

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кузь Іван Іванович

УДК 657.336

**ОБЛІК РЕОРГАНІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В АКЦІОНЕРНИХ
ТОВАРИСТВАХ ТА ЙОГО МОДЕЛЮВАННЯ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Тернопіль – 2015

Дисертацією є рукопис

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

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Крупка Ярослав Дмитрович,
Тернопільський національний економічний університет,
професор кафедри обліку у виробничій сфері

Офіційні опоненти:

доктор економічних наук, доцент
Костюченко Валентина Миколаївна,
Київський національний
торгівельно-економічний університет,
професор кафедри міжнародної економіки

кандидат економічних наук, доцент
Пилипенко Любомир Миколайович,
Національний університет «Львівська політехніка»,
доцент кафедри обліку та аналізу

Захист відбудеться 3 вересня об 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 58.082.03 у Тернопільському національному економічному університеті за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11 а, корпус 11, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Тернопільського національного економічного університету за адресою: 46020, м. Тернопіль, вул. Бережанська, 4.

Автореферат розісланий 1 серпня 2015 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук, доцент



І. Я. Омецінська

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток економічних відносин на етапі побудови ринкової економіки суттєво змінює підходи до розуміння змісту та практичного застосування багатьох категорій, понять та визначення їхніх взаємозалежностей. Особливої актуальності набувають питання, пов'язані із приватизацією, роздержавленням, формуванням акціонерного капіталу, реорганізацією та ліквідацією суб'єктів господарювання. Низка проблем, що виникає у зв'язку з цим, стосується виходу з економічної кризи, збереження виробничого потенціалу, пошуку ефективних організаційно-правових форм здійснення господарської діяльності. Їх вирішення великою мірою залежить від наявної інформаційної бази, значний обсяг якої формується в системі бухгалтерського обліку.

Оперативна та достовірна інформація бухгалтерського обліку є основою прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності господарських процесів, пов'язаних, зокрема, з реорганізаційними перетвореннями з метою забезпечення фінансового оздоровлення підприємств. Вимагає розширення сфера окремих процедур реорганізації та ліквідації суб'єктів господарювання, серед яких важлива роль відводиться бухгалтерському обліку як функції управління.

Використання методу моделювання в бухгалтерському обліку в процесі здійснення заходів реорганізації та ліквідації дає можливість контролювати перебіг господарських процесів та сформуванню на цій основі єдину інформаційну модель їх облікового узагальнення, що забезпечить відповідну формалізацію цих процесів з позиції системного підходу та масивів взаємозалежних величин.

Проблеми застосування методу моделювання в бухгалтерському обліку розглядали у своїх працях вітчизняні вчені: І. О. Бланк, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, Л. А. Костирко, М. Ф. Кропивко, Н. М. Малюга, Л. М. Пилипенко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, О. О. Терещенко, В. Г. Швець, а також зарубіжні дослідники: Х. Андерсон, М. О. Блатов, Е. К. Гільде, М. І. Кутер, К. Н. Нарібаєв, Б. Нідлз, В. Д. Новодворський, В. Ф. Палій, В. І. Подольський, Р. С. Рашитов, О. П. Рудановський, Є. Є. Сіверс, Я. В. Соколов, О. О. Шапошніков.

Моделюванню облікового процесу при реорганізації суб'єктів господарювання присвячені наукові розробки В. В. Євдокимова, М. М. Клінова, В. М. Костюченко, Я. Д. Крупки, І. Я. Назарової, В. І. Ткача, Г. В. Уманціва.

Дослідження зазначених науковців спрямовані на вирішення багатьох проблемних питань щодо використання в обліку методу моделювання та створення, зокрема, моделей обліку операцій з реорганізації та ліквідації суб'єктів господарювання. Визначені науковцями проблеми й запропоновані шляхи їх вирішення загалом мають організаційний та методологічний характер і можуть бути основою розробки конкретних моделей. Натомість методична та практично-прикладна сторона цієї проблеми, особливо стосовно акціонерних

товариств, представлена в наукових дослідженнях недостатньо. Це знижує ефективність науково-практичних напрацювань, що призводить до певних економічних втрат. З огляду на це постає необхідність у більш детальних дослідженнях системності обліку, його формалізації, можливості побудови універсальних моделей для забезпечення послідовності бухгалтерських процесів та процедур при реорганізації та ліквідації з метою максимального їх використання у практичній діяльності.

Важливість зазначеної проблеми, її актуальність та необхідність науково обґрунтованого вирішення назрілих питань зумовили вибір теми, окреслення її мети та визначення основних завдань дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за держбюджетним фундаментальним дослідженням на тему «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві (державний реєстраційний номер 0114U001087), у межах якої автором здійснено побудову моделей обліку операцій з реорганізації та ліквідації суб'єктів господарювання й обґрунтовано застосування практичних рекомендацій щодо облікового відображення та узагальнення таких процесів; а також за темами: «Дослідження та гармонізація системи бухгалтерського обліку і контролю як інформаційного ресурсу для менеджменту» (державний реєстраційний номер 0111U010354) та «Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов'язань та господарських процесів у підприємствах, закладах» (державний реєстраційний номер 0106U012532), де автором запропонована методика об'єднання капіталів реорганізованих підприємств.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є теоретичне та методичне обґрунтування напрямів підвищення ефективності та якості обліку через моделювання облікових процесів при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств.

Досягнення зазначеної мети передбачає вирішення таких завдань:

– дослідити та формалізувати у взаємозв'язку поняття «облікова модель», «система», «облікова політика» для конкретизації і логічної побудови облікових моделей при реорганізаційних перетвореннях суб'єктів господарювання;

– поглибити суть і зміст системи та процесу бухгалтерського обліку через виокремлення облікових кластерів на прикладі окремих процесів реорганізації та ліквідації;

– побудувати модель обліку на основі узагальнення сутності й змісту понять «реорганізація», «ліквідація» і врахування взаємозалежності складових елементів цих процесів з обліковим відображенням;

- визначити засади та розробити універсальну модель облікових записів змісту господарських процесів, що відбуваються при реорганізації і ліквідації підприємств;
- сформулювати положення облікової політики, а також обґрунтувати пропозиції з удосконалення Плану рахунків і відображення облікових операцій та узагальнення результатів реорганізації й ліквідації;
- удосконалити існуючу систему обліку реорганізаційних процесів на основі розвитку ситуативного моделювання;
- розвинути напрями вдосконалення балансового узагальнення в процесі реорганізації акціонерних товариств;
- обґрунтувати доцільність і теоретичні засади обліково-аналітичних процедур, що відбуваються після дати складання балансу;
- дослідити аналітичну складову доцільності та оцінки ефективності здійснення реорганізації суб'єктів господарювання з використанням наукових методів інвестиційного аналізу.

Об'єктом дослідження є реорганізаційні процеси в акціонерних товариствах.

Предмет дослідження – організаційно-методичні та практичні питання моделювання бухгалтерського обліку процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств молокопереробної промисловості.

