

УДК 657.01

Шубенко Є.С.

ДВНЗ «Криворізький національний університет»

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ФОРМ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ПЕРЕДУМОВА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

У публікації підлягає розгляду питання щодо визначення поняття «реорганізація». Наводяться класифікаційні ознаки, за допомогою яких сформульовано деталізоване визначення терміну реорганізація з метою правильної побудови обліку власного капіталу в умовах реорганізації.

Ключові слова: реорганізація, залежні дочірні підприємства, корпоративні дочірні товариства, майнові інтереси власників, управлінська реорганізація, реорганізація бізнесу, корпоративна реорганізація.

Шубенко Е.С.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ ФОРМ РЕОРГАНИЗАЦИИ КОМПАНИЙ КАК ПРЕДПОСЫЛКА ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

В публикации подлежит рассмотрению вопрос об определении понятия «реорганизация». Приводятся классификационные признаки, с помощью которых сформулировано детализированное определение термина реорганизация с целью правильного построения учета собственного капитала в условиях реорганизации.

Ключевые слова: реорганизация, зависимые дочерние предприятия, корпоративные дочерние общества, имущественные интересы собственников, управленческая реорганизация, реорганизация бизнеса, корпоративная реорганизация.

Shubenko E.S.

ECONOMIC NATURE AND FORMS OF CLASSIFICATION AS A PREREQUISITE REORGANIZATION OF THE ACCOUNTING ORGANIZATION EQUITYBASIS

This publication is subject to considering the definition of "reorganization". We give classification criteria by which formulated a detailed definition of reorganization with the aim of building a proper accounting of equity in terms of reorganization.

The variety of approaches to accounting in the reorganization, which are used in the present, due to the large number of controversial issues associated with implementation, execution of the current accounting of business transactions and further reflected in the financial statements.

At present the problem of reorganization is important for the national economy. Due to the development of this area, making it necessary to reorganize specific procedures, development of uniform methods of accounting and reporting in the course of the reorganization. But this is impossible without a unified approach to the definition of reorganization. That is the essence of the process of reorganization, given enough great attention in the economic literature. But the authors give only generalized definition in which no detail about the characteristics of existing forms of reorganization. This is due to the fact that the forms of reorganization practically have in common, and therefore form a coherent definition of reorganization that would spread to the features of its forms is very difficult, because each form of reorganization has diverse features that distinguish one thing from another form.

Keywords: reorganization of dependent subsidiaries, corporate subsidiaries, the property interests of owners, management reorganization, restructuring of business, corporate reorganization.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Реорганізація — це достатньо складний і комплексний процес, в ході якого зачіпаються питання цивільного, адміністративного,

податкового і бухгалтерського законодавства. Різноманіття підходів обліку в умовах реорганізації, які використовуються у сьогоднішній, обумовлене великою кількістю суперечливих питань, які пов'язані з проведенням, оформленням в поточному обліку господарських операцій та подальше віддзеркалення в бухгалтерській звітності.

В даний час проблема реорганізації підприємств має велике значення для вітчизняної економіки. У зв'язку з розвитком даного напрямку, необхідне вироблення конкретних процедур реорганізації, розробка єдиної методики ведення бухгалтерського обліку і складання звітності в ході проведення реорганізації підприємства.

А це неможливо без єдиного підходу до визначення поняття реорганізація. Саме сутності процесу реорганізації підприємств, приділяється достатньо велика увага в економічній літературі. Але автори дають лише узагальнені визначення, в яких відсутня деталізація щодо характеристик існуючих форм реорганізації. Це пов'язане з тим, що форми реорганізації практично не мають спільних ознак, а тому сформувавши цілісне визначення реорганізації, яке б охопило особливості її форм дуже складно, оскільки кожна форма реорганізації має свої різнопланові ознаки, які саме і відрізняють одну форму від іншої.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Процес реорганізації є малодослідженим і небагато чисельним. Прерогатива в наукових пошуках належить українським та російським дослідникам, оскільки найбільша активність на сьогоднішній день таких процесів спостерігається саме на цих ринках.

Організаційні аспекти бухгалтерського обліку досліджували такі вітчизняні й зарубіжні вчені як Бутинець Ф.Ф., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Малюга Н.М., Пушкар М.С., Соколов Я.В. та ін., які розвивали теорію та методологію бухгалтерського обліку. Однак питання організації бухгалтерського обліку в умовах реорганізації залишається дискусійним та водночас ключовим в бухгалтерському обліку. На думку, проф. Г.Г.Кірейцев центром організації обліку в умовах реорганізації стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції [1, с. 7].

Проблемні моменти щодо бухгалтерського обліку майна і зобов'язань юридичних осіб в ході їх реорганізації врегульовано частково. Деякі з них розглядалися окремими науковцями та практиками, серед яких доцільно виділити І.Я. Назарову, Н.А. Литнєву, І.А. Михайлову-Станюту, Т. Насевич, Є.Н. Шибєко, С.Л. Коротаєва [2]. При цьому автори передбачають принципово різні підходи до вирішення зазначених проблем, тому дане питання є актуальним для дослідження.

Цілі статті. З метою правильної побудови обліку власного капіталу в умовах реорганізації необхідним є виділення класифікаційної ознаки реорганізацій для того щоб сформулювати деталізоване визначення терміну реорганізація з урахуванням особливостей її форм.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. З дня незалежності України розпочалося стрімке нарощення законодавчої бази, що пов'язане зі створенням та розвитком ринкової економіки в країні. Однією з прогалин вітчизняного законодавства є відсутність легального визначення поняття "реорганізація", яке об'єднує у собі такі процеси, як злиття, приєднання, поділ, виділення та перетворення.

Правові документи регламентують лише основні форми реорганізації юридичних осіб, а також загальний порядок її проведення. В той же час в економічній літературі зустрічаються більш різноманітні тлумачення поняття реорганізації юридичних осіб.

У широкому розумінні, під реорганізацією трактували злиття, приєднання, поділ, виділ, перетворення. Інакше кажучи, реорганізація – один з видів корпоративних дій, у результаті яких відбувається одночасне створення одного або кількох нових чи припинення одного або декількох колишніх (реорганізованих) юридичних осіб.

Провівши аналіз форм реорганізації, встановлено, що вони практично не мають спільних ознак, тому сформувавши всеохоплене визначення реорганізації, яке б охопило особливості її форм неможливо, оскільки кожна форма реорганізації має свої різнопланові ознаки, які саме і відрізняють одну форму від іншої. А дослідивши тлумачення сутності реорганізації з'ясовано, що різні автори дають узагальнені визначення, в яких відсутня деталізація щодо характеристик існуючих форм реорганізації.

Для більш повного усвідомлення терміну «реорганізація», вважаємо за необхідне виділити таку класифікаційну ознаку як «за збереженням незалежності юридичних осіб, які приймають участь у реорганізації», що в повній мірі підкреслює стан перерозподілу майнових інтересів власників (учасників). За цією ознакою підприємства, що приймають участь у реорганізації можна поділити на дві групи: залежні та незалежні юридичні особи.

Для розгляду цієї класифікаційної групи, необхідно розглянути сутність таких процесів, як реорганізація бізнесу та реорганізація юридичної особи.

Бізнес – це певна справа, якою переймається одна особа-власник (чи кілька осіб-власників), наймані працівники всіх рівнів, та включає в себе від двох до багатьох десятків структурних елементів, які знаходяться як в межах України, так і за її межами (компанії-нерезиденти).

Поняття «реорганізація», згідно із Великим енциклопедичним юридичним словником, трактується достатньо широко, як «перетворення або зміна структури чи організаційної форми підприємства, установи, організації, закладу тощо, а також перебудова будь-якої системи чи структури управління» [3].

Тому, реорганізацію бізнесу необхідно розглядати як прийняття управлінського рішення власником (власниками) бізнесу, щодо корпоративних і структурних перетворень, з метою зростання капіталу бізнесу (капіталу засновників, акціонерів).

Господарський кодекс (ст. 63.8, 126) зазначає, що у випадку існування економічної та організаційної залежності підприємства у формі участі в його статутному капіталі та/або управлінні, тобто перебуває у залежності від іншого підприємства, таке підприємство визнається дочірнім. При чому виділяється проста (асоційована залежність – «20% і більше») та вирішальна залежність (холдингова залежність – контроль над юридичною особою «50+1% і більше»)

Цивільний кодекс (ст.118) визначив, що залежним є господарське товариство (товариство з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерне товариство), якщо іншому (головному) господарському товариству належить двадцять або більше відсотків статутного капіталу товариства з обмеженою чи додатковою відповідальністю або двадцять чи більше відсотків простих акцій акціонерного товариства [4].

