

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

НАЗАРОВА ІРИНА ЯРОСЛАВІВНА

УДК 657.336

**ОБЛІК ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ В УМОВАХ
РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ**

**Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

**АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Тернопіль - 2009

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Тернопільському національному економічному університеті Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України
Литвин Богдан Миронович,
Тернопільський національний економічний університет,
завідувач кафедри менеджменту організацій та
інвестицій

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Малюга Наталія Михайлівна,
Державна академія статистики, обліку та аудиту,
завідувач кафедри теорії бухгалтерського обліку

кандидат економічних наук, професор
Верига Юстина Андріївна,
Полтавський університет споживчої кооперації України,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Захист відбудеться 11 червня 2009 р. о 13 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11, корпус 11, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020, м. Тернопіль, майдан Перемоги, 3.

Автореферат розісланий 06 травня 2009 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук, доцент

М.П. Шаварина

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В умовах трансформаційних перетворень, пов'язаних з переходом України до ринкової економіки, відбулися суттєві зрушення у сфері організаційно-правової побудови підприємницької діяльності, взаємовідносинах між суб'єктами господарювання та їх власниками. Роздержавлення, приватизація, акціонування, формування корпоративних відносин при об'єднанні власників були першими формами реорганізації пострадянської економіки. Проте значна кількість підприємств у післяприватизаційний період опинились у складному становищі через неефективну виробничу та інвестиційну політику, відсутність фінансових ресурсів, низьку конкурентну здатність продукції, наслідки світової фінансово-економічної кризи.

З метою виходу з кризи, запровадження ефективних методів діяльності та управління багато підприємств й нині зазнають реорганізаційних змін. Реорганізація шляхом об'єднання, поділу, перетворення виступає важливою формою фінансового оздоровлення таких суб'єктів, призводить до перепрофілювання діяльності, зміни організаційно-правових відносин, додаткового залучення капіталу у підприємство.

В процесі реорганізації вирішується важливе соціально-економічне завдання: формування приватного власника на основі перетворень державних і колективних підприємств. Реорганізація є джерелом розширення ринків сировинних та енергетичних ресурсів, збуту продукції, важливим інструментом у вирішенні конфліктних ситуацій, що виникають між власниками підприємств.

Значних реорганізаційних змін зазнає будівельна галузь, оскільки у ній збереглася глибока спеціалізація та кооперація щодо проектування, виконання функцій забудовників, генпідрядників та субпідрядників, виробництва будівельних матеріалів та надання допоміжних послуг. Тому у будівництві важливе значення відводиться інформаційному забезпеченню реорганізаційних заходів, де основну роль відіграє облікова та звітна інформація.

Проблемам реорганізації суб'єктів господарювання, організації обліку та інформаційного забезпечення реорганізаційних процедур присвячені праці вітчизняних вчених І.О.Бланка, Ю.А.Вериги, С.Ф.Голова, З.В.Задорожного, І.В.Зятковського, Л.А. Костирко, В.М. Костюченко, Я.Д. Крупки, Б.М. Литвина, Н.М.Малюги, О.О.Терещенко та зарубіжних науковців Х.Андерсена, Дж.Блейка, С.Л.Брю, М.Ф.Ван Бреди, Н.Н.Клінова, Д.Колдуелла, К.Р.Макконелла, Б.Нідлза, В.Д.Новодворського, Я.В.Соколова, Є.С. Хендріксена та інших.

Водночас, потребують подальших досліджень наукові підходи до трактування категорійного апарату, обґрунтування видів та форм реорганізації, вдосконалення оцінки, обліку та розкриття інформації стосовно її проведення. Більшість науковців концентрують увагу на питаннях обліку та формування звітності звичайної діяльності, яка буде продовжуватись й надалі. Проте недостатньо досліджуються такі нестандартні та нетипові події, як організація обліку і звітності при об'єднанні суб'єктів, їх поділі чи перетворенні.

Саме значимість цих проблем, їх актуальність та необхідність вирішення й зумовили вибір теми, мету та основні напрями даного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту в інвестиційній сфері Тернопільського національного економічного університету «Дослідження і розробка методики та організації обліку і аудиту діяльності підприємств інвестиційного комплексу» (номер державної реєстрації 0102U007219), де автором розроблено методику консолідації капіталів у зведеному балансі і звітності об'єднаних підприємств будівельного комплексу. Здобувач є учасником держбюджетної фундаментальної теми (номер державної реєстрації 0108U002111) «Дослідження та розробка методологічних основ обліку, аналізу і контролю інвестиційної діяльності підприємств України», затвердженої наказом Міністерства освіти України від 27 листопада 2007 р. № 1044, та розробляє методику формування облікової політики при реорганізації підприємств будівельного комплексу.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є вироблення науково-обґрунтованих рекомендацій із вдосконалення обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності щодо реорганізації суб'єктів господарювання шляхом їх об'єднання, поділу чи перетворення.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- узагальнити теоретичні положення та уточнити економічну сутність поняття «реорганізація», її види, організаційно-правові форми;
- обґрунтувати варіанти і внести пропозиції щодо підвищення об'єктивності оцінки та відображення в обліку майна, зобов'язань, капіталу суб'єктів господарювання, що здійснюють реорганізацію;
- визначити інформаційні потреби при усіх можливих варіантах об'єднання підприємств, придатних для практичного застосування у будівництві, встановити елементи облікової політики, принципи і методику формування консолідованої звітності;
- систематизувати форми, правові підстави та інформаційний супровід поділу і перетворення суб'єктів господарювання;
- визначити роль і місце балансового узагальнення у проведенні реорганізації підприємств, розробити схеми його формування та коригування на події, що відбуваються після дати балансу;
- обґрунтувати потребу та запропонувати структуру і зміст методичних рекомендацій з обліку та формування звітності, необхідних для вироблення єдиної облікової політики при реорганізації суб'єктів господарювання.

Об'єктом дослідження є інформаційне забезпечення реорганізації підприємств шляхом їх об'єднання, поділу та перетворення.

Предметом дослідження виступає система обліку та розкриття інформації у звітності в умовах реорганізації суб'єктів господарювання.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження були використані такі наукові методи: узагальнення (при уточненні сутності, встановленні типів та видів реорганізації); методи індукції і дедукції, абстракції та формальної логіки (для узагальнення організаційно-правових форм, інформаційного забезпечення реорганізації); порівняння (для виявлення можливостей використання зарубіжного досвіду); методи документування, формалізації, моделювання (для вдосконалення документування, обліку та відображення у звітності операцій з реорганізації суб'єктів). У процесі обробки економічної інформації, побудови таблиць, графіків, алгоритмів та програм консолідації звітності групи об'єднаних підприємств застосовано сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

Дисертаційна робота базується на основах теорії системних досліджень, наукових розробках вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку і розкриття інформації щодо реорганізаційних перетворень на підприємствах, національних та міжнародних стандартах обліку, інструктивних матеріалах, факторологічних даних обліку і звітності будівельних підприємств Львівської, Тернопільської та Івано-Франківської областей.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні і практичному вирішенні наукової проблеми із удосконалення поняття та форм реорганізації підприємств, розробки систем обліку і розкриття інформації у звітності щодо їх об'єднання, поділу та перетворення. За підсумками дослідження отримано такі наукові результати:

вперше:

- встановлено особливе місце балансового узагальнення в інформаційному забезпеченні реорганізації суб'єктів господарювання, рекомендовано в теорії балансознавства виділяти окремою групою реорганізаційні баланси, що стосуються об'єднання, поділу та інших трансформаційних перетворень підприємств зі змінами організаційно-правового характеру;

удосконалено:

- інформаційне забезпечення процедури об'єднання підприємств, зокрема, таких його форм як придбання, злиття і приєднання суб'єктів. Усі ці форми використовуються в будівельній галузі з властивими їй правилами виробничої кооперації та глибокою спеціалізацією учасників об'єднань;
- принципи формування інформації, пов'язаної з обліком переходу майна, зобов'язань від однієї господарської одиниці до іншої з використанням транзитного рахунку, а також порядок обліку вилученого капіталу для його передачі новоутвореним структурам, що дозволить без додаткових розрахунків визначати за даними обліку і балансу фактично внесену величину статутного капіталу;
- методичні підходи до обліку подій, що виникли після дати складання розподільчого балансу і до часу державної реєстрації новоутворених господарських одиниць, які класифіковано на такі, що є продовженням звичайної діяльності, і події, що викликані самою реорганізацією;

- послідовність та методи складання об'єднувального балансу з вилученням внутрішніх інвестицій, внутрішньогосподарських розрахунків, внутрішньогрупових оборотів та сальдо, нереалізованих прибутків, виділення частки меншості; порядок формування при реорганізації розподільчого балансу із внесенням коригувальних записів на події, що виникли після дати його складання, що дозволяє якнайточніше визначати вартість майнового комплексу, величину та структуру капіталу і зобов'язань групи об'єднаних підприємств.

набули подальшого розвитку:

- трактування сутності реорганізації як системи організаційних заходів, які призводять до об'єднання, поділу чи перетворення юридичної особи й супроводжуються зміною її організаційно-правової форми та складу власників з вирішенням питань правонаступництва, що дозволить чіткіше відмежовувати в обліку і звітності реорганізацію від реформування, реструктуризації, створення філій, дочірніх підприємств;
- класифікація в обліку видів реорганізації шляхом введення ще двох додаткових ознак: за джерелами фінансування (зумовлено розширенням напрямів фінансового забезпечення реорганізації) та за ступенем добровільності (з появою чинників щодо здійснення реорганізації в примусовому порядку);
- зміст і структура організаційно-методичного забезпечення систем обліку та розкриття інформації, що дозволить виробити єдину облікову політику стосовно об'єднання, поділу та перетворення суб'єктів господарювання.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування в практичній діяльності запропонованих методів реорганізації, відображення в обліку та балансі інформації про майно, зобов'язання, капітал суб'єктів господарювання, що підлягають об'єднанню, поділу чи зазнають інших реорганізаційних перетворень.

Результати дисертаційного дослідження прийняті до впровадження будівельними підприємствами та об'єднаннями, зокрема ВАТ «Тернопільбуд» (довідка № 12/041 від 12.05.2008 р.), ЗАТ «ПБО «Львівміськбуд» (довідка № 01/285 від 26.06.2008 р.), ВАТ «БМФ «Івано-Франківськбуд» (довідка № 09-356 від 19.05.2008 р.), дочірнє підприємство «Бетоніка» (довідка № 12 від 28.04.2008 р.), ПМК «Ковельбуд» (довідка № 10-521 від 14.05.2008 р.) та використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка від 27.06.2008).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в ній, належать особисто автору.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, що викладено в дисертації, пройшли апробацію та отримали позитивну оцінку на міжнародних наукових конференціях «Проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу, контролю та аудиту у сфері надання послуг» (Тернопіль, 2005), «Генезис інституційної системи сучасної економіки України» (Чернівці, 2006),

«Моделювання систем і процесів обліку, аналізу і аудиту» (Київ, 2008) та всеукраїнських науково-практичних конференціях «Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи» (Тернопіль, 2005), «Становлення облікової політики в Україні» (Тернопіль, 2007), «Сучасні тенденції і проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу» (Тернопіль, 2007).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 15 наукових праць загальним обсягом 4,6 д.а., з яких особисто автору належить 4,1 д.а., з них у фахових виданнях опубліковано 11 наукових статей обсягом 3,6 д.а.

Структура і обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаної літератури. Основний зміст роботи викладено на 179 сторінках друкованого тексту. Робота містить 24 таблиці на 27 сторінках, 22 рисунки на 22 сторінках, 16 додатків на 21 сторінках. Список використаних джерел налічує 254 найменування на 17 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У розділі 1 «**Теоретичні засади реорганізації підприємств та її інформаційне забезпечення**» розглянуто сутність, передумови та форми реорганізаційних перетворень, методи оцінки активів та зобов'язань, загальні підходи до інформаційного забезпечення реорганізації підприємств.

Встановлено, що ключовими моментами при визначенні поняття «реорганізація» повинні бути зміна форми власності, організаційно-правового статусу та власників, вирішення питань правонаступництва. На підставі цього в дисертації уточнено зміст вищеназваного терміну. Водночас, зазначено, що до реорганізації недоцільно відносити реформування, реструктуризацію суб'єктів, створення філій, дочірніх підприємств, оскільки ці заходи не супроводжуються зміною власників, не стосуються правонаступництва.

Для вітчизняної практики характерними є два типи реорганізації підприємств, що викликано особливостями суспільно-економічного розвитку України, починаючи з 90-х років минулого століття:

- в умовах перехідної економіки – приватизація, акціонування, перепрофілювання діяльності, виникнення нових ринків сировини і збуту продукції, пошук ефективних шляхів розвитку;
- в умовах стабільного розвитку економіки – глобалізаційні аспекти у світовій економіці, жорстка конкуренція на міжнародному ринку та необхідність реалізації певних інноваційних підходів в діяльності і управлінні підприємством, попередження банкрутства та розв'язання конфліктних ситуацій між власниками.

В умовах фінансово-економічної кризи виникають нові фактори, що зумовлюють реорганізаційні процеси. Серед них можна виділити реорганізацію з метою диверсифікації фінансових джерел, економії сировинних і енергетичних ресурсів, скорочення виробництва, пошуку нових ринків збуту продукції та ін.

Динаміку змін організаційно-правового статусу суб'єктів господарювання відображено в табл. 1.

Таблиця 1.