Методи дослідження. У роботі застосовано загальні та спеціальні наукові методи дослідження, що дало можливість обґрунтовано досягнути поставлених мети і завдань. Зокрема, з використанням методів індукції, дедукції та формальної логіки уточнено зміст та суть поняття моделювання в контексті реалізації облікових процесів, визначено та конкретизовано форми і види реорганізаційних перетворень та ліквідації. Використання методу порівняння дало змогу зіставити досвід та врахувати практичні рекомендації, зокрема в частині документування та облікового відображення господарських операцій; методу формалізації, гносеологічного та онтологічного підходів склало основу для формування універсального підходу до побудови кластерної моделі процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств. Також застосовувався пакет прикладних комп'ютерних програм для опрацювання економічної інформації, формування таблиць, графіків, діаграм.

Інформаційну базу дослідження склали методологічні та теоретичні наукові напрацювання вітчизняних і зарубіжних вчених, присвячені проблемам моделювання бухгалтерського обліку, а також публікації, матеріали конференцій та семінарів з питань системного обґрунтування формалізації обліку з позиції господарських процесів під час здійснення реорганізаційних перетворень. Базовими є наукові розробки, що стосуються питань обліку та його моделювання для якісного розкриття інформації в умовах реорганізації та ліквідації підприємств, національні та міжнародні стандарти обліку, інструктивні матеріали та факторологічні обліково-звітні дані молокопереробних підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці теоретико-методичних положень і рекомендацій практичного характеру щодо використання моделювання в обліку реорганізаційних та ліквідаційних процесів акціонерних товариств через узагальнення та розкриття інформації в передавальних, розподільчих та ліквідаційних балансах.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

вперше:

- запропоновано моделі обліку реорганізаційних та ліквідаційних процесів акціонерних товариств з виокремленням таких облікових кластерів: оцінки та обліку активів, капіталу, результатів діяльності; обліково-організаційного; обліку акцій та часток у статутному капіталі; балансового та проміжного документального узагальнення; загального облікового процесу, що уможливило деталізацію й систематизацію напрямів облікової роботи, визначення послідовності та взаємозалежності її етапів;

удосконалено:

- організаційні та методичні складові обліку за різних форм реорганізації (поділі, виділі, перетворенні, приєднанні, придбанні, злитті) та ліквідації акціонерних товариств, що дало можливість сформувавши чіткий і логічний комплекс взаємопов'язаних процедур моделювання їхнього обліку;

- порядок врахування активів, капіталу, зобов'язань у балансах підприємств-донорів і підприємств- правонаступників з використанням в облікових процедурах окремих транзитних рахунків (68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки» та 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»), що забезпечує глибшу ідентифікацію кількісно-вартісних характеристик об'єктів обліку при реорганізаційних перетвореннях;

- методичні положення щодо відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку різниці між договірною та номінальною вартістю акцій, котрі вилучаються в процесі реорганізації акціонерних товариств, що дасть змогу, на відміну від існуючих методичних рекомендацій, вирішити проблему покриття різниці у їхніх вартості за відсутності сформованого для цього резервного капіталу;

- облік фактів господарської діяльності при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств з використанням ситуативного моделювання, що уможливило формування відповідних універсальних облікових моделей;

- порядок формування статей об'єднувального та розподільчого балансів у процесі реорганізації акціонерних товариств через опис змісту процедур вилучення внутрішніх інвестицій, внутрішньогрупових оборотів, коригування бухгалтерських проведення у зв'язку з необхідністю врахування подій, що відбулися після дати складання балансу;

набули подальшого розвитку:

- питання формалізації бухгалтерського обліку з урахуванням залежності між системою бухгалтерського обліку, обліковою політикою, обліковою моделлю, що обґрунтовує доцільність використання методу моделювання при проектуванні облікової системи;

– обґрунтування змісту і послідовності здійснення реорганізаційних та ліквідаційних процесів, обумовлених зміною організаційно-правової форми підприємств, вирішенням питань правонаступництва, що складає мотиваційну основу побудови облікових ситуативних моделей;

– використання функціональних можливостей аналізу для оцінки ефективності різних форм реорганізації, що базуються на динамічних аналітичних методах характеристики інвестиційних процесів та обґрунтовують досліджувані процеси як відповідний інвестиційно-інноваційний проект.

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження сприяє удосконаленню бухгалтерського обліку на засадах формалізації й моделювання облікових процесів при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, що дає можливість виокремити найбільш прийнятні облікові методи та обґрунтувати шляхи здійснення таких заходів для підприємства. Подані практичні пропозиції створюють об'єктивну основу подальшого розвитку теоретико-прикладних умов вирішення облікових проблем.

Результати дослідження прийняті до впровадження молокопереробними підприємствами, зокрема ПАТ «Тернопільський молокозавод» при використанні транзитних рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення реорганізаційних процесів (довідка № 2330/4 від 17.12.2014 р.); ТзОВ «Бистриця і К» при використанні допоміжних супроводжувальних документів до передавального балансу (довідка № 84 від 16.07.2013 р.); ТОВ «Буцацький сирзавод» при розробленні методики оцінки доцільності реалізації реорганізаційних заходів (довідка № 229 від 15.12.2014 р.); ТОВ «МІЛК ВОРД» при здійсненні облікового узагальнення операцій після дати складання балансів (довідка № 452 від 17 грудня 2014 р.).

Теоретичні та практичні напрацювання дисертації застосовані в навчальному процесі при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Фінансовий облік», «Економічний аналіз» у Тернопільському національному економічному університеті (довідка № 126-06/3576 від 18.12.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним дослідженням, в якому викладено авторський підхід до проблеми обліку реорганізаційних і ліквідаційних процесів в акціонерних товариствах з використанням методу моделювання. Розробки, пропозиції, рекомендації та висновки, що містяться у роботі, належать особисто дисертанту. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використані лише ті ідеї та положення, що належать особисто авторові.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дослідження, що викладені в дисертації, пройшли апробацію та отримали позитивну оцінку на всеукраїнській науковій конференції «Перспективи та пріоритети розвитку економічного аналізу» (Донецьк, 2005) та міжнародних науково-практичних конференціях: «Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку» (Тернопіль, 2011), «Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу

і статистики» (Тернопіль, 2014), «Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки» (Житомир, 2014).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 10 наукових праць (з них одноосібних) загальним обсягом 2,77 друк. арк. (автору належить 2,37 друк. арк.), з них 6 праць у наукових виданнях, в яких опубліковані основні наукові результати (у тому числі 1 публікація у зарубіжному науковому виданні) загальним обсягом 2,33 друк. арк., 4 наукових праці апробаційного характеру обсягом 0,44 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг роботи викладено на 214 сторінках друкованого тексту. Робота містить 19 таблиць на 13 сторінках, 40 рисунків на 24 сторінках, 13 додатків на 16 сторінках. Список використаних джерел налічує 184 найменування і розміщений на 16 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДЕСЕРТАЦІЇ

У розділі I «Теоретичні основи моделювання обліку реорганізаційних процесів» досліджено проблематику використання моделювання в бухгалтерському обліку; розширено підходи у розумінні сутності таких понять, як «система обліку», «облікова політика», «облікова модель»; проведено аналіз еволюційного генезису та розвитку зазначених понять.

