

## **ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО ФОНДА ПРАВОПРЕЕМНИКА ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ ПРИСОЕДИНЕНИЯ**

*С. Л. Коротаев, доцент БГЭУ,  
директор аудиторской компании «АудитКонсульт»,  
канд. экон. наук*

Практика показывает, что значительное количество вопросов при реорганизации путем присоединения возникает по порядку формирования уставного фонда предприятия, к которому производится присоединение.

Вот только некоторые из них.

Должен ли уставный фонд предприятия, к которому при реорганизации производится присоединение другого предприятия (далее – правопреемник), равняться сумме уставных фондов участников реорганизации?

Как урегулировать вопросы формирования объявленного размера уставного фонда правопреемника, если сумма уставных фондов участников реорганизации больше или меньше объявленной величины? Какие источники могут при этом задействоваться? Когда должно осуществляться «наполнение» уставного фонда правопреемника (если это необходимо) – до реорганизации или после?

Необходим ли контроль за обеспеченностью объявленной величины уставного фонда правопреемника чистыми активами участников реорганизации?

Необходима ли корректировка величины источников собственных средств правопреемника в случае, если величина его чистых активов отличается от объявленной величины уставного фонда?

Как определить доли учредителей в объявленном уставном фонде правопреемника? Должны ли эти доли учитывать наполняемость их чистыми активами каждого из участников реорганизации?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, рассмотрим их более подробно, учитывая нормы действующего законодательства.

Прежде всего отметим, что размер уставного фонда правопреемника при реорганизации путем присоединения, доли учредителей в уставном фонде, а также порядок его формирования должны определяться договором о присоединении, заключаемом между участниками (учредителями) организаций-участников реорганизации. Необходимость наличия такого договора обусловлена, в частности, ст. 17 Закона «О хозяйственных обществах» [1].

Изменение размера уставного фонда, долей участников в уставном фонде коммерческой организации обуславливает необходимость внесения изменений и (или) дополнений в устав, которые вместе с заявлением и другими определенными законодательством документами должны представляться в регистрирующий орган.

Форма заявления о государственной регистрации изменений и (или) дополнений в устав коммерческой организации при реорганизации в форме присоединения установлена приложением 2 к постановлению Министерства юстиции Республики Беларусь № 8 от 27.01.2009 г. «О некоторых мерах по реализации Декрета Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1» [2].

При реорганизации путем присоединения предприятие, к которому произведено присоединение, при составлении вступительной бухгалтерской отчетности путем построчного объединения числовых показателей своей отчетности и заключительной бухгалтерской отчетности присоединенного предприятия должно показывать в этой отчетности новую объявленную величину уставного фонда предприятия, к которому произведено присоединение.

Если объявленный уставный фонд предприятия, к которому производится присоединение, меньше, чем сумма уставных фондов предприятий-участников реорганизации, образующаяся разница должна быть направлена на увеличение других собственных источников организации, к которой произведено присоединение. Конкретный вид источника, который должен быть в таком случае увеличен, действующим законодательством не определен.

По нашему мнению, образующаяся разница может быть отнесена на любой из собственных источников, который в соответствии с действующим законодательством может быть определен в качестве источника для увеличения уставного фонда.

В настоящее время источники пополнения уставных фондов (капиталов) регламентируются письмом Минфина от 8.06.2000 г. № 17-23/332 [3], которое несколько устарело и требует уточнения с учетом введения с 01.01.2004 г. нового Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, утвержденными постановлением Минфина от 30.05.2003 г. № 89 [4].

Если объявленный уставный фонд превышает сумму уставных фондов участников реорганизации, учредители обязаны довести величину уставного фонда до объявленной величины.

При этом следует иметь в виду, что источниками увеличения уставного фонда могут быть либо собственные средства самих учредителей (если учредителями являются физические лица) либо источники собственных средств участников реорганизации, использование которых на указанные цели разрешено действующим законодательством.

В силу отсутствия законодательно установленной методологии учета и составления отчетности при реорганизации предприятий некоторые специалисты [5] предлагают при формировании уставного фонда правопреемника сопоставлять его уставный фонд со стоимостью чистых активов участников реорганизации и относить образующиеся разницы в уменьшение либо увеличение конкретных собственных источников правопреемника.

Так, в случае, если стоимость чистых активов участников реорганизации больше величины его уставного фонда, предлагается числовые показатели раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса правопреемника формировать «в размере стоимости чистых активов с разделением на уставный и добавочный фонды». При этом «разница подлежит урегулированию числовым показателем раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса по строке 450 «Нераспределенная (неиспользованная) прибыль (непокрытый убыток)».

Если же «стоимость чистых активов окажется меньше величины уставного фонда, то разница подлежит урегулированию в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса по строке 450 «Нераспределенная (неиспользованная) прибыль (непокрытый убыток)».

Указанные корректировки предлагается осуществлять на дату внесения в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей записи о прекращении деятельности ликвидируемого при реорганизации предприятия без осуществления каких-либо бухгалтерских записей.

Отметим, что предлагаемый подход в полной мере дублирует подходы, предусмотренные российскими нормативными актами, в частности, Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденными приказом Минфина Российской Федерации от 20.05.2003 г. № 44н (в редакции приказа от 04.08.2008 г. № 73н) [6].

С нашей точки зрения, российская система формирования отчетности при реорганизации предприятий в значительной степени противоречит национальному законодательству.

Дело в том, что национальное законодательство, в отличие от российского, предусматривает большое количество создаваемых за счет чистой прибыли источников (фондов), формирование и использование которых носит специфический характер. Так, например, формируемый за счет чистой прибыли фонд накопления предназначен для осуществления (в качестве источника) капитальных вложений, резервный фонд заработной платы, формируемый в соответствии с постановлением Совмина Республики Беларусь № 605 от 28.04.2000 г. [7], – для выплат при банкротстве нанимателя, при ликвидации организации и т.д. Имеет сегодня место и создание, например, фонда пополнения собственных оборотных средств, фонда потребления за счет чистой прибыли и т.п. При этом все названные фонды имеют целевой характер.

Применение норм российского законодательства применительно к отечественной системе учета собственных источников в случае реорганизации в форме присоединения предполагает свертывание всего многообразия этих источников (фондов) и развертывание их в отчетности правопреемника только в форме «довеска» к уставному фонду либо в составе чистой (нераспределенной) прибыли и (или) добавочного фонда.

Такая ситуация вряд ли может быть признана законной хотя бы потому, что организация, к которой производится присоединение, сохраняет все многообразие имеющихся собственных источников.

Безусловно, многие из создаваемых в республике фондов являются надуманными, например, тот же резервный фонд заработной платы, и их следовало бы отменить, однако до законодательного урегулирования данной проблемы свертывание собственных источников при реорганизации до трех составляющих – уставного фонда, нераспределенной прибыли и добавочного фонда пока что преждевременно.

С нашей точки зрения, при реорганизации путем присоединения следует объединять не только активы и обязательства участников реорганизации, но и все их собственные источники, причем присоединение должно быть по всем конкретным источникам (фондам).

Сопоставление величины уставного фонда правопреемника с величиной его чистых активов должно производиться с единственной целью – для контроля за тем, чтобы величина чистых активов этого предприятия после присоединения не была меньше, чем величина уставного фонда.

Необходимость такого контроля обусловлена, в частности, требованиями ст. 29 Закона «О хозяйственных обществах» [1] и ст. 47 Гражданского кодекса [8], в соответствии с которыми в случае, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного фонда. Если стоимость указанных активов окажется менее определенного законодательством минимального размера уставного фонда, эта коммерческая организация подлежит ликвидации в установленном порядке.

Наполнение объявленной величины уставного фонда правопреемника, по нашему мнению, может производиться после проведения реорганизации. Сроки для таких действий должны определяться законодательством.

Как уже отмечалось выше, доля учредителей (участников) в уставном фонде предприятия, к которому произведено присоединение, оговаривается в договоре о присоединении. При этом величина долей может не увязываться с величиной наполняющих эти доли чистых активов.

Вместе с тем для обеспечения паритетности участия учредителей в уставном фонде предприятия, к которому производится присоединение, доли учредителей могут определяться и с учетом соотношения чистых активов предприятий-участников реорганизации. В таких случаях для определения долей конкретных учредителей (участников) предварительно должны определяться условные доли предприятий-участников реорганизации в уставном фонде правопреемника с учетом «наработанных» каждым из участников реорганизации чистых активов.

И уже после определения условных долей могут определяться конкретные доли учредителей в уставном фонде правопреемника (исходя из соотношения долей учредителей каждого из предприятий-участников реорганизации).

Механизм учета чистых активов каждого из предприятий-участников реорганизации путем присоединения при определении долей учредителей в уставном фонде предприятия, к которому производится присоединение, может быть следующим:

- а) определяются величины чистых активов каждого из предприятий-участников реорганизации;
- б) суммируются чистые активы каждого из предприятий-участников реорганизации для установления общей величины чистых активов всех участников реорганизации;
- в) рассчитывается соотношение чистых активов каждого из предприятий-участников реорганизации в общей величине чистых активов всех предприятий-участников реорганизации;
- г) умножением рассчитанных соотношений на объявленную величину уставного фонда предприятия, к которому произведено присоединение, определяется расчетная величина доли в уставном фонде этого предприятия каждого из участников реорганизации (в суммовом исчислении);
- д) исходя из соотношения долей учредителей в уставном фонде предприятий-участников реорганизации и расчетной величины доли каждого из участников реорганизации в уставном фонде предприятия, к которому произведено присоединение, определяется доля в уставном фонде каждого из учредителей предприятий-участников реорганизации.

Рассмотрим изложенные выше подходы к определению долей учредителей предприятий-участников реорганизации в форме присоединения в уставном фонде предприятия-правопреемника на конкретном примере.

#### **ПРИМЕР.**

##### **Исходные данные:**

1. Уставный фонд предприятия «А», присоединяемого к предприятию «Б», составляет 10 млн. руб.

Величина чистых активов предприятия «А» – 40 млн. руб.

Учредителями предприятия «А» являются физические лица:

Иванов – доля в уставном фонде 40 %;

Сидоров – доля в уставном фонде 60 %.

2. Уставный фонд предприятия «Б», к которому производится присоединение, до присоединения составляет 20 млн. руб.

Величина чистых активов предприятия «Б» – 60 млн. руб.

Учредителями предприятия «Б» являются физические лица:

Петров – доля в уставном фонде 30 %;

Кузнецов – доля в уставном фонде 70 %.

3. Уставный фонд предприятия «Б» после реорганизации путем присоединения объявлен в размере 50 млн. руб.

В соответствии с договором о присоединении доли бывших учредителей предприятий «А» и «Б» в уставном фонде правопреемника-предприятия «Б» после реорганизации определяются с учетом величины чистых активов каждого из участников реорганизации и долей учредителей в уставных фондах участников реорганизации.

*Расчет величины чистых активов предприятия «Б», к которому производится присоединение, после реорганизации:*

40 млн. руб. + 60 млн. руб. = 100 млн. руб.

*Расчет соотношения чистых активов предприятия «А» в чистых активах предприятия «Б» после присоединения к нему предприятия «А»:*

40 млн. руб. : 100 млн. руб. = 0,4.

*Расчет соотношения чистых активов предприятия «Б» в чистых активах предприятия «Б» после присоединения к нему предприятия «А»:*

60 млн. руб. : 100 млн. руб. = 0,6.

Расчет объявленного уставного фонда предприятия «Б», к которому произведено присоединение, приходящегося на долю учредителей присоединенного предприятия «А»:

50 млн. руб.  $\times$  0,4 = 20 млн. руб.,

в т.ч.:

- на долю учредителя Иванова – 8 млн. руб. (20  $\times$  0,4) или 16 % (8 : 50);
- на долю учредителя Сидорова – 12 млн. руб. (20  $\times$  0,6) или 24 % (12 : 50).

