

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.

УДК 08.75.73

Ірина Назарова

РОЛЬ І ФУНКЦІЇ БАЛАНСУ ПРИ ПОДІЛІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

***Резюме.** Розглядаються питання щодо ролі і значення бухгалтерського балансу при поділі підприємств. Розкривається послідовність формування розподільчого балансу як важливої складової реорганізації суб'єктів господарювання*

Resume.

***Ключові слова:** реорганізація, об'єднання, поділ, виділення, баланс, розподільчий баланс, трансформаційний баланс.*

В умовах значних трансформаційних перетворень, пов'язаних з переходом економіки України до ринку, відбуваються суттєві зрушення у сфері організаційно-правової побудови взаємовідносин між суб'єктами господарювання та їх власниками. Сфера підприємницької діяльності за останній час зазнала й надалі зазнає суттєвих реорганізаційних змін.

Роздержавлення, приватизація, акціонування, формування корпоративних відносин при об'єднанні власників, поділ чи виділення суб'єктів господарювання потребують відповідного обліково-аналітичного забезпечення, достовірної інформації про майновий та фінансовий стан на момент реорганізації. Відправною точкою, важливим інформаційним джерелом при об'єднанні чи поділі підприємств виступає бухгалтерський баланс. У науковому світі сформувалася цілісна теорія балансознавства.

Проф. Малюга Н.М. стверджує, що наука про бухгалтерський баланс зародилася на базі окремої галузі права – балансового, у надрах німецької наукової бухгалтерської школи [3, с.125-126]. Відомі теорії статичного балансу І.Ф. Шера та динамічної його моделі Е. Шмаленбаха. Проф. Малюга Н.М. виділяє ще й теорії органічного балансу Ф.

Шмідта, єдинамічного балансу Г.Замерфельда, абсолютного балансу М. Помазкова, номінального балансу В.Рігера. Багато з них у різні часи підпадали під нищівну критику. Наприклад, створення динамічних балансових моделей проф. Я.В. Соколов називає „втечею від дійсності у світ зручних і виправданих ілюзій”, оскільки такий підхід лише створює видимість стабільності господарського життя і є наслідком тріумфу науки над здоровим глуздом [6, с.54]. Американський вчений В.Патон стверджує, що активи і пасиви балансу є рівними тільки тому, що так хочуть бухгалтери. Більшість же науковців зводять баланс до „фотографії Ріплі” (за В.Ріплі баланс схожий на фотографічний знімок, на якому фіксується фінансовий стан фірми на певний момент [7, с. 283]).

Водночас баланс, як один із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, виконує дуже важливу інформаційну функцію при об'єднанні і особливо при поділі підприємств. Балансовий метод дозволяє об'єктивно розподілити майно, зобов'язання, капітал між новоутвореними в процесі поділу суб'єктами.

Метою даної статті є теоретичне обґрунтування важливості балансу (особливо розподільчого) не лише як звітної форми, але й необхідної обліково-аналітичної компоненти при поділі чи виділенні підприємств. Ставиться завдання розкрити основні правила та послідовність формування розподільчого балансу як зв'язкової ланки між суб'єктом, що підлягає поділу, та новоутвореними господарськими одиницями.

Відповідно до національного цивільного та господарського законодавства головним зведеним обліково-аналітичним документом, що супроводжує поділ підприємства чи виділення з нього окремих одиниць, є розподільчий баланс. На жаль, ні у вітчизняних, 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 Господарському кодексі України 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, зазвичай, 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.

Якщо теоретичному обґрунтуванню об'єднувального (зведеного, консолідованого) балансу у вітчизняному обліковому законодавстві приділяється достатня увага, є відповідні стандарти щодо об'єднання підприємств (П(С)БО 19) та складання консолідованої звітності (П(С)БО 20), то реорганізація суб'єктів господарювання шляхом поділу чи виділення спеціальними нормативними актами не регламентується. Виключення може складати, хіба що, П(С)БО 27 „Діяльність, що припиняється”. За ним на підприємстві може бути виділено операційно географічний чи господарський сегмент відокремленої частини діяльності з метою складання фінансової звітності, якщо активи, зобов'язання, доходи та витрати, безпосередньо пов'язані із зазначеною діяльністю, що припиняється. На підставі цього при продажі чи ліквідації активів, без яких діяльність, що підлягає припиненню, надалі практично неможлива, такий сегмент діяльності у момент здійснення відповідних операцій повинен бути відділений від іншої операційної діяльності в обліку та при складанні фінансової звітності. А це означає, що за розподільчим балансом повинні бути відділені активи, зобов'язання, результати діяльності. Хоча такий баланс не можна вважати повноцінним, а сам факт відділення частини діяльності – реорганізацією шляхом виділення, оскільки відсутній розподіл статутного капіталу, немає правонаступництва тощо.

У теоретичних розробках і на практиці зустрічаються й інші форми балансового супроводу певних реорганізаційних процесів, пов'язаних з поділом чи припиненням діяльності підприємств: складання так званих нульових, трансформаційних, ліквідаційних балансів. На наш погляд, для реорганізаційних процесів, які супроводжуються проміжним чи перехідним балансовим узагальненням інформації про активи, зобов'язання, капітал суб'єктів, що підлягають об'єднанню, поділу чи перетворенню, такі баланси слід об'єднати в окрему категорію, назвавши їх реорганізаційними.

Такий реорганізаційний баланс, насамперед, є обліково-аналітичним засобом, прийомом з допомогою якого здійснюються трансформаційні перетворення, пов'язані з об'єднанням чи 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 та 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).

Реорганізаційні баланси, на нашу думку, можуть бути кількох видів:

1. Об'єднувальний баланс, у якому відображена інформація, пов'язана з об'єднанням кількох суб'єктів, їх активів, зобов'язань, капіталу.

2. Розподільчий баланс, що відображає процес поділу, виділення господарських суб'єктів з визначенням для кожної нової особи структури та вартісних показників активів, зобов'язань, капіталу.

3. Трансформаційний баланс, що складається у момент перетворення підприємства, набуття ним нового організаційно-правового статусу, зміни форми власності. При складанні трансформаційного балансу не так важливо відобразити активи і зобов'язання, оскільки вони, зазвичай, у повному обсязі переходять до новоутвореної структури (хіба що може бути уточнена їх оцінка), як процес формування статутного та інших видів капіталу. Це пов'язано з тим, що при зміні форми власності капітал державного підприємства переходить у процесі викупу (приватизації, роздержавлення) до колективного чи приватного власника. І навіть при перетворенні товариства з обмеженою відповідальністю у акціонерне товариство чи навпаки капітал суб'єкта зазнає значних змін, пов'язаних з об'явленням, реєстрацією, продажем-викупом акцій, сумарна вартість яких буде формувати статутний капітал товариства. Усе це повинно бути зафіксоване у аналітичному та синтетичному обліку та відображене у балансі трансформованого підприємства.

До реорганізаційних балансів можна також віднести відомі в обліковій теорії нульовий та ліквідаційний баланси. Нульовий баланс, на наш погляд, це перехідний баланс, який передбачає умовну реалізацію активів та задоволення зобов'язань з врахуванням того, що діяльність підприємства буде продовжуватися. Ліквідаційний баланс призначений для визначення вартості майна підприємства у ринкових цінах з метою розподілу цієї вартості між кредиторами та власниками.

В обох випадках присутні юридичні підходи до оцінки та розподілу власності виходячи з принципів: визнання структури майна та складу його власників (учасників), розподіл майна між учасниками, зміна (передача) прав та обов'язків, продовження діяльності. Якраз подібні принципи й властиві реорганізації підприємства: зміна організаційно-правової форми, статусу та власників підприємства; правонаступництво; продовження діяльності.

Розподільчий баланс виступає невід'ємним елементом поділу підприємства. Згідно з Цивільним кодексом України, стаття 107, розподільчий баланс повинен містити положення про правонаступництво щодо усіх зобов'язань юридичної особи, що припиняє діяльність, стосовно усіх її кредиторів та боржників, включаючи зобов'язання, які оспорується сторонами.

