

УДК 657.336

Назарова І.Я.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку у виробничій сфері

Тернопільського національного економічного університету

МЕТОДИ ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА СИСТЕМУ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

METHODS OF COMPANIES ASSOCIATION AND THEIR INFLUENCE ON THE ACCOUNTING AND STATEMENT SYSTEM

АНОТАЦІЯ

У статті розглядаються методи об'єднання підприємств під час їх реорганізації. Визначаються переваги і недоліки об'єднання бізнесу. Дається оцінка такого об'єднання з позиції вітчизняного законодавства, національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проводиться порівняльна характеристика різних форм об'єднання в Україні і за кордоном. Пропонується використовувати такі методи обліку об'єднання підприємств, як злиття, приєднання та придбання. Розкривається послідовність здійснення та відображення в обліку і звітності господарських процесів під час застосування кожного з них.

Ключові слова: об'єднання підприємств, методи об'єднання, злиття, приєднання, придбання, облік, стандарти бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются методы объединения предприятий при их реорганизации. Определяются преимущества и недостатки объединения бизнеса. Дается оценка такого объединения с позиции отечественного законодательства, национальных и международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Проводится сравнительная характеристика разных форм объединения в Украине и за границей. Предлагается использовать такие методы учета объединения предприятий, как слияние, присоединение и приобретение. Раскрывается последовательность осуществления и отражения в учете и отчетности хозяйственных процессов при использовании каждого из них.

Ключевые слова: объединение предприятий, методы объединения, слияние, присоединение, приобретение, учет, стандарты бухгалтерского учета, финансовая отчетность.

ANNOTATION

The methods of enterprises association and reorganization are considered. The advantages and disadvantages of business combining are determined in the article. The article gives a proposal for analysis of business combining from the viewpoint of domestic legislation, national and international accounting standards and financial statements. The paper studies the comparative description of various forms of association in Ukraine and abroad. The methods of accounting the enterprises association (mergers, joining and acquisition) is proposed to use. The sequence of realization and reflection in the accounting and statements of economic processes in the application of each of them is revealed.

Keywords: enterprises association, methods of association, mergers, acquisitions, purchase, accounting, accounting standards, financial statements.

Постановка проблеми. З інтеграцією України в міжнародні ринки та зростанням зацікавленості іноземних інвесторів до вітчизняного бізнесу особливого значення набуває його реорганізація, зокрема об'єднання підприємств. Саме ця форма реорганізації дає змогу залучати іноземні інвестиції, диверсифікувати напрями постачання сировинних та енергетичних ресур-

сів, мінімізувати витрати на виробництво, розширювати ринки збуту продукції. Окрім того, об'єднані підприємства мають кращі можливості для збільшення виробництва та підвищення його рентабельності. Нарешті, незважаючи на часткову втрату окремими суб'єктами самостійності та гнучкості, великі об'єднання є більш конкурентоздатними та стійкими до коливань ринку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Це ставить нові завдання щодо інформаційного забезпечення реорганізаційних перетворень, зокрема щодо організації їх обліку та формування звітності. Реорганізація суб'єктів господарювання шляхом об'єднання була об'єктом досліджень таких вчених, як, зокрема, Х. Андерсон, М.Ф. Ван Бреда, А.В. Василенко, М.М. Клінов, Д. Колдуел, Я.Д. Крупка, Б. Нідлз, В.Д. Новодворський, О.О. Терещенко, Є.С. Хендріксен.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте ще недостатньо розроблені та вимагають подальшого дослідження питання обліку реорганізаційних операцій, зокрема операцій, пов'язаних з об'єднанням та розподілом капіталу, активів та зобов'язань.

Мета статті полягає в дослідженні діючих в Україні та за кордоном методів і форм об'єднання бізнесу, вивчення і вдосконалення обліку та формування показників звітності у таких об'єднаннях. До основних завдань також відноситься оцінка системи обліку за різних методів об'єднання бізнесу та вдосконалення його нормативного регулювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед основних чинників, що спонукають до об'єднання господарюючих суб'єктів, слід виділити:

- ефект синергізму, що означає спільні дії, в результаті яких дії одного учасника підсилюються діями іншого, а загальний результат від них стає більшим від суми часток окремих учасників; під час об'єднання підприємств ефект синергізму виявляється у тому, що вартість об'єданого підприємства, його результати перевищують сумарну його величину окремих суб'єктів, які об'єдналися; це зумовлюється зменшенням витрат за збільшення масштабів

виробництва, економією фінансових ресурсів, збільшенням частки і, відповідно, контролю підприємства на ринку;

– отримання стабільності у постачанні сировинних ресурсів чи збуті продукції;

– набуття ліцензій, патентів, ноу-хау для здійснення певних видів діяльності, впровадження нових технологій;

– диверсифікації інвестиційних вкладень з метою зменшення ризиків та підвищення потенціалу підприємства;

– зменшення інтенсивності конкуренції шляхом придбання аналогічних підприємств однієї галузі;

– підвищення престижності компанії, пов'язаної із збільшенням розмірів підприємства та масштабів його діяльності;

– оптимізацію податкових платежів під час об'єднання високорентабельних та низькорентабельних суб'єктів;

– підвищення конкурентоздатності, недопущення захоплення дрібних суб'єктів господарювання великими корпоративними компаніями.

Реорганізація діяльності шляхом об'єднання капіталів підприємств може проводитися в різних формах і за різними методами: зі створенням та без створення юридичних осіб; з ліквідацією чи без ліквідації уже наявних суб'єктів; у формі спільних, асоційованих підприємств, холдингових компаній, корпорацій, консорціумів, концернів, федерації, конфедерацій тощо.

У вітчизняному законодавстві та нормативно-правовій базі немає однозначності у визнанні та трактуванні окремих форм об'єднання підприємств, визначенні методів об'єднання бізнесу, формулюванні чіткої процедури його проведення. Загалом питання припинення підприємства шляхом реорганізації (зокрема, об'єднання) висвітлювалися у ст. 59 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) до внесених у 2014 р. змін. Після ж внесених змін у ст. 59 зазначено, що «припинення суб'єкта господарювання здійснюється відповідно до закону» [1], але без зазначення того, який саме закон здійснює регулювання. З цієї статті вилучили інформацію про види реорганізаційних перетворень, особливості кожної з форм реорганізації та процедуру її проведення.

Нині основними нормативно-правовими актами, що регулюють питання проведення реорганізації (зокрема, шляхом об'єднання), є Цивільний кодекс України (далі – ЦКУ); Податковий кодекс України (далі – ПКУ); Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 19 «Об'єднання підприємств»; Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 р. № 2343-ХІІ та деякі інші документи.

Питання особливостей оподаткування під час реорганізації підприємств регулюються ПКУ, загальні процедурні питання щодо припинення діяльності підприємств під час їх реорганіза-

ції ЦКУ, ЗУ «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» та Порядком обліку платників податків і зборів, а питання відображення обліку і звітності деяких форм об'єднання підприємств (зокрема, приєднання та придбання) – П(С)БО 19. Отже, єдиного нормативно-правового акта, який би чітко відображав та враховував всі особливості реорганізації підприємств, немає.

Чинна редакція П(С)БО19 «Об'єднання підприємств» дає трактування об'єднання підприємств та видів їх господарської діяльності як поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод іншим способом [2]. Згідно з п. 4 П(С)БО 19 таке поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого. Таким чином, цей стандарт застосовується лише до об'єднань, утворених шляхом приєднання одного підприємства (або його частини) до іншого чи шляхом придбання, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань, тобто коли є засвідчений факт купівлі-продажу, передачі активів (грошових коштів, інших) в обмін на корпоративні права.

Водночас згідно з п. 3 П(С)БО 19 вищевказаний стандарт не застосовується до операцій щодо об'єднання підприємств, які поєднуються шляхом злиття. Тобто на законодавчому рівні ніби визнається ще одна форма об'єднання підприємств, така як злиття, проте на неї не поширюється дія стандарту. Раніше визначалися у П(С)БО 19 такі форми об'єднання бізнесу:

– злиття, тобто об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання одного підприємства до іншого), в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об'єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об'єднання;

– придбання, тобто об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій.

Після внесених у 2008 р. змін цим стандартом визнається та регулюється об'єднання підприємств лише у формі придбання чи приєднання. До того ж чітке трактування даних форм у вищевказаному стандарті відсутнє.

Ще одним документом, що визначав форми реорганізації, був Господарський кодекс Укра-

їни, за яким виділялися такі методи об'єднання підприємств:

- злиття суб'єктів господарювання, в результаті якого усі майнові права та обов'язки кожного з них переходять до суб'єкта господарювання, що утворений внаслідок злиття;
- приєднання одного або кількох суб'єктів господарювання до іншого суб'єкта господарювання, коли до останнього переходять усі майнові права та обов'язки приєднаних суб'єктів господарювання [1].

Проте у 2014 р. до вищенаведеного кодексу були внесені зміни, які вилучили інформацію про форми здійснення реорганізації.

Нині єдиним нормативним документом, який надає трактування формам проведення реорганізації, є Податковий кодекс України. Він дає визначення тільки одній формі об'єднання підприємств – злиттю. Згідно з п. 98.1.2 ПКУ злиття платників податків – це передача майна платника податків до статутних фондів інших платників податків, унаслідок чого відбувається ліквідація платника податків, який зливається з іншими [3].

У міжнародній практиці питанням трактування та обліку об'єднання бізнесу приділяється значна увага. Ще у 1983 р. був затверджений МСБО 22 «Облік об'єднання підприємств». З 1993 р. застосовувався змінений стандарт МСБО 22 «Об'єднання компаній», який і став основою для розробки аналогічного вітчизняного П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». 31 березня 2004 р. замість зазначеного стандарту був затверджений міжнародний стандарт фінансової звітності МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», який вніс суттєві зміни як у процедури, так і в порядок обліку об'єднання суб'єктів господарювання.

Згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» суб'єкт господарювання зобов'язаний обліковувати кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу придбання. Застосування методу придбання вимагає визначення покупця, надання придбання, визнання та оцінки ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання, визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки [4]. Цей стандарт постійно переглядається й удосконалюється. Основними перевагами останніх змін, внесених до МСФЗ 3 у 2012 р., є те, що виділені конкретні способи отримання контролю над об'єктами придбання, зокрема, такі як:

- передача грошових коштів, еквівалентів грошових коштів чи інших активів (включаючи чисті активи, які формують бізнес);
- прийняття на себе зобов'язань;
- випуск часток участі в капіталі;
- надання кількох типів компенсації або ненадання компенсації.

Серед перерахованих методів особливим є спосіб, коли покупець отримує контроль над об'єктом придбання без передачі компенсації.

Метод придбання застосовується й до таких об'єднань за певних обставин, а саме:

- 1) об'єкт придбання здійснює зворотне придбання достатньої кількості своїх власних акцій для наявного інвестора (покупця) з метою отримання контролю;
- 2) закінчується строк дії прав вето, що раніше не давали змогу покупцю контролювати об'єкт придбання, в якому покупець утримував права голосу більшості;
- 3) покупець та об'єкт придбання погоджуються об'єднати свої бізнеси виключно на договірних засадах; покупець не передає компенсацію в обмін на контроль над об'єктом придбання та не утримує часток участі в капіталі об'єкта придбання ні на дату придбання, ні раніше.

Під час об'єднання бізнесу виключно на договірних засадах покупець розподіляє на власників об'єкта придбання суму чистих активів об'єкта придбання, визнаних відповідно до МСФЗ 3. Іншими словами, частки участі в капіталі об'єкта придбання, утримувані іншими сторонами, ніж покупець, є неконтрольованою часткою покупця у фінансовій звітності, сформованій після об'єднання, навіть якщо в результаті всі частки участі в капіталі об'єкта придбання відносяться до такої неконтрольованої частки.

Вищенаведені факти свідчать про те, що під терміном придбання розуміється не тільки передача часток в обмін на певні активи, але й надання спільного контролю у новоутвореній структурі без здійснення компенсації, що є характерним для такої форми об'єднання, як злиття. На користь цього факту свідчить також пункт Б6 МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», в якому зазначається, що об'єднання бізнесу можна структурувати різними способами з юридичних, податкових або інших причин, які включають, зокрема, такі:

- 1) один або кілька бізнесів стають дочірніми підприємствами покупця, або відбувається законне злиття чистих активів одного чи кількох бізнесів;
- 2) один об'єднуваний суб'єкт господарювання передає свої чисті активи, або його власники передають свої частки участі в капіталі іншому об'єднуваному суб'єкту господарювання чи його власникам;
- 3) усі об'єднувані суб'єкти господарювання передають свої чисті активи, або власники цих суб'єктів господарювання передають свої частки участі в капіталі заново утвореному суб'єкту господарювання (що іноді називають операцією «перекачування» або «зведення»);
- 4) група колишніх власників одного з об'єднуваних суб'єктів господарювання отримує контроль над об'єднаним суб'єктом господарювання.

Отже, видно, що цей стандарт регулює об'єднання, сформовані не тільки шляхом придбання, але й злиття і приєднання.

У міжнародній практиці під терміном «злиття» («merger») розуміють об'єднання

двох чи декількох фірм шляхом купівлі одних суб'єктів іншими («purchase») або за допомогою методу злиття («pooling of interests»).

Поняття злиття в економічній практиці США дещо відмінне від вітчизняного, зокрема означає ліквідацію однієї фірми і об'єднання її з іншою, що в українській практиці тотожно приєднанню. А злиття у значенні, що відображається у вітчизняних нормативних актах, називається консолідацією за законом («statutory consolidation»).

В американській практиці використовуються також такі терміни, як статусне і підпорядковане злиття. Різниця між ними полягає в тому, що у разі підпорядкованого об'єднуються дві фірми, одна з яких (цільова) стає дочірнім підприємством до іншої (материнської). Материнським («parent») стає підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств. Відповідно, дочірнім («subsidiary») стає підприємство (зокрема, некорпоративне, як наприклад, товариство), яке перебуває під контролем іншого підприємства. Отже, звітною одиницею в цьому випадку є група підприємств, яка включає материнське та усі його дочірні підприємства.

Окрім наведених вище, у зарубіжній практиці існують ще кілька видів злиття:

- 1) горизонтальне – об'єднання конкурентів;
- 2) вертикальне – об'єднання продавця і покупця;
- 3) конгломератне – об'єднання компаній, які не є конкурентами і не мають статусу продавця і покупця.

У США кожен штат має свої нормативні документи, що встановлюють порядок злиття та поглинання корпорацій. Здебільшого об'єднання проводиться за згодою сторін, які приймають відповідну резолюцію. На підставі цієї резолюції секретаріатом штату видається сертифікат про злиття чи консолідацію капіталів юридичних осіб.

У Великобританії правила об'єднання підприємств мають форму саморегулюючих корпоративних відносин у сфері цінних паперів. Це регулювання базується на відповідному кодексі злиття і поглинання, що включає сукупність стандартів і правил. Унікальним аспектом британської системи є те, що дотримання цих правил здійснюється на добровільній основі.

Використання того чи іншого методу об'єднання підприємств суттєвим чином впливає на систему оцінки та відображення в консолідованій звітності активів, капіталу та зобов'язань. Метод об'єднання (придбання, злиття чи приєднання) має велике значення для оцінки і зведення показників об'єднаних суб'єктів у єдиний баланс. Як зазначає Я.Д. Крупка, такі методи об'єднання капіталів, як придбання і злиття, мають суттєві відмінності в оцінці майна і результатів діяльності, правилах консолідації звітності, врахуванні чи неврахуванні (елімінуванні) окремих статей балансу [5, с. 174]. Такі відмінності подані у табл. 1.

Основна відмінність полягає в оцінці майна та інвестицій. Так, під час придбання майно дочірнього підприємства, що приєднується до материнської компанії, оцінюється за ринковою вартістю (у вітчизняному трактуванні – справедливою вартістю), а під час злиття оцінка часток усіх членів групи здійснюється за обліковою вартістю. Під час об'єднання шляхом придбання виникає таке поняття, як гудвіл, що є різницею між вартістю придбання і часткою материнської компанії у справедливій вартості. Величина гудвілу має періодично переглядатися з урахуванням можливого зменшення його корисності відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [6]. Якщо на кінець року гудвіл не відповідає ознакам активу, то його балансова вартість має списуватися на витрати. Ще однією відмінністю між придбанням і злиттям є те, що під час об'єднання показників балансу та інших звітних форм деякі статті підлягають елімінуванню, тобто взаємному виключенню.