Проте чинний Державний класифікатор України і досі визначає дочірнє підприємство як «підприємство, єдиним засновником якого є інше підприємство (підприємство, залежне від іншого)» [5].

Згідно П(С)БО 19 дочірнє підприємство – це підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства, а материнське (холдингове) підприємство - це підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств. [6]. В свою чергу, контрольний пакет акцій - пакет із більше ніж 50 відсотків простих акцій акціонерного товариства [7].

Закон України «Про холдингові компанії в Україні» ототожнює холдингові компанії з акціонерними товариствами, які володіють, користуються та розпоряджаються холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств [8].

Таким чином, дочірні підприємства можуть діяти у двох видах:

- залежні дочірні підприємства;
- контрольовані дочірні підприємства (у вигляді унітарних, єдиним засновником яких є інше підприємство та корпоративних дочірніх підприємств, які створюються у різних організаційно-правових формах та є залежними від двох чи більше двох підприємств).

Отже, реорганізація бізнесу – це оптимізація організаційної структури (системи управління компанією) шляхом реорганізації підконтрольних або залежних юридичних осіб, при якій зберігається контроль (залежність) над однією (декількома) юридичною(ими) особою(ами)- правонаступником(ами) (рис. 1).

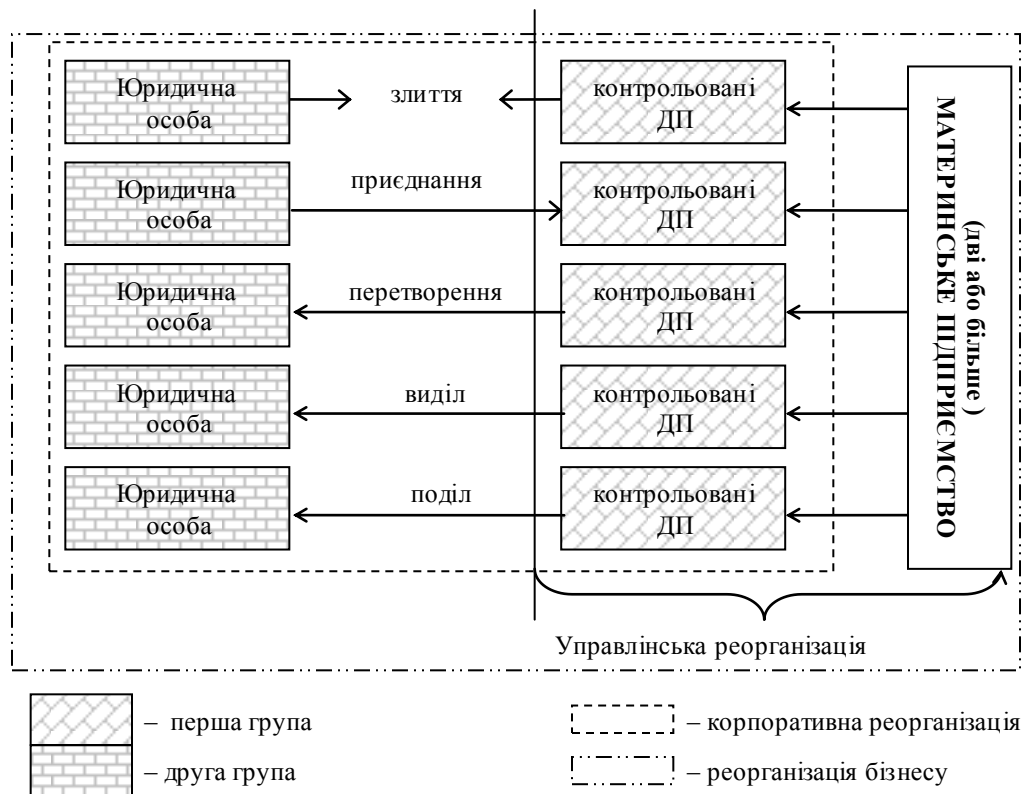


Рис. 1. Схема реорганізації бізнесу юридичної особи

Як бачимо з рис.1, відносини між материнською компанією та юридичними особами першої групи – це інвестиції у корпоративні дочірні підприємства, що є за своєю суттю управлінською реорганізацією, а відносини незалежних юридичних осіб з контрольованими дочірніми підприємствами, тобто першої та другої групи – це реорганізація юридичних осіб або корпоративна реорганізація, що в комплексі відповідає поняттю «реорганізація бізнесу» в межах корпорації.

Наступним кроком є доречним встановити наступну класифікаційну ознаку, як можливість проведення реорганізації залежно від статусу підприємств, які реорганізуються. Так, для корпоративних дочірніх підприємств прийнятна реорганізація у вигляді злиття, приєднання, поділ, виділ та перетворення, а для унітарних дочірніх підприємств лише злиття, приєднання та перетворення.

Слід зазначити, що реорганізація унітарних дочірніх підприємств відрізняється від реорганізації корпоративних дочірніх підприємств тим, що поділ та виділ, як форми реорганізації унітарного дочірнього підприємства, не можуть бути використані з огляду на неподільність статутного фонду таких дочірніх підприємств.

В свою чергу, робимо висновок, що у реорганізації можуть приймати участь як незалежні так і залежні юридичні особи, а також комбінація юридичних осіб (залежні і незалежні).

Висновки. Наведене групування дозволяє сформулювати більш деталізоване визначення реорганізації з урахуванням особливостей її форм з метою правильної побудови обліку власного капіталу в умовах реорганізації.

Реорганізація незалежних юридичних осіб – це ініціатива власників (виключенням є примусова реорганізація), у формі:

- злиття, шляхом: з'єднання капіталу у новоствореній юридичній особі; ліквідації декількох юридичних осіб та передачі усіх майнових прав та обов'язків за передавальним актом правонаступнику, яке супроводжується повним перерозподілом власності учасників;

- приєднання, шляхом: збільшення капіталу юридичної особи- правонаступника (перереєстрації); ліквідації діяльності одного або декількох юридичних осіб та передачі усіх майнових прав та обов'язків правопередників за передавальним актом правонаступнику, що супроводжується повним перерозподілом власності учасників;

- виділ, шляхом: перерозподілу майнових інтересів власників; передачі за роздільним актом відповідної частки капіталу до однієї або декількох новостворених юридичних осіб від юридичної особи «донора», яка після реорганізації продовжує самостійне існування;

- поділ, розподілу майнових інтересів власників, шляхом передачі за роздільним актом відповідної частки капіталу до однієї або декількох новостворених юридичних осіб- правонаступників, який ліквідується;

- перетворення, шляхом ліквідації юридичної особи та передачі її майна за передавальним актом, як єдиного майнового комплексу, новоствореній юридичній особі без зміни суб'єктивного складу власників (учасників).

Реорганізація залежних юридичних осіб – це зміна структури ведення бізнесу шляхом злиття, приєднання, поділу, виділу, перетворення залежних юридичних осіб, яка супроводжується збереженням (збільшенням) контролю над юридичною-особою- правонаступником з метою зростання капіталу бізнесу (капіталу власників (учасників)).

Реорганізація за участю залежних і незалежних юридичних осіб – це зміна структури ведення бізнесу шляхом злиття, приєднання, поділу, виділу, перетворення залежних та незалежних юридичних осіб, яка супроводжується посиленням контролю над юридичною-особою- правонаступником з метою зростання капіталу бізнесу (капіталу власників (учасників)).

Список використаних джерел:

1. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку [Текст] / Г.Г.Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. - № 20. – С.3-10.
2. Коротаев С.Л. Реорганизация юридических лиц: Правовые основы. Орг. аспекты. Бухгалт. учет и налогообложение: Практ. пособие / С.Л. Коротаев – Мн.: ОДО “Хоз-во и право”, 2003. – 100 с.; – Библиогр.: с. 95-100 (55 назв.). – ISBN 985-6685-12-5: 500 экз.
3. Великий енциклопедичний юридичний словник за редакцією акад. НАН України Ю.С.Шемшученка. – К.; ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2007. – С.769.
4. Цивільний кодекс України: Затверджено Верховною Радою України № 435-IV від 16.01.2003р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
5. Класифікація організаційно-правових форм господарювання ДК 002-2004, затверджена наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
7. Про акціонерні товариства: Закон України № 514-IV від 17.09.2008р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
8. Про холдингові компанії в Україні: Закон України № 3528-IV від 15.03.2006р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3528-15>.

Рецензент Шайкан А.В