Проф. Новодворський В.Д. вважає розподільчий баланс набагато ширшим за формою та змістом поняттям, ніж звичайний бухгалтерський баланс. Він виділяє такі блоки інформації, що визначаються за розподільчим балансом [4]:

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 їх поділ між новоутвореними структурами;

в) пояснення до розподільчого балансу, що стосуються окремих статей активів, зобов'язань, капіталу.

Як уже зазначалося, діючими нормативними актами не регламентується методика складання розподільчого балансу. В економічній літературі зустрічаються окремі джерела, у яких визначається алгоритм складання такого балансу. Наприклад, проф. Савицька Г.В. визначає таку послідовність формування розподільчого балансу [5]:

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, їх питома вага у загальних активах юридичної особи;

д) визначення відхилень чистих активів за розподільчим балансом від їх розподілу у відповідності з установчими документами;

е) регулювання процесу розподілу власності.

На рис. 1 подана запропонована нами структурно-логічна схема формування розподільчого балансу, де зазначено у певній послідовності усі етапи, які повинно пройти підприємство від моменту прийняття рішення про поділ суб'єкта господарювання, виконання операцій щодо уточнення окремих статей балансу, їх розподіл між учасниками і до оформлення вступних балансів новоутворених структур.

Баланс, як основне джерело інформації про майновий та фінансовий стан підприємства, використовується у реорганізаційному процесі ще задовго до його початку. На підставі балансу та інших звітних форм встановлюється потреба чи необхідність реорганізаційних перетворень, що може бути зумовлено багатьма