Для визначення сутності моделювання необхідне чітке розуміння змісту терміна «модель», яке в літературі трактується по-різному. Походячи від латинського «modus, modulus», модель означає міру, спосіб. Поняття «модель» у технологічних процесах виробництва продукції характеризує певний зразок, прообраз.

Використання моделювання у бухгалтерському обліку пов'язане з необхідністю формування системи взаємопов'язаних послідовних облікових процесів та операцій. Прикладом такого моделювання є облікова політика підприємства, принципи та концепції якої обумовлені теоретико-методичними рекомендаціями, наведеними у нормативних документах і положеннях. Аналіз сфери застосування моделювання підтверджує можливість конструювання облікової системи підприємства з урахуванням факторів внутрішнього характеру та законодавчих меж.

Розглядаючи облік як об'єкт моделювання, акцентовано увагу на специфічних інформаційних потоках у його структурі, що надає моделюванню дещо нетипового характеру. Слід урахувати, що бухгалтерський облік є своєрідною інформаційною моделлю підприємництва або господарського процесу, а отже, результат моделювання об'єктивно визначає стратегічні цілі пошуку кращого способу узагальнення та формування інформації щодо господарських процесів.

Побудова моделі може охоплювати процес цілісного або часткового функціонування системи. З огляду на це важливо врахувати структуру

елементів, сукупність взаємозв'язків, зовнішні та внутрішні чинники чи закономірності. Це сприяє реалізації різних комбінацій та видозмін безпосередньо у структурі системи бухгалтерського обліку, впливаючи на процес обліку, його форму та політику.

Результати теоретичного узагальнення підтверджують важливість застосування методу моделювання облікової системи в розрізі конкретних господарських процесів, зокрема реорганізації та ліквідації акціонерних товариств. Його використання забезпечує можливість пошуку обґрунтованих господарських та облікових рішень щодо реалізації організаційно-правових змін, пов'язаних з процесами реорганізації та ліквідації. Базові основи моделювання цих процесів сформовано з урахуванням потреб та специфіки діяльності конкретних суб'єктів господарювання – підприємств молокопереробної промисловості.

Проведена оцінка реорганізаційних процесів в акціонерних товариствах у розрізі причин та нормативного забезпечення свідчить, що динамічні зрушення за структурою організаційно-правових форм спрямовані у бік зменшення кількості акціонерних товариств із одночасним збільшенням товариств з обмеженою відповідальністю. Зазначені кількісні зміни жодною мірою не характеризують розвиненість відносин щодо вдосконалення організації та форм господарської діяльності.

Особливої уваги заслуговують підприємства молокопереробної промисловості, де частка підприємств акціонерної форми організації господарювання порівняно з іншими секторами економіки доволі висока і вони постійно зазнають організаційно-правових змін. Інформація про підприємства молочної промисловості у Тернопільській та Івано-Франківській областях, їхній організаційно-правовий статус наведена у табл. 1.

Таблиця 1

**Підприємства молокопереробної галузі
за організаційно-правовими формами господарювання
у Тернопільській та Івано-Франківській областях**

Види та організаційно-правові форми підприємств	Тернопільська обл.			Івано-Франківська обл.		
	2009 р.	2012 р.	2014 р.	2009 р.	2012 р.	2014 р.
Приватні підприємства	4	2	3	3	3	2
Акціонерні товариства, в тому числі:	9	6	2	2	2	2
– публічні акціонерні товариства	6	5	2	2	–	–
– приватні акціонерні товариства	3	1	–	–	–	–
Товариства з обмеженою відповідальністю	5	7	8	8	6	6
Філії (інші відокремлені підрозділи)	1	2	1	2	2	1
Інші організаційно-правові форми	–	1	–	–	–	–

Примітка. Складено за даними статистичної звітності відповідних областей.

Зміни у молокопереробній галузі протягом 2009–2014 рр. спрямовані на пошук шляхів мінімізації проблем виробничо-збутового характеру і формування на цій основі прийнятних моделей організаційно-правової та управлінської форм функціонування підприємств.

У процесі аналізу статистичної інформації встановлено, що підприємства галузі із невеликим обсягом капіталу, як правило, змінювали організаційно-правову форму господарювання на товариство з обмеженою відповідальністю з дотриманням такої послідовності реорганізаційних етапів: відкриті акціонерні товариства перетворювались у закриті, а ті, у свою чергу – у товариства з обмеженою відповідальністю.

Відповідно, суб'єкти господарювання із суттєвим розміром капіталу обирають організаційно-правову форму у вигляді приватного акціонерного товариства з розгалуженою мережею філій та відокремлених підрозділів.

За підсумками дослідження формалізовано концептуальні основи реорганізаційних процесів у формі злиття, приєднання, придбання, виділу, перетворення та ліквідації, що пов'язані з акціонерними товариствами.

У розділі 2 «Методичні підходи та порядок формування облікових моделей при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств» досліджено організаційні та методичні аспекти облікових змін, що супроводжують процеси реорганізації та ліквідації; обґрунтовано практичні напрями удосконалення відображення та узагальнення облікової інформації; визначено засади розроблення універсальної моделі з метою підвищення ефективності функціонування облікової системи.

Основні положення визначено з огляду на можливу інтерпретацію системи бухгалтерського обліку з позиції структурованості, зокрема в умовах реалізації досліджуваних процесів. Такий підхід дає можливість розглядати облікову систему як сукупність взаємозалежних елементів у межах конкретної господарської ситуації, які формують певний кластер. Трактуювання його сутності в економіці зводиться до характеристики групи локалізованих взаємозалежних економічних суб'єктів, котрі взаємодоповнюють й посилюють конкурентні переваги один одного. З огляду на це зростає роль кластерного аналізу, що передбачає розкладання певної сукупності об'єктів, робіт на окремі подібні елементи, однорідні групи для виконання певних функцій чи реалізації відповідної мети.

Поділ системи обліку на кластери спрямовано на вирішення конкретних завдань і визначено відповідно до реально існуючої потреби відображати факти господарської діяльності на рахунках бухгалтерського обліку через облікове узагальнення їхнього змісту. У такий спосіб реалізовано практичну можливість моделювати багатоваріантність облікової системи щодо визначеної господарської ситуації з відповідним набором вхідних даних, чим обґрунтовує кластеризацію системи обліку, тобто можливість виявити окремі складові в її структурі (кластери).

За підсумками дослідження запропоновано виокремити сукупності кластерів у модулі, як синтетичні групи взаємозалежних облікових процесів. Це

дало можливість визначити кластеризацію обліку з позиції формалізованого підходу та вказати на особливості моделювання облікової політики й системи бухгалтерського обліку.

Інтерпретацію кластера у дисертації проведено через його порівняння з етапами облікового процесу, що дало змогу виявити принципові відмінності між цими поняттями. Визначальною характеристикою етапу як періоду, стадії в обліку є проміжок часу, що означає певну організаційну завершеність облікового процесу. Відповідно, кластер слід вважати більше методологічною локалізацією процесу, ніж його організаційною завершеністю. Відтак кластер практично не піддається часовому обмеженню. Поняття «кластер» у бухгалтерському обліку є ширшим за суттю та значенням щодо облікового етапу.

