

# Реорганизация: актуальные вопросы права, учета, налогообложения

Общество с ограниченной ответственностью (ООО) реорганизуется путем выделения из него общества с дополнительной ответственностью (ОДО).

Разделительный баланс составлен на 31 мая 2014 года.

До момента регистрации выделенного ОДО (15 июня 2014 года) реорганизуемое ООО несет расходы:

а) связанные с текущей деятельностью – приобретение имущества, расчеты с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, расходы по его содержанию, начисление заработной платы работникам и т.д.;

б) связанные с реорганизацией – с государственной регистрацией выделяемого предприятия, с внесением соответствующих изменений в учредительные документы, оплатой юридических и консалтинговых услуг и т.д.

1. Что в указанной ситуации делать с разделительным балансом, данные по которому на момент регистрации ОДО не будут соответствовать составу и стоимости передаваемых ОДО активов и обязательств?

2. На каком счете следует учесть расходы ООО, связанные с реорганизацией?

3. Принимаются ли расходы, связанные с реорганизацией путем выделения, в состав расходов ООО, учитываемых при налогообложении?

1. До момента государственной регистрации выделенного предприятия все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемого предприятия (ООО), а также расходы, обусловленные реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса, отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета в составе затрат реорганизуемого предприятия.

Также в указанный период в учете реорганизуемого предприятия (ООО) отражаются соответствующие поступления от третьих лиц (получение материалов, товара; поступление оплаты за товар,

работы, услуги; получение авансовых платежей и т.п.).

Передача активов, обязательств и собственного капитала выделенному предприятию по акту приема-передачи имущества может быть произведена только после регистрации выделенного предприятия.

Как результат, данные разделительного баланса не будут соответствовать фактическим данным раздела активов, обязательств и собственного капитала.

В этой связи к разделительному балансу должна быть составлена пояснительная записка, в которой объясняются возникшие отклонения.

Хозяйственные операции, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации выделенного предприятия, должны найти отражение в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, составленной на дату регистрации выделенного предприятия.

Вступительная бухгалтерская отчетность выделенного предприятия на дату ее государственной регистрации составляется на основе разделительного баланса с учетом хозяйственных операций реорганизуемого предприятия в переходный период, приведших к изменению состава и стоимости передаваемых активов и обязательств.

2. Расходы ООО, связанные с реорганизацией путем выделения, относятся к прочим расходам по текущей деятельности. С учетом п. 13 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 г. № 102 (с изменениями и дополнениями), такие расходы следует учитывать на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»).

3. С учетом письма МНС от 15.09.2011 г. № 2-23/1651 «Актуальные вопросы исчисления налога на прибыль» расходы, произведенные организацией в связи с ее реорганизацией, включаются в состав внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении, на основании подп. 3.27

п. 3 ст. 129 НК РФ как «другие расходы, потери, убытки плательщика при осуществлении своей деятельности, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав».

**ООО реорганизуется путем выделения.**

**Разделительный баланс утвержден на 31.05.2014 г. Выделенное предприятие (ОДО) зарегистрировано в июне 2014 года и, соответственно, имущество, в том числе и спецодежда, передается выделенному предприятию после регистрации ОДО.**

**В соответствии с учетной политикой списание спецодежды на счета учета затрат осуществляется ежемесячно по нормам износа, исчисленным исходя из плановых сроков ее носки.**

**Кто должен начислять износ по передаваемой спецодежде в июне: реорганизуемое или выделенное предприятие?**

**Если износ должно начислять реорганизуемое предприятие, то возникает расхождение данных разделительного баланса с фактической стоимостью переданных активов. Как быть в такой ситуации?**

В соответствии с абз. 5 п. 107 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 г. № 133 (далее – Инструкция № 133), порядок переноса стоимости спецодежды на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию устанавливается учетной политикой организации.

Если в соответствии с учетной политикой списание спецодежды на счета учета затрат осуществляется по нормам износа, исчисленным исходя из плановых сроков ее носки, то организация ежемесячно – исходя из первоначальной стоимости спецодежды – определяет по расчетной норме сумму ее износа и списывает эту сумму в затраты на производство, уменьшая тем самым остаточную стоимость спецодежды.

