

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ ПРИСОЕДИНЕНИЯ

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

Несмотря на то, что вопросы реорганизации юридических лиц достаточно подробно регламентированы Гражданским кодексом (далее – ГК), тем не менее; порядок бухгалтерского учета операций, обусловленных реорганизацией, и составления бухгалтерской отчетности организациями, прекращающими свою деятельность в результате реорганизации, действующим законодательством не определен. В этой связи у субъектов хозяйствования возникает немало вопросов.

Вот только некоторые из них, обусловленные процессом реорганизации в форме присоединения.

Как отразить в учете предприятий-участников реорганизации путем присоединения хозяйственные операции, обусловленные процессом реорганизации?

Каким образом и на какие даты должна составляться бухгалтерская отчетность участников реорганизации?

Как быть, если данные об имуществе по передаточному акту не соответствуют составу имущества присоединяемого предприятия на момент исключения его из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГРЮЛ)?

Как отразить в учете предприятия, к которому производится присоединение, убытки присоединяемого предприятия?

Влияют ли убытки присоединяемого предприятия на величину облагаемой базы по налогу на прибыль предприятия, к которому произведено присоединение?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, обратимся к нормам законодательства.

Согласно статье 53 ГК [1] при реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Статьями 54, 55 ГК определено, что при присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица в соответствии с передаточным актом. При этом передаточный акт должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами.

Аналогичные подходы предусмотрены ст. 15, ст. 17 и ст. 22 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» [2]. Кроме того, в ст. 17 названного Закона установлено, что участники реорганизации в форме присоединения «заключают договор о присоединении, в котором определяют порядок и условия присоединения». Указанный договор, а также изменения и дополнения в учредительные документы хозяйственного общества, к которому осуществляется присоединение, утверждаются общим собранием участников каждого из участвующих в реорганизации юридических лиц или органов управления таких юридических лиц, уполномоченных на то учредительными документами.

Отметим, что ни в ГК, ни в Законе «О хозяйственных обществах» не говорится о необходимости передачи правопреемнику собственных источников присоединяемого предприятия: речь идет о передаче прав и обязанностей присоединяемого предприятия. Однако на практике такая передача объективно необходима, поскольку, исходя из принципов бухгалтерского учета, любая передача активов в конечном итоге сопровождается и передачей наполняющих эти активы источников – собственных или заемных.

Общий порядок отражения в учете операций по передаче имущества, обязательств и собственных источников при реорганизации путем присоединения действующим законодательством, как уже отмечалось выше, не установлен.

Инструкцией о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций, утв. Министерством финансов Республики Беларусь № 162 от 10.11.2004 г. (далее – Инструкция № 162) [3], установлены особые подходы к отражению в учете операций по присоединению к юридическим лицам убыточных сельскохозяйственных предприятий.

Согласно Инструкции № 162 у ликвидируемого убыточного сельхозпредприятия, присоединяемого к другому юридическому лицу, финансовые результаты деятельности и источники собственных средств должны закрываться за счет средств добавочного фонда и прочих фондов и резервов, созданных в соответствии с законодательством и уставом.

Что касается предприятия, к которому производится присоединение, то у него получение активов и обязательств, согласно п. 8.1 Инструкции № 162, должно отражаться в учете «на основе данных бухгалтерского баланса и передаточного акта путем построчного сложения аналогичных статей баланса (за исключением сумм взаимных обязательств, которые исключаются в равных суммах; сумм безвозмездной помощи, оказанной организацией-инвестором за счет собственных средств)».

Как видим, ни счета учета расчетов, ни счета учета финансовых вложений, ни какие-либо иные счета при реорганизации путем присоединения убыточных сельхозорганизаций не задействуются. Происходит простое объединение статей баланса. Единственный нюанс – источники собственных средств и финансовые результаты присоединяемого предприятия закрываются на счет 83 «Добавочный фонд» и уже в объединенной форме присоединяются к добавочному фонду реорганизуемого предприятия.

Отметим, что Инструкция № 162 разработана в соответствии с указами Президента Республики Беларусь от 19 марта 2004 г. № 138 «О некоторых мерах по финансовому оздоровлению сельскохозяйственных организаций и привлечению инвестиций в сельскохозяйственное производство» [4] и от 14 июня 2004 г. № 280 «О порядке и условиях продажи юридическим лицам предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяй-