості. Так підприємство-покупець класифікує дебіторську заборгованість як сумнівну або безнадійну, керуючись переважно власними очікуваннями та баченням. Проте покупець відповідно до своїх критеріїв може мати інший погляд стосовно такої дебіторської заборгованості і погодитись на прийняття її у складі винагороди за об'єкт придбання [12, с. 22].

Прийняті зобов'язання. Покупець може прийняти від продавця об'єкт придбання та у якості винагороди не сплачувати грошовими коштами і не передавати активи, а натомість прийняти зобов'язання продавця. Таким чином разом із збільшенням активів відбудеться збільшення зобов'язань у підприємства-покупця.

Прийняття зобов'язань відбувається шляхом операції з переведення боргу, під час якої здійснюється передача лише наявної кредиторської заборгованості між боржниками (старим та новим). У випадку придбання та об'єднання підприємств старим боржником є продавець, а новим – підприємство-покупець.

Зобов'язання, що передаються, можуть бути грошовими, товарними або права на виконання певних дій (поставка товару, надання послуги, виконання робіт). Для здійснення операції з переведення боргу необхідно отримати згоду кредитора (лист або угода).

Оскільки прийняті покупцем зобов'язання під час здійснення процесів придбання та об'єднання підприємств є видом винагороди, то відповідно до П (С)БО 19 та МСФЗ 3 такі зобов'язання повинні бути оцінені за справедливою вартістю на дату придбання [2; 6, с. 106]. Необхідними є коригування раніше погодженої вартості прийнятих зобов'язань покупцем, якщо їх справедлива вартість на дату придбання відрізняється.

Передані власні інструменти капіталу. В П(С)БО 19 надання у якості винагороди під час придбання та об'єднання підприємств власних інструментів капіталу (акцій, часток, паїв) покупця не передбачається [6, с. 106]. МСФЗ визначає можливість застосування випущених власних інструментів капіталу покупця [2]. Таким чином, необхідним є збільшення статутного капіталу підприємства-покупця, а для акціонерних товариств здійснення додаткової емісії акцій. Власні інструменти капіталу, які передаються покупцем у якості винагороди, повинні бути оцінені за справедливою вартістю на дату придбання.

Слід зазначити, що підприємство-покупець може здійснити операцію викупу власних часток участі з метою наступної передачі продавцю за об'єкт придбання, при цьому збільшення статутного

капіталу не відбудеться.

Сопко В. розглядає особливості збільшення статутного капіталу та викупу власних часток капіталу господарських товариств акціонерного та неакціонерного типу з урахуванням положень МСФЗ, а також підкреслює необхідність оцінювання суми збільшення статутного капіталу за справедливою вартістю з відображенням двох частин вартості: номіналу частки та різниці між справедливою вартістю і номіналом частки [9, с. 95].

Надання більш ніж одного виду винагороди. Покупець під час придбання та об'єднання підприємств може сплатити винагороду, яка передбачає передачу активів, прийняття зобов'язань та передачу власних інструментів капіталу. Таким чином, оцінювання та відображення в бухгалтерському обліку здійснюється як і у випадку, якби усі ці види винагороди були здійснені окремо. Оскільки різні види оплати можуть бути передані в різні моменти внаслідок юридичних причин, то дата придбання визначається за найбільш вагомим видом винагороди.

Витрати, пов'язані з придбанням. Однією з суттєвих розбіжностей у застосуванні методу придбання відповідно до П(С)БО 19 та МСФЗ 3 є бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з придбанням та об'єднанням підприємств, які здійснює покупець. Такі витрати поділяються на:

- прямі витрати по угоді (витрати на консультації юристів, інвестиційних компаній, банків, інших третіх сторін, також витрати, пов'язані з випуском боргових інструментів та інструментів участі у капіталі, які використовуються для об'єднання підприємств);
- непрямі витрати по угоді (періодичні внутрішні витрати).
- П(С)БО 19 визначає, що сума витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням та об'єднанням, збільшує справедливую вартість винагороди, переданої покупцем [6, с.106]. Відповідно до МСФЗ 3 покупець повинен відображати в обліку витрати, пов'язані з придбанням, як витрати тих періодів, в яких вони були здійснені. Винятком є витрати на випуск боргових інструментів та інструментів участі у капіталі) [2].

І прямі, і непрямі витрати не є частиною обміну придбаного підприємства за справедливою вартістю між продавцем та покупцем. Відповідно вони не є частиною винагороди, переданої за об'єкт придбання. Витрати, які здійснює покупець, за своєю сутністю є сплаченою справедливою вартістю за послуги, і таким чином залишаються окремими операціями. Тому покупець визнає такі витрати відокремлено від процесу придбання та об'єднання підприємств.

Також слід наголосити, що внесення витрат, пов'язаних з придбанням та об'єднанням підприємств, до складу винагороди призведе до збільшення вартості визаного і оціненого гудвілу та спричинить викривлення інформації про об'єднання підприємств у фінансовій звітності.

Винагорода при поетапному придбанні. Процес придбання та об'єднання підприємств може бути здійсненим не за одну операцію обміну, а у декілька етапів. У такому випадку відбувається сплата винагороди під час кожного придбання часток участі (акцій, паїв) об'єкта придбання.