В отличие от основных средств, в отношении которых законодательством однозначно установлено, что в случае их выбытия в результате реорганизации, амортизацию в месяце выбытия начисляет реорганизуемое предприятие (ч. 2 п. 36 Инструк-

ции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 27.02.2009 г. № 37/18/6 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 37/18/6)), в отношении спецодежды и иных отдельных предметов в составе средств в обороте конкретный порядок переноса их стоимости на счета учета затрат на производство в месяце выбытия таких активов при реорганизации не установлен.

Таким образом, участники реорганизации должны самостоятельно определить этот порядок, установив, кто начисляет износ спецодежды в месяце ее передачи выделенному предприятию – реорганизуемое или выделенное предприятие.

Если участниками реорганизации будет принято решение, что износ спецодежды в месяце ее передачи выделенному предприятию будет начислять реорганизуемое предприятие, то данное обстоятельство должно найти отражение в пояснительной записке к разделительному балансу, поскольку сумма износа спецодежды за июнь в этом балансе не учтена.

В таком случае выделенное предприятие начнет списывать износ полученной при реорганизации спецодежды в месяце, следующем за месяцем ее получения.

Если участниками реорганизации будет принято решение, что износ спецодежды в месяце ее передачи выделенному предприятию будет начислять выделенное предприятие, то отклонений от разделительного баланса не возникает.

В таком случае выделенное предприятие начнет списывать износ полученной при реорганизации спецодежды в месяце ее получения.

**ООО реорганизуется путем выделения из него двух предприятий в форме ОДО.**

**Разделительный баланс составлен по состоянию на 31 мая 2014 года.**

**Регистрация выделенных предприятий произведена в июне 2014 года.**

**Кто должен начислять амортизацию за июнь 2014 года по оборудованию, переданному выделенным предприятиям: реорганизованное ООО, которое уже передало имущество, или выделенные ОДО?**

**Необходимо ли корректировать разделительный баланс?**

**Не образуется ли в рассматриваемой ситуации временной разрыв по начислению амортизации в отношении переданного выделенным предприятиям оборудования?**

В соответствии с п. 36 Инструкции № 37/18/6 начисление амортизации в реорганизуемой организации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором в установленном порядке завершена реорганизация.

Согласно п. 34 Инструкции № 37/18/6 в созданных в результате реорганизации новых предприятиях начисление амортизации производится с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация организации.

Поскольку выделенные предприятия зарегистрированы в июне, то с учетом приведенных выше норм реорганизуемое ООО должно начислить амортизацию за июнь (в том числе и по имуществу, переданному по разделительному балансу выделенным при реорганизации ОДО) и отразить ее в установленном порядке у себя в учете.

На разделительный баланс это не влияет, т.к. баланс составлялся на конец мая.

Выделенные ОДО амортизацию по объектам основных средств, полученным при реорганизации, должны производить с учетом п. 34 Инструкции № 37/18/6 начиная с июля 2014 года.

Таким образом, разрыва в начислении амортизации применительно к рассматриваемой ситуации не возникает: амортизацию июня по переданным основным средствам начислит ООО, а с июля амортизация по полученным в результате реорганизации основным средствам будет начисляться получателями этих основных средств.

**Можно ли передать выделенному в результате реорганизации предприятию амортизацию по внеоборотным активам (основным средствам, нематериальным активам), начисленную после передачи активов, по которым она впоследствии начислена?**

Передача активов выделенному в результате реорганизации предприятию может быть произведе-

на только после государственной регистрации выделенного предприятия.

В соответствии с п. 36 Инструкции № 37/18/6 начисление амортизации реорганизуемой организацией прекращается «с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором в установленном порядке завершена реорганизация».

Таким образом, после регистрации выделенного предприятия передаваемые этому предприятию основные средства и нематериальные активы должны учитывать амортизацию, начисленную реорганизуемым предприятием в том числе и за месяц, в котором происходит выбытие таких активов.

То есть остаточная стоимость передаваемых активов, сложившаяся в месяце, предшествующем государственной регистрации выделенного предприятия, должна учитывать амортизацию, начисляемую реорганизуемой организацией в месяце выбытия активов.

Необходимость сопровождения выбывающего внеоборотного актива, в частности основного средства, всей суммой начисленной по нему амортизации подтверждается Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 г. № 50. Согласно п. 7 названной Инструкции «при выбытии основных средств накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Так, например, если первоначальная стоимость основного средства, передаваемого выделенному в июне 2014 года предприятию, составляет на 31 мая 2014 года 100 млн. руб., начисленная по нему амортизация на эту же дату – 40 млн. руб., а амортизация за июнь – 2 млн. руб., то остаточная стоимость передаваемого объекта, которая в июне 2014 года будет показана по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (в корреспонденции со счетом 01 «Основные средства»), должна составить 58 млн. руб. (100 млн. руб. – 40 млн. руб. – 2 млн. руб.).

Поскольку передаваемая остаточная стоимость объекта отличается от его остаточной стоимости по разделительному балансу, к разделительному балансу должна быть приложена пояснительная записка с объяснением возникшего отклонения.

Как следует из вопроса, выделенному при реорганизации предприятию внеоборотные активы переданы без учета сумм амортизации, начисленной реорганизуемым предприятием в месяце их выбытия.

Такие действия, с нашей точки зрения, следует трактовать как ошибку, ведущую к занижению оборота по налогу на прибыль у передающей стороны и завышению стоимости активов (со всеми вытекающими из этого последствиями), полученных выделенным предприятием.

В этой связи в июне уже после передачи выделенному предприятию внеоборотных активов, в частности основных средств, в бухгалтерском учете реорганизованного предприятия следует привести следующие записи:

- Д-т соответствующего счета учета затрат на производство – К-т счета 02 «Амортизация основных средств» – начисление амортизации по выбывшим в июне объектам основных средств;
- Д-т счета 91 «Прочие доходы и расходы» – К-т счета 01 «Основные средства» – уменьшение методом «красное сторно» остаточной стоимости выбывших в июне основных средств;
- Д-т счета 02 «Амортизация основных средств» – К-т счета 01 «Основные средства» – списание начисленной в июне амортизации по выбывшим основным средствам.

Поскольку внеоборотные активы изначально были переданы по необоснованно завышенной стоимости (без учета амортизации за июнь), принимающей стороной также должны быть произведены соответствующие корректировки стоимости полученных активов.

С учетом изложенного передача выделенному предприятию амортизационных отчислений, начисленных уже после передачи активов реорганизованным предприятием, без привязки к стоимости переданных активов, с нашей точки зрения, неправомерно.

**Как организации, реорганизуемой путем выделения, передать выделенному предприятию суммы отклонений фактической себестоимости приобретенных материалов от их стоимости по учетным ценам, накопленные у реорганизуемого**

### **предприятия на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов»?**

Чтобы определить подходы к порядку передачи накопленных в учете сумм отклонений фактической себестоимости приобретенных материалов от их стоимости по учетным ценам, напомним, что счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» применяется организациями, осуществляющими учет приобретаемых материалов по учетным ценам. На указанном счете отражаются суммы отклонений фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам. Списание накопленных на счете 16 отклонений производится в дебет счетов учета затрат на производство, расходов на реализацию и других счетов, по которым отражено использование соответствующих материалов.

Согласно п. 55 Инструкции № 133 «списание отклонений в стоимости материалов или транспортно-заготовительных затрат по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетным ценам материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения или транспортно-заготовительных затрат на начало отчетного периода и текущих отклонений или транспортно-заготовительных затрат за отчетный период к сумме остатка материалов на начало отчетного периода по учетным ценам и поступивших материалов в течение отчетного периода по учетным ценам (при применении способа средней себестоимости – по ценам приобретения).

Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании отклонения или транспортно-заготовительных затрат на увеличение учетной цены израсходованных материалов».

С учетом названной нормы процент отклонений фактической себестоимости поступивших материалов от их стоимости по учетным ценам (ПО), который следует использовать при списании отклонений, рассчитывается по следующей формуле:

$$ПО = \frac{ОО + ОП}{ОМУ + ПМУ} \cdot 100, \quad (1)$$

где *ОО* – остаток отклонений на начало месяца;

*ОП* – отклонения по поступившим за месяц материалам;

*ОМУ* – остаток материалов на начало месяца по учетным ценам;

*ПМУ* – поступление материалов за месяц по учетным ценам.

Таким образом, списание учетной стоимости материалов при их списании на соответствующие счета учета затрат сопровождается расчетной величиной сумм отклонений, исчисленной в порядке, установленном Инструкцией № 133.