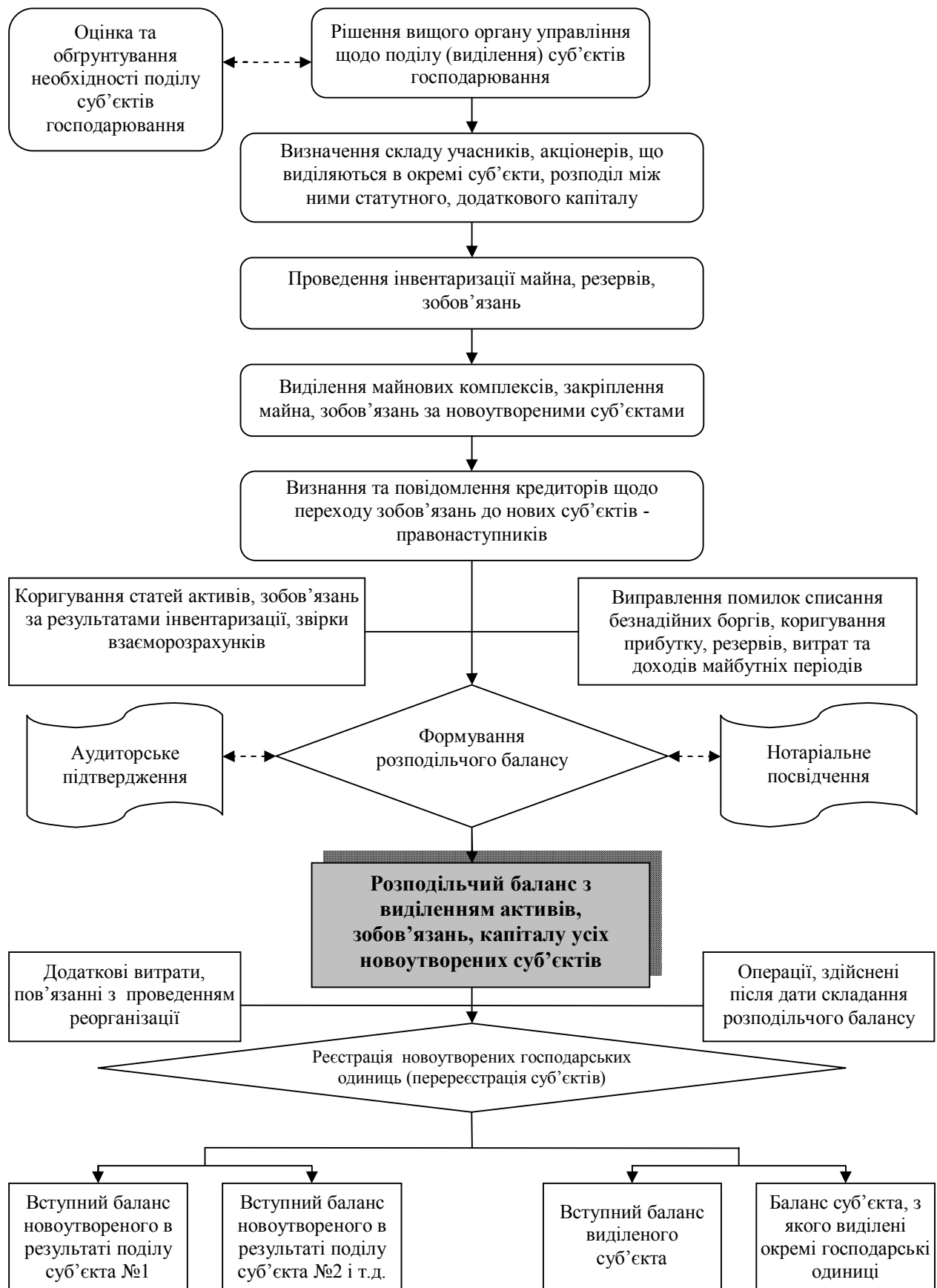


Рис. 1. Структурно-логічна схема формування розподільчого балансу

чинниками. Серед них незадовільний фінансовий стан та потреба в економічному оздоровленні, виділення окремих географічних чи господарських сегментів діяльності, передкризовий стан, схильність до банкрутства, потреба в реструктуризації (продажі, ліквідації) окремих господарських одиниць, що входять до складу юридичної особи.

Зазначені висновки та реорганізаційні дії робляться на підставі аналізу та детального обґрунтування, немаловажну роль в якому відіграє баланс як зведений документ про майновий та фінансовий стан підприємства.

Після прийняття рішення вищим органом управління щодо поділу (виділення) суб'єкта господарювання бухгалтерський баланс служить відправною точкою для проведення управлінських дій, пов'язаних з поділом підприємства.

Найперше, необхідно визначитися зі складом учасників, акціонерів, які будуть сформовані у структурі кожного виділеного самостійно функціонуючого суб'єкта, розподілити між ними статутний, додатковий та інші види власного капіталу. Якщо статутний капітал розподіляється, виходячи із вкладів учасників, часток акціонерів, то додатковий, резервний капітал, нерозподілений прибуток повинен бути розподілений між групами учасників кожної новоутвореної самостійної господарської одиниці з врахування коригувальних записів за результатами проведеної інвентаризації майна, резервів, зобов'язань, взаємозвірки розрахунків, після розчистки балансових статей у зв'язку зі списанням непридатного майна, безнадійної заборгованості. Коригуються також наявні у балансі суми резервів, забезпечення виплат та гарантійних зобов'язань, проводиться оцінка реальності таких статей балансу як „Витрати майбутніх періодів” та „Доходи майбутніх періодів”.

Щодо розподілу майна підприємства за активом балансу, то найперше необхідно визначитися з його оцінкою. Найпростіше – це розподіл і передача окремим правонаступникам майна за його балансовою вартістю за даними синтетичного та аналітичного обліку. Водночас, виходячи з П(С)БО 7 „Основні засоби”, 8 „Нематеріальні активи”, 9 „Запаси”, якщо облікова вартість майна суттєво відрізняється від справедливої вартості, здійснюється переоцінка такого майна. Передача майна може також проводитися за ринковими цінами. У будь-якому випадку, питання щодо застосування тих чи інших видів оцінки при розподілі майна між учасниками вирішується власниками, фіксується у протоколі загальних зборів, а для недопущення помилок та зловживань для переоцінки таких активів можуть залучатися спеціальні оцінювальні фірми.

Розподіл майна при поділі підприємства з ліквідацією попереднього суб'єкта, зазвичай, здійснюється на пропорційній основі. Відповідно до закріплених за кожним новим суб'єктом часток розподіляється майно та зобов'язання. У практиці розподіл майна здійснюється спеціально створеною вищим органом управління комісією з таким розрахунком, щоб для продовження діяльності можна було зберегти відповідні цілісні майнові комплекси, які будуть самостійно функціонувати.

