

1995. – 398 с.

3. Давидов Г.М. Аудит. – К.: Знання, КОО, 2001. – 363 с.
4. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.
5. Дж.Р.Коммонс. Інституціональна економіка. – www.Institutional.Boom.ru/histori-metod/commons.htm.
6. Коноплицький В.А., Філіна Г.І. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний. – К.: КНТ, 2007. – 624 с.
7. Кужельний М., Давидов Г. Теорія аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5. – С.44-51.
8. Петрик О. Закон України «Про аудиторську діяльність»: актуальні акценти та коментарі до внесених змін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №11. – С.3-8.
9. Перехідна економіка: Підручник / В.М.Геєць, Є.Г.Панченко, Е.М.Лібанова та ін. / За ред. В.М.Геєця. – К.: Вища школа, 2003. – 591 с.
10. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С.5-12.
11. Пустовійт Р., Овчарук М. Теоретичний аналіз процесу інституціоналізації в постсоціалістичних країнах // Економіка України. – 2008. – №6. – С.14-25.
12. Ходжсон Дж. Какова сутність інституціональної економічної теорії. – www.institutional.boom.ru/histori-metod/hodgson.htm.
13. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення // Економіка України. – 2008. – №6. – С.4-13.
14. Чухно А. Інституціоналізм: теорія, методологія, значення // Економіка України. – 2008. – №7. – С.4-12.

Н.В.Скрипник, М.Є.Скрипник,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто та обґрунтовано методику ведення обліку в період реорганізації юридичної особи.

In given article it is considered and proved the method of accounting reorganisation of the legal person.

Процес реорганізації – це досить складна і комплексна процедура, під час якої переплітаються питання цивільного, адміністративного, податкового і бухгалтерського законодавства. При проведенні реорганізації виникає маса питань, пов'язаних з її проведенням, оформленням господарських операцій у поточному обліку і відображенням у бухгалтерській звітності підприємств.

Всі операції, що здійснюються під час господарської діяльності підприємства або в ході її припинення мають відобразитися на рахунках бухгалтерського обліку.

Жоден нормативний документ України чітко не регламентує організацію бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із реорганізацією юридичної особи. В економічній літературі розглядаються лише окремі аспекти ведення бухгалтерського обліку в умовах реорганізації, а саме:

✓ бухгалтерський облік окремих заходів, які проводяться у ході реорганізації, наприклад, відображення результатів інвентаризації [8, 4];

✓ зміна величини статутного капіталу, визначення частки засновників і відображення їх у бухгалтерському обліку [8, 3, 4];

✓ відображення в бухгалтерському обліку передачі майна і зобов'язань відповідно до передавального акта (розподільчого балансу) [9, 6, 4];

✓ питання складання розподільчого балансу [9, 7].

Так, деякі автори розглядають порядок внесення змін у рахунки обліку власного капіталу підприємства при збільшенні його статутного капіталу під час проведення реорганізації. Існує також методика обліку передачі майна і зобов'язань у ході реорганізації з використанням рахунків "Розрахунки з іншими дебіторами" та "Розрахунки з іншими кредиторами" [4]. Пропонується також складання нульових бухгалтерських балансів у ринкових цінах для визначення дійсної бухгалтерської вартості підприємства, яке реорганізується.

Кілька авторів дотримуються думки, що деякі форми реорганізації, наприклад перетворення, взагалі не вимагають бухгалтерського оформлення, за винятком операцій зі зміни величини статутного капіталу [5, 7].

Слід зазначити, що нині, на жаль, відсутня єдина методика ведення бухгалтерського обліку в процесі проведення реорганізації, а всі запропоновані заходи торкаються лише окремих проблем, які виникають під час реорганізації.

На наш погляд, особливості ведення бухгалтерського обліку в процесі реорганізації варто пов'язувати з:

✓ запропонованими нами етапами реорганізації;

✓ формами реорганізації.

Виходячи з запропонованих нами етапів реорганізації, варто виділити низку особливостей ведення бухгалтерського обліку на кожному з них.

На попередньому етапі реорганізації відсутні будь-які особливості ведення бухгалтерського обліку. Підприємство веде свою господарську діяльність, і паралельно розглядається можливість і доцільність проведення реорганізації в тій чи іншій формі.

На підготовчому етапі після ухвалення рішення про реорганізацію, бухгалтерський облік ведеться в загальному порядку, за допомогою нього відображаються заходи, пов'язані з реорганізацією. До них відносяться інвентаризація, відображення в бухгалтерському обліку виявлених надлишків і нестач, операції з викупу й анулюванню акцій власної емісії, дострокове погашення вимог кредиторів, відображення витрат, пов'язаних з юридичним оформленням процесу реорганізації. На даному етапі варто також враховувати вимоги П(С)БО, і насамперед П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність".

На реєстраційному етапі при реорганізації у формі злиття, приєднання і перетворення бухгалтерський облік ведеться в загальному порядку без будь-яких особливостей. А у випадку реорганізації у формі поділу і виділення необхідно врахувати зміни в складі майна і зобов'язань підприємств, що реорганізуються, та новостворюваних підприємств, які відбулися в період з дати складання розподільчого балансу до дати завершення реорганізації.

На заключному етапі відбувається складання заключної бухгалтерської звітності підприємства. При цьому відбувається закриття рахунків обліку фінансових результатів і розподіл суми чистого прибутку відповідно до рішення засновників. Потім складається вступна бухгалтерська звітність підприємств, створених під час реорганізації.

Однією із вагомих бухгалтерських проблем, що виникають при проведенні реорганізації підприємств, є облікове відображення господарської діяльності підприємства в період між датою складання передавального акта (розподільчого балансу) і моментом державної реєстрації нової юридичної особи (ліквідації реорганізованої юридичної особи).

Відповідно до ст. 107 Цивільного кодексу України після закінчення строку для пред'явлення вимог кредиторами та задоволення чи відхилення цих вимог комісія з припинення юридичної особи складає передавальний акт (у разі злиття, приєднання або перетворення) або розподільчий баланс (у разі поділу), які мають містити положення про правонаступництво щодо всіх зобов'язань юридичної особи, що припиняється,

стосовно всіх її кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, які оспорюються сторонами [1]. Строк державної реєстрації припинення юридичної особи в результаті її ліквідації не повинен перевищувати три робочих дні з дати надходження документів для проведення державної реєстрації припинення юридичної особи [2, с.36]. Строк державної реєстрації юридичної особи не повинен перевищувати три робочих дні з дати надходження документів для проведення державної реєстрації юридичної особи [2, с.25]. Реорганізація вважається завершеною з моменту державної реєстрації новоствореної юридичної особи та державної реєстрації припинення юридичних осіб, що припиняються у результаті реорганізації [2, с.38].

Тобто існує практична проблема, обумовлена наявністю тимчасового проміжку між датою ухвалення рішення про реорганізацію і моментом визнання реорганізації фактом, що здійснився. На нашу думку, саме цей проміжний період і є періодом реорганізації.

Основною метою бухгалтерського обліку в зазначений період є облік змін у складі майна і зобов'язань як підприємства, що реорганізується, так і новостворених підприємств, а також формування повної і достовірної інформації для складання заключного балансу. Діючі нормативні акти не дають відповідей на масу питань, що виникають у період так званого "міжсезоння".

На нашу думку, у період між датою передачі майна і зобов'язань підприємства, яке реорганізується на основі передавального акта чи розподільчого балансу і датою внесення в ЄДРПОУ відповідного запису підприємство продовжує господарську діяльність і може здійснювати такі операції:

- ✓ випуск продукції, виконання робіт, надання послуг;
- ✓ продаж товарно-матеріальних цінностей;
- ✓ розрахунки з кредиторами і дебіторами;
- ✓ нарахування амортизації;
- ✓ розрахунки з оплати праці працівників;
- ✓ розрахунки за податками і зборами у бюджет і позабюджетні фонди й інші операції.

Крім того, відповідно до діючих положень, підприємство може нести витрати, пов'язані з реорганізацією (з державною

реєстрацією новостворених підприємств, із внесенням змін в установчі документи, з реєстрацією цінних паперів, оплатою юридичних послуг і ін.). Усі ці витрати повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку підприємства, яке реорганізується.