Суб'єкти господарювання України за організаційно-правовими формами*

Види суб'єктів	На початок року			2007 до 1997	
	1997	2002	2007	К-ть	Разів
Всього суб'єктів (одиниць): в т.ч.	615686	889330	1133200	+517514	1,8
Державні підприємства	14158	9307	7359	-6799	0,5
Колективні підприємства	37666	37869	29330	-8336	0,8
Приватні підприємства	111644	206144	258536	+146892	2,3
Дочірні підприємства	5315	21097	22523	+17208	4,2
Орендні підприємства	3614	1625	1276	-2338	0,4
Спільні підприємства	9901	6024	5148	-4753	0,5
Акціонерні товариства	30922	35134	33084	+2162	1,1
Товариства з обмеженою відповідальністю	147738	241799	351750	+204012	2,4
Корпорації	332	648	842	+510	2,5
Концерни	353	385	403	+50	1,1
Інші об'єднання юридичних осіб	1194	2141	1880	+686	1,6

* За даними Статистичного збірника «Регіони України» за 2007 р. – Ч.2. / За ред. О. Г. Осауленка / Держкомстат України. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2008. – 823 с. – С.69.

Дані таблиці свідчать, що починаючи з 1997 р. спостерігається тенденція зменшення кількості державних, колективних, орендних та спільних підприємств. Зате, в результаті реорганізації значно збільшилась кількість дочірніх, приватних підприємств, товариств з обмеженою відповідальністю, акціонерних товариств, корпорацій, інших об'єднань юридичних осіб.

Якщо на початку і в середині 90-х років реорганізаційні перетворення були пов'язані в основному з приватизацією та акціонуванням державних підприємств, то в даний час при здійсненні господарської діяльності використовуються усі можливі форми реорганізації:

- злиття – передавання майна, прав і обов'язків правонаступникам з припиненням діяльності юридичних осіб, що об'єднуються;
- приєднання (придбання) – передавання (продаж) майнового комплексу, прав та обов'язків іншій особі- правонаступнику та припинення діяльності приєднаних юридичних осіб;
- поділ – утворення на базі однієї юридичної особи, яка ліквідується, кількох суб'єктів з передачею їм за розподільчим балансом відповідних часток майна та зобов'язань на умовах правонаступництва;
- виділ – виокремлення з юридичної особи, яка продовжує функціонувати, однієї або кількох новостворених одиниць з передачею їм частини майна, прав та зобов'язань;
- перетворення – зміна організаційно-правової форми, статусу суб'єкта зі збереженням за ним усіх прав та зобов'язань.

У процесі дослідження узагальнено можливі види реорганізації за різними класифікаційними ознаками: формальними – укрупнення чи подрібнення з можливими змінами структури майна та зобов'язань; моментом завершення

реорганізаційних процедур; фактом збереження чи ліквідації юридичної особи; типом підсумкового документа (розподільчий баланс чи передавальний акт). Запропоновано виділити ще дві класифікаційні ознаки, які можуть суттєво впливати на методика та організацію обліку і формування показників звітності при реорганізації:

- за джерелами фінансування доцільно розрізняти реорганізацію, що проводиться за рахунок власних коштів або ж із зовнішніх джерел (санатора, реаніматора, інвестора);

- за ступенем добровільності – реорганізацію, що здійснюється на добровільних засадах за рішенням власників суб'єкта, і таку, що проводиться в примусовому порядку: за рішенням суду, Антимонопольного комітету, через рейдерські захоплення та ін.

У другому розділі **«Методика обліку та розкриття інформації при об'єднанні підприємств»** досліджено організаційні форми об'єднання, елементи облікової політики, методи консолідації капіталів та принципи формування консолідованої звітності при злитті, приєднанні, придбанні суб'єктів господарювання.

Незважаючи на те, що відповідно до міжнародного стандарту фінансової звітності МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» та нової редакції національного П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» визнається в системі обліку і звітності об'єднання суб'єктів лише за методом придбання, автором запропоновано в системі обліку зберегти й такі методи як злиття та приєднання. Це особливо важливо для будівництва, оскільки будівельні об'єднання є глибоко спеціалізованими, функціонують на умовах виробничої кооперації і включають загальнобудівельні та спеціалізовані одиниці, управління механізації та виробничо-технологічної комплектації, промисловості будівельних матеріалів та обслуговуючі підрозділи. Зазначені варіанти об'єднання передбачені Господарським кодексом України. Саме у такій організаційній формі функціонують об'єднані в єдину економічну одиницю ВАТ «Тернопільбуд» - 16 учасників, ЗАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд» - 17 учасників, ВАТ «Будівельно-монтажна фірма «Івано-Франківськбуд» - 2 учасники (табл.2).

У такому складі зазначені об'єднання сформувалися за методом злиття в процесі приватизації і акціонування та продовжують функціонувати й нині. Консолідація капіталів за методом придбання у даному випадку може стосуватися лише нових підприємств, що придбані за кошти суб'єкта, до якого вони приєднуються. Якщо ж акціонери двох і більше компаній вирішили об'єднати свій бізнес в одну економічну одиницю, для них доцільно застосовувати метод злиття. Таке об'єднання капіталів спрощує процедуру реорганізації, не зачіпає оподаткування, оскільки відсутній сам факт купівлі-продажу.

Важливе значення при реорганізації суб'єктів повинна відігравати прийнята ними облікова політика, як сукупність принципів, методичних прийомів і процедур організації бухгалтерського обліку та формування

Таблиця 2.

Склад учасників деяких будівельних об'єднань (одиниць)

Показники	ВАТ «Тернопільбуд»	ЗАТ «ПБО «Львівміськбуд»	ВАТ «БМФ «Івано- Франківськбуд»
1. Підприємства загально-будівельної спеціалізації	7	2	1
2. Підприємства ремонтно-реставраційної спеціалізації	-	3	-
3. Спеціалізовані підприємства з виконання окремих видів робіт	2	3	-
4. Підприємства промислової спеціалізації	4	5	-
5. Підприємства комплектуючо-торговельного напрямку	1	2	-
6. Підприємства невиробничого призначення	2	2	1
Разом:	16	17	2
з них			
- самостійні структурні підрозділи з правом юридичної особи	16	-	1
- дочірні підприємства на самостійному балансі	-	17	1

звітності. До важливих питань, що мають враховуватися при формуванні облікової політики під час реорганізації підприємств, як при об'єднанні, так і при поділі, у дисертації запропоновано відносити:

- наявне майно та зобов'язання господарських одиниць, що підлягають реорганізації, повинні бути підтверджені даними проведеної інвентаризації;
- до реорганізованих суб'єктів переходять усі права та обов'язки їх попередників на основі передавального акту або розподільчого балансу;
- кінцем звітного періоду вважається дата реорганізації, на яку повинні бути складені баланс та інші форми звітності;
- звітність на дату реорганізації складається за формами і змістом подання річної фінансової звітності;
- дата складання такої звітності може не збігатися з кінцем календарного звітного періоду;
- майно та зобов'язання новоутвореної структури у консолідованому балансі при об'єднанні дорівнюватиме сумі балансів реорганізованих підприємств;
- при поділі вступні баланси новоутворених структур формуються за даними розподільчого балансу з врахуванням подій після дати балансу до моменту їх державної реєстрації.