Особливість поетапного придбання полягає в тому, що, незважаючи на кількість операцій з придбання часток участі (акцій, паїв) об'єкта придбання, до уваги беруть неконтрольовану частку (яка придбана раніше) і частку, яка надає покупцю право та можливість контролю над придбаним підприємством. Відповідно до МСФЗ 3 покупець повинен переоцінити вартість попередньо придбаної неконтрольованої частки на дату придбання (тобто на дату одержання контролю) за справедливою вартістю. Незалежно від кількості операцій з придбання часток участі та передачі винагороди за кожну з них, сукупна винагорода буде оцінена саме на дату придбання.

Підприємство-покупець повинне переглянути усі попередні відносини і договори, укладені з об'єктом придбання до початку переговорів стосовно придбання та об'єднання підприємств, а також не має відносити будь-які оплати, пов'язані з такими договорами, до складу переданої винагороди [7, с.712].

У результаті проведеного аналізу поглядів вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків стосовно основних аспектів бухгалтерського обліку переданої винагороди під час здійснення процесів придбання та об'єднання підприємств слід зазначити наступне:

- використання різних видів винагороди (передача активів, прийняття зобов'язань, передача власних інструментів капіталу та передача «змішаної» винагороди) потребує залучення висококваліфікованих фахівців, здатних здійснити ретельний та неупереджений аналіз і оцінювання з метою адекватного розкриття інформації в обліку та звітності покупця;
- вимога оцінювання усіх видів переданої винагороди за справедливою вартістю на дату придбання в Україні є достатньо складною у застосуванні, тому виникає багато розбіжностей у розумінні та відображенні різниць між справедливими вартостями, визначеними на дату угоди та на дату придбання, що викликає необхідність подальшого дослідження питань застосування оцінок за справедливою вартістю та їх відображення в обліку;
- доцільним є застосування наявного в плані рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» для накопичення інформації про передану винагороду із застосуванням декількох рівнів аналітики, які допомагають оцінити результати придбання та об'єднання підприємств більш якісно;
- вирішення проблеми наявних відмінностей у вітчизняних та міжнародних підходах до відображення в обліку операцій з передачі різних видів винагороди поребує подальшого розвитку.

Список літератури

1. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 станом на 10.01.2012 [Електронний ресурс] / Законодавство України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу»: [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України: [сайт]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/320316/file/IFRS%](http://www.minfin.gov.ua/file/link/320316/file/IFRS%3)

- 2003.pdf.
3. Єрмак О. Бухгалтерський облік розрахунків векселями / О. Єрмак, О. Басенко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2010. – №6. – с.29-33
 4. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: [навчально-практичний посібник] / В.М. Костюченко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 528 с.
 5. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови: Монографія / Лучко М.Р. – К.: Київський національний університет ім. Вадима Гетьмана, 2007. – 263 с.
 6. Назарбаєва І. О. Бухгалтерський облік. Хрестоматія [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.О. Назарбаєва, Н. М. Тарасова; засн. ПрАТ «Блік-Інформ». Вид.5-е, перероб. – К.: Блік-Інформ, 2012. – Вип.1. – 192 с.
 7. Применение МСФО: в 3 ч. / Пер. с англ. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнайтед Пресс, 2010. – 3171 с.
 8. Скоробогата Л. В. Концепція облікової оцінки по заміні кредитора у зобов'язанні / Л. В. Скоробогата // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – Т.1. – №6. – с.184-191
 9. Сопко В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): [навч. посібник] / В. Сопко – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.
 10. Томашевська І. Л. Особливості бухгалтерського обліку операцій з придбання підприємства як цілісного майнового комплексу / І. Л. Томашевська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – Ч.1. – №3 (53). – с.191-193
 11. Хома С. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 20-24
 12. Якимашенко В. Уступаем сомнительную и безнадежную задолженности: Учет и налогообложение / В. Якимашенко // Баланс. – 2011. – №97 (1135). – с.22-25
 13. Bragg Steven M. Interpretation and Application of GAAP 2011 / Steven M. Bragg. – John Wiley & Sons, Inc. – 2010. – 1351 p.
 14. Mackenzie Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards 2012 / Bruce Mackenzie, Danie Coetsee, Blaise Colyvas, Tapiwa Njikizana, Raymond Chamboko, Brandon Hanekom. – John Wiley & Sons, Inc. – 2012. – 995 p.
 15. Nandakumar A. Understanding IFRS Fundamentals / Nandakumar A., Dr. Ghosh T.P., Kalpesh J. Mehta, Dr. Yass A. Alkafaji. – John Wiley & Sons, Inc. – 2010, 414 p.

РЕЗЮМЕ

Галькевич Алла

Особенности отражения в учете вознаграждения, переданного покупателем при приобретении и объединении предприятий

В статье рассмотрены различные виды вознаграждения, переданного покупателем в качестве оплаты за контроль над приобретаемым предприятием во время объединения предприятий. Исследованы основные аспекты оценивания переданного вознаграждения и его отражения в бухгалтерском учете, принимая во внимание отечественного опыта и международной практики.

RESUME

Gal'kevych Alla

The features of accounting of consideration transferred in business combinations

The article deals with the different kinds of consideration transferred for the acquired entity during business combination. The main aspects of the estimation and accounting of consideration transferred in correspondence with the domestic and foreign theory and practice are investigated.

Стаття надійшла до редакції 13.04.2012 р.