У дослідженні структури облікового кластера визначено взаємозалежність низки компонентів, що включають організаційну та методологічну складові й поєднуються в межах конкретного облікового завдання (рис. 1).

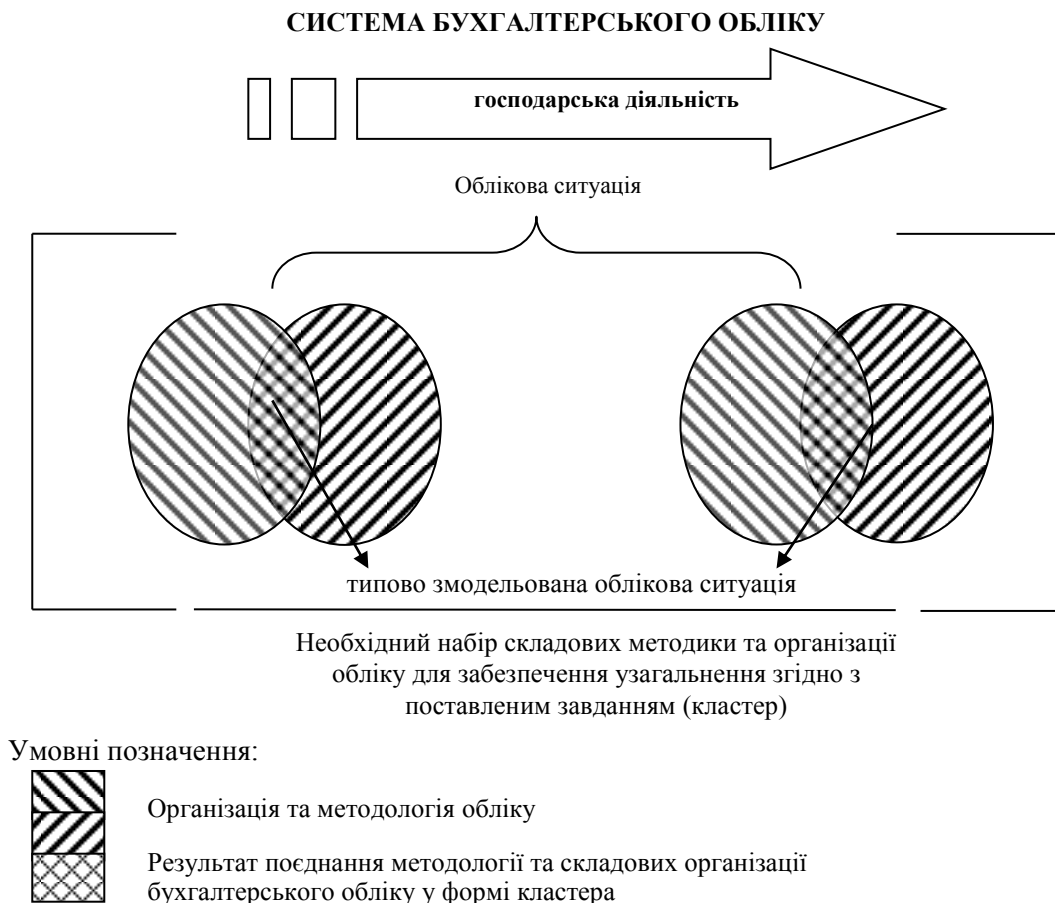


Рис.1. Формалізація кластера в площині облікової ситуації та системи

Виділені у дисертації кластери в процесі реалізації методу моделювання у системі бухгалтерського обліку та господарських процесів реорганізації та ліквідації акціонерних представлено у табл. 2.

Облікові кластери при моделюванні процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

№ з/п	Кластери обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств	Характерні особливості
1	Кластер оцінки та обліку активів, зобов'язань, капіталу, результатів діяльності	Визначає межі облікового узагальнення, що стосуються процесів відображення таких об'єктів обліку як активи, пасиви, зобов'язання та капітал. Кластер виконує функцію підготовки реалізації реорганізаційних завдань, зокрема формує кількісно-якісну базу господарських перетворень
2	Кластер обліку акцій та часток у статутному капіталі	Формує облікову структуру капіталу підприємства у розрізі власників та часток. Забезпечує продуктивну складову здійснення реорганізації у тій чи іншій формі
3	Обліково-організаційний кластер	Визначається нормами, правилами та принципами, зумовленими господарськими перетвореннями. Супроводжується юридичними та організаційними умовами забезпечення реорганізації чи ліквідації
4	Кластер балансового та проміжного документального узагальнення	Дає можливість узагальнення облікових операцій, пов'язаних як із реалізацією окремих кластерів, так і цілісних господарських перетворень з дотриманням правил правонаступництва та переходу майна і зобов'язань від одних суб'єктів до інших
5	Кластер загальних облікових процесів при реорганізації та ліквідації	Характеризується загальними обліковими процедурами та процесами, що забезпечують безперервність у функціонуванні облікової системи

За результатами облікового моделювання та поділу на кластери процесів ліквідації та реорганізації в акціонерних товариствах і з метою вдосконалення облікового узагальнення рекомендовано водночас із рахунком другого порядку 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки» використовувати (як транзитний та розрахунковий) рахунок 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами». Кінцеве співвідношення сальдо рахунків 68.3 та 37.7 дасть змогу суттєво поглибити контроль, пов'язаний з обліком господарських операцій під час передачі майна від одного суб'єкта до іншого. Такий спосіб облікового відображення прийнятний з позиції класифікації рахунків бухгалтерського обліку на активні й пасивні, що уможлиблює врахування специфіки зобов'язальних та правонаступницьких відносин під час реорганізації.

Мотивація використання згаданих рахунків обумовлена характером економічних відносин між суб'єктами господарювання, однак не є обґрунтованою з боку податкового законодавства, а тому стосується виключно бухгалтерського обліку. Вказані облікові записи запропоновано враховувати у процесі складання передавального чи розподільчого балансу (акту). Виникнення різниці між дебетовим та кредитовими оборотами на цих транзитних рахунках відобразатиме змінність вартості майна, тобто гудвіл. Ця різниця вартості списується в наступних періодах за рахунок відповідних джерел.

Однією з проблем обліку є відображення в ньому процесу викупу акцій під час реорганізації підприємств. На досліджуваних підприємствах викуп акцій, як правило, відбувається за ціною, що перевищує їх номінал. Відтак необхідно сформулювати відповідне джерело для покриття різниці, що виникає.

Згідно з діючими нормативними актами, резервом для покриття різниці між вартістю номінальною та вартістю викупу рекомендовано використовувати емісійний дохід, який в більшості випадків не створюється на підприємствах акціонерного типу. Відповідно, здійснити облікове узагальнення в межах таких рекомендацій немає можливості. З огляду на це викуплені акції за номінальною вартістю запропоновано відображати записом за дебетом рахунка 45 «Вилучений капітал», а різницю відносити у дебет рахунка 95.2 «Інші фінансові витрати» з подальшим списанням на фінансові результати.