У зв'язку з тим, що дата реорганізації в багатьох випадках може не збігатися з початком функціонування новоутворених господарських одиниць, а також з метою дотримання принципів безперервності та послідовності, для обліку транзитних операцій з передачі майна одного підприємства іншому в межах однієї юридичної особи в роботі запропоновано використовувати

рахунок 68, субрахунок 3 «Внутрішньогосподарські розрахунки», кореспонденція якого при об'єднанні суб'єктів подана на рис.1. Підставою для цієї пропозиції було те, що об'єднувані підприємства стають суб'єктами однієї групи, входять до однієї економічної одиниці і, як наслідок, між ними виникають внутрішньогосподарські розрахунки.

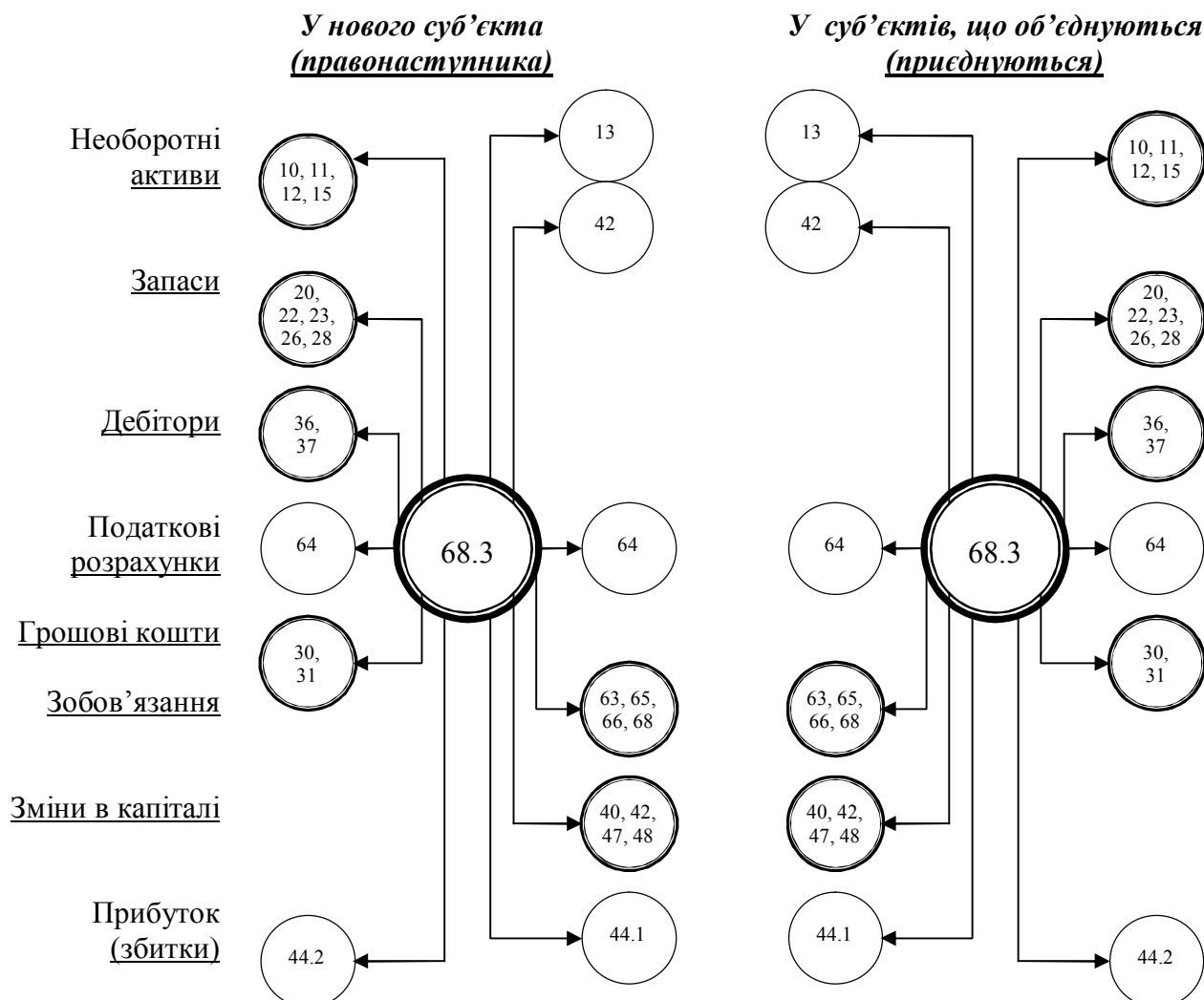


Рис. 1. Кореспонденція рахунків на основі передавального балансу об'єднаних підприємств

При складанні консолідованої звітності групи об'єднаних підприємств як єдиної економічної одиниці запропоновано використовувати розробну таблицю, яка сформована з використанням табличного процесора Microsoft Excel 2005 для Microsoft Windows 2005. Розроблена методика дозволяє в автоматичному режимі здійснювати узагальнення показників звітності, вилучати з валюти балансу та інших форм внутрішні інвестиції, внутрішньогрупові обороти і сальдо, а при необхідності встановлювати та відображати в окремому рядку балансу частку меншості.

В процесі дослідження встановлено, що при реорганізації суб'єктів баланс є не лише звітною формою з одномоментним відображенням майнового та фінансового стану, а й необхідним атрибутом при створенні, об'єднанні, поділі чи перетворенні, до якого зводяться усі результати обліку

реорганізовуваних підприємств і на якому базується уся облікова система новоутворених суб'єктів. Баланс є важливим механізмом, що пов'язує суб'єкт до і після реорганізації. Запропоновано в теорії балансознавства виділяти за окремою класифікаційною ознакою реорганізаційні баланси таких видів:

- а) об'єднувальні (зведені, консолідовані);
- б) розподільчі, що складаються при поділі чи виділі господарських суб'єктів;
- в) трансформаційні – заповнюються при перетворенні, зміні організаційно-правового статусу підприємства.

До реорганізаційних слід відносити також нульовий баланс, що передбачає умовну реалізацію активів з метою задоволення усіх зобов'язань, а також ліквідаційний баланс, призначений для визначення і розподілу вартості майна між кредиторами та власниками.

У третьому розділі «Облік та інформаційне забезпечення поділу і перетворення підприємств» зосереджена увага на методах поділу, виділу, перетворення суб'єктів та їх обліково-інформаційному забезпеченні.

Автором розроблено структурно-логічну схему формування розподільчого балансу, що передбачає ряд додаткових обліково-аналітичних процедур, які не стосуються звичайної діяльності, проте їх необхідно виконати в процесі заповнення балансу: встановлення складу учасників кожної новоутвореної в результаті поділу (виділу) одиниці з розподілом між ними статутного, додаткового капіталу, а також закріплення майна та зобов'язань. Це має супроводжуватися інвентаризацією і коригуванням оцінки окремих активів та зобов'язань, резервів та забезпечень, доходів та витрат майбутніх періодів, аудиторським підтвердженням та нотаріальним посвідченням (рис.2).

Розподільчий баланс служить відправною точкою при поділі підприємства. В дисертації обґрунтовано, що ділення суб'єкта на кілька самостійних одиниць має базуватися на інших принципах балансового узагальнення, розподілу майна між учасниками, ніж при ліквідації підприємства. Під час ліквідації розподіл майна здійснюється, виходячи з формули:

$$K = A - Z \quad (1)$$

де, **K** – сума власного капіталу, що належить учасникам після сплати зобов'язань (**Z**) за рахунок наявних активів (**A**).

Поділ підприємства запропоновано будувати за такою схемою балансового узагальнення:

$$K_i + Z_i = A_i \quad (2)$$

Виходячи із величини закріпленого за *i*-тою групою учасників, що створюють у результаті поділу нову господарську одиницю, власного капіталу (**K_i**), а також зобов'язань (**Z_i**), визначається обсяг і структура закріпленого за нею майна (**A_i**).

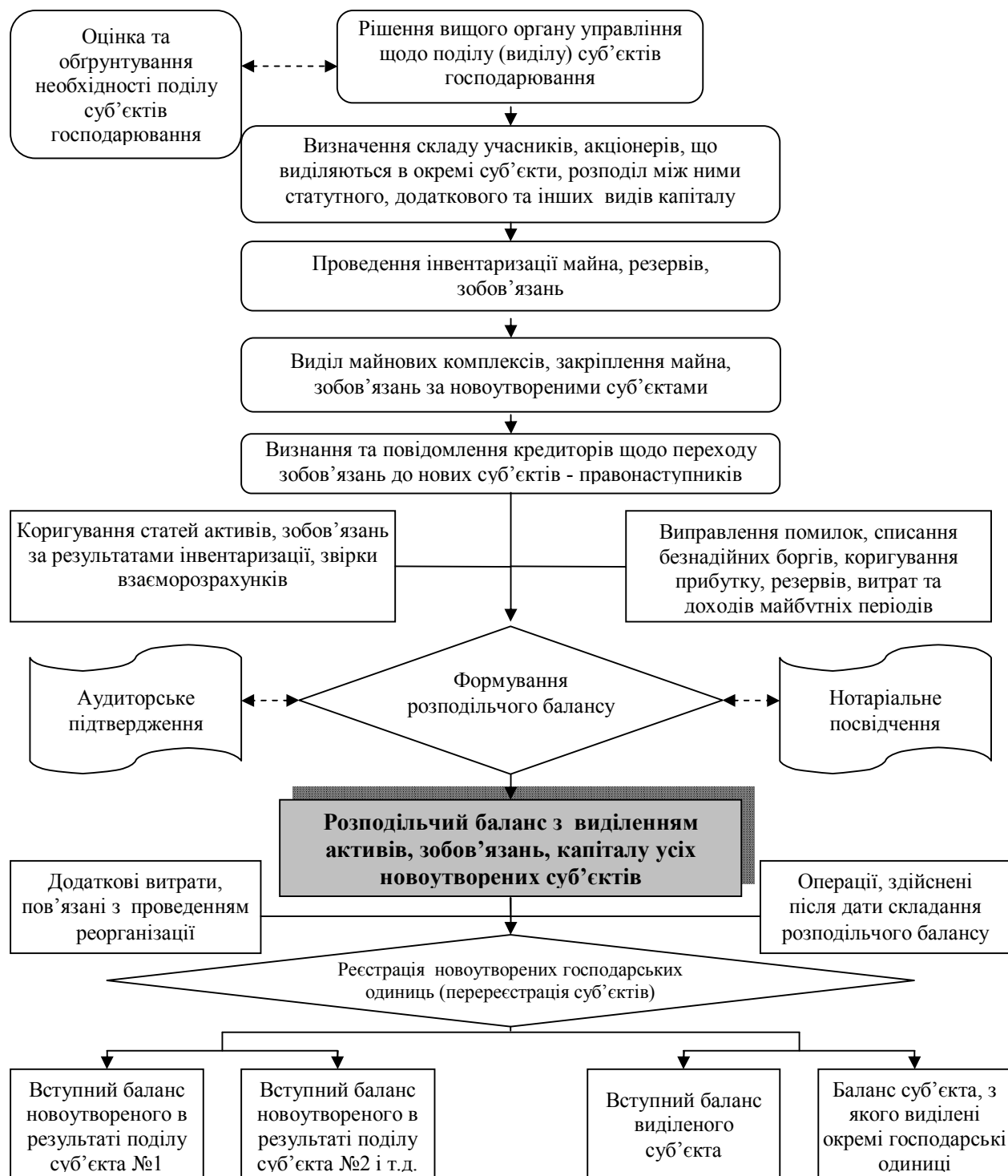


Рис. 2. Структурно-логічна схема формування розподільчого балансу

Найбільш складною процедурою при складанні розподільчого балансу є закріплення за новоутвореними суб'єктами зобов'язань. За новою господарською одиницею доцільно закріплювати правонаступництво лише за зобов'язаннями з кредиторами, коли:

- 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 сегменту, 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, за комунальними платежами, податками тощо).

Під розподілені таким чином зобов'язання, а також за відповідними частками власного капіталу доцільно виділяти майно для кожного новоутвореного суб'єкта. При поділі майна враховується структура географічних та господарських сегментів, сформовані цілісні майнові комплекси. Тому при складанні розподільчого балансу може не співпадати вартість виділеного майна (актив) з сумою закріпленого за кожною одиницею капіталу та зобов'язань (пасив). Для вирівнювання обох сторін балансу на суму зазначених різниць на підставі прийнятих учасниками рішень необхідно коригувати величину прибутку з внесенням відповідних записів на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Після дати складання розподільчого балансу і до моменту реєстрації новоутворених господарських одиниць (перереєстрації діючих суб'єктів) можуть виникати певні операції, які повинні бути внесені в облік та враховані при формуванні вступних балансів новоутворених суб'єктів. Ці операції запропоновано класифікувати як такі, що пов'язані з продовженням звичайної операційної діяльності, і ті, що спричинені самою реорганізацією суб'єкта господарювання.

Перші викликані тим, що підприємство у період реорганізації продовжує виробництво, надання послуг, здійснює реалізацію продукції, робіт, несе відповідні витрати і одержує доходи.

Друга група стосується суто реорганізаційних перетворень та пов'язана з витратами на її проведення: платежами за реєстрацію цінних паперів, державну реєстрацію новоутворених суб'єктів, юридичні, консультаційні, аудиторські послуги, коригування окремих статей, виправлення помилок за результатами аудиторських перевірок.

Ці операції запропоновано виділяти в обліку в окремому реєстрі і за підсумковими результатами проводити коригувальні записи при формуванні вступного балансу новоутворених (реорганізованих) господарських одиниць.

При здійсненні реорганізаційних перетворень, що пов'язані зі зміною організаційно-правового статусу чи форми власності суб'єкта (з державної, комунальної у приватну чи колективну; з колективної у приватну; всередині колективної з ТзОВ у АТ, з АТ у ТзОВ, з ЗАТ у ВАТ, з ВАТ у ЗАТ), вихідним документом з передачі майна, капіталу та зобов'язань є передавальний акт. Враховуючи те, що він крім констатації величини окремих складових майна та зобов'язань має містити інформацію про факти передачі активів і пасивів новому власнику, цей документ запропоновано будувати за центрами відповідальності із зазначенням конкретних матеріально-відповідальних осіб, керівників підрозділів, в обов'язки яких входить забезпечення тих чи інших зобов'язань, збереження матеріальних цінностей та інше.

