

## ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ: ЕТАПИ, ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Сформульовано актуальність обліково-аналітичного забезпечення процесу реорганізації підприємств. Запропоновано розподіл процедур обліково-аналітичного забезпечення реорганізації підприємств за трьома етапами: підготовчі роботи, бухгалтерський супровід та відображення в обліку і звітності результатів реорганізації. Встановлено, що основними проблемами в обліково-аналітичному забезпеченні реорганізації підприємства є визнання й оцінювання гудвілу та дотримання окремих принципів бухгалтерського обліку. Запропоновано шляхи вирішення зазначених проблем.

**Ключові слова:** реорганізація підприємства, обліково-аналітичне забезпечення реорганізації, бухгалтерський супровід реорганізації, гудвіл.

**Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Розвиток підприємств в умовах сучасної постіндустріальної економіки дедалі частіше супроводжується процесами реорганізації бізнесу. І якщо раніше реорганізація була швидше винятковою подією в діяльності підприємства, що здебільшого було пов'язано із завершенням певного етапу його життєвого циклу, то тепер, завдяки динамічному характеру сучасної економіки, реорганізація бізнесу стала ординарним явищем. Статистика угод придбання (поглинання) бізнесу (т. зв. M&A-угод) у високотехнологічному секторі (а саме цей сектор є рушієм сучасної інформаційно-інтелектуальної економіки) свідчить, що певні процеси реорганізації у компаній-лідерів можуть відбуватись щорічно, і навіть кілька разів на рік [6].

Реорганізація, як і будь-яка інша господарська операція, має бути належним чином відображена в бухгалтерському обліку. З усієї сукупності господарських операцій підприємства реорганізація вирізняється, насамперед, своєю юридичною складністю, адже може передбачати зміну організаційно-правової форми, структури чи складу учасників, і навіть ліквідацію підприємства. З іншого боку, бухгалтерські документи (передавальний акт, баланс) є невід'ємним елементом економіко-правового забезпечення процесу реорганізації. Таким чином, об'єктивність бухгалтерського обліку реорганізації підприємства має подвійну актуальність – забезпечення мети обліку щодо інформування зовнішніх і внутрішніх користувачів про фінансово-майновий стан і результати діяльності підприємства та інформаційне забезпечення здійснення реорганізації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У сучасних наукових працях тему реорганізації підприємств чи бізнесу здебільшого розкрито через ідентифікацію і дослідження проблем бухгалтерсько-правового супроводу її організації та проведення. Значну увагу українські науковці приділили питанням інвентаризації та формування передавального акту і балансу [2, 8], обліку корпоративних прав, зміни учасників і викупу часток міноритарних власників [3, 7], оцінювання активів і зобов'язань у процесі реорганізації [1, 4, 8]. Тобто науковці переважно розглядають технічно-методичні проблеми бухгалтерського обліку реорганізації підприємств чи бізнесу. Натомість, практично не дослідженими у вітчизняній бухгалтерській науці залишаються проблеми, які можуть бути вирішені лише на методологічному рівні, зокрема:

- оцінювання та репрезентації в обліку економічних потенціалів суб'єктів і об'єктів реорганізації, а також синергетичного ефекту, якого можна досягти внаслідок реорганізації;
- можливості дотримання принципів бухгалтерського обліку під час реорганізації тощо.

**Мета роботи** полягає у встановленні етапів обліково-аналітичного забезпечення реорганізації підприємств, виявленні проблем під час здійснення такого забезпечення та обґрунтуванні шляхів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Реорганізація підприємства чи бізнесу може бути зумовлена багатьма причинами, зокрема:

- реструктуризацією діяльності підприємства;
- необхідністю побудови прозорої структури управління з метою підвищення рівня його ефективності чи виходу на організовані ринки капіталів та інвестицій;
- зміною виду правових відносин власності у капіталі підприємства (наприклад: перереєстрацією акціонерного товариства в товариство з обмеженою відповідальністю, приватного акціонерного товариства в публічне тощо чи навпаки);
- поглинанням, придбанням чи приєднанням інших підприємств;
- необхідністю юридичного захисту від спроб поглинання підприємства з боку конкурентів чи інших суб'єктів ринку, а також від спроб рейдерського захоплення бізнесу тощо.

Тобто реорганізація підприємства може бути зумовлена не тільки економічними чи адміністративно-управлінськими, але і юридичними чинниками. Вона може охоплювати лише одне підприємство чи суб'єктів однієї групи компаній, пов'язаних між собою інструментами власності і контролю (внутрішньо-орієнтована реорганізація), або ж відбуватись із залученням зовнішніх щодо бізнесу суб'єктів – M&A-угоди, рейдерське захоплення тощо (зовнішньо-орієнтована реорганізація). З іншого боку, реорганізація може бути добровільною згідно з рішенням топ-менеджерів, власників підприємства чи бенефіціарів бізнесу або вимушеною внаслідок поглинання чи захоплення.

Від означених факторів значною мірою залежить тривалість процесу і складність бухгалтерсько-правового забезпечення реорганізації підприємств – у разі внутрішньо-орієнтованої та добровільної реорганізації цей процес є більш формальним та швидким. Натомість, зовнішньо-орієнтована чи вимушена реорганізація підприємств, зазвичай, супроводжується тривалими підготовчими роботами, такими як аудит, Due Diligence, оцінювання активів чи навіть судовими процесами. Обліково-аналітичне забезпечення реорганізації підприємств охоплює бухгалтерські, контрольні й оцінювально-аналітичні процедури, які щодо самого процесу реорганізації можна об'єднати у три етапи (рис.).

1. Підготовчі роботи – передбачають проведення інвентаризації майна, зобов'язань і капіталу суб'єктів реорганізації, обов'язковий чи добровільний аудит (залежно від виду організаційно-правової форми суб'єктів реорганізації, причин і умов реорганізації), Due Diligence, оцінювання бізнесу та переоцінювання активів і зобов'язань (як правило, при добровільній зовнішньо-орієнтованій реорганізації).
2. Бухгалтерський супровід процесу реорганізації – охоплює підготовку передавального акту, балансу та іншої бухгалтерської документації, візування і контроль договірної та іншої юридичної документації, яка містить фінансову інформацію.

3. Відображення в обліку і звітності результатів реорганізації – передбачає оприбуткування на баланс новоствореного підприємства (суб'єкта реорганізації, який виконує роль покупця) майна, капіталу і зобов'язань ліквідованих суб'єктів реорганізації, визнання й оцінювання гудвілу, репрезентацію результатів реорганізації у фінансовій та іншій бухгалтерській звітності.

Етапи обліково-аналітичного забезпечення реорганізації підприємств		
<b>1. Підготовчі роботи</b>		
– Інвентаризація.	– Due Diligence.	– Переоцінювання майна
– Аудит.	– Оцінювання бізнесу.	і зобов'язань тощо.
<b>2. Бухгалтерський супровід процесу реорганізації</b>		
– Підготовка передавального акту, балансу та іншої бухгалтерської документації.		
– Візування і контроль договірної та іншої юридичної документації, яка містить фінансову інформацію тощо.		
<b>3. Відображення в обліку і звітності результатів реорганізації</b>		
– Оприбуткування на баланс майна, капіталу і зобов'язань ліквідованих суб'єктів реорганізації.		
– Визнання й оцінювання гудвілу.		
– Репрезентація результатів реорганізації у фінансовій та іншій бухгалтерській звітності тощо.		

Рис. Етапи обліково-аналітичного забезпечення реорганізації підприємств

Перші два етапи обліково-аналітичного забезпечення реорганізації підприємств, зазвичай, потребують значних затрат праці відповідних фахівців та витрат фінансових ресурсів суб'єктів реорганізації. Проте з методичного погляду технологія проведення відповідних бухгалтерських процедур та оцінно-аналітичних робіт цих етапів відома. Натомість, виконання певних бухгалтерських процедур третього етапу ускладнене їх методологічною невизначеністю чи недосконалістю. Насамперед це стосується визнання й оцінювання гудвілу та дотримання окремих принципів під час складання фінансової звітності.

Визнання гудвілу на балансах підприємств набуло особливої актуальності в умовах інформаційно-інтелектуальної економіки, адже основним фактором, який генерує доходи, грошові потоки і формує додану вартість у суб'єктах такої економіки, є нематеріальний, інтелектуальний ресурс. Проте інформаційно-інтелектуальний ресурс часто неможливо чітко ідентифікувати й об'єктивно оцінити, а правила бухгалтерського обліку, визначені практично усіма міжнародними системами стандартизації, забороняють визнання та відображення в обліку і звітності переважної більшості інтелектуальних активів, головним чином створених власними силами суб'єкта господарювання. Такі передумови методологічного характеру зумовлюють утворення розривів ринкової та балансової вартості підприємств (особливо у високотехнологічному секторі), що під час реорганізації внаслідок М&А-угод призводять до формування гудвілу значної величини. Таким чином, в умовах економіки знань гудвіл "фактично уособлює невизнану бухгалтерським обліком вартість інтелектуального капіталу і вводить її до складу фінансової звітності – сукупно як статтю балансу та з незначним розкриттям структури у примітках до звітності" [6]. Але недосконалість

методики його обліку, зумовлена застосуванням "котлового" способу, зумовлює незадовільний рівень поінформованості стейкхолдерів за допомогою фінансової звітності. Тому, з метою підвищення рівня релевантності бухгалтерської інформації, доцільно дати змогу підприємствам визнавати компоненти гудвілу, які представляють інтелектуальний капітал придбаного бізнесу, нематеріальними активами. Такі нематеріальні активи можна розглядати не як створені власними силами, а як придбані, щоправда в складі цілісного бізнесу.

Формування облікової політики та складання фінансової звітності суб'єктів, утворених внаслідок реорганізації, може бути ускладнене проблемами неможливості повного дотримання певних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Зокрема, якщо відбувається об'єднання кількох суб'єктів, облікові політики яких істотно відрізняються, виникає проблема дотримання принципу послідовності; при поділі підприємств важко забезпечити виконання принципу зіставності інформації тощо. Звичайно, такі проблеми можна вирішити за допомогою приміток до фінансової звітності, проте якість наповнення основних форм звітності з метою її аналізу істотно знижується в таких випадках.

**Висновки.** Обліково-аналітичне забезпечення реорганізації підприємств має виконувати два основні завдання – інформаційний супровід процесу реорганізації та відображення її результатів в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Воно охоплює бухгалтерські, контрольні та оцінно-аналітичні процедури, які можна об'єднати у три етапи – підготовчі роботи, бухгалтерський супровід процесу реорганізації та відображення в обліку і звітності її результатів. Під час виконання окремих процедур обліково-аналітичного забезпечення реорганізації підприємств можуть виникати проблеми методологічного характеру, зокрема щодо визнання й оцінювання гудвілу та дотримання принципів бухгалтерського обліку. Оскільки зазначені проблеми мають методологічний характер, то і вирішувати їх потрібно на методологічному рівні. Зокрема, для підвищення рівня релевантності бухгалтерської інформації запропоновано надати підприємствам змогу визнавати окремі компоненти гудвілу нематеріальними активами.

### Література

1. Галькевич А.В. Вітчизняний та міжнародний підходи до бухгалтерського обліку процесів придбання та об'єднання підприємств способом злиття / А.В. Галькевич // Економічні науки : зб. наук. праць. – Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (33), ч. 4. – С. 107-115.
2. Кузьменко Л.М. Контроль у процесах реорганізації підприємств: практичний аспект / Л.М. Кузьменко, В.М. Рашупкіна // Вісник Хмельницького національного університету : наук. журнал. – Сер.: Економічні науки. – Хмельницький : Вид-во ХНУ. – 2009. – № 3, т. 2. – С. 14-20.
3. Ларіков В.Ю. Вплив реорганізаційних процесів на обліково-аналітичну систему підприємства / В.Ю. Ларіков // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля : зб. наук. праць. – 2014. – № 1 (208). – С. 74-77.
4. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінювання активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств / І.Я. Назарова // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – 2013. – № 2, т. 4. – С. 214-220.
5. Одінцова Н.Г. Теоретичні основи реструктуризації підприємств / Н.Г. Одінцова // Бізнес-інформ : зб. наук. праць. – 2013. – № 11. – С. 302-307.
6. Пилипенко Л.М. Ринкова вартість компанії: паритетність показників фінансової звітності і ринкових методів оцінювання / Л.М. Пилипенко // Науковий вісник Херсонського державного університету : зб. наук. праць. – Сер.: Економічні науки". – 2014. – Вип. 9-1, ч. 1. – С. 225-228.

7. Пилипенко О.І. Бухгалтерський облік операцій з корпоративними правами при реорганізації підприємства / О.І. Пилипенко // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 3 (18). – С. 284-292.

8. Шубенко С.С. Облік в умовах реорганізації підприємств: організаційні аспекти / С.С. Шубенко // Наука й економіка : зб. наук. праць. – 2012. – № 4 (28), т. 2. – С. 111-114.

**Пилипенко Л.Н. Учетно-аналитическое обеспечение реорганизации предприятий: этапы, проблемы и пути их решения**

Сформулирована актуальность учетно-аналитического обеспечения процесса реорганизации предприятий. Предложено распределение процедур учетно-аналитического обеспечения реорганизации предприятий в три этапа: подготовительные работы, бухгалтерское сопровождение и отражение в учете и отчетности результатов реорганизации. Определено, что основными проблемами в учетно-аналитическом обеспечении реорганизации предприятий является признание и оценка гудвилла и соблюдение отдельных принципов бухгалтерского учета. Предложены пути решения указанных проблем.

**Ключевые слова:** реорганизация предприятия, учетно-аналитическое обеспечение реорганизации, бухгалтерское сопровождение реорганизации, гудвилл.

**Pylypenko L.M. Accounting and Analytical Support Reorganization: Stages, Problems and Solutions**

The relevance of accounting and analytical support to the process reorganization is formulated. Distribution procedures for accounting and analytical support reorganization in three stages (preparatory work, accounting support and the accounting and reporting of results reorganization) are proposed. The major problems in accounting and analytical support reorganization are stated to be the recognition and valuation of goodwill and compliance with certain accounting principles. The ways of solving these problems are proposed.

**Keywords:** company reorganization, accounting and analytical support for the reorganization, restructuring accounting support, goodwill.

УДК 338.43 Мол. наук. співроб. Л.І. Сахарнацька – ЗРЦСЕГД НАН України<sup>1</sup>

**ОСОБЛИВОСТІ ЗАЙНЯТОСТІ ТА ДОХОДІВ НАСЕЛЕННЯ В ОСОБИСТИХ СЕЛЯНСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ НА ПРИКЛАДІ ЗАКАРПАТСЬКОЇ ОБЛАСТІ**

Досліджено проблему зайнятості та доходів сільського населення в особистих селянських господарствах Закарпатської області. Проаналізовано структуру виробництва основних видів продукції у господарствах населення та структуру грошових і негрошових доходів сільських домогосподарств. Розглянуто взаємозв'язок між підвищенням зайнятості в особистих селянських господарствах та певними проблемами у суспільстві, які на сьогодні є досить вагомими. Запропоновано фактори стимулювання дрібних селянських товаровиробників до легальної трудової діяльності з метою забезпечення їм соціальних гарантій та досягнення кардинальних позитивних змін у їх життєдіяльності.

**Ключові слова:** доходи сільських домогосподарств, соціальний захист населення.

**Постановка проблеми.** Фінансова криза та скорочення сільськогосподарського виробництва посприяли зниженню зайнятості населення у великих сільськогосподарських підприємствах. Як наслідок зростає роль організації трудової зайнятості сільського населення в особистих селянських господарствах, малих приватних підприємствах. Особисте селянське господарство залишається

<sup>1</sup> Закарпатський регіональний Центр соціально-економічних і гуманітарних досліджень НАН України

одним з основних виробників сільськогосподарської продукції, є основним джерелом виживання сільського населення України. Їх особливість полягає в тому, що в основному це господарства сімейного типу, що виробляють, споживають та реалізують сільськогосподарську продукцію, причому об'єкт господарювання перебуває в індивідуальному володінні, особистому користуванні, де власник, підприємець та робітник поєднані в одній особі. Особисті селянські господарства забезпечують трудову зайнятість селян і стали буферним фактором зі зменшенням потреби сільського господарства у трудових ресурсах і нерозвиненості інфраструктури на селі та працюють часто ефективніше, ніж сільськогосподарські підприємства [5].

Сьогодні в сільській місцевості Закарпатської обл. особливо набули поширення особисті селянські господарства (ОСГ). Навіть у складних економічних умовах вони здатні виконувати найскладніші соціально-економічні завдання. За статистичними даними Закарпатської обл., на сьогодні функціонує 251,6 тис. од. господарств населення величиною і характером діяльності ОСГ. Об'єм землі, що перебуває у їх володінні, постійно зростає і станом на 01.01.2014 р. становить 359,5 тис. га, з них ріллі – 163,3 тис. га [6]. У своїй діяльності ОСГ зазнають великих труднощів: не вирішеною є проблема для працюючих в цих господарствах питання легалізації зайнятості, доходів та соціального захисту населення, і спричиняє значну соціальну напругу у суспільстві.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблему дослідження діяльності особистих селянських господарств досліджено у багатьох працях вітчизняних науковців. Особливо вагомим є внесок М.Й. Маліка, В.Я. Месель-Веселяка, О.М. Могильного, О.М. Онищенка, І.В. Прокопи, О.М. Шпичака тощо. Адже питання зайнятості та доходів, соціального захисту сільського населення в особистих селянських господарствах все ще недостатньо вивчено, а тому потребує подальшого дослідження.

**Постановка завдання.** Дослідження проблеми зайнятості і доходів населення, зайнятого в ОСГ та пошуки шляхів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** На одній із веб-сторінок Інституту перекваліфікації і досліджень університету м. Трієр (Німеччина) зазначено, що особисте селянське господарство – це плавна стратегія виживання в умовах глобального капіталізму [7]. Зайнятість населення характеризують, застосовуючи сукупність кількісних та якісних параметрів, серед яких одним з основних є показник рівня зайнятості.

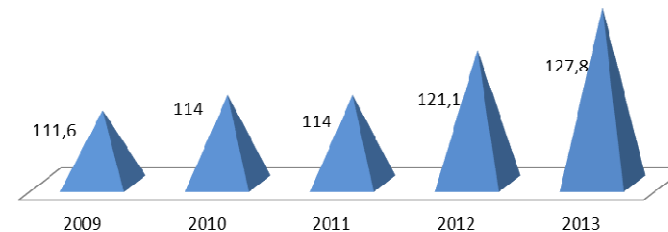


Рис. 1. Структура зайнятості в господарствах населення Закарпатської обл. (тис. осіб) [6]