УДК 33

Пирог Ксения Захаровна
Студент
Севастопольский Государственный университет
Научный руководитель: Батищева Надежда Николаевна,
к.э.н., доцент
Севастопольский Государственный университет

ФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА В УСЛОВИЯХ РЕОРГАНИЗАЦИИ

Аннотация: *В статье обобщены теоретические положения и дано уточнение экономической сущности понятия "реорганизация", ее виды, организационно-правовые формы. Особое внимание уделено определению роли и места балансового обобщения в проведении реорганизации предприятий, разработаны схемы его формирования и корректировки на события, происходящие после даты баланса.*

Ключевые слова: *реорганизация, бухгалтерский баланс, разделительный баланс, слияние, приватизация, финансовая отчетность.*

FORMATION OF BALANCE SHEET UNDER THE CONDITIONS OF REORGANIZATION

Pirog Ksenia Zakharovna
Student
Sevastopol State University
Scientific supervisor: Batishcheva Nadezhda Nikolaevna,
Candidate of Economics, Associate Professor
Sevastopol State University

Abstract: *The article summarizes the theoretical provisions and clarifies the economic essence of the concept of "reorganization", its types, organizational and legal forms. Particular attention is paid to determining the role and place of balance sheet generalization in the reorganization of enterprises, schemes for its formation and adjustment for events occurring after the date of the balance sheet have been developed.*

Keywords: *reorganization, balance sheet, separation balance sheet, merger, privatization, financial statements.*

В условиях трансформационных преобразований, связанных с переходом России к рыночной экономике, произошли существенные сдвиги в сфере организационно-правового построения предпринимательской деятельности, взаимоотношениях между субъектами хозяйствования и их собственниками.

Разгосударствление, приватизация, акционирование, формирование корпоративных отношений при объединении собственников были первыми формами реорганизации постсоветской экономики. Однако значительное количество предприятий в послеприватизационный период оказались в сложном положении из-за неэффективной производственной и инвестиционной политики, отсутствия финансовых ресурсов, низкой конкурентоспособности продукции, последствий мирового финансово-экономического кризиса.

Проблемам реорганизации субъектов хозяйствования, организации учета и информационного обеспечения реорганизационных процедур посвящены труды отечественных ученых: А.М. Белялова, Н.А. Калуцкая, М.Г. Ильина, С.В. Кесян и зарубежных ученых Х.Андерсена, Дж.Блейко, С.Л.Брю, М.Ф.Ван Бреди, Н.Н.Клинова, Д.Колдуэлла, К.Р.Макконелла, Б.Нидлза, и других.

Вместе с тем, требуют дальнейших исследований научные подходы к трактовке категорийного аппарата, обоснование видов и форм реорганизации, совершенствование оценки, учета и раскрытия информации о ее проведении.

Большинство ученых концентрируют внимание на вопросах учета и формирования отчетности обычной деятельности, которая будет продолжаться и дальше. Однако недостаточно исследуются такие нестандартные и нетипичные события, как организация учета и отчетности при объединении субъектов, их разделении или преобразовании. Именно значимость этих проблем, их актуальность и необходимость решения и обусловили основные направления данного исследования.

Целью исследования является выработка научно-обоснованных рекомендаций по раскрытию информации в финансовой отчетности по реорганизации субъектов хозяйствование путем их слияния, разделения или преобразования.

Объектом исследования является информационное обеспечение реорганизации предприятий путем их слияния, разделения и преобразования.

Предметом исследования выступает система учета и раскрытия информации в отчетности в условиях реорганизации хозяйствующих субъектов.

С целью выхода из кризиса, внедрения эффективных методов деятельности и управления многие предприятия и в настоящее время претерпевают реорганизационные изменения.

Реорганизация путем слияния, разделения, преобразования выступает важной формой финансового оздоровления таких субъектов, что в свою очередь приводит к перепрофилированию деятельности, изменению организационно-правовых отношений, дополнительного привлечения капитала в предприятие [7].

В процессе реорганизации решаются важные социально-экономическое задачи: формирование частного собственника на основе преобразований

государственных и коллективных компаний. Реорганизация является источником расширения рынков сырьевых и энергетических ресурсов, сбыта продукции, важным инструментом в разрешении конфликтных ситуаций, возникающих между собственниками предприятий.

Для отечественной практики характерны два типа реорганизации предприятий, что в свою очередь вызвано особенностями общественно-экономического развития России, начиная с 90-х годов прошлого века [3]:

– в условиях переходной экономики – приватизация, акционирование, перепрофилирование деятельности, возникновение новых рынков сырья и сбыта продукции; поиск эффективных путей развития;

– в условиях стабильного развития экономики – глобализационные аспекты мировой экономики, жесткая конкуренция на международном рынке и необходимость реализации определенных инновационных подходов в деятельности и управлении предприятием, предупреждение банкротства и решение конфликтных ситуаций между собственниками.

В условиях финансово-экономического кризиса возникают новые факторы, которые обуславливают реорганизационные процессы. Среди них можно выделить реорганизацию с целью диверсификации финансовых источников, экономии сырьевых и энергетических ресурсов, сокращение производства, поиск новых рынков сбыта продукции и т.д.

Если в начале и середине 90-х годов реорганизационные преобразования были связаны в основном с приватизацией и акционированием государственных предприятий, то в настоящее время при осуществлении хозяйственной деятельности используются все возможные формы реорганизации [1]:

– слияние – передача имущества, прав и обязанностей правопреемникам с прекращением деятельности объединяемых юридических лиц;

– присоединение (приобретение) – передача (продажа) имущественного комплекса, прав и обязанностей другому лицу-правопреемнику и прекращение деятельности присоединяемых юридических лиц;

– разделение – образование на базе одного ликвидируемого юридического лица, нескольких субъектов с передачей им по распределительному балансу соответствующих долей имущества и обязательств на условиях правопреемства;

– выделение из юридического лица, которое продолжает функционировать, одной или нескольких вновь созданных единиц с передачей им части имущества, прав и обязательств;

– преобразование – изменение организационно-правовой формы, статуса субъекта с сохранением за ним всех прав и обязательств.

Важное значение при реорганизации субъектов должна играть принятая ими учетная политика, как совокупность принципов, методических приемов и процедур организации бухгалтерского учета и формирования отчетности. К важным вопросам, которые должны учитываться при формировании учетной политики при реорганизации предприятий, как при объединении, так и при разделении, в статье предложено относить [6]:

– наличное имущество и обязательства хозяйственных единиц, подлежащих реорганизации должны быть подтверждены данными проведенной инвентаризации;

– к реорганизованным субъектам переходят все права и обязанности их предшественников на основе передаточного акта или разделительного баланса;

– концом отчетного периода считается дата реорганизации, на которую должны быть составлены баланс и другие формы отчетности;

– отчетность на дату реорганизации составляется по формам и содержанию представления годовой финансовой отчетности;

– дата составления такой отчетности может не совпадать с концом календарного отчетного периода;

– имущество и обязательства новообразованной структуры в консолидированном балансе при объединении будет равна сумме балансов реорганизованных предприятий;

– при разделении вступительные балансы новообразованных структур формируются по данным разделительного баланса с учетом событий после даты баланса до момента их государственной регистрации.

При реорганизации субъектов баланс является не только отчетной формой с одномоментным отражением имущественного и финансового положения, но и необходимым атрибутом при создании, слиянии, разделении или преобразовании, к которому сводятся все результаты учета реорганизуемых предприятий и на котором базируется вся учетная система новообразованных субъектов. Баланс является важным механизмом, связывающим субъект до и после реорганизации. Предложено в теории балансоведения выделять по отдельным классификационным признакам реорганизационные балансы следующих видов [2]:

а) объединяющие (сводные, консолидированные);

б) разделительные, складывающиеся при разделении или выделении хозяйственных субъектов;

в) трансформационные – заполняются при преобразовании, изменении организационно правового статуса предприятия.

К реорганизационным следует относить также нулевой баланс, что в свою очередь предусматривает условную реализацию активов с целью удовлетворения всех обязательств, а также ликвидационный баланс, предназначенный для определения и распределения стоимости имущества между кредиторами и собственниками.