Окрім зазначених вище методів об'єднання підприємств, окремі науковці дають власні визначення способам об'єднання бізнесу. Так, зокрема, Є.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда виділяють два види об'єднання підприємств, такі як об'єднання методом купівлі та методом злиття інтересів [7, с. 517]. Метод злиття був регламентований МСБО 22 «Об'єднання компаній», на зміну якого прийнято МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу». Метод купівлі асоціюється з регламентованим методом придбання. Однак термін «купівля», на наш погляд, вужче характеризує реорганізаційні процеси, ніж поняття «придбання». Купівля більше, ніж придбання, пов'язана з грошовими розрахунками. Тоді як придбання може здійснюватися шляхом обміну частками, акціями та іншими фінансовими інструментами.

Г.А. Велш та Д.Г. Шорт, спираючись на той же МСБО 22, вважають, що об'єднання може здійснюватися за методом злиття або ж за методом поглинання. У книзі «Основи фінансового обліку» вони проводять паралель між методами поглинання і купівлі бізнесу [8, с. 696]. Хоча, на нашу думку, таке отождоження є не зовсім виправданим. За своєю сутністю ці методи дещо різняться. Так, метод купівлі бізнесу здійснюється за добровільною згодою усіх сторін щодо об'єднання підприємств.

Тут доречно звернутися до Цивільного кодексу України, де у ст. ст. 104, 106, 107 зазначається, що злиття та інші форми об'єднання є правом юридичних осіб [9]. Отже, злиття чи приєднання здійснюється за згодою та на підставі відповідних угод між усіма учасниками реорганізації.

У розумінні процесу поглинання вбачаються певні ознаки примусовості. Воно супроводжується придбанням одним суб'єктом значних часток у капіталі інших або штучним банкрутством юридичної особи з подальшим її викупом, прямим захопленням однієї фірми іншою. При

цьому часто покупця ототожнюють з «фірмою-агресором», а підприємство, що поглинається, – з «фірмою-жертвою» [10, с. 76]. Поглинання може мати ознаки рейдерства, що часто використовується у вітчизняній практиці з метою захоплення одних підприємств іншими.

Водночас, хоча поглинання характеризується значною кількістю особливих ознак, його слід відносити до методу придбання, що стосується такого виду реорганізації, як приєднання. Тим більше, що відображення операцій в обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності під час придбання та поглинання здійснюється ідентично.

Підсумовуючи сказане щодо способів об'єднання підприємств, бізнесу та їх облікового представлення, можна виділити такі методи.

1) Метод придбання одним суб'єктом інших. Визнається як єдиний спосіб об'єднання бізнесу за міжнародними і національними стандартами обліку та складання фінансової звітності. Не є передбаченим господарським та податковим законодавством України. У зарубіжній практиці асоціюється з методом купівлі, хоча

придбання включає більш широке коло господарських операцій, ніж купівля-продаж. За національними П(С)БО метод придбання асоціюється з об'єднанням підприємств, під яким розуміється поєднання окремих підприємств або видів діяльності в одне ціле з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання інших економічних вигод.

2) Злиття кількох фірм на умовах їх повної ліквідації та створення нового суб'єкта. Передбачено в податковому та не враховане в господарському законодавстві України. Чинною редакцією П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» цей метод не регулюється, хоча й не заперечується.

3) Приєднання одних суб'єктів до інших. В податковому законодавстві передбачено як одна із форм злиття, однак це суперечить деяким правилам злиття, а саме ліквідації усіх попередників та утворення нового суб'єкта. Однією з форм приєднання є поглинання, яке характеризується ознаками примусовості, захоплення одних суб'єктів іншими, рейдерськими діями тощо.

Розглядаючи можливі методи об'єднання з позиції облікового регулювання, слід зазна-

Таблиця 1

Відмінності під час об'єднання капіталів підприємств за методами придбання і приєднання (злиття)

№	Відмінності	Метод придбання	Метод приєднання (злиття)
1.	Оцінка активів і зобов'язань ДП* на момент об'єднання	За ринковою справедливою вартістю	За обліковою балансовою вартістю
2.	Гудвіл	Визнається як позитивна чи негативна різниця між ринковою вартістю ДП і сплаченою сумою	Гудвіл не визнається
3.	Метод зведення, що застосовується під час складання консолідованого балансу	Активи та зобов'язання (еліміновані на статті, що вилучаються) ДП за ринковою вартістю додаються до відповідних статей МК за балансовою (обліковою) вартістю	Активи та зобов'язання (еліміновані на статті, що вилучаються) ДП за їх обліковою балансовою вартістю додаються до відповідних статей балансу МК
4.	Метод зведення, що застосовується під час складання консолідованого Звіту про фінансові результати	Доходи (за вирахуванням вилучень) МК і ДП зводяться разом; витрати звітного періоду кожної фірми плюс додаткові витрати на знос і амортизацію гудвілу зводяться разом	Доходи і витрати звітного періоду (за вирахуванням вилучень) МК і ДП зводяться разом
5.	Статті, що елімінуються (вилучаються) під час консолідації	а) з активів МК – ринкова вартість інвестицій у ДП; б) з пасивів ДП – частка МП в капіталі ДП; в) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; г) нереалізовані прибутки та збитки (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)	а) з активів МК – балансова вартість інвестицій у ДП; б) з пасивів ДП – частка МП в капіталі ДП, крім нерозподіленого прибутку; в) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; г) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)
6.	Порівняння окремих статей балансу: а) оборотні активи (грошові кошти); б) оборотні активи (негрошові); в) зобов'язання; е) власний капітал; є) нерозподілений прибуток	менші; більші; однакові; менший; менший	більші; менші; однакові; більший; більший

* ДП (дочірнє підприємство) – підприємство, що підлягає приєднанню;

МК (материнська компанія) – підприємство-покупець

чити, що, відповідно до міжнародних стандартів відображення в обліку операцій, об'єднання бізнесу повинно здійснюватися лише за методом придбання. Цей порядок набув поширення й у вітчизняній практиці. Водночас міжнародний метод придбання без передачі компенсації можна ототожнити із злиттям, хоча між ними існують певні відмінності, які зачіпають питання, пов'язані з оцінкою, здійсненням облікових процедур, поданням інформації у фінансовій звітності.

По-перше, це стосується методів оцінки активів та зобов'язань об'єднаних суб'єктів. Під час переходу на ведення обліку за методом придбання необхідно усі активи та зобов'язання переоцінити і довести їх до справедливої вартості.

По-друге, під час об'єднання за методом придбання має виявлятися та відображатися у консолідованому балансі гудвіл – різниця між ринковою та обліковою вартістю майна підприємств, що об'єднуються. Відсутність чіткої регламентації правил списання гудвілу, а також невизнання його у вітчизняному податковому законодавстві призвели до того, що на практиці відображені суми з року в рік без змін переносяться в наступні баланси, хоча реальних активів вони не показують.

Визнання методу придбання як єдиного способу відображення в обліку і звітності об'єднання підприємств вимагає визначення величини гудвілу в обліку як обов'язкового компонента, а також оцінки його корисності.

Виникає також проблема вилучення (елімінування) внутрішніх інвестицій об'єднань під час складання консолідованого балансу. За умови використання методу придбання ці внутрішні інвестиції мають оцінюватися та взаємно виключатися за ринковою вартістю. Зробити це надзвичайно складно, оскільки нині недостатньо розвинутий в Україні є фондовий ринок, а особливо вторинний ринок цінних паперів.

Висновки. Підсумовуючи вищесказане, слід зазначити, що у вітчизняній системі обліку доцільно використовувати всі три методи обліку

об'єднання підприємств: злиття, приєднання та придбання. Окрім того, для законодавчого врегулювання форм об'єднання підприємств, методів їх обліку та розкриття у звітності необхідно або внести зміни до вже наявних нормативно-правових актів, зокрема до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», або ж прийняти окремий нормативний документ, що регулювати би більшість питань, пов'язаних з реорганізацією, наприклад, шляхом об'єднання суб'єктів господарювання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Крупка Я.Д. Облік інвестицій: [монографія] / Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с.
6. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств / І.Я. Назарова // Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Т. 14. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – С. 214-220.
7. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
8. Велш Г.А. Основы финансового обліку / Г.А. Велш, Д.Г. Шорт; пер. з англ. О.В. Мінін, О.М. Ткач. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
9. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Назарова І.Я. Балансове узагальнення результатів об'єднання підприємств / І.Я. Назарова // Науковий вісник Чернівецького національного університету. – 2007. – Вип. 334. Економіка. – С. 76-79.