

ПРИНЦИПИ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРИ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ШЛЯХОМ ВИДІЛУ ОКРЕМИХ ПІДРОЗДІЛІВ

Розглянуто особливості реорганізації підприємств шляхом виділу окремих підрозділів. Описано принципи формування обліково-аналітичної інформації за умов реорганізації. Визначено основоположне місце розподільчого балансу при виділі суб'єктів господарювання. Розкрито особливості відображення в обліку перехідних операцій з розподілу активів зобов'язань і капіталу із використанням транзитного рахунка.

Ключові слова: *реорганізація, виділ підприємства, розподільчий баланс, чисті активи.*

Питання реорганізації підприємства та її інформаційного забезпечення залишається актуальним завжди, особливо в сучасних, непростих для бізнесу умовах. Саме сьогодні необхідна надзвичайна чутливість і гнучкість щодо мінливих потреб ринку та змін нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку й оподаткування. Тому вітчизняні підприємства перебувають у постійному русі, об'єднуючись або поділяючись, перетворюючись або виділяючи в окремі юридичні особи свої структурні підрозділи. Одним із видів реорганізації є виділ з підприємства окремих підрозділів, що набувають права самостійної господарської одиниці. Цей вид реорганізації потребує більш детального дослідження через відсутність нормативно-правового забезпечення щодо оцінки та регулювання розподілу майна та зобов'язань при виділі суб'єктів господарювання в окрему структурну одиницю.

Реорганізація суб'єктів господарювання шляхом виділу була об'єктом досліджень таких вчених, як Х. Андерсон, А. Василенко, Н. Н. Клинов, Д. Колдуел, Б. Нидлз, В. Д. Новодворський, Г. В. Савицька, О. О. Терещенко та ін. Проте відображення в обліку таких реорганізаційних операцій, зокрема, пов'язаних з розподілом капіталу, активів і зобов'язань, є недостатньо розробленим і потребує подальшого дослідження.

Метою статті є відображення особливостей обліку операцій з реорганізації суб'єктів господарювання шляхом виділу. Ставиться завдання розкрити особливості і обґрунтувати рекомендації щодо відображення в обліку перехідних операцій з розподілу активів, зобов'язань і капіталу при виділі суб'єктів господарювання.

За своєю юридичною природою реорганізація у формі виділу є близькою до реорганізації шляхом поділу підприємства. Проте між ними існує суттєва відмінність. При поділі підприємство, що ділиться на кілька суб'єктів господарювання, перестає функціонувати, а всі права і зобов'язання повністю переходять до новоутворених структур. При виділі материнське підприємство функціонує й надалі, а до новоутворених суб'єктів переходить лише частина прав і зобов'язань. Тому помилковою, на нашу думку, є норма, закладена у ст. 19 Закону України "Про господарські товариства" [2], за якою при реорганізації у формі виділу припиняється діяльність товариства, а також те, що у ст. 59 Господарського кодексу України [3], що стосується припинення діяльності

суб'єкта господарювання, викладено порядок виділу нових суб'єктів за розподільчим актом (балансом).

Ще однією особливістю виділу є необов'язкове використання пропорційного принципу розподілу майна, прав та зобов'язань між основним підприємством і виділеним з нього суб'єктом господарювання. Цей фактор призводить до того, що виділ здійснюється без наперед спланованого обґрунтування, а якщо таке обґрунтування й проводиться, то лише з ініціативи підрозділу, що бажає відділитися, з тою метою, щоб довести, що виділений у самостійну одиницю підрозділ буде функціонувати ефективніше, ніж у складі материнського підприємства. Зустрічалися й випадки, коли з великого господарського товариства, реорганізованого в процесі приватизації з державного підприємства, виділялася окрема структурна одиниця, учасниками якої були певні вибрані особи (переважно, члени дирекції, правління). До них переходила найбільш ефективна частка майна (нове високопродуктивне обладнання, транспорт та ін.). А більшості інших акціонерів чи учасників материнського підприємства було залишено застаріле, розкомплектоване обладнання і значні суми зобов'язань за несвоєчасно сплаченою заборгованістю із заробітної плати, податків, використаних ресурсів і комунальних платежів.