У процесі побудови облікової моделі процесів реорганізації та ліквідації рекомендовано низку чинників, котрі впливають на формування кластерів. Серед них виокремлено такі: форми, за якими відбуваються організаційно-правові перетворення; принципи облікової політики та особливості облікового узагальнення на підприємстві; виробнича структура й фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Аналіз таких чинників забезпечує дотримання послідовності облікових процедур та значно розширює межі проектування облікових ситуацій, що суттєво впливає на доступність використання методу моделювання в бухгалтерському обліку загалом.

Розділ 3 «Організаційні аспекти розробки універсальної моделі обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств» присвячено теоретичному обґрунтуванню побудови та проблемам практичного застосування загальних схем послідовності здійснення облікових процедур за процесами реорганізації та ліквідації акціонерних товариств.

Система обліку на кожному підприємстві формується відповідно до потреб його управління, що обумовлює існування різних підходів до її побудови. З урахуванням цих потреб, вимог зовнішнього середовища та поставлених завдань має створюватися індивідуальна облікова модель за ознаками універсальності для окремо взятого підприємства. З огляду на це, теоретичне обґрунтування доцільності та практичні правила щодо побудови загальної облікової моделі можуть мати переважно рекомендаційний характер.

Практична цінність універсальної облікової моделі полягає у пошуку організаційних та методичних уніфікованих підходів з метою повного та послідовного узагальнення заходів із організаційно-правових трансформацій, котрі можуть бути використані певною сукупністю суб'єктів господарювання. У цьому разі виокремлення елементів моделі, зокрема формування фінансової звітності, процедура викупу акцій товариства, що реорганізовується, та інших передбачають врахування не тільки специфічних характеристик підприємств та об'єктів реорганізаційних відносин, а й стає принциповою базою побудови такої моделі.

Враховуючи особливості окремої спорідненої сукупності господарських операцій, у дослідженні сформовано загальну модель процесів реорганізації та ліквідації. Це дало можливість обґрунтувати кластеризацію облікової системи й забезпечити доступність її реалізації, прозорість руху інформаційних потоків та поєднання в єдине ціле різних компонентів обліково-процедурного та юридичного змісту.

Цінність такої моделі полягає у формуванні послідовних етапів здійснення процесів реорганізації та ліквідації з визначенням основних методичних умов щодо їхньої реалізації.

Загальна схема універсальної облікової моделі під час реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, що наведена на рис. 2, має компонентний характер:

- базується на поетапних процедурах під час об'єднання чи поділу суб'єктів господарювання;
- враховує необхідний комплекс облікових робіт при проведенні реорганізаційних процесів і відображення транзитних операцій з передачі майна та зобов'язань правонаступникам;
- передбачає формування проміжного, передавального чи розподільчого балансів;
- зумовлює проведення додаткових операцій після дати складання балансу;
- дає можливість проведення процедури ліквідації та її обліково-інформаційного забезпечення у випадках, коли це передбачає реорганізація.

Ця методика враховує можливість використання різних методів об'єднання підприємств (придбання, злиття чи приєднання), що характеризуються суттєвими відмінностями у способах відображення та консолідації майна й результатів діяльності. Серед облікових особливостей, що неоднозначно відображають сутність та зміст таких методів, у роботі виокремлено: різні підходи в оцінці майна та інвестицій, виникнення гудвілу, врахування чи неврахування (елімінування) окремих статей балансу.

У дисертації розширено організаційно-методичну складову реалізації форм звітності, що супроводжують реорганізацію та ліквідацію акціонерних товариств. Акцентовано на принципових ознаках узагальнення, зокрема щодо умов та методів формування й розкриття інформації.

Доведено, що характерні особливості реорганізаційних заходів виявляються у трьох основних видах балансово-узагальнюючих документів: об'єднувальному, розподільчому чи передавальному балансах (актах). До принципів вимог складання такої звітності віднесено: необхідність поелементного відображення майна та зобов'язань, що передається; визначення (за наявності) статей, що підлягають взаємному елімінуванню; формування додаткових актів приймання-передачі, а також пояснювальних записок, зокрема у розрізі однорідних груп активів чи зобов'язань з метою деталізації об'єктів обліку, що підлягають передачі.

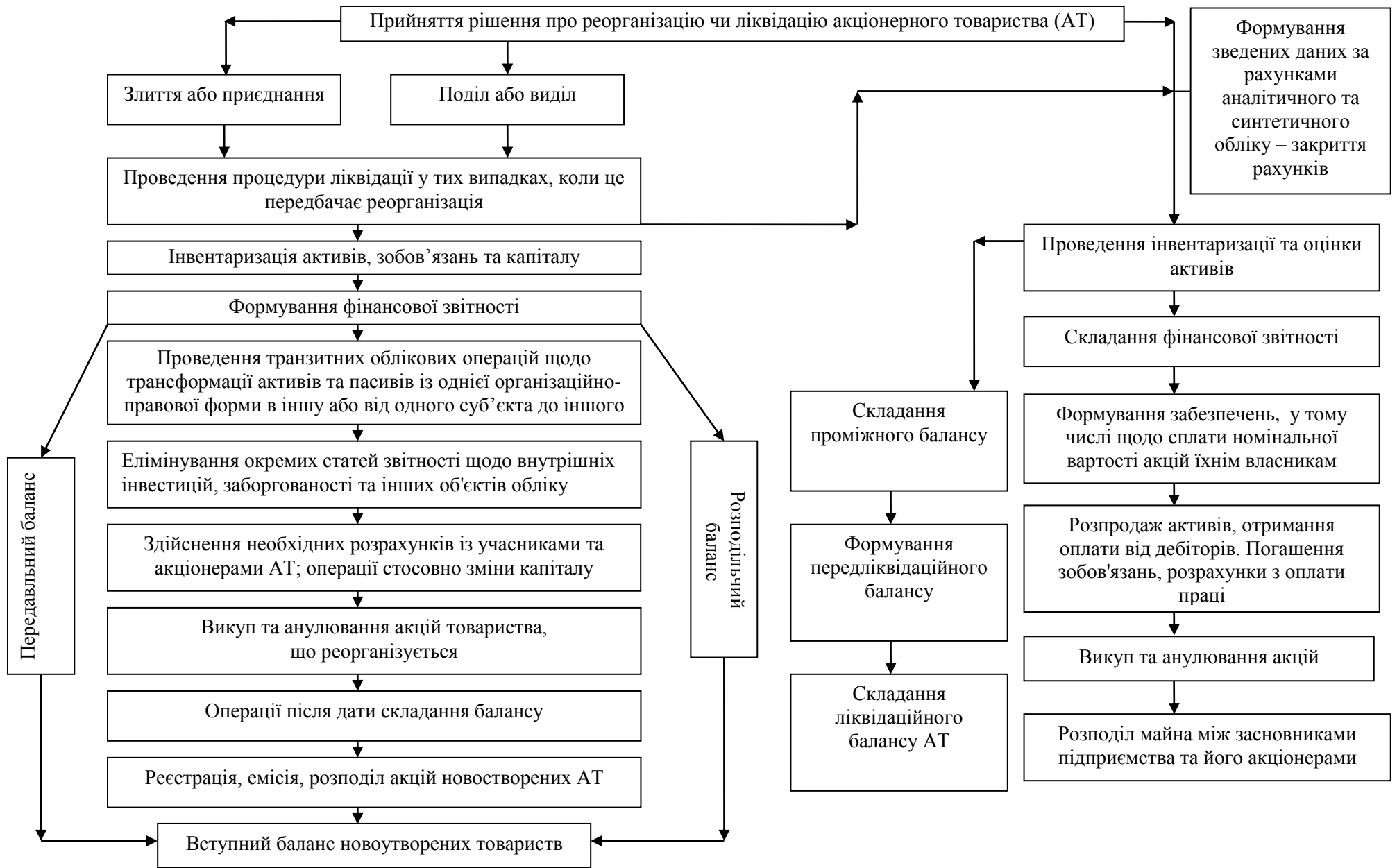


Рис. 2. Загальна схема універсальної облікової моделі при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

Особливої уваги заслуговує методика обліку в «міжбалансовий реорганізаційний період», котра визначає необхідність врахування та повного внесення до системи обліку даних про господарські операції, що відбулися після дати складання об'єднувального, розподільчого чи передавального балансів і до формування вступних балансів новоутворених підприємств.

Господарські операції, що виникають після дати складання розподільчого або передавального балансів, поділено на окремі групи (рис. 3).

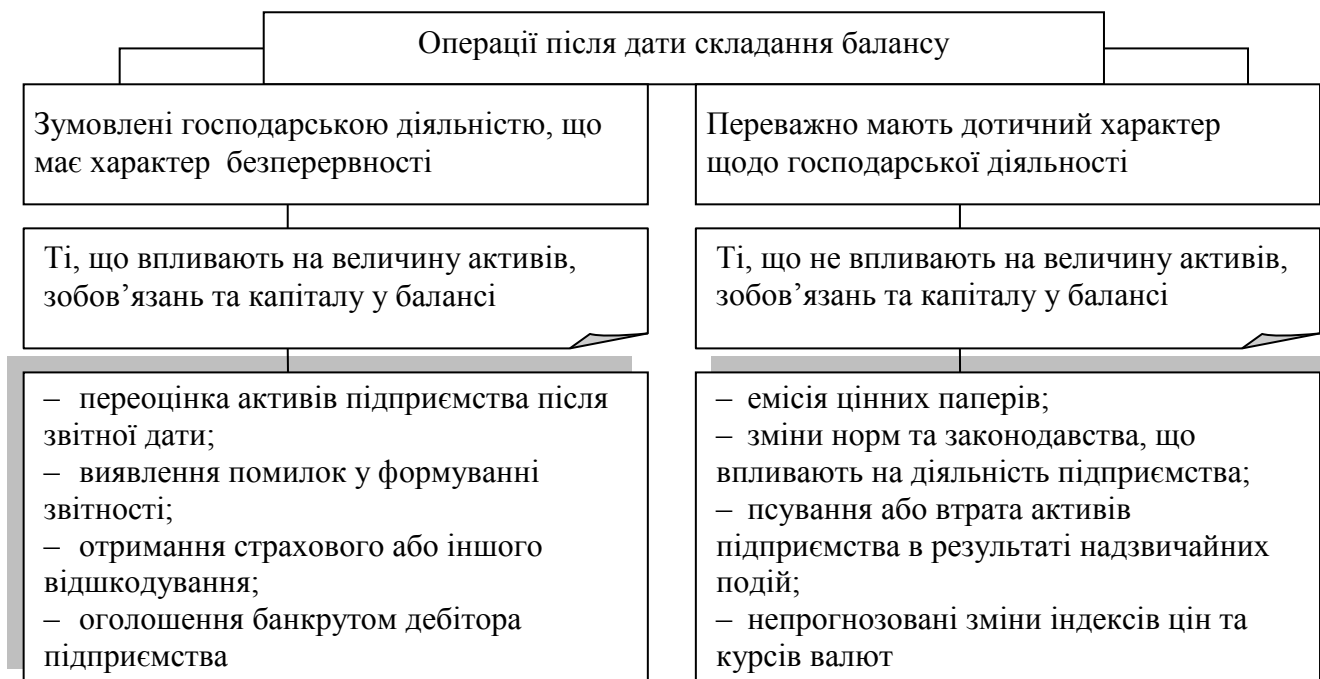


Рис. 3. Характеристика операцій після дати складання розподільчого та передавального балансів

Основна особливість операцій після дати складання балансів полягає в короткотерміновому характері їх перебігу. З метою повного та достовірного облікового їх узагальнення рекомендовано використовувати метод коригування нерозподіленого прибутку на суми, пов'язані з такими операціями. Перевага цього способу облікового узагальнення полягає в гнучкості відображення різних за характеристиками фактів господарської діяльності, що значно спрощує роботу облікових працівників у період, коли існують обмеження стосовно організації обліку. Методичною основою слугуватиме П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

У процесі дослідження запропоновано методику оцінки доцільності здійснення реорганізаційних заходів, котра базується на визнанні реорганізаційних перетворень своєрідним інвестиційним проектом, що характеризується, з одного боку, витратами на його реалізацію та певною вигодою від здійснення таких заходів – з іншого. За основу такої методики взято динамічні методи оцінки ефективності інвестиційних проектів та інноваційних програм з позиції показників чистої теперішньої вартості (NPV), внутрішньої норми дохідності (IRR), дисконтованих показників рентабельності (RI) та ін. Відповідний аналіз було здійснено за даними реорганізації ЗАТ «Буцацький сирзавод» у ТОВ «Буцацький сирзавод».

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що стосується удосконалення облікового узагальнення реорганізаційних процесів та ліквідації акціонерних товариств. За результатами дослідження сформовано такі висновки:

1. Використання методу моделювання в бухгалтерському обліку має об'єктивний всеохоплюючий характер, що визначає вплив на конкретизацію актуальних з позиції формалізації бухгалтерського обліку понять – «модель», «система», «облікова політика». Проблематика взаємозалежності та співвідношення між ними виявилася й у контексті моделювання процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств. Це стало базою побудови відповідних облікових моделей, зумовило визначення теоретико-практичних меж зазначених понять, форм реорганізації та ліквідації, забезпечило обґрунтування напрямків організаційного та методичного вдосконалення обліку.

2. Актуалізація моделювання в бухгалтерському обліку дала можливість конкретизувати взаємозалежність облікових процедур та процесів з позиції системності обліку, котра визначена правилами облікової політики й конфігурацією організаційних і господарських завдань. На цій основі змодельовано облікову структуру з урахуванням залежних компонентів – облікових кластерів: оцінки та обліку активів, капіталу, результатів діяльності; обліково-організаційного, балансового та проміжного документального узагальнення; обліку акцій та часток у статутному капіталі; загальних облікових процесів при реорганізації та ліквідації. Це дало можливість поєднати однорідні облікові процеси у певні типові конструкції, котрі можна використовувати незалежно від наявності специфічних умов господарського характеру.

