

УДК 657.224

ВПЛИВ РЕОРГАНІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНУ СИСТЕМУ ПІДПРИЄМСТВ

Ларіков В.Ю.

EFFECT OF REORGANIZATION PROCESSES IN ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM OF ENTERPRISES

Larikov V.Y.

В статті розглядаються проблеми, що стосуються активів і зобов'язань реорганізованих організацій, формування статутного капіталу, методики проведення бухгалтерських процедур в ході реорганізації. Наведені етапи видів реорганізації у вигляді злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення аж до ліквідації підприємства, при яких виникають додаткові облікові процедури. Виходячи з вимог чинного законодавства, розглядається можливість перетворення приватних акціонерних товариств у публічні і навпаки. В роботі визнані правонаступники реорганізованої компанії, їх документальний інструментарій в частині виконання обов'язків по сплати податків і інші податкові питання реорганізованих підприємств.

Ключові слова: облік, система, реорганізація, оцінка, злиття, об'єднання, поглинання, перетворення, етапи, поділ, виділення, ліквідація, обліково-аналітична інформація.

Постановка проблеми. Реорганізація підприємства є невід'ємним елементом розвинутої економіки і являє собою один із можливих шляхів підвищення ефективності роботи підприємства. За допомогою реорганізації можна істотно розширити бізнес, здійснити фінансове оздоровлення підприємства, оптимізувати податкові платежі тощо.

Реорганізація являє собою комплексний процес, що поєднує в собі норми господарського, податкового, трудового та адміністративного законодавства. У ході реорганізації виникає маса питань, пов'язаних з відображенням здійснюваних заходів у бухгалтерському обліку і складанням фінансової звітності. Особливе місце займають проблеми, що стосуються активів і зобов'язань реорганізованих організацій, формування статутного капіталу, методики проведення бухгалтерських процедур в ході реорганізації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Зазначені процедури не знайшли належного висвітлення в даний час в періодичній та науковій літературі з бухгалтерського обліку.

Окремі організаційні та облікові аспекти процесу реорганізації підприємств розглядаються в працях вітчизняних і зарубіжних вчених А.С.Бакаєва, Н.А. Бреславцевой, Ван Бреда, Я.С. Вітвіцького, В.Г.Гетьмана, С.Ф.Голова, Д.Друрі, В.Б.Івашкевіча, Е.А.Мизиковського, Г.Кірейцева, В.М.Костюченко, Ю.А.Кузьмінського, Л.М. Кіндрацької, В.В. Ковальова, Л.І. Куликової, М.І.Кутер, Б.Нідлза., В.Д. Новодворського, В.І. Ткача, Я.В. Соколова, В.К.Орлової, В.Ф.Палія, О.А.Петрік, В.В.Сопка, М.Г. Чумаченка., С.Хендрікса, Ч. Хорнгрена та інші.

У ході дослідження теоретичних і практичних розробок питань реорганізації підприємств з'ясувалося, що, незважаючи на досить велику увагу, що приділяється процесу реорганізації в цілому, облікові аспекти даної проблеми практично не вивчені.

Мета статті. Метою даної статті є визначення етапів різних видів реорганізації, при яких виникають додаткові облікові процедури.

Виклад основного матеріалу дослідження. До теперішнього часу в національній науці і практиці відсутні рекомендації з питань ведення бухгалтерського обліку в ході проведення реорганізації. Діючі з 1 січня 2004 року методичні рекомендації по формуванню фінансової звітності при здійсненні реорганізації підприємств лише визначають перелік питань, що виникають в ході складання фінансової звітності, але не дають на них відповідей. У зв'язку з вищезазначеним обрані питання дослідження є своєчасними та актуальними.

Реорганізація підприємства може проходити у вигляді злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення аж до ліквідації підприємства. При злитті та приєднанні, дані види реорганізації схожі за сутністю і механізмом здійснення, тому їх можна розглядати спільно. За своєю суттю злиття підприємств являє собою створення нової юридичної особи з передачею їй прав та обов'язків двох або декількох пі-

дприємств, діяльність яких припиняється. У даному випадку має місце рівноправність юридичних осіб - всі вони припиняють свою діяльність.

Під приєднанням розуміється припинення однієї або декількох компаній з передачею всіх їх прав та обов'язків іншому підприємству. Приєднані підприємства фактично втрачають свою самостійність, добровільно вливаючись в сторонню організацію.

Порядок здійснення реорганізації і процедури їх проведення більш стосуються акціонерних товариств. Можна виділити кілька етапів реорганізації, при яких виникають додаткові облікові процедури.

По-перше, підписанню договору про злиття (приєднання) зазвичай передують довга і копітка робота підприємств за погодженням плану реорганізації. Тільки після ретельного опрацювання всіх деталей зазначеної процедури керівник підприємства підписує угоду. Нижче наведені обов'язкові умови договору, встановлені чинним законодавством:

умови і порядок реорганізації;

порядок конвертації акцій кожного підприємства в акції нової компанії, при цьому визначається порядок первинного обліку і організація бухгалтерського обліку конвертації акцій;

права власників усіх типів розміщуваних при реорганізації акцій створюваного підприємства та їх облік;

права власників підприємства, яке продовжує існувати та їх облік;

строки і порядок обміну акцій реорганізованих підприємств на розміщувані акції створеної юридичної особи;

дата складання списку акціонерів усіх реорганізованих товариств, що мали право на участь у загальних зборах акціонерів, а також порядок їх голосування;

умови, що гарантують дотримання прав власників голосуючих акцій всіх реорганізованих товариств, а також інших акцій, що підлягають обміну на акції, які мають право голосу створеного підприємства.

По-друге, при проведенні злиття Рада директорів кожного з об'єднаних підприємств повинно прийняти наступні рішення:

а) скликати позачергові загальні збори акціонерів;

б) затвердити порядок денний зборів, включивши в нього питання:

про реорганізацію у формі злиття;

про затвердження договору про злиття;

про затвердження статуту підприємства, створеного в результаті злиття;

про затвердження передавального акту.

У разі приєднання до господарчого суб'єкта проводяться наступні дії, а саме:

а) скликають позачергові загальні збори акціонерів;

б) затверджують порядок денний зборів, включивши в нього питання:

- про реорганізацію у формі приєднання;

- про затвердження договору про приєднання.

Крім того, Рада директорів товариства, що приєднується, виносить на рішення загальних зборів акціонерів питання про затвердження передавального акту.

При приєднанні підприємства порядок денний зборів відрізняється від розглянутого вище, зокрема він включає внесення змін і доповнень до статуту.

По-третє, у разі, якщо акціонери позитивно проголосували за всіма запропонованими питаннями, переходять до завершальних етапів реорганізації.

По-четверте, при злитті господарських товариств на зборах відбувається формування всіх необхідних органів створюваної юридичної особи (обрання генерального директора, членів ради директорів, лічильної комісії тощо).

По-п'яте, при здійсненні державних реєстраційних процедур потрібно:

при злитті - звертатися до відповідного органу з метою реєстрації новоствореної юридичної особи;

у разі приєднання - подати заяву до органів реєстрації про виключення з державного реєстру приєданого підприємства.

Злиття вважається завершеним з моменту державної реєстрації знов створеної юридичної особи, а приєднання - з моменту внесення до державного реєстру запису про припинення діяльності приєданого підприємства.

Після проведення реорганізаційних процедур необхідно вирішити питання про витрати, адже баланс і передавальний акт вже складені.

В результаті злиття акції об'єднаних підприємств конвертуються в акції новоствореного. Це відбувається в момент державної реєстрації нового підприємства. Акції приєднаної комерційної організації визнаються конвертованими в цінні папери господарського суб'єкта, до якого здійснено приєднання, в момент внесення до реєстру запису про припинення діяльності даного підприємства. В ході реорганізації можуть конвертуватися не тільки акції, але й облигації господарських товариств, що і повинно бути передбачено в договорі про злиття (приєднання). Рішення про випуск цінних паперів, створених в результаті реорганізації, затверджується Радою директорів підприємства:

а) при приєднанні - на підставі та у відповідності з рішенням про збільшення статутного капіталу компанії шляхом розміщення додаткових акцій і договором про приєднання;

б) при злитті - на підставі та у відповідності з договором про злиття.

Процес злиття і приєднання, що відбувається на інших підприємствах, за своєю суттю схожий з процедурою, передбаченою для акціонерних товариств. Розглянемо деякі відмінності.

Процес реорганізації товариств з обмеженою відповідальністю регламентований не так докладно, як процедура реорганізації акціонерних товариств.

У разі реорганізації не передбачена можливість викупу компанією часток, що належать учасникам товариства. Слід пам'ятати, що в деяких випадках процес злиття і приєднання господарських товариств потрапляє під контроль антимонопольного комітету.

Зокрема, якщо сума активів компанії, що бере участь у реорганізації, перевищує 1000 неоподаткованих мінімумів, вони повинні попередньо отримати дозвіл відповідного податкового органу на завершення цього процесу. Подача клопотання повинна відбуватися після проведення спільних зборів учасників товариства, але ніяк не після подачі документів до органу, який проводить реєстрацію. Крім того, якщо сума активів підприємства більше 5000, але менше 10000 неоподаткованого мінімуму, реорганізована компанія повинна сповістити антимонопольний орган про проведену реорганізацію шляхом направлення відповідного повідомлення в термін, який не може перевищувати 15 днів з моменту державної реєстрації (внесення зміни до державного реєстру).

Порядок подачі клопотання в антимонопольний комітет у разі злиття та приєднання аналогічний процедурі створення акціонерних товариств.

Здійснивши реорганізацію, слід узгодити питання про сплату податкових платежів.

При злитті кількох господарських товариств їх правонаступником в частині виконання обов'язків по сплаті податків визнається виникле в результаті такого злиття підприємство.

При приєднанні однієї компанії до іншої правонаступником приєданого підприємства в частині виконання обов'язків по сплаті податків визнається головне підприємство.

Під поділом компанії розуміється припинення її діяльності з передачею всіх її прав і обов'язків новоствореним підприємствам. У цьому випадку на базі одного підприємства створюється кілька нових компаній. Виділення ж являє собою створення одного чи кількох підприємств із передачею їм частини прав і обов'язків компанії, що реорганізується без припинення її діяльності. В даному випадку, незважаючи на створення нової компанії, старе підприємство не припиняє свою діяльність.

Слід враховувати, що якщо рішення про виділення передбачає конвертацію акцій товариства, яке реорганізується в акції новоствореної компанії або розподіл акцій серед акціонерів старого підприємства, будь-який акціонер попереднього підприємства, який голосував проти або не брав участі у голосуванні з питань про реорганізацію підприємства, повинен отримати акції кожного товариства, що створюється в результаті виділення. При цьому акції повинні надавати лише ті права, що й акції, які йому належали у реорганізованій компанії, пропорційно кількості належних йому акцій цього товариства.

Такий же порядок встановлений і для акціонерів підприємства, яке підлягає розділу. Як і у випадку із злиттям і приєднанням, процедура поділу (ви-

ділення) підприємств аналогічна розглянутому вище механізму.

При проведенні реорганізаційних процедур, необхідно враховувати, що юридичні особи, які виникли в результаті поділу, визнаються правонаступниками реорганізованої компанії в частині виконання обов'язків по сплаті податків. При цьому, якщо розподільний баланс не дозволяє визначити частку правонаступника компанії або виключає можливість виконання в повному обсязі обов'язків по сплаті податків, то вважається, що така реорганізація була спрямована на невиконання цих обов'язків, і за рішенням суду новостворена юридична особа повинна виконувати обов'язки по сплаті податків реорганізованого підприємства.

При виділенні правонаступництва по відношенню до реорганізованої юридичної особи в частині виконання його обов'язків по сплаті податків не виникає. Якщо в результаті виділення зі складу юридичної особи одного або декількох підприємств платник податків не має можливості виконати в повному обсязі обов'язок по сплаті податків і така реорганізація буде спрямована на невиконання податкового навантаження. Однак, за рішенням суду виділені юридичні особи можуть добровільно виконувати обов'язки по сплаті податків реорганізованого підприємства.

При реорганізації господарських товариств у вигляді перетворення, реорганізація являє собою зміну організаційно-правової форми юридичної особи.

Існують різні причини, які змушують учасників комерційних організацій зважитися на подібний крок і бути перетвореними:

- в публічне акціонерне товариство;
- в приватне акціонерне товариство;
- в товариство з обмеженою відповідальністю.

Приватні акціонерні товариства можуть бути перетворені в публічні акціонерні товариства і навпаки. Товариства з обмеженою відповідальністю і приватні акціонерні товариства не підлягають перетворенню у публічні акціонерні товариства, якщо розмір статутного капіталу новоствореної компанії виявиться нижче мінімального рівня, встановленого для публічних акціонерних товариств. Однак акціонери можуть при бажанні збільшити розмір статутного капіталу до потрібного рівня. Зрозуміло, при перетворенні деяких підприємств діють деякі обмеження, встановлені щодо учасників нових юридичних осіб.

Крім того, публічні акціонерні товариства, акції яких перебувають у державній (муніципальній) власності, не можуть бути перетворені в юридичні особи іншої організаційно-правової форми або брати участь в реорганізації, що приводить до створення такої юридичної особи. За наявності згаданих обмежень на перетворення організації слід змінити кількісний або якісний склад учасників підприємства. Процедuru перетворення доцільно розібрати на прикладі акціонерних товариств, які мало чим відрі-

зняються від аналогічного порядку, передбаченого для товариств з обмеженою відповідальністю.

Акції акціонерного товариства після проведення перетворення анулюються. Якщо ж товариство з обмеженою відповідальністю трансформується в акціонерне товариство, необхідно здійснити розміщення акцій з наступною реєстрацією випуску цінних паперів. Що стосується податкових зобов'язань, то при перетворенні правонаступником реорганізованої організації в частині виконання обов'язків по сплаті податків визнається новостворене підприємство.

Висновки. Виходячи з вимог чинного законодавства, не виключається можливість перетворення приватних акціонерних товариств у публічні і навпаки. При цьому слід враховувати, що зміна типу товариства не є реорганізацією юридичної особи, так як його організаційно-правова форма залишається колишньою.

Вимоги про складання передавального акту, а також про повідомлення кредиторів про майбутню зміну типу акціонерного товариства в таких випадках пред'являтися не повинні. Не застосовуються при цьому і інші норми реорганізації підприємства, в тому числі надання акціонерам права вимагати викуп належних їм акцій, якщо вони голосували проти перетворення або не брали участь у голосуванні.

Таким чином, в процесі реорганізації підприємства в бухгалтерії підприємства з'являються наступні додаткові облікові процедури:

проводиться робота по складанню розподільчого балансу і передавального акту, що вимагає проведення інвентаризації статей активів та пасивів балансу, акціонерів (засновників) підприємства, обліку витрат по проведенню заходів з реорганізації підприємства, обліку розрахунків з кредиторами і дебіторами підприємства тощо;

розрахунок резерву майбутніх витрат для розрахунку з працівниками;

облік витрат при архівації документів підприємства;

облік передачі активів і пасивів новоствореному суб'єкту господарювання.

Л і т е р а т у р а

1. Податковий кодекс України від 23.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів": затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004р. № 817. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність": затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств": затв., наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. №163. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 "Консолідована фінансова звітність": затв. наказом Мініс-

терства фінансів України від 30.07.1999 р. №176. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» №756 від 31.05.2008 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

References

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 23.12.2010 r. № 2755-VI. [Elektronnyi resurs].- Rezhym dostupu: <http://www.rada.gov.ua>.

2. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 28 "Zmenshennia korysnosti aktyviv": zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 24.12.2004r. № 817.

3. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 27 "Neoborotni aktyvy, utrymuvani dlia prodazhu, ta pryupnena diialnist": zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.11.2003 r. № 617.

4. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 19 "Ob'iednannia pidpriemstv": zatv., nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.07.1999 r. №163.

5. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 20 "Konsolidovana finansova zvitnist": zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.07.1999 r. №176.

6. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Zmin do deiakykh polozhen (standartiv) bukhhalterskoho obliku» №756 vid 31.05.2008r.

Лариков В.Ю. Влияние реорганизационных процессов на учетно-аналитическую систему предприятий

В статье приведены этапы видов реорганизации, при которых возникают дополнительные учетные процедуры, рассмотрены некоторые налоговые вопросы реорганизованных предприятий.

Ключевые слова: *учет, система, реорганизация, оценка, слияние, объединение, поглощение, преобразование, этапы, разделение, выделение, ликвидация, учетно-аналитическая информация.*

Larikov V.Y. Effect of reorganization processes in accounting and analytical system of enterprises

The article deals with problems related to ac- assets by liabilities and restructured organizations, formation of share capital, methods of bookkeeping, lterskyh procedures during the reorganization. These kinds of stages of reorganization in the form of a merger, accession, division, separation, transformation until the liquidation of the company, in which there are additional accounting procedures. The journal - dyachy with legislative requirements, considering the conversion of a private company to public and vice versa. The paper recognized successor of the reorganized company, their documentary instruments in terms of duties on tax and other tax issues restructured enterprises.

Keywords: *accounting, system, restructuring, valuation, merger, amalgamation, acquisition, conversion, stages, division, separation, liquidation, accounting and analytical information.*

Ларіков Вадим Юрійович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, м. Луганськ, Україна.

Рецензент: Чиж В.І. - доктор економічних наук, професор, завідувача кафедрою обліку і аудиту Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, м. Луганськ, Україна.

Стаття подана 04.12.2013