Раздел имущества при реорганизации путем выделения предполагает передачу выделенному предприятию соответствующих активов, в том числе и материалов. Если учет материалов ведется по учетным ценам с выделением отклонений, то очевидно, что передача материалов выделенному предприятию по учетным ценам в обязательном порядке должна сопровождаться расчетной суммой отклонений, приходящейся на учетную стоимость передаваемых материалов.

Расчетная сумма отклонений (*PCO*), приходящаяся на учетную стоимость передаваемых материалов, может быть определена по формуле:

$$PCO = BMY \times PO : 100, \quad (2)$$

где *BMY* – выбывающие при реорганизации материалы по учетным ценам.

Как результат, при передаче в соответствии с решением участников реорганизуемого предприятия соответствующих материалов выделенному предприятию последнее получит их по учетной стоимости с учетом приходящейся на эту стоимость сумм отклонений фактической себестоимости поступивших материалов от их стоимости по учетным ценам (*BMY + PCO*).

Полагаем, что выделенное в результате реорганизации предприятие в зависимости от принятой им учетной политики может осуществлять учет полученных материалов как по учетным ценам, так и по фактической себестоимости их получения, т.е. по полученной учетной цене с учетом приходящейся на конкретный материал суммы отклонений.

**Хозяйственное общество (ООО) реорганизуется путем выделения из него другого общества (ОДО).**

**Выделяемому ОДО передаются, в частности, материалы, по которым у реорганизуемого предприятия имеется кредиторская задолженность.**

**«Входной» НДС по полученным материалам принят к вычету.**

**1. Следует ли «сопровождать» передаваемые ОДО материалы кредиторской задолженностью за эти материалы?**

**2. Следует ли восстанавливать «входной» НДС по материалам, передаваемым ОДО, для его передачи ОДО?**

1. Согласно ст. 19 Закона РБ «О хозяйственных обществах» решение о порядке и условиях выделения, о создании нового хозяйственного общества (хозяйственных обществ) и (или) юридического лица иной организационно-правовой формы (юридических лиц иных организационно-правовых форм), составе его (их) участников принимает общее собрание участников хозяйственного общества.

В соответствии с п. 4 ст. 54 ГК РБ при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них в соответствии с разделительным балансом переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица.

Разделительный баланс, равно как и передаточный акт, в котором отражаются передаваемые выделенному предприятию имущество, обязательства и собственный капитал, утверждаются общим собранием участников хозяйственного общества или органом, принявшим решение о реорганизации этого общества.

Конкретный порядок раздела имущества, обязательств и собственного капитала между реорганизуемым обществом и выделяемыми из него юридическими лицами действующим законодательством не установлен.

В связи с этим полагаем, что вопрос о сопровождении или не сопровождении передаваемых активов имеющейся по ним задолженностью – это вопрос, который должен решаться на этапе принятия решения о реорганизации.

При этом необходимо учитывать, что стоимость передаваемых материалов может не соответствовать имеющейся по ним задолженности (передаваемая стоимость материалов не учитывает «входной» НДС, принятый к вычету; часть кредиторской задолженности по передаваемым материалам уже погашена; часть материалов, по которым кредиторская задолженность не погашена, уже израсходована и т.д.).

В этой связи очевидно, что сопровождение передаваемых материалов соответствующей им кредиторской задолженностью в ряде случаев практически невозможно.

По факту передаваемые выделяемому предприятию материалы могут быть сопровождены кредиторской задолженностью по другим активам, полученным реорганизуемым предприятием, а также собственным капиталом.

**2. Восстановление «входного» НДС по передаваемым материалам, принятого к вычету реорганизуемым предприятием, не требуется.**

Это следует из п. 21 ст. 107 НК РФ, согласно которому «при реорганизации организации передаче правопреемнику (правопреемникам) такой организации в соответствии с передаточным актом или разделительным балансом подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав и **не принятые к вычету до реорганизации организации**».

Такая редакция позволяет говорить о том, что если «входной» НДС принят к вычету до реорганизации организации, то он не может передаваться выделенному предприятию, т.е. восстановлению такой вычет для его последующей передачи правопреемнику не подлежит.