3. Виокремлення послідовності господарських процесів й виконання облікових процедур, а також формування звітності значною мірою залежить від виду реорганізаційних перетворень. Інструментом формування системи бухгалтерського обліку, облікової політики та відповідної конструкції організаційних заходів є метод моделювання. За кожним видом реорганізаційних перетворень, зокрема поділу, виділу, перетворення, приєднання, придбання, злиття, побудовано концептуальну модель обліку з виділенням спільних рис та відмінностей.

4. Розгалужена класифікація типів та видів реорганізаційних перетворень обумовила деталізоване теоретичне узагальнення їхніх організаційно-правових особливостей і на цій основі побудову відповідного обліково-інформаційного забезпечення, результатом яких є:

– рекомендації щодо проведення реорганізації через об'єднання з використанням таких методів, як злиття та приєднання, що дасть можливість активізувати реорганізаційні процеси, враховуючи їхню доступність;

– побудова з використанням методу моделювання загальної схеми послідовності здійснення господарських та облікових операцій, котрі супроводжують реорганізацію та ліквідацію акціонерних товариств;

– посилення ролі об'єднувальних, розподільчих, передавальних та ліквідаційних балансів (актів) як основної зв'язуючої ланки між суб'єктами реорганізаційних перетворень, які формуються з урахуванням діючих вітчизняних та зарубіжних правил – національних і міжнародних стандартів обліку та звітності.

5. Для відображення операцій з реорганізації підприємств, у тому числі й акціонерних товариств, доцільно використовувати, окрім транзитного рахунка другого порядку 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки», рахунок 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами», що забезпечує чітке розмежування під час передачі правонаступникам активів (майна), зобов'язань та капіталу з урахуванням природи активних і пасивних рахунків.

6. Вартість викуплених акцій в акціонерів, котрі за певних обставин не беруть участі у новоствореній структурі та за умови, коли ціна викупу акцій перевищує їхню номінальну вартість, слід відображати за дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» за номінальною вартістю, а різницю між договірною та номінальною вартістю відносити у дебет рахунку 95.2 «Інші фінансові витрати» із наступним списанням цих витрат за рахунок прибутку підприємства. Списання таких витрат на зменшення емісійного доходу у кореспонденції з рахунком 42.1 «Емісійний дохід» є проблематичним, оскільки більшість акціонерних товариств не формують такого джерела, відтак не використовують відповідний рахунок.

7. У процесі здійснення реорганізації у формі об'єднання постає проблема використання одного з двох методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу: методу придбання або методу приєднання, які дають різні результати у вартісній оцінці майна правонаступника через вилучення з об'єднувального балансу внутрішньогрупового сальдо, інвестицій, оборотів, прибутку. На сьогодні єдиним нормативно обґрунтованим варіантом є об'єднання підприємств за методом придбання, хоча метод приєднання також має право на існування, є більш прийнятним та зрозумілим. Зокрема, спосіб узагальнення облікової інформації за методом приєднання доцільний для об'єднання підприємств із високим ступенем виробничої кооперації, в тому числі для суб'єктів молокопереробної галузі.

8. Особливої уваги в результаті реорганізаційних перетворень та ліквідації акціонерних товариств потребує балансове узагальнення. Баланс є інформаційною основою поділу, об'єднання чи передачі активів, капіталу, боргових зобов'язань у результаті проведення зазначених заходів. Враховуючи специфіку облікових процедур при здійсненні реорганізації, запропоновано порядок дотримання чіткої відповідності узагальнюючих документів видам та формам таких перетворень. З позиції моделювання бухгалтерського обліку визначено послідовність та критерії формування такої внутрішньої звітності, зокрема в системі універсальної моделі обліку виділено кластер балансового та проміжного документального узагальнення.

9. Поряд із балансовим узагальненням на етапі реорганізації та ліквідації акціонерних товариств важливе значення мають операції після дати складання

балансу. З цієї позиції виникає необхідність у врахуванні або нівелюванні їхнього впливу на показники звітності. Зокрема, при побудові облікових моделей доведено методичну необхідність врахування впливу на показники балансу новоутвореного суб'єкта таких подій: випуску продукції, виконання робіт, виявлення помилок або порушень законодавства, результатів переоцінки активів, прийняття рішення щодо емісії цінних паперів.

10. Розглядаючи комплекс реорганізаційних та ліквідаційних процесів як реалізацію окремих інвестиційно-інноваційних проектів, виникає потреба в аналітичному обґрунтуванні доцільності таких перетворень в акціонерних товариствах. У цьому разі обґрунтованим є використання динамічних методів аналізу ефективності інвестицій, зокрема методів чистої теперішньої вартості (NPV), внутрішньої норми дохідності (IRR), дисконтованого показника рентабельності (RI), що дає можливість оцінити реорганізаційні перетворення з точки зору окупності витрат на їхнє проведення.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких відображено основні наукові результати дисертації

1. Кузь І. І. Облікова політика як особлива форма моделювання процесу обліку / І. І. Кузь // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 8 – С. 403–407 (0,34 д. а.).

2. Кузь І. І. Оцінка акціонерної вартості підприємства на основі показників доданої та чистої теперішньої вартості / І. І. Кузь // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 9. – С. 265–270 (0,42 д. а.).

3. Кузь І. І. Теоретичні аспекти моделювання в бухгалтерському обліку / І. І. Кузь // Науковий вісник ВНУ ім. Л. Українки. – 2012. – № 5. – С. 132–136 (0,44 д. а.).

4. Кузь І. І. Моделювання системи та процедур в бухгалтерському обліку: взаємозв'язок понять / І. І. Кузь, Я. Д. Крупка // Вісник Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – Вип. 3. – С. 62–68 (0,41 д. а. / 0,20 д. а.; особистий внесок: розроблено теоретичні засади моделювання облікової системи та процедур).

5. Кузь І. І. Ситуаційне моделювання як спосіб формалізації бухгалтерського обліку / І. І. Кузь, М. Я. Яструбський // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2014. – Вип. 794. – С. 334–340 (0,37 д. а. / 0,20 д. а.; особистий внесок: обґрунтовано формалізацію обліку через ситуаційне моделювання).

6. Кузь І. І. Кластерный подход в моделировании бухгалтерского учета / И. И. Кузь // Вестник северного (Арктического) федерального университета. – 2015. – Вып. 1/2015. – С. 115–119. – (Серия «Гуманитарные и социальные науки») (0,35 д. а.).

Опубліковані праці апробаційного характеру

7. Кузь І. І. Проблеми організації системи внутрішньогосподарського аналізу на вітчизняних підприємствах / І. І. Кузь, С. І. Шкарабан // Перспективи та пріоритети розвитку економічного аналізу : тези доповідей і виступів II

Всеукр. наук. конф. студ., аспірантів і молодих учених, 12–14 квіт. 2005 р. – Донецьк : ТОВ «Юго-Восток», 2005. – С. 112–114 (0,08 д. а. / 0,06 д. а.; особистий внесок: визначено проблематику реалізації аналізу).