Расчет объявленного уставного фонда предприятия «Б», к которому произведено присоединение, приходящегося на долю учредителей предприятия «Б»:

50 млн. руб.  $\times$  0,6 = 30 млн. руб.

в т.ч.:

- на долю учредителя Петрова – 9 млн. руб. (30  $\times$  0,3) или 18 % (9 : 50);
- на долю учредителя Кузнецова – 21 млн. руб. (30  $\times$  0,7) или 42 % (21 : 50).

С учетом выполненных расчетов доля учредителей в уставном фонде предприятия-правопреемника составит:

- Иванов – 16 %;
- Сидоров – 24 %;
- Петров – 18 %;
- Кузнецов – 42 %.

Применительно к данным приведенного выше примера объявленный уставный фонд правопреемника составил 50 млн. руб., а величина его чистых активов – 100 млн. руб. Поскольку сумма уставных фондов правопреемника до реорганизации составляла 30 млн. руб., недостающие 20 млн. руб. могут быть покрыты либо за счет дополнительных взносов учредителей, либо за счет собственных источников правопреемника, разрешенных к использованию на увеличение уставного фонда (например, добавочного фонда или нераспределенной прибыли).

Предложенная схема определения долей учредителей предприятий-участников реорганизации в уставном фонде предприятия, к которому произведено присоединение, учитывающая наполняемость долей чистыми активами каждого из участников реорганизации, обеспечивает паритетность обязательственных прав в отношении имущества правопреемника в момент реорганизации путем присоединения.

С учетом изложенного считаем возможным сделать следующие выводы:

1. Размер уставного фонда правопреемника при реорганизации путем присоединения, доли учредителей в уставном фонде, а также порядок его формирования должны определяться договором о присоединении, заключаемом между участниками (учредителями) организаций-участников реорганизации.

2. Если объявленный уставный фонд предприятия, к которому производится присоединение, меньше чем сумма уставных фондов предприятий-участников реорганизации, образующаяся разница должна быть направлена на увеличение других собственных источников организации, к которой произведено присоединение.

При этом образующаяся разница может быть отнесена на любой из собственных источников, который в соответствии с действующим законодательством может быть определен в качестве источника для увеличения уставного фонда.

3. Если объявленный уставный фонд предприятия, к которому производится присоединение, превышает сумму уставных фондов участников реорганизации, учредители обязаны довести величину уставного фонда до объявленной величины.

4. Наполнение объявленной величины уставного фонда правопреемника может производиться после проведения реорганизации.

5. При реорганизации путем присоединения следует объединять не только активы и обязательства участников реорганизации, но и все их собственные источники, причем присоединение должно быть по всем конкретным источникам (фондам).

6. Для обеспечения паритетности участия учредителей в уставном фонде предприятия, к которому производится присоединение, доли учредителей могут определяться с учетом соотношения чистых активов предприятий-участников реорганизации.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» от 09.12.1992 г. № 2020-XII (в редакции от 08.07.2008 г.).
2. Постановлению Министерства юстиции Республики Беларусь № 8 от 27.01.2009 г. «О некоторых мерах по реализации Декрета Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1».
3. Письмо Министерства финансов Республики Беларусь от 08.06.2000 г. № 17-23/332 «Об источниках пополнения уставных фондов (капиталов)».
4. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в редакции от 25.06.2010 г.).
5. Ванкевич В.Е., Химченко Г.В. Реорганизация организации: бухгалтерские процедуры и составление отчетности: по-

собие для бухгалтеров // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

6. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций: утв. приказом Мин-ва финансов Рос. Федерации от 20.05.2003 г. № 44н (в ред. приказа от 04.08.2008 г. № 73н).
7. Положения о резервном фонде заработной платы: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь 28.04.2000 г. № 605.
8. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 218-З (в редакции от 28.12.2009 г.).