Дебітори та зобов'язання закріплюються за кожною новоутвореною структурою за таким принципом, що новий суб'єкт продовжуватиме підтримання виробничих, комерційних та інших стосунків у майбутньому з тим чи іншим партнером.

Отже при поділі підприємства повинна застосовуватися зовсім інша формула розподілу майна між учасниками, ніж при його ліквідації. Загальновідомо, що при ліквідації визначення часток кожного учасника ліквідовуваного суб'єкта проводиться за залишковим принципом на підставі формули:

$$K = A - Z$$

Це означає, що вартість капіталу (K), який потрібно повернути учасникам, встановлюється лише після того, коли за допомогою активів (A) будуть погашені зобов'язання (Z) перед кредиторами.

При поділі підприємств повинен використовуватися інший принцип балансового узагальнення:

$$K_i + Z_i = A_i$$

Звідси, виходячи з величини закріпленого за кожною і-тою групою учасників, що створюють у результаті поділу нову господарську одиницю, власного капіталу, а також зобов'язань, визначається обсяг і структура закріпленого за нею майна.

Разом з тим слід, на нашу думку, враховувати такі моменти:

- при передачі майнових комплексів під конкретні об'єкти основних засобів слід передавати й суми їх дооцінки, які відображаються у кредиті субрахунку 42.3 „Дооцінка активів” та у балансі зафіксовані у складі іншого додаткового капіталу;

- при передачі дебіторської заборгованості з перерахованих авансів (субрахунок 37.1 „Розрахунки за виданими авансами”) відповідно передаються суми податкового кредиту, відображеного у кредиті субрахунку 64.4 „Податковий кредит”;

- при передачі зобов'язань за отриманими авансовими платежами (субрахунок 68.1 та відповідно стаття 540 пасиву балансу) повинні бути передані й податкові зобов'язання, що значаться як дебетовий залишок на відповідному субрахунку 64.3, а в балансі відображаються у складі інших оборотних активів (рядок 250).

Враховуючи те, що на підставі розподільчого балансу формується стартовий капітал новоутворених юридичних осіб, достовірність даних такого балансу, зазвичай, підтверджується аудитором. Для акціонерних товариств, інших емітентів цінних паперів, що представляють звітність до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, подача аудиторського висновку є обов'язковою.

Кожна з новоутворених структур одержує нотаріально посвідчений розподільчий баланс, дані якого є підставою для складання вступного балансу нових юридичних осіб, а також для внесення змін до балансу суб'єкта з якого виділені окремі господарські одиниці.

З дати складання розподільчого балансу і до моменту державної реєстрації новоутворених юридичних осіб у них можуть здійснюватися певні господарські операції, виникати додаткові витрати, пов'язані з проведенням реорганізації. У зв'язку з цим виникає проблема їх відображення в обліку. Нові суб'єкти ще не зареєстровані. Отже, вносити ці операції у їх облік буде передчасним.

На наш погляд, за наявності таких операцій чи витрат повинні бути проведені коригування вступного балансу новоутворених господарських одиниць, що формується на підставі розподільчого балансу. Про такі факти слід також зазначити у Примітках до річного фінансового звіту. Якщо такі операції призвели до змін у власному капіталі, їх слід відобразити у Звіті про власний капітал як коригування у рядку 040 „Інші зміни”.

Список використаних джерел:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р.
2. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р.
3. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. –Житомир: ЖДГУ, 2005. – 548 с.
4. Новодворский В.Д., Клинов Н.Н. Составление бухгалтерского баланса при реорганизации юридического лица в форме выделения и разделения. //Бухгалтерский учет. – 2003.- № 20.
5. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие /Г.В. Савицкая. 7-е изд., испр. – Минск: Новое знание, 2002. – 704 с.
6. Соколов Я.В. Зачем бухгалтеру теория бухгалтерского учета? //Бухгалтерский учёт. - 2005.— №2. - С. 53-56.

7. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с.