Обов'язковою умовою при зміні організаційно-правового статусу господарських товариств є викуп акцій (часток) у акціонерів (учасників), які не бажають приймати участь у новоутвореній в процесі реорганізації структурі. Для відображення в обліку викуплених акцій доцільно використовувати рахунок 45 «Вилучений капітал». До того ж, записи на ньому рекомендовано робити за номінальною вартістю вилучених акцій, а не фактичною собівартістю, як цього вимагають діючі нормативні акти з обліку. Це дозволить без додаткових розрахунків визначати в обліку і балансі фактично внесену акціонерами суму статутного капіталу за схемою: заявлений (zareєстрований) статутний капітал (рах. 40) мінус неоплачений та вилучений капітал (відповідно рах. 46 та 45).

Дослідження показали, що реорганізація вимагає значної кількості додаткових операцій та процедур, виникає потреба у специфічній, невластивій для звичайної операційної діяльності інформації. У зв'язку з цим в дисертації запропоновано на рівні Міністерства фінансів України затвердити Методичні рекомендації з обліку та формування звітності при реорганізації підприємств. Розроблена в процесі дослідження структура і зміст таких Методичних рекомендацій передбачає визначення поняття, принципів та форм реорганізації, змісту та сфери використання об'єднувального, розподільчого і трансформаційного балансів, порядку розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності. Окремо викладено методику обґрунтування доцільності та ефективності реорганізаційних перетворень. Для оцінки ефективності реорганізації використані методи, що застосовуються при аналізі ефективності інвестиційних та інноваційних проектів. Зокрема, проведений розрахунок ефективності реорганізаційних заходів щодо придбання акціонерами ВАТ «Тернопільбуд» товариства «Тернобудмеханізація» засвідчив, що приєднаний майновий комплекс останнього, виходячи з величини чистого теперішнього доходу 2809,7 тис. грн., розрахованого на підставі звітності за 2007 р., і прогнозних дисконтованих даних про грошові потоки на наступні роки, окупиться за 5,8 років при значенні індексу доходності 0,17, а внутрішня норма доходності, визначена за методом ітерації, становить 6,3%.

Аналіз цих показників дає вичерпну інформацію про витрати на здійснення реорганізаційних заходів, дохід від них, приведений до теперішньої вартості через систему дисконтування, індекс доходності і термін окупності з врахуванням фактора часу, норми (%) дисконту, за якої можуть бути повернені інвестору понесені витрати.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукової проблеми з удосконалення поняття, типів і форм реорганізації підприємств, оцінки майна, обліку та розкриття інформації про реорганізаційні процеси. Це дає підстави для таких висновків:

1. Для вітчизняної економіки характерними є два типи реорганізації, що пов'язано, з одного боку, з роздержавленням і приватизацією,

перепрофілюванням діяльності та формуванням нового власника, намаганням вижити в умовах нестабільної перехідної економіки, з іншого, - обумовлено розвитком ринкових відносин: жорсткою конкуренцією та необхідністю освоєння нових ринків сировини, енергоресурсів, зростанням вартості акціонерного капіталу. Основними критеріальними ознаками, що визначають сутність реорганізації суб'єктів господарювання, є: зміна форми власності, зміна організаційно-правового статусу та власників суб'єктів, вирішення питань, пов'язаних з правонаступництвом.

2. Побудова системи обліку і звітності в значній мірі залежить від типу реорганізаційних перетворень. В дисертації рекомендовано розширити діючу класифікацію видів реорганізації. Зокрема, пропонується доповнити її групуванням за джерелами фінансування реорганізаційних процесів, оскільки крім внутрішніх джерел у даний час поширення набуває проведення реорганізації за рахунок коштів зовнішнього походження. Крім цього, облік та інформаційне забезпечення залежить від ступеня добровільності реорганізаційних заходів, ініціатором яких виступають не лише власники підприємства (на добровільних засадах), але й державні та інші органи, що вимагають примусових змін, частими є рейдерські захоплення.

3. Незважаючи на те, що міжнародними та національними обліковими стандартами пріоритетним визнається об'єднання бізнесу шляхом придбання одних суб'єктів іншими, у вітчизняній практиці таку реорганізацію доцільно проводити з використанням й інших методів – злиття, приєднання суб'єктів. Це дозволить активізувати реорганізаційні процеси, оскільки злиття (приєднання) не супроводжується купівлею-продажем, не вимагає оподаткування приєднуваного майна. Особливо це важливо для будівельної галузі, де традиційно збереглися будівельні об'єднання, які включають широке коло учасників будівництва (загальнобудівельні, спеціалізовані одиниці, управління механізації, підприємства промисловості будівельних матеріалів, управління виробничо-технологічної комплектації). Переведення їх на облік та консолідацію звітності за методом придбання, як цього вимагають міжнародні та національні стандарти обліку, не можна вважати раціональним, це призвело б до розбалансування системи взаємовідносин між членами таких об'єднань.

4. Використання того чи іншого методу об'єднання підприємств дає неоднакові результати у вартісній оцінці майна правонаступника. Загальна валюта балансу об'єднаних підприємств за методом придбання є нижчою, ніж при об'єднанні за методом злиття (приєднання). Це зумовлено тим, що з об'єднуючого балансу шляхом придбання вилучаються внутрішні інвестиції між підприємствами групи, а також внутрішньогрупові сальдо, внутрішньогрупові обороти, прибутки (збитки) від внутрішньогрупових операцій. Вони є характерними для будівельної галузі, оскільки більшість будівельних об'єднань утворені за принципами виробничої кооперації, глибоко спеціалізовані, включають розгалужену мережу проектних, забудівельних, генпідрядних та субпідрядних організацій, допоміжних, підсобних та обслуговуючих господарських одиниць.

5. З метою встановлення рівних умов для суб'єктів, що зазнавали реорганізаційних перетворень у різні періоди часу, об'єктивного відображення результатів в обліку пропонується запровадити такі вимоги:

- для акціонерних та інших господарських товариств розміри статутного капіталу не повинні бути нижчими за визначену законодавчо мінімальну межу;
- за допомогою інвентаризації встановити реальні джерела формування додаткового та іншого капіталу, організувати чіткий аналітичний облік за формами походження, видами та напрямками його використання;
- підприємствам, що проходили приватизаційну реорганізацію у різні періоди і які після цього проводили дооцінку (індексацію) майна, дозволити суму індексації спрямовувати на збільшення статутного капіталу з розподілом між учасниками, акціонерами пропорційно до раніше встановлених часток (акцій) без будь-якого оподаткування.