**Хозяйственное общество (ООО) реорганизуется путем выделения из него другого общества (ОДО).**

**У ООО имеется кредиторская задолженность за приобретенные материалы, которые израсходованы, «входной» НДС по полученным материалам принят к вычету.**

**Можно ли при реорганизации передать непогашенную кредиторскую задолженность за ранее полученные и израсходованные материалы выделенному ОДО?**

В соответствии с действующим законодательством при выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них в соответствии с разделительным балансом переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица (п. 4 ст. 54 ГК).

К обязанностям реорганизуемого юридического лица относится, в частности, и его кредиторская

задолженность за полученные от поставщика товары, работы, услуги.

Конкретный порядок раздела имущества, обязательств и собственного капитала между реорганизуемым обществом и выделяемыми из него юридическими лицами действующим законодательством не установлен.

Как правило, при реорганизации в первую очередь происходит раздел конкретного имущества, что находит свое отражение в акте приема-передачи такого имущества и только потом, с учетом необходимости сопровождения передаваемого имущества соответствующим источником, решается вопрос о том, чем в итоге передаваемый актив будет обеспечиваться: собственным капиталом или обязательствами. При этом не имеет значения, к какому передаваемому активу относится кредиторская задолженность, полученная по разделительному балансу выделенным предприятием, – к активу, по которому она образована, или к иным активам.

В своей основе данная ситуация идентична ситуации, когда у организации имеется собственный капитал, но никто не может сказать, каким активом этот капитал обеспечивается.

По сути, при разделении речь идет о необходимости обеспечения соблюдения стоимостного баланса между передаваемыми активами, с одной стороны, и передаваемыми обязательствами и собственным капиталом – с другой стороны.

Таким образом, конкретная кредиторская задолженность перед поставщиком материалов может быть передана выделенному предприятию без «сопровождения» ее теми материалами, по которым она возникла у реорганизуемой организации.

**Хозяйственное общество (ООО) реорганизуется путем выделения из него другого общества (ОДО).**

**У ООО имеется кредиторская задолженность за приобретенные материалы.**

**Материалы израсходованы, «входной» НДС по полученным материалам к вычету не принят.**

**Можно ли передать «входной» НДС за ранее полученные и израсходованные материалы выделенному ОДО?**

В соответствии с п. 21 ст. 107 НК «при реорганизации организации передаче правопреемнику (правопреемникам) такой организации в соответствии с передаточным актом или разделительным балансом подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав и не принятые к вычету до реорганизации организации».

Казалось бы, приведенная выше норма НК позволяет передать не принятый к вычету реорганизуемым предприятием «входной» НДС выделяемому ОДО, причем без каких-либо условий.

Вместе с тем, по мнению налоговых органов, это не так.

Обосновывая свою позицию, они ссылаются на абз. 1 п. 21 ст. 107 НК, относящийся ко всем последующим абзацам, в которых определяются особенности передачи налоговых вычетов в конкретных хозяйственных ситуациях, в том числе и при реорганизации организаций: «21. Налоговые вычеты, подлежащие передаче получателю при передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав, определяются в следующем порядке».

И уже далее устанавливается обозначенный выше порядок передачи налоговых вычетов при реорганизации.

Как видим, передачу «входного» НДС налоговые органы увязывают с обязательной передачей получателю (в рассматриваемом нами случае – реорганизуемому предприятию) товаров (работ, услуг), имущественных прав, в отношении которых этот «входной» НДС образовался.

С нашей точки зрения, такой подход вызывает определенные сомнения.

Дело в том, что «входной» НДС, отраженный на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» является таким же активом, как и товары (работы, услуги), имущественные права, показываемые в активах баланса. В пассиве такому активу соответствует определенная кредиторская задолженность.

Соответственно, «входной» НДС, не принятый к вычету реорганизуемым предприятием, может являться предметом раздела между участниками реорганизации путем выделения.

При этом его не следует увязывать ни с активом, по которому этот НДС был предъявлен, ни с креди-

торской задолженностью, обусловленной приобретением актива.

Данный вывод основывается на том, что, во-первых, полученный актив уже мог быть списан реорганизуемым предприятием и, во-вторых, кредиторская задолженность по полученному активу может не передаваться выделяемому предприятию (может быть передана кредиторская задолженность по иным активам – как источник обеспечения стоимости передаваемых активов).

В этой связи полагаем, что в абз. 1 п. 21 ст. 107 НК РФ говорится не о порядке «передачи вычетов получателю при передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав», причем относящихся именно к этим передаваемым активам, а, во-первых, о признании «входного» НДС таким же объектом (активом), передаваемым при реорганизации путем выделения, как и «товары (работы, услуги)» и, во-вторых, о том, что любая реорганизация сопровождается передачей активов в форме товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Учитывая налоговую неопределенность рассматриваемого проблемного вопроса, считаем, что он требует своего однозначного законодательного урегулирования.

**ООО реорганизуется путем выделения из него другого хозяйственного общества – ОДО.**

**При реорганизации создаваемому ОДО в установленном законодательством порядке в соответствии с разделительным балансом передаются активы, в том числе дебиторская задолженность, а также обязательства и собственный капитал.**

**До реорганизации ООО формировало резерв по сомнительным долгам, отражая его в учете по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».**

**1. Может ли резерв по сомнительным долгам передаваться создаваемому в результате реорганизации ОДО?**

**Если может, то в каком порядке и размере? Как передаваемый резерв повлияет на показатели (статьи) разделительного баланса?**

**2. Может ли реорганизуемое ООО передать выделяемому ОДО часть задолженности по налогу на прибыль в отношении передаваемой ОДО дебиторской задолженности, отраженной в учете ООО по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»)?**

1. Порядок создания резервов по сомнительным долгам регламентируется пунктами 42–48 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 г. № 102 (с изменениями и дополнениями (далее – Инструкция № 102)).

В соответствии с п. 42 Инструкции № 102 «сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями».

В бухгалтерском балансе в соответствии с п. 29 Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 111 (с изменениями и дополнениями (далее – Инструкция № 111)), «при наличии резервов по сомнительным долгам, учитываемых на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам», показатели соответствующих строк статьи «Краткосрочная дебиторская задолженность» (строка 250), в связи с которыми созданы резервы по сомнительным долгам, уменьшаются на суммы данных резервов».

Как видим, в бухгалтерском балансе суммы созданных резервов по сомнительным долгам уменьшают величину краткосрочной дебиторской задолженности. Очевидно, что при реорганизации путем выделения и, соответственно, при разделе активов, в частности краткосрочной дебиторской задолженности, должна делиться общая сумма краткосрочной дебиторской задолженности (до ее уменьшения на сумму созданных резервов) и сумма созданных резервов по сомнительным долгам.

Если величина резервов по сомнительным долгам определялась по каждому дебитору (п. 44.1 Инструкции № 102), то передача дебиторской задолженности должна сопровождаться величиной резерва по сомнительному долгу, созданному в отношении этой конкретной дебиторской задолженности.

Если величина резервов по сомнительным долгам формировалась иными способами (п. 44.2 и п. 44.3 Инструкции № 102), то, с нашей точки зрения, разделение созданной величины резервов по сомнительным долгам возможно осуществлять пропорционально суммам дебиторской задолженности, закрепляемым за каждым из участников реорганизации.

*Пример. Исходные данные: ООО реорганизуется путем выделения из него ОДО. Величина дебиторской задолженности на момент реорганизации ООО составляет 100 млн. руб.*

*В отношении этой задолженности ООО созданы резервы по сомнительным долгам в размере 5 млн. руб.*

*Резервы в соответствии с учетной политикой создавались по всей сумме дебиторской задолженности на основе показателя выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности, исчисленного в порядке, установленном п. 44.3 Инструкции № 102.*

*Выделяемому ОДО передается 40 млн. руб. дебиторской задолженности реорганизуемого ООО.*

*Расчет величины резервов по сомнительным долгам, передаваемой создаваемому в результате реорганизации путем выделения ОДО:*

$$40 \text{ млн. руб.} : 100 \text{ млн. руб.} \times 5 \text{ млн. руб.} = 2 \text{ млн. руб.}$$

*Расчет величины резервов по сомнительным долгам, остающейся у реорганизованного ООО:*

$$5 \text{ млн. руб.} - 2 \text{ млн. руб.} = 3 \text{ млн. руб.}$$

*Поскольку при реорганизации путем выделения переход прав и обязанностей реорганизованного юридического лица осуществляется в соответствии с разделительным балансом (п. 4 ст. 55 ГК), в строке 250 бухгалтерского баланса (статья «Краткосрочная дебиторская задолженность») будут отражены следующие показатели:*

- в ООО – 57 млн. руб. (60 млн. руб. – 3 млн. руб.);
- в ОДО – 38 млн. руб. (40 млн. руб. – 2 млн. руб.).

2. В соответствии с п. 4 ст. 39 НК «при выделении из состава организации одной или нескольких организаций правопреемства по исполнению налогового обязательства, уплате пеней у выделенных организаций не возникает. Если в результате такого выделения реорганизованная организация не имеет возможности исполнить налоговое обязательство, уплатить пени и это выделение повлекло неисполнение налогового обязательства, неуплату пеней, по решению суда выделившиеся организации обязаны солидарно исполнять налоговое обязательство, уплачивать пени».

Данная норма НК РФ позволяет говорить о том, что имеющаяся у реорганизуемого предприятия кредиторская задолженность по платежам в бюджет, обусловленная формированием выручки от реализации в размере дебиторской задолженности, отраженной по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в корреспонденции со счетом 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», субсчет 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»), не может быть передана выделяемому предприятию.

В связи с этим при реорганизации в форме выделения реорганизуемое ООО должно в полном объеме исполнять обязанность по уплате налогов исходя из суммы задолженности по налогу на прибыль реорганизуемой организации, сложившейся на момент государственной регистрации выделенного из нее ОДО.

Передача дебиторской задолженности выделенному ОДО в своей основе означает, что по этой задолженности реорганизованное ООО, уплатившее налоги с отраженной в учете выручки, реальных денежных средств за отгруженные покупателям товары, работы, услуги не получит. Денежные средства по переданной дебиторской задолженности поступят выделенному ОДО без отражения их в составе выручки ОДО от реализации.

Как результат, при паритетном разделе дебиторской задолженности между участниками реорганизации путем выделения реорганизуемое ООО получит меньшую сумму активов (на сумму налога на прибыль, уплачиваемого ООО по переданной задолженности, сформировавшей выручку этого ООО). При этом принимающая сторона (ОДО) получит от покупателей (заказчиков) в погашение по-

лученной им от ООО дебиторской задолженности необлагаемую сумму активов.

В этой связи можно говорить о том, что при реорганизации путем выделения поделенная между участниками реорганизации дебиторская задолженность имеет в итоге различную ее наполняемость соответствующими активами. В частности, при других равных условиях определенные выгоды в такой ситуации получает выделяемая организация.

**ООО планирует осуществить реорганизацию путем выделения из него ОДО. У ООО имеется нераспределенная прибыль в размере 20 млн. руб. Может ли ООО передать выделяемому предприятию отрицательную величину нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), например -10 млн. руб., повысив у себя величину нераспределенной прибыли до 30 млн. руб. (рис. 1)?**

РИС. 1. ПЛАНИРУЕМЫЙ ВАРИАНТ РАЗДЕЛА ИМУЩЕСТВА (И<sup>1</sup>), ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (О) И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА (СК<sup>2</sup>) ООО ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ ПУТЕМ ВЫДЕЛЕНИЯ (НЕ ИМЕЕТ ПРАВОВОЙ ОСНОВЫ)

Баланс ООО до реорганизации			Баланс ООО после реорганизации			Баланс ООО выделенного ОДО	
Актив	Пассив	=	Актив	Пассив	+	Актив	Пассив
И = 100	СК = 20 О = 80	=	И = 50	СК = 30 О = 20	+	И = 50	СК = -10 О = 60
100	100		50	50		50	50

<sup>1</sup>Под имуществом в рассматриваемом случае понимается стоимость активов организации.

<sup>2</sup>Для упрощения во всех рассматриваемых примерах под собственным капиталом понимается только нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) организации, т.е. не учитываются другие собственные источники организации, в частности уставный фонд, которые могут «перекрыть» величину непокрытого убытка

Порядок «сопровождения» передаваемого при реорганизации путем выделения и разделения имущества, обязательств и собственного капитала создаваемым в результате реорганизации новым предприятиям действующим законодательством не определен.

Таким образом, эти вопросы должны решаться по соглашению между учредителями предприятий – участников реорганизации. Теоретически не исключается ситуация, при которой в результате реорганизации у одного из участников реорганизации все активы будут обеспечиваться соб-

ственным капиталом, а у другого – обязательствами (рис. 2).

РИС. 2. ВОЗМОЖНЫЙ ВАРИАНТ РАЗДЕЛА ИМУЩЕСТВА, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА МЕЖДУ УЧАСТНИКАМИ РЕОРГАНИЗАЦИИ (ПО СОГЛАШЕНИЮ МЕЖДУ УЧАСТНИКАМИ РЕОРГАНИЗАЦИИ)

Баланс ООО до реорганизации		=	Баланс ООО после реорганизации		+	Баланс ООО выделенного ОДО	
Актив	Пассив		Актив	Пассив		Актив	Пассив
И = 100	СК = 50 О = 50		И = 50	СК = 50 О = 0		И = 50	СК = 0 О = 50
100	100		50	50		50	50

Однако вариант, при котором при наличии нераспределенной прибыли у реорганизуемого предприятия выделяемому предприятию передается непокрытый убыток, является, с нашей точки зрения, неправомерным.

Данный вывод основывается на следующем. Передача активов при реорганизации путем выделения должна «сопровождаться» передачей выделяемому предприятию собственного капитала и обязательств, суммарная величина которых должна равняться стоимости передаваемых активов. При этом раздел активов ООО и, соответственно, его пассивов должен производиться в отношении пассивов, в частности в отношении собственного капитала, исключительно по статьям баланса. Это обусловлено тем, что собственный капитал организации, равно как и ее чистые активы, не «привязан» к конкретному активу. Собственный капитал, как и чистые активы, характеризует (определяет) исключительно балансовую стоимость активов организации, которые не обременены обязательствами.

В этой связи при реорганизации путем выделения разделу могут подлежать только балансовые значения собственных источников (составляющих собственного капитала) реорганизуемого ООО. Применительно к поставленному вопросу разделу подлежат 20 млн. нераспределенной прибыли. И эта величина в результате раздела у предприятия, из которого производится выделение, возрасти не может.

Проведя аналогию с активами, ситуация становится более понятной: если мы делим имущество стоимостью 100 млн. руб. между двумя лицами, то ситуация, при которой одно лицо получит имущество стоимостью 120 млн. руб., а другое получит

минус в 20 млн. руб., исключена. То же и с пассивами, поскольку в системе бухгалтерского учета движение активов при реорганизации неизменно «сопровождается» движением обеспечивающих эти активы пассивов (обязательств, собственного капитала).

Передача выделяемому ОДО непокрытого убытка с учетом балансового равенства активов и пассивов означает либо увеличение других собственных источников, передаваемых ОДО, либо увеличение обязательств ОДО. При неизменности других собственных источников передача непокрытого убытка ведет к увеличению обязательств ОДО. В такой ситуации не исключается вариант, при котором у передающей стороны возникнет отрицательное значение по обязательствам (рис. 3).

РИС. 3. ВАРИАНТ РАЗДЕЛА ИМУЩЕСТВА, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА МЕЖДУ УЧАСТНИКАМИ РЕОРГАНИЗАЦИИ, ПРИВОДЯЩИЙ К НЕОБОСНОВАННОМУ УВЕЛИЧЕНИЮ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ У ВЫДЕЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ОТРИЦАТЕЛЬНОЙ ВЕЛИЧИНЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ У ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗ КОТОРОГО ПРОИЗВОДИЛОСЬ ВЫДЕЛЕНИЕ (НЕ ИМЕЕТ ПРАВОВОЙ ОСНОВЫ)

Баланс ООО до реорганизации		=	Баланс ООО после реорганизации		+	Баланс ООО выделенного ОДО	
Актив	Пассив		Актив	Пассив		Актив	Пассив
И = 100	СК = 50 О = 50		И = 50	СК = 60 О = -10		И = 50	СК = -10 О = 60
100	100		50	50		50	50

Отрицательное значение по обязательствам означает, что при реорганизации передается большая величина обязательств, чем их было на самом деле. Очевидно, что в отношении обязательств, которые делятся между участниками реорганизации, такого быть не может.

В контексте рассматриваемой проблемы следует обратить внимание и на следующий момент. Если допустить возможность увеличения нераспределенной прибыли у реорганизованного ООО, то у участников этого ООО появляется возможность распределения дополнительной суммы чистой прибыли между учредителями. До реорганизации они такой возможности не имели. Очевидно, что такие действия могут быть квалифицированы как незаконное получение чистой прибыли учредителями ООО, из которого было произведено выделение другого предприятия.

**СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,**

доктор экономических наук, профессор БГУ