Однак на практиці виникає низка проблем, пов'язаних з відображенням господарських операцій і їхнім розподілом між балансами юридичної особи, яка реорганізується, і новоствореними підприємствами.

Визначену проблему представляє організація бухгалтерського обліку в період між датою складання розподільчого балансу і датою державної реєстрації новостворених юридичних осіб.

У плані рахунків, який застосовує підприємство, яке реорганізується, ми пропонуємо ввести додатковий рахунок "Реорганізація підприємств", що буде використовуватися для обліку змін в обсязі майна і зобов'язань новостворених підприємств.

Зазначений рахунок призначений для обліку процесу реорганізації. Сальдо початкове по рахунку формується в момент складання розподільчого балансу по кожному підприємству. За дебетом рахунка відображається збільшення майна чи зменшення зобов'язань кожного з підприємств, що реорганізуються у результаті господарських операцій, здійснених підприємством, що реорганізується в даний період. За кредитом рахунку відображається зменшення майна чи збільшення зобов'язань. Взаємна заборгованість підприємств, що реорганізуються, відображається на окремому субрахунку, що відкривається до рахунка "Реорганізація підприємства". Сальдо кінцеве за рахунком "Реорганізація підприємства" у розрізі субрахунків буде підставою для складання вступної бухгалтерської звітності. Аналітичний облік на рахунку "Реорганізація підприємства" ведеться по кожному підприємству, що реорганізується, і за видами майна і зобов'язань.

На наш погляд, доцільно запропонувати таку методику ведення бухгалтерського обліку в період реорганізації, що містить у собі такі елементи:

1. Після ухвалення рішення про реорганізацію складається

розподільчий баланс, до складу якого входить баланс юридичної особи, що реорганізується, і баланси новостворених підприємств.

2. Відкривається рахунок "Реорганізація підприємства". До нього передбачаються такі види субрахунків:

✓ субрахунки першого порядку, які відкриваються залежно від кількості підприємств, що утворюються в результаті реорганізації;

✓ субрахунки другого порядку, які відкриваються для кожного із новостворених підприємств, відповідно до застосовуваної кількості рахунків.

3. Всі операції, що відбуваються після складання розподільчого балансу, відображаються в бухгалтерському обліку підприємства, що реорганізується, і паралельно відображаються по рахунку "Реорганізація підприємства" з урахуванням впливу на обсяг майна і зобов'язань, що належить кожному із створюваних підприємств.

Залежно від впливу господарських операцій, що відбуваються в період реорганізації, на обсяг майна і зобов'язань того чи іншого підприємства, можна запропонувати таку класифікацію господарських операцій:

1.) господарські операції, що мають вплив на склад майна і зобов'язань тільки одного з створюваних підприємств;

2.) господарські операції, що впливають на обсяг майна і зобов'язань двох і більше новостворених підприємств;

3.) господарські операції, що викликають зміни в складі майна і зобов'язань підприємства, що реорганізується, і не передбачені розподільчим балансом.

Як приклад можна навести операції з придбання нового майна, одержання позик чи кредитів, накладення податковою інспекцією штрафу під час обов'язкової перевірки підприємства, що реорганізується, та інші.

Після закінчення періоду, при складанні заключної бухгалтерської звітності, сальдо по рахунку "Реорганізація підприємства" у розрізі використовуваних субрахунків, дозволить скласти вступні бухгалтерські баланси кожного із новостворених підприємств.

Протягом періоду реорганізації на субрахунку другого порядку "Внутрішньогосподарські розрахунки" буде відображатися

взаємна заборгованість реорганізованих підприємств. У кінцевому рахунку сформується сальдо розрахунків між підприємствами.

Крім того, під час реорганізації в обсязі майна і зобов'язань підприємства, яке реорганізується, можуть відбутися зміни, не передбачені розподільчим балансом. Наприклад, може бути нарахований штраф за результатами обов'язкової перевірки, проведеної податковою інспекцією.

У такому випадку виникає питання розподілу нарахованого штрафу між новоствореними підприємствами і відображенням відповідної операції в бухгалтерському обліку. Як уже розглядалося вище, розподіл майна і зобов'язань між утворюваними підприємствами в ході реорганізації, може проводитися відповідно до різних підходів. Для відображення в обліку нарахування та сплати до бюджету суми штрафу ми пропонуємо використовувати запропонований нами субрахунок "Реорганізація підприємства".

Отже, за результатами проведеного дослідження слід зазначити, що організація бухгалтерського обліку в період між датою складання розподільчого балансу і датою державної реєстрації новостворених юридичних осіб представляє визначену проблему. Це пов'язане, у першу чергу, з відсутністю єдиної законодавчо визначеної методики ведення бухгалтерського обліку в зазначений період.

На наш погляд, залежно від впливу господарських операцій, що відбуваються в період реорганізації, на обсяг майна і зобов'язань того чи іншого підприємства, можна використовувати таку класифікацію господарських операцій (табл. 1).

Отже, за результатами проведених досліджень нами запропонована така методика ведення бухгалтерського обліку на реєстраційному етапі реорганізації, яка включає в себе такі елементи:

1.) складання розподільчого балансу, який складається із балансу юридичної особи, що реорганізується, і балансів новостворених підприємств;

2.) введення додаткового рахунка "Реорганізація підприємства" для обліку змін в обсязі майна і зобов'язань

новостворених підприємств, до якого передбачаються два види субрахунків:

✓ залежно від кількості підприємств, що утворюються внаслідок реорганізації;

✓ залежно від кількості рахунків, застосовуваних новостворюваними підприємствами.

Таблиця 1

Типи господарських операцій

Господарські операції	Зміст
1	2
1. Ті, що мають вплив на активи і пасиви одного із новостворюваних підприємств	✓ вплив на обсяг майна, зобов'язань і капіталу тільки одного з підприємств, що реорганізуються
2. Ті, що мають вплив на активи і пасиви одночасно двох і більше новостворюваних підприємств	✓ вплив на обсяг майна зобов'язань і капіталу одночасно декількох новостворюваних підприємств; ✓ покриття боргів одного із новостворюваних підприємств за рахунок активів іншого; ✓ формування взаємної заборгованості між новостворюваними підприємствами; ✓ погашення зобов'язань наявними засобами, або перетворення у взаємну заборгованість у вступній бухгалтерській звітності
3. Ті, що мають вплив на активи і пасиви підприємства, що реорганізується	✓ зміни в обсязі майна, зобов'язань і капіталу, не передбачені розподільчим балансом; ✓ розподіл майна, зобов'язань і капіталу між новостворюваними підприємствами відповідно до рішення засновників

Запропонована нами методика дозволить врахувати розподіл різниці в обсязі майна і зобов'язань, яка виникає в період між датою затвердження розподільчого балансу і датою реєстрації новостворених під час реорганізації підприємств.

Список використаних джерел:

1. Цивільний кодекс України. Верховна Рада України. Кодекс України, № 435-IV від 16.01.2003.
2. Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців: Закон України прийнятий ВРУ від 15.05 2003 р. № 755-IV
3. Банк В.Р. Бухгалтерский учет и аудит в условиях банкротства: Учеб. пособие / В.Р.Банк, С.В.Банк, А. А.Солоненко – М.: Велби, Проспект, 2005. – 296 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік.-6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2005. – 756 с.
5. Карзаева Н. Оценка обязательств при реорганизации предприятий // Бухгалтерский учет. – 2003. – №22.
6. Козлов С.Ю. Создание, реорганизация и ликвидация предприятий: Правовое регулирование. Бухгалтерский учет при реорганизации и ликвидации предприятий/С.Ю.Козлов, Ю.Ю.Козлов, В.И.Валетов. – М.: Современная экономика и право, 1999. – 144 с.
7. Кожанова Е.Ю. Методические указания по реорганизации предприятий // Бухгалтерский бюллетень. – 2003. – №8.
8. Примакова О., Мякота В. Ликвідація (реорганізація) підприємства. – 3-те вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2003. – 188 с.
9. Ткач В.И., Кубасова Т.О., Шумилин Е.П. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия. – М.: ПРИОР, 2002. – 128 с.