Разом з тим, останнім часом підприємства щораз більше потребують аналітичної оцінки стратегічних цілей реорганізації шляхом виділу. Найбільша потреба в такій оцінці виникає тоді, коли за рахунок зазначених організаційно-технічних та правових заходів планується підвищити ефективність діяльності новоутворених структур, завоювати додаткові ринки виробничих ресурсів чи збуту продукції, здійснити більш широку спеціалізацію. Глибокого аналізу потребує ситуація, коли планується виділ певного окремого майнового комплексу з метою його оздоровлення, ліквідації чи продажу. В процесі такого дослідження потрібно зіставити витрати й вигоди, пов'язані з підготовкою та проведенням зазначених реорганізаційних процедур, оцінити грошові надходження, прибутковість чи збитковість суб'єктів до реорганізації.

Рішення про виділ за окремими напрямками, тобто з метою подальшого самостійного функціонування, продажу чи ліквідації мають базуватися на очікуванні того, що будуть досягнуті певні позитивні результати у вигляді додаткових вигод. Вигоди від виділу в окремі юридичні особи можуть бути різними – від розширення діяльності, спеціалізації, завоювання нових ринків і до виділення збиткового, неперспективного підрозділу з належним йому майновим комплексом, і залежатимуть від цілей виділу. Зокрема, передумовами до виділу окремої юридичної особи з наділенням її частиною акцій (часток) на пропорційній основі можуть бути: а) завоювання додаткових ринків виробничих ресурсів чи збуту продукції; б) поглиблення спеціалізації виробництва; в) досягнення більш ефективної діяльності виділеної структури; г) досягнення більшої ефективності материнської структури та ін.

З іншого боку, виділ з метою продажу здійснюється за умови, що: а) грошові надходження від продажу є вищими від поточної оцінки очікуваних грошових потоків від діяльності виділеного суб'єкта; б) наявне незбігання профілю діяльності виділеного майнового комплексу з напрямками діяльності основного суб'єкта.

Виділ з метою ліквідації здійснюється, якщо: а) ліквідаційна вартість активів перевищує поточну оцінку очікуваних грошових потоків від діяльності виділеної одиниці; б) необхідна добровільна ліквідація з метою запобігання подальшій збитковості чи через схильність до банкрутства.

Ліквідація майнового комплексу також супроводжується продажем за ринковими

цінами окремих його елементів (активів). На думку деяких авторів, ліквідація – це добровільний або вимушений банкрутством продаж активів комерційного підприємства. В результаті такої ліквідації суб'єкт може одержувати грошові надходження, які рідше повністю, а, зазвичай, частково покривають витрати, пов'язані з ліквідацією майнового комплексу. Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл зазначають, що активи товариства при його ліквідації продаються зі збитком, останній розподіляється між партнерами відповідно до раніше встановлених пропорцій (згідно зі статутним договором) [4, с. 257].

Часто у рамки реорганізації, як процедури виділу, вводять створення материнською компанією дочірніх підприємств. І це мотивується тим, що від одного підприємства відділяється частина майна, на базі якого утворюється інший суб'єкт як відокремлений підрозділ юридичної особи [1, с. 7]. Незважаючи на схожість багатьох процедур, між виділом і створенням дочірнього підприємства існує ряд принципових відмінностей, які не дозволяють вважати останнє реорганізацією (табл. 1).

Також до реорганізації шляхом виділу немає правових підстав відносити вихід з товариства одного або кількох учасників та створення ними нового суб'єкта. Вихід учасників з товариства супроводжується поверненням їм раніше здійснених внесків до статутного (додаткового) капіталу, виплатою належних сум прибутку (дивідендів), їхнім оподаткуванням тощо. До того ж у такій ситуації відсутні головні риси реорганізації у формі поділу чи виділу: правонаступництво, складання розподільчого балансу.