6. До найважливіших принципів, що мали б враховуватися при здійсненні обліку і складанні звітності під час реорганізації, слід віднести:

- усі активи, зобов'язання, права та обов'язки попередньо функціонуючого суб'єкта переходять до новоутворених структур;
- при злитті чи приєднанні, поділі чи виділі наявне майно та зобов'язання кожного суб'єкта має бути підтверджене проведеною інвентаризацією;
- сумарна вартість майна та зобов'язань за балансами новоутворених структур має відповідати даним звітності суб'єктів, що підлягали реорганізації;
- дату реорганізації доцільно вважати кінцем звітного періоду, на яку мають бути складені баланс та інші форми звітності;
- дата складання звітності не обов'язково повинна збігатися з кінцем календарного звітного періоду;
- дані передавального акту чи розподільчого балансу використовуються для складання вступних балансів новоутворених структур на дату початку їх діяльності, однак можуть бути корективи на події, що відбулися після дати складання розподільчого балансу до державної реєстрації нових одиниць;
- звітність на дату реорганізації складається за формами і змістом подання річної фінансової звітності.

7. Особливу роль при реорганізації відіграє балансове узагальнення інформації, оскільки за даними балансу здійснюється об'єднання активів, капіталу, боргових зобов'язань. Він служить підставою для поділу чи виділу окремих господарських одиниць. Баланс є головним інформаційним джерелом при перетворенні суб'єктів. Тому у теорії балансознавства запропоновано виділяти в окрему категорію реорганізаційні баланси, до яких відносити об'єднувальний (консолідований), розподільчий (для поділу чи виділу господарських суб'єктів), трансформаційний (складається при зміні організаційно-правового статусу суб'єкта), а також нульовий баланс та ліквідаційний баланси, оскільки вони стосуються питань погашення зобов'язань та розподілу майна між власниками.

8. Для відображення трансформаційних перетворень з передачі майна, капіталу, зобов'язань новоутвореним в результаті реорганізації господарським одиницям запропоновано використовувати транзитний рахунок 68, субрахунок

З «Внутрішньогосподарські розрахунки», оскільки реорганізація включає події, що не співпадають у часі, зокрема при: вилученні й анулюванні акцій попереднього суб'єкта і випуску та розповсюдженні акцій нової одиниці; реєстрації статутного капіталу і передачі майна, зобов'язань за передавальним актом чи розподільчим балансом та інші. При перетворенні акціонерного товариства в іншу форму для обліку вилучених акцій рекомендовано використовувати відповідний рахунок 45 «Вилучений капітал» з відображенням на ньому акцій за номінальною вартістю. Це дозволить без додаткових операцій визначати за даними обліку і балансу фактично внесену величину статутного капіталу за схемою: заявлений (zareєстрований) статутний капітал (рах. 40) мінус неоплачений та вилучений капітал (відповідно рах. 46 та 45).

9. Специфічними об'єктами обліку є події, які виникають після дати складання розподільчого балансу до моменту реєстрації новоутворених господарських одиниць. Такі події класифіковано на операції, пов'язані з продовженням здійснення звичайної поточної діяльності, і такі, що викликані самою реорганізацією суб'єкта. У зв'язку з цим, розроблена методика відображення зазначених операцій в обліку і наведено можливі коригувальні записи у розподільчому балансі з метою складання вступного балансу новоутвореного в результаті поділу суб'єкта.

10. На всіх етапах проведення реорганізації виникає потреба у додатковій специфічній інформації, що є невласивою для звичайної операційної діяльності. У дисертації запропоновано затвердити в уставленому порядку рекомендаційний документ, який би визначав основні принципи обліково-інформаційного забезпечення реорганізаційних перетворень. Розроблена структура і зміст таких Методичних рекомендацій з обліку та формування звітності при реорганізації підприємств передбачає обґрунтування доцільності та ефективності реорганізації, розкриття основних елементів облікової політики, форми та змісту об'єднувального, розподільчого і трансформаційного балансів при об'єднанні, поділі чи перетворенні суб'єктів, порядок розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Крупка І.Я. Про відповідність фінансової звітності міжнародним стандартам / І.Я. Крупка // Наукові записки ТАНГ. Вип.9 – Тернопіль: ТАНГ, 2001. – С. 183-185 (0,3 д.а.).
2. Крупка І.Я. Принципи обліку та розкриття інформації про інвестиційні процеси на підприємстві / І.Я. Крупка, Я.Д. Крупка // Наукові записки ТАНГ. Випуск 10. – Тернопіль: ТАНГ, 2001. – С. 39-42 (0,3 д.а.) Особистий внесок пошукувача – розкриття принципів обліку та формування звітної інформації об'єднаних спільними інвестиціями підприємств.
3. Крупка І.Я. Нова звітність про рух грошових коштів / І.Я. Крупка // Вісник ТАНГ. Випуск 18. – Тернопіль: ТАНГ, 2001. – С.121-122 (0,2 д.а.).

4. Крупка І.Я. Принципи і суттєві обмеження інформаційного забезпечення інвестиційної діяльності підприємства / І.Я. Крупка, Я.Д. Крупка //Наукові записки Тернопільського держ. педагог. університету ім. В.Гнатюка. Серія «Економіка». Випуск 11. – Тернопіль: ТДПУ, 2002 – С. 144-146 (0,3 д.а.)
Особистий внесок пошукувача – визначення принципів формування звітної інформації пов'язаних в результаті інвестування підприємств.
5. Крупка І.Я. Деякі аспекти відображення капіталу у звітності підприємства / І.Я. Крупка //Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В.Даля. Вип. №2 (60). – Луганськ: СЛУ, 2003. – С. 163-166 (0,3 д.а.).
6. Назарова І.Я. Реорганізація підприємницької діяльності і проблеми розкриття інформації / І.Я. Назарова //Вісник НУВГП. Економіка. Ч.ІІ. Випуск 4 (28). – Рівне: НУВГП, 2004. – С. 160-165 (0,4 д.а.).
7. Назарова І.Я. Роль аудиту в проведенні санації, реорганізації, ліквідації підприємства / І.Я. Назарова //Наукові записки. Збірник наукових праць ТАНГ. Випуск 14. – Тернопіль: ТАНГ, 2005. – С. 171-173 (0,3 д.а.).
8. Назарова І.Я. Проблеми інформаційного забезпечення реорганізації та ліквідації підприємства / І.Я. Назарова // Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства: зб. наук. праць. Вип. 58. – Харків: НТУ «ХПІ», 2005. – С. 164-166 (0,3 д.а.).
9. Назарова І.Я. Організаційні форми та обліково-аналітичне забезпечення реорганізації підприємств / І.Я. Назарова //Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С. 312-316 (0,4 д.а.).
10. Назарова І.Я. Балансове узагальнення результатів об'єднання підприємств / І.Я. Назарова //Науковий вісник Чернівецького університету. Вип.334. Економіка. – Чернівці: Рута, 2007. – С. 76-79 (0,3 д.а.).
11. Назарова І.Я. Роль і функції балансу при поділі суб'єктів господарювання / І.Я. Назарова // Галицький економічний вісник. Вип.3 – Тернопіль: ТДТУ, 2008 – С. 136-141 (0,5 д.а.).

В інших виданнях:

12. Назарова І.Я. Форми реорганізації підприємства та їх облікове забезпечення / І.Я. Назарова //Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТДЕУ: Вип.12. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 235-237 (0,2 д.а.).
13. Назарова І.Я. Інвестиційні процеси при перетворенні підприємств: критерії визнання та інформаційне забезпечення / І.Я. Назарова //Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи: зб. мат. Всеукр. наук.-практ. конф. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2005. – С. 211-214 (0,3 д.а.).
14. Назарова І.Я. Облікова політика при реорганізації підприємств / І.Я. Назарова, Я.Д. Крупка //Становлення облікової політики в Україні: тези доповіді на всеукр. наук. конференції 18-19 травня 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 131-133 (0,2 д.а.)
Особистий внесок пошукувача – визначення принципів оцінки та обліку при об'єднанні і поділі підприємств.

15. Назарова І.Я. Про методи консолідації капіталів у будівельних об'єднаннях / І.Я. Назарова // Сучасні тенденції і проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу: матеріали всеукр. наук. практ. конф. 29-30 листопада 2007 р. – Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. – С. 180-183 (0,3 д.а.).

АНОТАЦІЯ

Назарова І. Я. Облік та розкриття інформації в умовах реорганізації підприємств. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2009.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню теоретичних та методичних засад обліку, висвітленню особливостей розкриття інформації в умовах реорганізації підприємств.

У дисертації визначено зміст поняття реорганізації, її сутність та загальні підходи до інформаційного забезпечення, висвітлено форми реорганізаційних перетворень та удосконалено систему їх класифікації. Викладено методи оцінки активів та зобов'язань, елементи облікової політики, методи консолідації капіталів при об'єднанні. Обґрунтовано принципи формування консолідованої звітності з елімінуванням внутрішньогосподарських розрахунків, внутрішньогрупових оборотів та сальдо, прибутків (збитків) від внутрішньогрупових операцій.

Розроблено структурно-логічну схему формування розподільчого балансу, методика відображення в обліку подій, що виникли після дати його складання і до моменту державної реєстрації новоутворених господарських одиниць.

Ключові слова: реорганізація, об'єднання, злиття, придбання, поділ, перетворення, облік, звітність, розкриття інформації, консолідація, об'єднувальний баланс, розподільчий баланс, трансформаційний баланс.

АННОТАЦИЯ

Назарова И. Я. Учет и раскрытие информации в условиях реорганизации предприятий. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 - бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). - Тернопольский национальный экономический университет. Тернополь, 2009.

Диссертационная работа посвящена исследованию теоретических и методических принципов учета, особенностей раскрытия информации в условиях реорганизации предприятий. В диссертации определено содержание понятия реорганизации, ее сущность и общие подходы к информационному обеспечению.

Реорганизация определена как система организационных мер, которые приводят к объединению, делению или преобразованию юридического лица и сопровождаются изменением организационно-правовой формы, состава владельцев имущества, капитала и обязательств с решением вопросов правопреемственности.

Усовершенствована система классификации реорганизации путем введения еще двух дополнительных признаков, которые имеют существенное влияние на методику учета и составление отчетности: по источникам финансирования, когда реорганизационные мероприятия оплачиваются за счет собственных источников предприятия или средств внешнего происхождения; по степени добровольности, где следует выделять добровольную реорганизацию по инициативе владельцев и ту, что проводится в принудительном порядке по решению суда, Антимонопольного комитета, путем рейдерского поглощения и пр.

В диссертации обоснована целесообразность объединения предприятий не только путём приобретения, но и с использованием методов объединения и присоединения субъектов. Это позволит активизировать реорганизационные процессы, поскольку в таком случае отсутствует факт купли – продажи, не требуется обложения налогами присоединенное имущество.

Изложены методы оценки активов и обязательств, элементы учетной политики, методы консолидации капиталов при объединении с использованием транзитного счета 68, субсчета 3 «Внутрихозяйственные расчеты». Обоснованы принципы формирования консолидированной отчетности с исключением из нее внутренних инвестиций, внутрихозяйственных расчетов, внутригрупповых оборотов и сальдо, прибылей (убытков) от внутригрупповых операций.

Установлено, что при реорганизации баланс является необходимым атрибутом для объединения, деления или преобразования, на котором базируется вся система бухгалтерского учета предприятия. Поэтому в теории балансоведения целесообразно выделять реорганизационные балансы таких видов: а) объединительные (сводные, консолидированные); б) распределительные – составляются при делении или выделении хозяйственных субъектов; в) трансформационные – заполняются при преобразовании, изменении организационно-правового статуса предприятия. К реорганизационным также целесообразно относить нулевой и ликвидационный балансы, потому что они касаются вопросов погашения обязательств перед кредиторами и распределения имущества между собственниками.

Разработана структурно-логическая схема формирования распределительного баланса, предусматривающая ряд дополнительных учетно-аналитических процедур, которые не касаются обычной деятельности, но их необходимо выполнить в процессе реорганизации путем деления или выделения субъектов.

Для выравнивания сторон распределительного баланса при несоответствии выделенного каждой единице имущества, капитала и обязательств на основании принятых участниками решений предлагается корректировать величину прибыли с внесением соответствующих записей на счет 44 «Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)».

После даты составления распределительного баланса и к моменту регистрации вновь образовавшихся хозяйственных единиц (перерегистрации действующих субъектов) могут возникать определенные операции, которые должны учитываться при формировании вступительных балансов новых субъектов.

Эти операции можно классифицировать на такие, что связаны с продолжением обычной операционной деятельности, и те, что вызваны самой реорганизацией субъекта хозяйствования. В диссертации изложена методика отображения в учете таких операций.

Для принятия объективной учетной политики реорганизуемыми предприятиями предложены к разработке Методические рекомендации по учету и формированию отчетности при реорганизации предприятий, структура и содержание которых предусматривает методику обоснования целесообразности и эффективности реорганизации, элементы учетной политики при построении объединительного, распределительного и трансформационного балансов, глубину изложения информации в Примечаниях к финансовой отчетности.

Ключевые слова: реорганизация, объединение, слияние, приобретение, деление, преобразование, учет, отчетность, раскрытие информации, консолидация, объединительный баланс, распределительный и трансформационный баланс.

ANNOTATION

Nazarova I. Y. Accounting and the disclosure of the information in the conditions of the enterprises' reorganisation. - the Manuscript.

Thesis for Candidate Degree in Economics, speciality 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (types of economic activities). – Ternopil National Economic University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2009.

The dissertation is focused on the research of theoretical and methodical principles of the accounting, the illumination of the peculiarities of disclosure of the information in the conditions of the enterprises' reorganisation.

In the dissertation the content of the concept of reorganisation, its essence and the general approaches to the informational supply are determined, the forms of the reorganizational transformations are enlightened and the classification system is improved. Estimation methods of the assets and obligations, elements of the registrational policy, consolidation methods of capitals during the amalgamation are elicited. Formation principles of the consolidated reporting with the elimination of intraeconomic calculations, intragroup turns and balance, profits (losses) from the intragroup operations are proved.

The structurally-logical scheme of formation of the distributive balance, the display of the technique in the events of account that have appeared after the time it was created and by the time of the state registration of the new formed economic units are developed.

Keywords: reorganisation, association, merge, acquisition, division, transformation, accounting, reporting, disclosure of an information, consolidation, uniting balance, distributive balance, transformational balance.