

ПЕРЕДАЧА АКТИВОВ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ ПУТЕМ ВЫДЕЛЕНИЯ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

© Коротаяев С.Л., 2014

Исследуются теоретические, методологические и практические аспекты реорганизации предприятий путем выделения, в частности, организационные и учетные аспекты передачи выделенному предприятию активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия. Особое внимание уделяется вопросам правопреемства по операциям, осуществляемым реорганизуемым предприятием с даты составления разделительного баланса до даты регистрации выделенного предприятия.

Ключевые слова: реорганизация, выделение, раздел имущества, учет, активы, обязательства, собственный капитал, чистые активы, разделительный баланс.

S. L. Korotayev

Belarusian State Economic University

TRANSFER OF ASSETS, LIABILITIES AND OWN CAPITAL DURING REORGANIZATION BY SEPARATION: PROBLEM ISSUES AND THEIR SOLUTIONS

© Korotayev S. L., 2014

Solved problems and importance with objective valuation of assets, obligations and equity in the reorganization of economic subjects for the purposes of accounting and financial reporting. Conceptual basis and standardization of accounting procedures at the confluence of economic subjects. The results of the critical analysis of recording individual balance sheet items – outstanding accounts receivable, advances to non-receipt of, and content adjustments other balance sheet items.

The subject of research are theoretical, methodological and practical aspects of a company reorganization by separation, in particular. organizational and accounting aspects of transfer of the assets, liabilities and own capital of the reorganized company to the separated company. Formulated individual approaches to the development of accounting methods display outstanding assets and obligations. Argued that equitable sharing of rights and obligations between the parties to the reorganization might use the simpler approach in which the property will be divided between the parties, taking into account the value of the net assets attributable to each of the parties on the basis of the total value of the net assets of the reorganized company and interests of the participants of the reorganization. The emphasis is on succession issues for operations performed by the reorganized company from the date of dividing balance sheet composition to the date of the separated company registration.

Key words: reorganization, separation, property section, account, assets, liabilities, own capital, net assets, dividing balance.

Постановка проблемы. Как показывает практика, при реорганизации хозяйственных обществ возникает большое количество вопросов, на которые законодательные акты однозначных

ответов не дают. Особенно много таких вопросов при реорганизации путем выделения, которая является одной из наиболее сложных форм реорганизации.

Вот только некоторые из таких проблемных вопросов, связанных с разделом и передачей при реорганизации прав и обязательств реорганизуемого предприятия:

- как разделить между предприятиями-участниками реорганизации имеющиеся у реорганизуемого путем выделения предприятия активы, обязательства и собственный капитал?
- можно ли передать выделяемому предприятию непогашенную кредиторскую задолженность за ранее полученные и израсходованные реорганизуемым предприятием материалы?
- обязательно ли сопровождать передаваемые выделяемому предприятию материалы кредиторской задолженностью за них?
- что делать с полученными реорганизуемым предприятием авансами в счет будущей поставки товаров, работ, услуг, если обязательства по поставке при реорганизации передаются выделяемому предприятию?
- возникает ли у выделенной организации доход в отношении сумм, поступивших в оплату продукции, товаров, работ, услуг, дебиторская задолженность по которым была передана этой организации при реорганизации?
- необходимо ли операции, связанные с передачей активов, обязательств и собственного капитала, отражать в бухгалтерском учете участников реорганизации?
- требуется ли корректировка статей разделительного баланса с учетом того, что между датой формирования разделительного баланса и датой регистрации выделенного при реорганизации предприятия существует значительный временной (переходный) период, в течение которого реорганизуемое предприятие осуществляет хозяйственную деятельность?

Выработка конкретных ответов на обозначенные проблемные вопросы требует анализа правовой базы, результатов исследований и имеющихся публикаций по теме, связанной с реорганизацией путем выделения.

Анализ правовой базы, исследований и публикаций. Прежде всего определим основные специфические особенности, характерные для реорганизации путем выделения, обусловленные нормами законодательных и иных нормативных правовых актов [1, 2], которые положим в основу предлагаемых подходов:

- при реорганизации путем выделения передача прав и обязательств выделяемому предприятию осуществляется по разделительному балансу, утверждаемому собранием учредителей (участников);
- применительно к системе бухгалтерского учета передача прав и обязательств предполагает раздел и передачу выделяемому предприятию активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия;
- переход прав и обязанностей к выделенному юридическому лицу определяется моментом его государственной регистрации;
- реорганизуемое юридическое лицо или орган, принявший решение о реорганизации юридического лица, обязаны письменно уведомить об этом кредиторов реорганизуемого юридического лица;
- хозяйственная деятельность юридического лица, из которого выделяется другое юридическое лицо, в период проведения реорганизации не прекращается, в связи с чем к моменту государственной регистрации выделенного предприятия происходит существенное изменение в объемах и структуре передаваемых прав и обязательств;
- после завершения реорганизации юридическое лицо, из которого происходило выделение другого юридического лица, продолжает заниматься хозяйственной деятельностью, сохраняя прежнюю организационно-правовую форму.

Что касается раздела активов, обязательств и собственного капитала между участниками реорганизации путем выделения, то действующим законодательством такой порядок не определен. Не определена законодательством и необходимость соблюдения пропорционального (в привязке к долям участников) раздела активов, обязательств и собственного капитала реорганизуемой организации.

Поэтому пропорциональность раздела активов и сопровождающих эти активы источников (собственных и заемных) определяется решением органа, принявшего решение о реорганизации.

В принципиальном плане не исключается ситуация, при которой выделенному предприятию будут переданы активы, обеспечиваемые исключительно кредиторской задолженностью (кроме вклада в уставный фонд). При этом у реорганизуемого предприятия могут остаться активы, обеспечиваемые исключительно собственным капиталом.

Вместе с тем, поскольку при реорганизации путем выделения речь идет в конечном итоге о разделе имущества, участники реорганизуемого предприятия, некоторые из которых станут участниками выделяемого предприятия, заинтересованы в том, чтобы, формируя разделительный баланс, в его основу положили принципы справедливости и отсутствия преференций (предпочтений).

Под справедливостью в данном случае понимается, что все требования участников реорганизуемой организации и ее кредиторов при реорганизации должны быть справедливо и в равной степени удовлетворены. В свою очередь, отсутствие преференций означает, что ни одному из участников реорганизации при выделении не будут даны существенные преимущества по отношению к другим [3].

Некоторые специалисты, занимающиеся практическими аспектами реорганизации [3, 4], предлагают в целях справедливого раздела имущества, в том числе дебиторской задолженности, а также обязательств использовать коэффициент долгового покрытия (КДП), определяемый как отношение положительного денежного потока (ПДП) к отрицательному денежному потоку (ОДП).

При этом под ПДП понимаются денежные средства, которые поступают в компанию в течение определенного прогнозного периода. К таким средствам, в частности, отнесены как средства на счетах, так и приведенная стоимость активов, которая может быть получена от предполагаемой продажи избыточных и непрофильных активов, от взыскания дебиторской задолженности, от продажи и/или получения доходов от финансовых вложений.

В свою очередь, ОДП – это денежные средства, которые в течение определенного прогнозного периода «навсегда покинут компанию». К ним, в частности, отнесены «приведенная стоимость кредиторской задолженности и займов с учетом следуемых к начислению процентов, а также НДС, предполагаемый к уплате в бюджет в течение прогнозного периода».

Особое внимание обратим на то, что расчет КДП предлагается вести с использованием механизмов приведения стоимости будущих активов и обязательств к текущей стоимости. При этом прогнозный период определяется на 4–5 лет [3].

Если КДП по реорганизуемому и выделяемому обществам отличается менее чем на 5 %, то считается, что разделительный баланс будет соответствовать принципу справедливого раздела имущества, обязательств и собственного капитала реорганизуемого предприятия между участниками реорганизации.

Примерно аналогичный подход, но с несколько меньшим прогнозным периодом (три года), предусматривающий достижение равенства коэффициента баланса дисконтированных денежных потоков по участникам реорганизации, предлагают другие специалисты [4], рекомендуя определять приведенную стоимость дебиторской задолженности по каждому дебитору с учетом платежей от дебитора на протяжении двух лет, предшествующих дате составления разделительного баланса.

Исследуя вопросы реорганизации путем выделения, авторы подчеркивают, что «после реорганизации каждое из обществ должно иметь источники на покрытие кредиторской задолженности, адекватные тем средствам, которые имело реорганизуемое общество до реформирования». В качестве источников, обеспечивающих кредиторскую задолженность, определяются активы, распределяемые между участниками реорганизации «по их оценочной (а не балансовой) стоимости пропорционально распределенным обязательствам» [4].

Обратим внимание на то обстоятельство, что в последнем случае авторы исходят из того, что сначала делятся обязательства и только потом они «наполняются» соответствующими активами.

Полагаем, что это не так. Дело в том, что учредители в большей степени заинтересованы в разделе не долгов, а именно активов. Поэтому сначала должен осуществляться именно раздел активов (что в немалой степени может быть обусловлено разделом бизнеса в привязке к разделяемым видам

деятельности) и только потом поделенные активы должны, по нашему мнению, «наполняться» соответствующими обязательствами.

С нашей точки зрения, рассмотренные выше подходы, которые предлагают российские специалисты, несколько усложнены, поскольку требуют существенных прогнозных расчетов и использования механизмов дисконтирования.

Возможно, они могут использоваться, но, как нам представляется, преимущественно в отношении крупных компаний, имеющих значимые объемы дебиторской и кредиторской задолженности.

Организационные и учетные аспекты раздела имущества и обязательств при реорганизации. Полагаем, что для справедливого раздела прав и обязательств между участниками реорганизации может использоваться более простой подход, при котором имущество между сторонами будет поделено с учетом величины чистых активов, причитающихся каждой из сторон исходя из общей величины чистых активов реорганизуемого предприятия и долей участников реорганизации.

Определим основные шаги, связанные с реорганизацией путем выделения, обеспечивающие справедливый раздел имущества и обязательств между участниками реорганизации:

1-й шаг – проведение инвентаризации реорганизуемого предприятия на дату составления разделительного баланса;

2-й шаг – расчет величины чистых активов, приходящихся на доли участников выделенного предприятия;

3-й шаг – раздел имущества (активов) между участниками реорганизации (с ориентацией на соотношение долей участников реорганизации в уставном фонде реорганизуемого предприятия);

4-й шаг – сопровождение передаваемых активов соответствующими источниками – кредиторской задолженностью и собственным капиталом;

5-й шаг – обеспечение соответствия стоимости переданных выделенному предприятию активов сумме переданных обязательств и собственного капитала, соответствующего расчетной величине чистых активов, приходящихся на доли участников выделенной организации.

В конечном итоге стоимость активов, передаваемых выделяемому предприятию, должна соответствовать сумме передаваемой этому предприятию кредиторской задолженности и величине собственного капитала (с учетом уставного капитала).

Особо отметим, что реорганизация путем выделения требует четкого закрепления за участниками реорганизации договоров, заключенных ранее реорганизуемым предприятием, и, соответственно, вытекающих из договоров прав и обязательств сторон.

Рассмотрим далее особенности, присущие процессу раздела имущества при реорганизации путем выделения.

Очевидно, что приоритетное значение для участников реорганизации имеет раздел имущества, имеющего натуральную форму (оборудование, товарные запасы и т.п.). Особенно это актуально при реорганизации, проводимой в целях раздела сфер интересов участников по видам деятельности. В этой связи при реорганизации путем выделения, как правило, в первоочередном порядке осуществляется раздел именно таких активов.

При реорганизации путем выделения особое внимание следует уделить распределению полученных и выданных реорганизуемым предприятием авансов.

При этом необходимо соблюдать правило следования аванса за договором.

Так, например, если реорганизуемое предприятие получило аванс в счет последующей поставки товара, а при реорганизации весь товар передается выделяемому предприятию, которое будет осуществлять его поставку покупателю, то выделяемому предприятию должен быть также передан и полученный реорганизуемым предприятием аванс, а точнее – кредиторская задолженность, обусловленная полученным авансом.

В противном случае у выделенного предприятия после отгрузки товара покупателю будет незакрытая дебиторская задолженность по товару, а у реорганизованного предприятия – незакрытая

кредиторская задолженность в части полученного аванса за товар, переданный при реорганизации выделенному предприятию.