Таблиця 1

Принципові відмінності між виділом і створенням дочірнього підприємства

Показники	При виділі як одній з форм реорганізації	При створенні дочірнього підприємства (ДП)
1. Засновники (учасники, акціонери)	Деяка кількість власників (учасників, акціонерів основного підприємства)	Материнське підприємство, суб'єкт господарювання, яке створило ДП
2. Засновницькі документи	Протокол рішення зборів, установча угода, статут підприємства	Протокол рішення зборів, положення про створення ДП
3. правонаступництво	Виділений суб'єкт може бути правонаступником частини майна та зобов'язань основного підприємства	ДП не має статусу правонаступника
4. Статутний капітал	Формується шляхом поділу (виділу) статутного капіталу основного підприємства	Формується за рахунок активів материнської компанії та не впливає на статутний капітал
5. Створення майнового комплексу	Відбувається за рахунок розподілу майна та зобов'язань основного підприємства	Формується за рахунок грошових та майнових внесків материнської компанії до статутного капіталу ДП
6. Бухгалтерське оформлення	Розподільчий баланс, акти передачі майна	Акти передачі майна

Основним зведеним обліково-аналітичним документом, що супроводжує виділ з підприємства окремих господарських одиниць, є розподільчий баланс. Проте ні у вітчизняному законодавстві, ні у зарубіжних нормативних актах з обліку та управління принципам формування розподільчого балансу не надається належної уваги.

Допускаються неточності у формулюванні самої категорії. Наприклад, у п. 4 ст. 59 Господарського кодексу України [3] цей документ кваліфікується як “роздільний акт”, що є неоднозначним з розподільчим балансом, оскільки терміни “роздільний” та “розподільчий” несуть різне змістове навантаження. З іншого боку, нелогічно називати цей документ актом, тому що він має традиційну форму балансу з його активом і пасивом, відповідними розділами та статтями, складається на підставі зведених даних бухгалтерського обліку за підписами головного бухгалтера та керівника. Крім цього, передача конкретних видів майна та зобов’язань новоутвореним структурам оформляється локальними актами за підписами відповідальних осіб, що передають і приймають цінності чи борги.

Такий реорганізаційний баланс насамперед є обліково-аналітичним засобом, прийомом, з допомогою якого здійснюються трансформаційні перетворення, пов’язані з поділом майна, зобов’язань, капіталу підприємств, а також з його переходом до новоутворених структур у результаті набуття нового організаційно-правового статусу. З іншого боку, реорганізаційний баланс можна назвати моделлю фінансового звіту, на підставі якого визначається майновий і фінансовий стан:

- а) суб’єктів, що підлягають реорганізаційному перетворенню (заклучний баланс);
- б) новоутворених (реорганізованих) структур з метою забезпечення їх достовірною інформацією для продовження діяльності та управління господарськими процесами (вступний баланс).

Розподільчий баланс є невід’ємним елементом поділу чи виділу підприємства. Згідно з п. 2 ст. 107 Цивільного кодексу України [8], розподільчий баланс має містити положення про правонаступництво щодо всіх зобов’язань юридичної особи, що припиняє діяльність, усіх її кредиторів і боржників, у т. ч. зобов’язань, які оспорується сторонами.

В. Д. Новодворський вважає розподільчий баланс набагато ширшим за формою та змістом поняттям, ніж звичайний бухгалтерський баланс. Він виділяє такі блоки інформації, що визначаються за розподільчим балансом:

- а) загальна інформація про реорганізацію (повна назва юридичної особи, що підлягає реорганізації; організаційно-правова форма; вид реорганізації; правонаступництво);
- б) розподільчий бухгалтерський баланс з визначенням складу активів, зобов’язань, власного капіталу реорганізованої юридичної особи, а також їхній поділ між новоутвореними структурами;
- в) пояснення до розподільчого балансу щодо окремих статей активів, зобов’язань, капіталу [5, с. 32].

Як уже зазначалося, чинними нормативними актами не регламентується методика складання розподільчого балансу. В економічній літературі зустрічаються окремі джерела, в яких визначається алгоритм складання такого балансу. Прийнятною, на нашу думку, є послідовність формування розподільчого балансу, визначена Г. В. Савицькою, яка містить:

- а) визначення часток кожного учасника у статутному капіталі підприємства, що підлягає поділу;
- б) визначення чистих активів підприємства і права власників на них;
- в) складання розподільчого балансу;
- г) визначення чистих активів для кожного учасника поділеного суб’єкта, їхньої питомої ваги у загальних активах юридичної особи;

д) визначення відхилень чистих активів за розподільчим балансом від їхнього розподілу відповідно до установчих документів;

е) регулювання процесу розподілу власності [7, с. 658].

Разом з тим, існують певні особливості в обліку та складанні розподільчого балансу при виділенні нового суб'єкта господарювання. Найголовніша з них полягає у тому, що обов'язковим є поділ майна та зобов'язань на пропорційній основі. Це випливає з п. 2 ст. 107 Цивільного кодексу України, де зазначено, що після закінчення строку пред'явлення вимог кредиторами та задоволення чи відхилення цих вимог складається розподільчий баланс, який має містити положення про правонаступництво щодо всіх зобов'язань юридичної особи, що припиняються, всіх її кредиторів і боржників, у т. ч. зобов'язань, які оспорується ними. Звідси випливає, найперше, що розподільчий баланс повинен складатися після закінчення строку пред'явлення вимог кредиторами, тобто на дату не раніше 2-х місяців з дня публікації відомостей про прийняття рішення вищим органом управління – загальними зборами суб'єкта господарювання про його поділ або виділ.

По-друге, виділена в результаті поділу юридична особа є правонаступником лише за тими зобов'язаннями, які передані їй за розподільчим балансом.

По-третє, при виділі діяльність основного суб'єкта не припиняється, а за відділеною одиницею не обов'язковим є закріплення правонаступництва за певними боргами чи зобов'язаннями. правонаступником останніх й надалі може залишатися юридична особа, з якої виділені певні суб'єкти. Про цю норму зазначалося у Законі України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" № 2181-III від 21.12.2000 р., чинного до 01.01.2011 р., де було зазначено: "Реорганізація платника податків не спричиняє розподілу податкових зобов'язань або податкового боргу між таким платником податків і особами, створеними в процесі його реорганізації". Це означало, що при виділі податкові борги, як і інші зобов'язання, не підлягали обов'язковому розподілу між уже існуючим та новим суб'єктами на пропорційній основі.

З прийняттям Податкового кодексу України ця ситуація й надалі залишається не до кінця визначеною. Адже згідно з абзацом 2 ст. 153.15.2 вищенаведеного кодексу, "... у разі проведення реорганізації у формі поділу (виділення), що передбачає розподіл акцій (корпоративних прав) між акціонерами (учасниками) юридичних осіб, що утворюються внаслідок реорганізації, вартість таких акцій (корпоративних прав) в обліку акціонерів (учасників) визначається в сумі, що дорівнює вартості частки акцій (корпоративних прав) в юридичній особі, що реорганізується, пропорційній вартості чистих активів юридичної особи, що утворилася в результаті реорганізації, та загальної вартості чистих активів юридичної особи, що реорганізувалася" [6]. Звідси випливає, що при виділі лише чисті активи загалом розподіляються пропорційно до частки акцій (корпоративних прав) між акціонерами (учасниками) юридичних осіб, що утворюються при реорганізації, й відсутня конкретика щодо розподілу окремих зобов'язань та активів.

Вартість чистих активів юридичних осіб визначається за даними розподільчого балансу на дату його затвердження. При складанні розподільчого балансу у такому разі, на наш погляд, за новоутвореною господарською одиницею доцільно закріплювати правонаступництво лише за зобов'язаннями з тими кредиторами, якщо:

– встановлено, що визнане раніше зобов'язання стосується діяльності, яка виділяється у самостійну господарську одиницю (наприклад, заборгованість з оплати праці працівників, які переходять до новоутвореного суб'єкта);

– зобов'язання виникло в результаті ресурсного забезпечення господарського чи географічного сегмента, який виділяється, і ці ресурси за розподільчим балансом переходять до новоутвореної одиниці;

– існує ймовірність, що такі зобов'язання у новоутвореної особи й надалі будуть виникати (наприклад, будуть нараховуватися комунальні платежі, окремі податки та ін.).

Враховуючи те, що власний капітал розподіляється між суб'єктами виділу пропорційно до часток учасників, акціонерів; зобов'язання – з врахуванням наведених вище чинників; майно – відповідно до структури господарських чи географічних сегментів, сформованих цілісних майнових комплексів, при складанні розподільного балансу може не збігатись актив і пасив у частині поділеного майна та джерел його утворення. Для потреб вирівнювання активу і пасиву у розподільчому балансі, який є підставою для формування вступних балансів новоутворених суб'єктів, В. Д. Новодворський і Н. Н. Клінов пропонують використовувати такі балансуючі статті, як “Профіцит” та “Дефіцит”. У статті “Профіцит” при цьому робляться записи на різницю між сумарною вартістю закріплених активів та величиною капіталу і зобов'язань. Дефіцит виникає, якщо суб'єкту передано активів менше, ніж закріплена сума капіталу та зобов'язань [5]. Списувати профіцит чи дефіцит автори пропонують при наступній реорганізації або ліквідації суб'єкта господарювання.

Вважаємо, що цей підхід не можна вважати досконалим, оскільки для обліку такої різниці потрібно вводити окремі рахунки, на яких будуть з одного звітного періоду в інший переходити лише залишки профіциту (кредитовий) та дефіциту (дебетовий) без руху та відповідного економічного обґрунтування. Крім того, суми профіциту і дефіциту будуть означати наявність додаткової складової власного капіталу для одних суб'єктів та відповідно додаткових збитків для інших.

Через це логічним буде за узгодженням сторін прийняти відповідні рішення: за сумами зазначених різниць коригувати величину прибутку, що припадає за розподільчим балансом для кожного з утворених у результаті поділу суб'єктів. Попередньо, на момент складання реорганізаційного балансу доцільно закрити рахунки (субрахунки) фінансових результатів, списавши відповідні залишки на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)” та заклавши усі внутрішні субрахунки цього рахунка, як це робиться у кінці року.

При реорганізації шляхом виділу материнське підприємство не припиняє діяльності. Отже, в його обліку на відповідних рахунках потрібно відобразити операції з передачі майна, зобов'язань, списання капіталу вибулих у відділену господарську одиницю учасників. Враховуючи те, що суб'єкт поділу за розподільчим балансом передає частину майна та зобов'язання новоутвореній юридичній особі та щодо неї він виступає як кредитор, для обліку таких операцій доцільно використовувати як транзитний рахунок 68, субрахунок 3 “Внутрішньогосподарські розрахунки”. У дебет цього рахунка, як відображено на рис. 1, списується вартість визначених за розподільчим балансом і переданих за відповідними актами активів, зокрема, основних засобів інших необоротних активів за балансовою (залишковою) вартістю.

Знос основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, а також накопичена амортизація переданих нематеріальних активів списується за дебетом рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” та кредитом рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні активи”, 12 “Нематеріальні активи”. У такому ж порядку відображаються операції з передачі інших активів запасів, дебіторів, коштів.

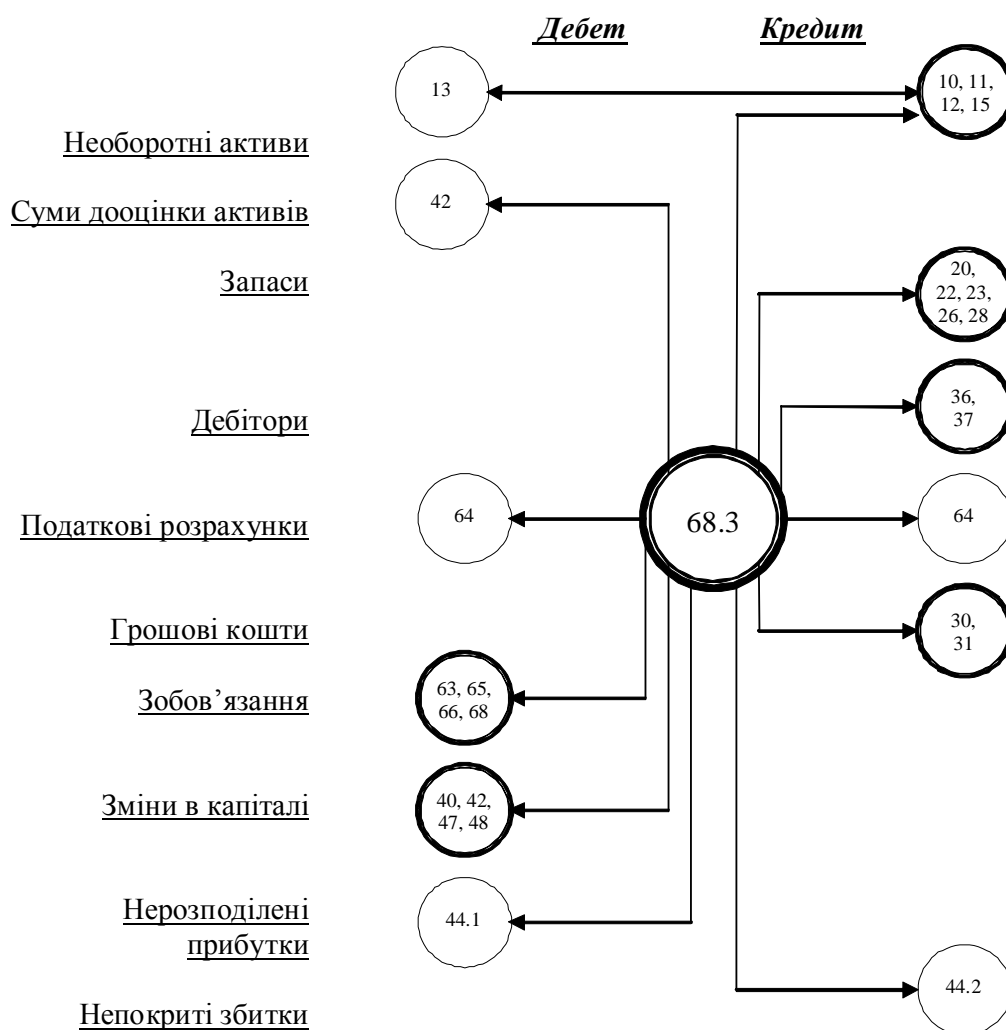


Рис. 1. Кореспонденція рахунків з передачі майна та зобов'язань у процесі виділу господарських суб'єктів

Примітка. Розроблено автором.

У кредит субрахунка 68.3 списуються передані правонаступнику зобов'язання перед кредиторами, інші залучені джерела, а також частка власного капіталу, що за розподільчим балансом належить учасникам новоутвореної господарської одиниці. Балансуючою операцією, що дасть змогу закрити субрахунок 68.3, має бути відображення належних новоутвореній структурі прибутків (збитків) за дебетом чи кредитом рахунка 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". З допомогою цього рахунка можуть бути скориговані деякі можливі невідповідності між балансовою вартістю переданих активів і пасивів, наприклад, через неподільність окремих видів майна, цільовий характер зобов'язань.

Підсумовуючи зазначимо, що на даний час недостатньо врегульованим є питання пропорційного розподілу активів та зобов'язань при виділі частини підприємства в окрему структурну одиницю. Тому при складанні розподільчого балансу за

новоутвореною господарською одиницею пропонуємо закріплювати правонаступництво лише за зобов'язаннями з кредиторами, якщо встановлено, що визнане раніше зобов'язання стосується діяльності, яка виділяється у самостійну господарську одиницю; зобов'язання виникло в результаті ресурсного забезпечення господарського чи географічного сегмента, який виділяється, і ці ресурси за розподільчим балансом переходять до новоутвореної одиниці; існує ймовірність, що такі зобов'язання у новоутвореної особи й надалі будуть виникати. Для відображення операції з передачі майна, зобов'язань, списання капіталу вибулих у відділену господарську одиницю учасників, а також для можливого коригування зумовлених непропорційним розподілом активів і зобов'язань невідповідностей між балансовою вартістю переданих активів та пасивів пропонуємо використовувати транзитний рахунок 68, субрахунок 3 "Внутрішньогосподарські розрахунки".

Література

1. Василенко А. Приєднання: правові аспекти та облік / А. Василенко // *Все про бухгалтерський облік*. – 2006. – № 94. – С. 7–13.
2. Закон України "Про господарські товариства" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Фин. и стат., 2000. – 495 с.
5. Новодворский В. Д. Формирование бухгалтерского баланса при реорганизации юридического лица / В. Д. Новодворский, Н. Н. Клинов // *Бухгалтерский учет*. – 2003. – № 20. – С. 32–36.
6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Савицька Г.. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – 668 с.
8. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

Редакція отримала матеріал 21 вересня 2011 р.