Разделительный баланс служит отправной точкой при разделении предприятия. Деление субъекта на несколько самостоятельных единиц

должно базироваться на других принципах балансового обобщения, распределения имущества между участниками, чем при ликвидации предприятия.

Наиболее сложной процедурой при составлении разделительного баланса является закрепление за вновь образованными субъектами обязательств. За новой хозяйственной единицей целесообразно закреплять правопреемство только по обязательствам с кредиторами, когда [8]:

- установлено, что признанное ранее обязательство касается деятельности, которая выделяется в самостоятельную хозяйственную единицу (например, задолженность по оплате труда работников, переходящих к вновь образованному субъекту);

- обязательство возникло в результате ресурсного обеспечения выделяемого хозяйственного или географического сегмента и эти ресурсы по разделительному балансу переходят к новообразованной единице;

- существует вероятность, что такие обязательства у новообразованного лица и дальше будут возникать (например, по коммунальным платежам, налогам и т.п.).

Под распределенные таким образом обязательства, а также по соответствующим долям собственного капитала целесообразно выделять имущество для каждого новообразованного субъекта. При разделе имущества учитывается структура географических и хозяйственных сегментов, сформированные цельные имущественные комплексы. Поэтому при составлении разделительного баланса может не совпадать стоимость выделенного имущества (актив) с суммой закрепленного за каждой единицей капитала и обязательств (пассив). Для выравнивания обеих сторон баланса на сумму указанных разниц на основании принятых участниками решений необходимо корректировать величину прибыли с внесением соответствующих записей на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)».

После даты составления разделительного баланса и до момента регистрации новообразованных хозяйственных единиц (перерегистрация действующих субъектов) могут возникать определенные операции, которые должны быть внесены в учет и учтены при формировании вступительных балансов вновь образованных субъектов. Эти операции необходимо классифицировать как связанные с продолжением обычной операционной деятельности, и вызванные самой реорганизацией субъекта хозяйствования.

Первые вызваны тем, что предприятие в период реорганизации продолжает производство, предоставление услуг, осуществляет реализацию продукции, работ, несет соответствующие расходы и доходы.

Вторая группа касается чисто реорганизационных преобразований и связана с расходами на ее проведение: платежами за регистрацию ценных бумаг, государственную регистрацию вновь образованных субъектов, юридические, консультационные, аудиторские услуги, корректировкой отдельных статей, исправлением ошибок по результатам аудиторских проверок.

Эти операции необходимо выделять в учете в отдельном регистре и по итоговым результатам проводить корректирующие записи при формировании вводного баланса новообразованных (реорганизованных) хозяйственных единиц.

Исследование показало, что реорганизация требует большого количества дополнительных операций и процедур, возникает потребность в специфической, несвойственной для обыкновенной операционной деятельности информации.

Таким образом, в рамках научной статьи осуществлено теоретическое обобщение и предложено новое решение научной проблемы по усовершенствованию понятия, типов и форм реорганизации предприятий, оценки имущества, учета и раскрытия информации о реорганизационных процессах. Это дает основания для следующих выводов:

Для отечественной экономики характерны два типа реорганизации, что в свою очередь связано, с одной стороны, с разгосударствлением и приватизацией, перепрофилированием деятельности и формированием нового владельца, попытками выжить в условиях нестабильной переходной экономики, с другой, - развитием рыночных отношений: жесткой конкуренцией и необходимостью освоения новых рынков сырья, энергоресурсов, ростом стоимости акционерного капитала. Основными критериальными признаками, определяющими сущность реорганизации субъектов хозяйствования, является: изменение формы собственности, изменение организационно-правового статуса и владельцев субъектов, решение вопросов, связанных с правопреемством.

Построение системы учета и отчетности в значимой степени зависит от типа реорганизационных преобразований.

Несмотря на то, что международными и национальными учетными стандартами приоритетным признается объединение бизнеса путем приобретения одних субъектов другими, в отечественной практике такую реорганизацию целесообразно проводить с использованием и других методов – слияния, присоединения субъектов. Это позволит активизировать реорганизационные процессы, поскольку слияние (присоединение) не сопровождается куплей-продажей, не требует налогообложения присоединяемого имущества.

К важнейшим принципам, которые должны учитываться при осуществлении учета и составлении отчетности при реорганизации, следует отнести:

- все активы, обязательства, права и обязанности предварительно функционирующего субъекта переходят в новообразованные структуры;

- при слиянии или присоединении, разделении или выделении имеющегося имущества и обязательств каждого субъекта должно быть подтверждено проводимой инвентаризацией;

- суммарная стоимость имущества и обязательств по балансам новообразованных структур должно соответствовать данным отчетности субъектов, подлежащих реорганизации;

- дату реорганизации целесообразно считать концом отчетного периода, на которую должны быть составлены баланс и другие формы отчетности;

- дата составления отчетности не обязательно должна совпадать с концом календарного отчетного периода;

- данные передаточного акта или распределительного баланса используются для составления вступительных балансов новообразованных структур на дату начала их деятельности, однако могут быть коррективы на события, произошедшие после даты составления разделительного баланса к государственной регистрации новых единиц;

- отчетность на дату реорганизации составляется по формам и содержанию представления годовой финансовой отчетности.

Особую роль при реорганизации играет балансовое обобщение информации, поскольку по данным баланса осуществляется объединение активов, капитала, долговых обязательств. Он служит основанием для разделения или выделения отдельных хозяйственных единиц. Баланс является главным информационным источником при преобразовании субъектов.

Поэтому в теории балансоведения предложено выделять в отдельную категорию реорганизационные балансы, к которым относится объединительный (консолидированный), разделительный (для разделения или выдела хозяйствующих субъектов), трансформационный (составляется при изменении организационно-правового статуса субъекта), а также нулевой баланс и ликвидационный баланс, поскольку они касаются вопросов погашения обязательств и распределения имущества между собственниками.

На всех этапах проведения реорганизации возникает потребность в дополнительной специфической информации, несвойственной для обычной операционной деятельности. Необходимо утвердить в установленном порядке

рекомендательный документ, определяющий основные принципы учетно-информационного обеспечения реорганизационных преобразований.

Список использованных источников:

1. Белялова, А.М. Правовое регулирование реорганизации коммерческих юридических лиц в России и за рубежом: автореферат дис. ... кандидата юридических наук : 12.00.03 / Белялова Асия Мидихатовна. - Москва, 2019. - 30 с.
2. Еприкова, Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: практикум / Т.Ю. Еприкова. - Новосибирск: НГУЭУ, 2019. - 87 с.; ISBN 978-5-7014-0943-7
3. Ильина, М.Г. Уголовно-правовые аспекты незаконного образования (создания, реорганизации) юридического лица [Текст]: монография / М.Г. Ильина. - Хабаровск: ДВЮИ МВД России, 2018. - 135 с.
4. Калуцкая, Н.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность и ее анализ [Текст]: учебное пособие / Н.А. Калуцкая, Л.В. Усатова, С.П. Маширова. - Белгород: Белгород: НИУ "БелГУ", 2018. - 96 с.
5. Кесян, С.В. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие / С. В. Кесян, С. А. Муллинова, О. В. Жердева. - 2-е изд., испр. и доп. - Краснодар : КубГАУ, 2018. - 223 с.
6. Кузнецов, А.А. Реорганизация хозяйственных обществ: гражданско-правовые способы защиты прав и интересов участников и кредиторов / А.А. Кузнецов. - Москва: Статут, 2021. – 274 с.
7. Новикова, Ю.А. Реорганизация и ликвидация юридического лица как юридические факты в трудовом праве: монография / Ю.А. Новикова. - Краснодар: КубГАУ, 2019. - 88 с.
8. Нуждин, Т.А. Комбинированная реорганизация коммерческих организаций [Текст]: монография / Т.А. Нуждин. - Москва: Юстицинформ, 2018. - 261 с.
9. Шевелева, А.А., Егорова М.С. Теоретические аспекты организации и реорганизации предприятия // Молодой ученый. — 2018. — №9. — С. 758-761.