Если реорганизуемое предприятие уплатило аванс в счет последующего получения материалов, а впоследствии потребителем материалов будет выделенное предприятие, то при разделе имущества и обязательств выделенному предприятию целесообразно передать дебиторскую задолженность, обусловленную уплатой авансового платежа по поставляемым материалам.

Определенные особенности необходимо учитывать при разделе дебиторской задолженности.

Передача дебиторской задолженности выделенному предприятию в своей основе означает, что по этой задолженности реорганизованное предприятие, уплатившее налоги с отраженной в учете выручки, реальных денежных средств за отгруженные покупателям товары, работы, услуги не получит. Денежные средства по переданной дебиторской задолженности поступят выделенному предприятию без отражения их в составе его выручки от реализации.

Как результат, при паритетном разделе дебиторской задолженности между участниками реорганизации путем выделения реорганизуемое предприятие получит меньшую сумму активов (на сумму налога на прибыль, уплачиваемого реорганизуемым предприятием по переданной задолженности, сформировавшей выручку этого предприятия). При этом выделенное предприятие получит от покупателей (заказчиков) в погашение дебиторской задолженности, полученной им от реорганизуемого предприятия, необлагаемую сумму активов.

В этой связи можно говорить о том, что при реорганизации путем выделения поделенная между участниками реорганизации дебиторская задолженность имеет в итоге различную ее наполняемость соответствующими активами. В частности, при других равных условиях определенные выгоды в такой ситуации получает, с нашей точки зрения, выделяемая организация.

Очевидно, что при разделе дебиторской задолженности должен учитываться и ряд организационно-технологических аспектов.

Так, например, если при реорганизации путем выделения у реорганизуемого предприятия остается производство, а выделяемому предприятию передается торговая деятельность, то и задолженность за отгруженную продукцию целесообразно оставить за реорганизуемым обществом, а дебиторскую задолженность за отгруженные товары – за выделяемым обществом.

Кроме того, выделенному предприятию целесообразно передать кредиторскую задолженность реорганизуемого предприятия за товарно-материальные ценности, которые при реорганизации передаются создаваемому предприятию.

Вместе с тем следует отметить, что в данном случае речь идет о целесообразности, но не об обязательности. Дело в том, что стоимость передаваемых активов, в частности материалов, может не соответствовать имеющейся по ним задолженности (передаваемая стоимость материалов не учитывает «входной» НДС, принятый к вычету; часть кредиторской задолженности по передаваемым материалам уже погашена; часть материалов, по которым кредиторская задолженность не погашена, уже израсходована, и т.д.).

В этой связи очевидно, что сопровождение передаваемых материалов соответствующей им кредиторской задолженностью в ряде случаев практически невозможно.

А это, в свою очередь, говорит о том, что по факту передаваемые выделяемому предприятию активы могут быть сопровождены кредиторской задолженностью по другим активам, полученным реорганизуемым предприятием, а также собственным капиталом.

Соответственно, конкретная кредиторская задолженность перед поставщиком материалов может быть передана выделенному предприятию без «сопровождения» ее теми материалами, по которым она возникла у реорганизуемой организации.

При разделе активов необходимо учитывать и то обстоятельство, что в учете и отчетности они показываются по фактическим затратам, связанным с их приобретением (изготовлением), в то время как после раздела они могут быть реализованы по более высоким отпускным ценам.

Кроме того, следует иметь в виду, что целый ряд обязательств не может быть передан выделяемому предприятию. Речь, в частности, идет о задолженности реорганизуемого предприятия по налогам, а также по расчетам с работниками.

По сути, при разделении путем выделения речь идет о необходимости обеспечения соблюдения стоимостного баланса между передаваемыми активами, с одной стороны, и передаваемыми обязательствами и собственным капиталом, с другой стороны.

Очевидно, что собственный капитал при реорганизации и разделе имущества между участниками реорганизации является в своей основе контрольной величиной, позволяющей оценить справедливость раздела активов и обязательств.

Поскольку собственный капитал организации объединяет уставный капитал, добавочный капитал, нераспределенную прибыль и некоторые другие его элементы, на практике возникает вопрос о порядке их распределения между участниками реорганизации. Актуальность такого вопроса обусловлена тем, что каждый из названных собственных источников имеет различную ценность с точки зрения их использования.

Так, например, на выплату дивидендов может быть направлена только нераспределенная прибыль; на покрытие убытков от хозяйственной деятельности не могут быть направлены (как источник) суммы переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования (за исключением убытков, образовавшихся в результате списания имущества) [5] и т.д.

Полагаем, что механизм распределения собственного капитала при реорганизации – это прерогатива общего собрания участников. Если участниками реализуется стратегия справедливого раздела имущества и обязательств, то собственный капитал реорганизуемого предприятия может быть поделен в разрезе его составляющих исходя из соотношения чистых активов участников реорганизации.

Так, например, если расчетная величина чистых активов выделенного предприятия составляет 30 % от размера чистых активов реорганизуемого предприятия, то выделенному предприятию должны перейти от реорганизуемого предприятия 30 % его нераспределенной прибыли, 30 % его добавочного капитала и т.д.

Понятно, что распределение собственного капитала по составляющим его элементам должно быть увязано с величиной уставного фонда выделяемого предприятия.

Особо следует отметить, что при реорганизации путем выделения уставный фонд выделяемого предприятия может формироваться как за счет передаваемой части уставного фонда реорганизуемого предприятия, так и за счет передаваемых иных собственных источников.

При реорганизации путем выделения возможна, с нашей точки зрения, ситуация, когда реорганизуемое предприятие по решению его участников выступит одним из участников либо единственным участником выделяемого предприятия.

В таком случае передача реорганизуемым предприятием имущества в качестве вклада в уставный фонд выделяемого предприятия будет отражаться в бухгалтерском учете и отчетности реорганизуемой организации как долгосрочные финансовые вложения, а у выделенной организации – как вклад в уставный капитал.

При этом уставный капитал предприятия, реорганизуемого путем выделения, может оставаться неизменным.

Особо отметим, что если реорганизуемое предприятие окажется единственным учредителем выделяемого предприятия, то созданное предприятие будет унитарным и, соответственно, все передаваемые активы, обязательства и собственный капитал будут передаваться УП в пределах одного собственника.

В силу того, что расчетная величина чистых активов выделенного предприятия соответствует в своей основе величине собственного капитала этого предприятия, при разделе активов и обязательств должно соблюдаться такое равенство, вытекающее из основного уравнения баланса:

$$СК = A - O, \quad (1)$$

где $СК$ – собственный капитал выделенного предприятия; A – активы, передаваемые выделенному предприятию; O – обязательства, передаваемые выделенному предприятию.

Поскольку величина $СК$ выделяемого предприятия при так называемом «справедливом разделе» является расчетной величиной, на указанную величину и должна обеспечиваться разница между величиной (стоимостью) передаваемых активов и величиной передаваемых обязательств.

Так, если эта разница превышает величину собственного капитала, то выделенному предприятию на сумму превышения должна быть передана дополнительная величина обязательств.

Если наоборот, величина переданных обязательств превышает величину переданных активов, то на сумму превышения выделенному предприятию следует передать соответствующие активы, в частности, денежные средства или дебиторскую задолженность.

В заключение отметим, что передача имущества и обязательств по разделительному балансу и передаточному акту от реорганизуемого предприятия выделяемому предприятию бухгалтерскими записями, как правило, не отражается.

Вместе с тем, в целях обеспечения соответствия стоимости передаваемых активов стоимостью передаваемых обязательств и собственного капитала, на практике для учета таких операций возможно, с нашей точки зрения, использовать промежуточные счета учета расчетов, по дебету которых показывалась бы стоимость передаваемых активов, по кредиту – величина передаваемых обязательств и собственного капитала.

Нулевое сальдо по такому промежуточному счету свидетельствовало бы о том, что раздел имущества, обязательств и капитала произведен правильно.

В силу того, что реорганизуемое предприятие в результате реорганизации свою деятельность не прекращает, закрытие счета учета прибылей и убытков при разделе имущества и обязательств у него не производится, заключительная бухгалтерская отчетность на момент реорганизации не составляется.

Правопреемство по операциям в переходный период. Одна из основных проблем, которая возникает при реорганизации путем выделения – это алгоритм действий участников реорганизаций в так называемый переходный период – период между датой утверждения разделительного баланса и датой регистрации выделенного предприятия. Дело в том, что в переходный период выделенное предприятие еще не существует юридически, но решением общего собрания участников оно уже наделено имуществом.

При этом в указанный период деятельность реорганизуемой организации не останавливается и, соответственно, к моменту регистрации выделенного предприятия величина активов и обязательств, зафиксированная в разделительном балансе, изменяется.

Как поступать в такой ситуации, действующее законодательство однозначных ответов не дает.

Полагаем, что порядок распределения активов, в том числе дебиторской задолженности, собственного капитала и обязательств, в том числе кредиторской задолженности, образовавшихся в период от даты составления разделительного баланса до даты регистрации выделяемого предприятия, целесообразно определять в Правилах (принципах) правопреемства, утверждаемых собранием участников (учредителей) реорганизуемого предприятия.

Аналогичный подход предлагается некоторыми российскими специалистами [3, 4].

В Правилах правопреемства должны быть, в частности, оговорены конкретные действия применительно к следующим случаям, которые могут иметь место в переходный период:

- поступил товар, предварительная оплата по которому в составе дебиторской задолженности была передана выделенному предприятию;
- поступил актив, подлежащий передаче выделенному предприятию по технологическому признаку (реорганизованному предприятию после реорганизации такие активы не требуются);
- поступила оплата за отгруженные активы, дебиторская задолженность по которым перешла к выделенному предприятию;
- произошла отгрузка активов третьим лицам, т.е. у реорганизуемого предприятия образовалась новая дебиторская задолженность;
- поступила предоплата от покупателя в счет будущей поставки активов, которые в итоге будут поставлены выделенным предприятием;
- произошел возврат товара, по которому имела дебиторская задолженность, переданная при реорганизации одному из участников реорганизации и т.д.

С учетом Правил правопреемства впоследствии (на дату регистрации выделенного предприятия) должна, с нашей точки зрения, осуществляться корректировка разделительного баланса.

При этом участниками должен быть принят во внимание тот аспект, что кредиторская задолженность по налогам является неделимой и полностью относится при реорганизации путем выделения на реорганизуемое предприятие.

К уточненному разделительному балансу следует, по нашему мнению, приложить пояснительную записку, которая бы раскрыла те изменения, которые произошли в переходный период и повлияли на показатели статей разделительного баланса, утвержденного ранее собранием участников.

До момента государственной регистрации выделенного предприятия все затраты, связанные с текущей деятельностью реорганизуемой организации (начисление амортизации по долгосрочным активам, передаваемым выделенному предприятию, расходы на содержание таких активов, расходы на оплату труда работников, расчеты с кредиторами, расчеты с бюджетом по налогам и сборам и т.д.), а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные с даты утверждения разделительного баланса, отражаются в бухгалтерском учете реорганизуемой организации.

Отметим, что в Российской Федерации необходимость корректировки разделительного баланса в связи с временным разрывом между датой его составления и датой регистрации выделенного предприятия однозначно обусловлена Методическими рекомендациями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утв. приказом Министерства Российской Федерации от 20.05.2003 г. № 44н [6].

Так, в соответствии с п. 37 названных выше Методических рекомендаций «хозяйственные операции, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации вновь возникших в результате реорганизации в форме выделения организаций, ..., а также операции по вводу в действие (эксплуатацию) основных средств должны найти отражение в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, составленной на дату внесения в реестр записи о возникших организациях».

При этом – согласно п. 38 Методических рекомендаций – вступительная бухгалтерская отчетность выделенного предприятия должна составляться на основе разделительного баланса с учетом отраженных реорганизуемой организацией хозяйственных операций, произведенных в переходный период.

Выводы и предложения. С учетом изложенного полагаем возможным сделать следующие выводы и предложения:

1. При реорганизации путем выделения, сопровождающейся разделом активов и обязательств реорганизуемого предприятия между участниками реорганизации, должно соблюдаться основное уравнение баланса: стоимость активов, передаваемых выделяемому предприятию, должна соответствовать сумме передаваемой этому предприятию кредиторской задолженности и величине собственного капитала (с учетом уставного капитала).

2. Для справедливого раздела прав и обязательств между участниками реорганизации может использоваться подход, при котором имущество между сторонами будет поделено с учетом величины чистых активов, причитающихся каждой из сторон исходя из общей величины чистых активов реорганизуемого предприятия и долей участников реорганизации.

3. Передаваемые выделяемому предприятию активы целесообразно сопровождать имеющейся по ним кредиторской задолженностью. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что такие активы могут быть сопровождаемы кредиторской задолженностью по другим активам, полученным реорганизуемым предприятием, а также его собственным капиталом.

Соответственно, конкретная кредиторская задолженность перед поставщиком и подрядчиками может быть передана выделенному предприятию без «сопровождения» ее теми активами, по которым она возникла у реорганизуемой организации.

4. Права и обязательства, обусловленные уплатой или получением реорганизуемым предприятием авансов в счет будущей поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), которые при реорганизации передаются выделенному предприятию, должны сопровождаться передачей задолженностей по этим авансам (правило следования аванса за договором).

Так, если реорганизуемое предприятие получило аванс в счет будущей поставки продукции, а обязательства по поставке продукции передаются выделенному предприятию, то при реорганизации выделенному предприятию должна быть передана кредиторская задолженность, обусловленная получением аванса от покупателя продукции.

Если реорганизуемое предприятие уплатило аванс в счет последующего получения материалов, а впоследствии потребителем материалов будет выделенное предприятие, то при разделе имущества и обязательств выделенному предприятию целесообразно передать дебиторскую задолженность, обусловленную уплатой авансового платежа по поставляемым материалам.

5. При передаче дебиторской задолженности выделенному предприятию реорганизованное предприятие, уплатившее налоги с отраженной в учете выручки, реальных денежных средств за отгруженные покупателям товары, работы, услуги не получит.

Денежные средства по переданной дебиторской задолженности поступят выделенному предприятию без отражения их в составе его выручки от реализации, поскольку эта выручка была показана в учете реорганизованного предприятия.

6. При реорганизации путем выделения на период времени между датой составления разделительного баланса и датой регистрации выделенного предприятия должны быть определены Правила (принципы) правопреемства, которые следует использовать при составлении уточненного разделительного баланса.

К уточненному разделительному балансу следует, по нашему мнению, приложить пояснительную записку, которая бы раскрыла те изменения, которые произошли в переходный период и повлияли на показатели статей разделительного баланса, утвержденного ранее собранием участников.

7. Передача имущества и обязательств по разделительному балансу от реорганизуемого предприятия выделяемому предприятию бухгалтерскими записями в учете участников реорганизации не отражается.

Счет учета прибылей и убытков у реорганизуемого предприятия при его реорганизации путем выделения не закрывается.

8. До момента государственной регистрации выделенного предприятия все затраты, связанные с текущей деятельностью реорганизуемой организации, а также расходы, обусловленные реорганизацией, произведенные с даты утверждения разделительного баланса, отражаются в бухгалтерском учете реорганизуемой организации.

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 (в ред. Закона от 08.01.2014 г. № 128-3). 2. О хозяйственных обществах: Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г. № 2020-XII (в ред. от 15.07.2010 г. № 168-3). 3. Христенко Л. Справедливое распределение имущества при реорганизации компании / <http://www.cfin.ru/press/zhuk/2005-2/4.shtml>. 4. Евсеенков О. Формирование разделительного и вступительного баланса при реорганизации / О. Евсеенков // Финансовый директор. – 2009. – № 11 (<http://fd.ru/rubricator/53>). 5. О вопросах переоценки основных средств, не завершённых строительством объектов и неустановленного оборудования: Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 г. № 622 (в ред. от 16.01.2014 г. № 37). 6. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 20.05.2003 г. № 44н (в ред. от 25.10.2010 г. № 132н) / <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107305>. 7. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 (в ред. от 31.12.2013 г. № 96). 8. Инструкция о порядке составления бухгалтерской отчетности: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 31.10.2011 г. № 111 (в ред. от 10.12.2013 г. № 84).