8. Кузь І. І. Сутність та перспективи розвитку методу моделювання в економічному аналізі та в бухгалтерському обліку / І. І. Кузь // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку : тези доп. V Міжнар. наук.-практ. конф., 29 верес.–1 жовт. 2011 р. – Тернопіль : СМП «Тайп», 2011. – С. 169–171 (0,08 д. а.).

9. Кузь І. І. Події після дати складання балансу при реорганізації акціонерних товариств / Кузь І. І. // Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки: тези доп. XIV Міжнар. наук.-практ. конф., 4–5 груд. 2014 р. – Житомир : ПП «Рута», 2014. – С. 79–81 (0,15 д. а.)

10. Кузь І. І. Проблематика балансового узагальнення реорганізаційних процесів та ліквідації акціонерних товариств / І. І. Кузь // Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики : тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф., 5 груд. 2014 р. – Тернопіль : ТзОВ «Вид-во Астон», 2014. – С. 76–78 (0,13 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Кузь І. І. Облік реорганізаційних процесів в акціонерних товариствах та його моделювання. – 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 Міністерства освіти і науки України, Тернопіль, 2015.

Дисертаційну роботу присвячено дослідженню організаційно-методичних засад процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств та розробці практичних рекомендацій щодо їх обліку. Поглиблено теоретичне розуміння сутності та змісту форм реорганізації та ліквідації, досліджено концептуальні принципи здійснення таких заходів, проаналізовано законодавство та обліково-економічні умови їх проведення. Удосконалено та систематизовано сукупність етапів облікового узагальнення реорганізаційних процесів та ліквідації в акціонерних товариствах, внесено пропозиції щодо балансового узагальнення, розроблено найбільш загальні облікові моделі за таких перетворень.

У роботі на прикладі реорганізаційних процесів та з використанням методу моделювання обґрунтовано структурованість системи бухгалтерського обліку, визначено місце облікової політики та охарактеризовано можливість формалізації обліку з точки зору кластерного підходу як певної послідовності впорядкованих етапів господарської діяльності, що поєднуються, відображаються та узагальнюються.

Ключові слова: *система обліку, облікова політика, модель, обліковий кластер, процес реорганізації та ліквідації.*

АННОТАЦИЯ

Кузь И. И. Учет реорганизационных процессов в акционерных обществах и его моделирования. – 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, 2015.

Диссертационная работа посвящена исследованию организационно-методических основ процессов реорганизации и ликвидации акционерных обществ и разработке практических рекомендаций по их реализации. Углублено теоретическое понимание сущности и содержания форм реорганизации и ликвидации, исследованы концептуальные принципы осуществления таких мероприятий, проанализировано законодательство и учетно-экономические условия их проведения.

В ходе работы проведен анализ научных исследований по проблеме моделирования бухгалтерского учета. Определено основное содержание, пределы и возможности конструирования и моделирования учетной системы в условиях реорганизации и ликвидации.

В исследовании усовершенствована и систематизирована совокупность этапов учета реорганизационных процессов и ликвидации в акционерных обществах, внесены предложения относительно балансового обобщения, разработаны наиболее общие учетные модели при таких преобразованиях. На примере исследуемых процессов и с использованием метода моделирования обоснована структурированность системы бухгалтерского учета, определено место учетной политики и охарактеризована возможность формализации учета с точки зрения кластерного подхода как определенной последовательности упорядоченных этапов хозяйственной деятельности, которые отражаются в учете.

На базе использования кластерного подхода в бухгалтерском учете предусмотрено возможность группирования учетных процессов и процедур. В системе бухгалтерского учета выделено кластер оценки и учета активов, обязательств, капитала, результатов деятельности; учета акций и частей в уставном капитале; балансового и промежуточного документального обобщения; общих процессов при реорганизации и ликвидации; учетно-организационный кластер. Такой способ кластеризации учета в результате моделирования повышает степень эффективности функционирования моделируемой бухгалтерской системы и формирует предпосылки качественной работы бухгалтеров-практиков.

По итогам учетного моделирования процессов ликвидации и реорганизации в акционерных обществах и с целью совершенствования учетного обобщения рекомендовано вместе со счетом второго порядка 68.3 «Внутрихозяйственные расчеты» использовать в качестве транзитного и расчетного счет 37.7 «Расчеты с прочими дебиторами». Обосновано предложение по учету операций при выкупе акций по цене, превышающей их номинальную стоимость путем отражения такой разницы на счете 95.2 «Другие финансовые расходы» со списанием таких расходов на счета прибыли предприятия.

Усовершенствовано понимание и организационно-методическую составную реализации форм отчетности, сопутствующих реорганизацию и ликвидацию акционерных обществ, принципиальным признаком которых является их балансовое представление относительно условий и методов формирования и раскрытия информации. С точки зрения моделирования бухгалтерского учета определена последовательность и критерии формирования такой отчетности.

Исследовано методика учета в «междубалансовый реорганизационный период», которая сводится к необходимости учета и полного внесения данных о хозяйственных операциях, произошедших после даты составления объединительного, распределительного или передаточного баланса, во вступительные балансы новых предприятий.

В работе предложена методика оценки целесообразности реорганизационных мероприятий, которая основана на предположении, что реорганизационные преобразования представлено как инвестиционный проект с характерными расходами на его реализацию и ожидаемыми эффектами. Оценка издержек на проведение реорганизации акционерных обществ и их окупаемости с позиции показателей чистой приведенной стоимости (NPV), внутренней нормы доходности (IRR), дисконтированных показателей рентабельности (RI) стали основой такой методики анализа.

Ключевые слова: *система учета, учетная политика, модель, учетный кластер, процесс реорганизации и ликвидации.*

ANNOTATION

Kuz I. I. Accounting reorganization processes in the company and its modeling. – Manuscript.

Thesis for the degree of candidate of economic sciences, specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by the types of economic activity). Ternopil National Economic University Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2015.

The thesis is devoted to research of organizational and methodological foundations of the process of reorganization and liquidation of joint stock companies and the development of practical recommendations for their implementation. Profound theoretical understanding of the nature and content of the forms of reorganization and liquidation investigated conceptual framework of such measures, analyzes legislation and accounting and economic conditions of their implementation.

Improved and systematized set your stage synthesis processes of reorganization and liquidation of joint stock companies, submitted proposals to balance generalizations developed the most common accounting model for these transformations. In this paper the example studied processes and with the use of simulation reasonably structured accounting system, the place policy and described the possibility of formalizing accounting in terms of the cluster approach as a specific sequence of ordered phases of economic activity, combined, are recorded and summarized.

Key words: *accounting, accounting policy, model, accounting cluster, the process of reorganization and liquidation.*

Підписано до друку 31.07.2015 р.
Формат 60x90/16. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 0,9. Обл. вид. арк. 1,0.
Зам. № А010-15. Тираж 120 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua