

ФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

д-р экон. наук Т.М. Мезенцева, С.А. Дергачев
*Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, Москва*

Порядок формирования бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций в настоящий момент определен Приказом Минфина РФ от 20.05.2003 г. N 44н (далее – Приказ №44н). Однако, произошедшие с 2003 года изменения, в частности, принятие Федерального закона 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также вступление в силу с 01.09.2014 г. существенных изменений в главу Гражданского кодекса РФ о юридических лицах, требуют приведение указанных методических рекомендаций в соответствие с требованиями современного правового регулирования.

Например, в соответствии с новыми положениями ст. 58, 59 Гражданского кодекса РФ понятие «разделительный баланс» более не используется. Составляется «передаточный акт» и только при выделении или разделении юридических лиц. По мнению Верховного Суда РФ в остальных случаях факт правопреемства подтверждается документами, выданными регистрирующим органом по итогам реорганизации, и правоустанавливающими документами юридических лиц, которые прекратили деятельность в результате слияния².

В настоящей статье будет предпринята попытка охарактеризовать порядок составления бухгалтерской отчетности при реорганизации юридических лиц, применимый ко всем формам реорганизации (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) и выявить те особенности, которые в настоящий момент не находят отражение а Приказе №44н.

Основные правила, которые положены в основу Приказа №44н, можно охарактеризовать нижеследующим образом.

1. Отчетные периоды и отчетность при реорганизации.

Приказ №44н выделяет два вида бухгалтерской отчетности: заключительная (составляется организацией, прекращающей свою деятельность) и вступительная (составляется возникшей в результате реорганизации организацией).

В соответствии с п. 3 ст. 16 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» на дату, предшествующую дате внесения записи в ЕГРЮЛ, заключительную бухгалтерскую отчетность составляют:

- при слиянии - сливающиеся организации;

² п. 26 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 №25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

- при присоединении – присоединяющаяся организация.
- при разделении - разделяющаяся организация;
- при преобразовании – реорганизуемая организация;
- при выделении – заключительная бухгалтерская отчетность не формируется (п. 33 Приказа №44н).

Заключительная бухгалтерская отчетность составляется по общим правилам составления бухгалтерской отчетности³ за период до внесения в ЕГРЮЛ записей о вновь возникших организациях.

Возникшее в результате реорганизации юридическое лицо должно составить первую бухгалтерскую (финансовую) отчетность по состоянию на дату его государственной регистрации, которая именуется также «вступительная бухгалтерская отчетность». Данная бухгалтерская отчетность составляется на основе утвержденного передаточного акта и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта до даты государственной регистрации возникших в результате реорганизации юридических лиц⁴.

Из положений п. 4 Приказа № 44н и ст. 16 Федерального закона «О бухгалтерском учете» следует, что бухгалтерская отчетность составляется по всем формам. Однако, по нашему мнению это правило применимо только к заключительной бухгалтерской отчетности. В частности, Отчет о финансовых результатах в рамках вступительной бухгалтерской отчетности составлен быть не может, т.к. у вновь возникшей организации таких результатов еще нет.

2. Оценка передаваемого (принимаемого) имущества.

Оценка имущества указывается в передаточном акте и производится по следующим правилам (п. 7, 8, 18, 24, 31, 38 Приказа №44н):

1) в отношении активов одним из следующих способов:

- по остаточной стоимости, либо
- по текущей рыночной стоимости,
- либо по иной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений и др.).

2) в отношении обязательств:

- в сумме, по которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете;
- оценка подлежащих выкупу акций – по цене не ниже их текущей рыночной стоимости.

³ См.: Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Российская газета. №278. 09.12.2011; Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. N35. 30.08.2010; Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)» // Финансовая газета. №34. 1999.

⁴ п. 6, 7 ст. 16 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п. 13 Приказа №44н.

Следует отметить, что по общему правилу бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках⁵.

3. Правила составления единой бухгалтерской отчетности.

Как уже было сказано выше, заключительная бухгалтерская отчетность составляется по общим правилам составления бухгалтерской отчетности.

В отличие от этого, во вступительной бухгалтерской отчетности данные об имуществе, обязательствах и других числовых показателях заполняются на основе передаточного акта, а также данных заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций, составленной с учетом возникших изменений в составе и стоимости передаваемого имущества и обязательств (п. 13 Приказа №44н, п. 7 ст. 16 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

При этом, вступительная бухгалтерская отчетность формируется с использованием следующих методов:

- при слиянии и присоединении – построчное объединение, т.е. суммирование (или вычитание при наличии убытков) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций (п. 17, 23 Приказа №44н).

- при разделении и выделении – разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности (п. 23, 34 Приказа №44н).

- при преобразовании – перенос показателей бухгалтерской отчетности (п. 43 Приказа №44н).

Показатели Отчета о финансовых результатах не объединяются (п. 17, 23, 26, 34 Приказа №44н).

В случае прекращения обязательства совпадением должника и кредитора (при реорганизации в форме слияния или присоединения) во вступительный бухгалтерский баланс организации не включаются (п. 13 Приказа №44н):

- числовые показатели, отражающие взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность между реорганизуемыми организациями, включая расчеты по дивидендам;

- финансовые вложения одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций;

- иные активы и обязательства, характеризующие взаимные расчеты реорганизуемых организаций, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

Таким образом, остатки по счетам 58 «Финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным

⁵ п. 35 Приказа Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации».

кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» обнуляются (полностью или в части), если происходит совпадение должника и кредитора.

4. Корректировка уставного капитала.

Вступительные остатки по счетам 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» из учета предшественника не переносятся, а формируются по особым правилам после определения показателей по всем иным бухгалтерским счетам.

Величина уставного капитала определяется в соответствии с решением учредителей (п. 19, 25, 32, 38, 44 Приказа №44н). Однако Приказ №44н не учитывает, что минимальный размер уставного капитала определяется федеральным законодательством и должен соблюдаться независимо от решения учредителей⁶.

В случае, если осуществляется *увеличение уставного капитала* новой организации, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается новая величина уставного капитала.

В случае, если осуществляется *уменьшение уставного капитала*, то во вступительной бухгалтерской отчетности отражается новая величина уставного капитала, а разница подлежит отражению по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На заключительном этапе составления вступительной бухгалтерской отчетности необходимо сравнить величину уставного капитала и стоимость чистых активов⁷ возникшей в результате реорганизации организации. Если они не совпадают, то соответствующая разница подлежит корректировке через строку «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Исключение составляет ситуация, когда несовпадение суммы чистых активов и уставного капитала вызвано правилами конвертации акций: разница отражается на счете 83 «Добавочный капитал».

Следует отметить специфику формирования уставного капитала при выделении (п. 39 Приказа №44н): если передаваемое выделяемой организации имущество используется для формирования уставного капитала, то такая передача имущества отражается в бухгалтерской отчетности у реорганизуемой организации как финансовые вложения, а у выделяемой организации – как взнос в уставный капитал.

⁶ Для обществ с ограниченной ответственностью он составляет 10 000 рублей (п. 1 ст. 14 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»). В соответствии со ст. 26 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ «Об акционерных обществах» минимальный уставный капитал публичного общества должен составлять сто тысяч рублей. Минимальный уставный капитал непубличного общества должен составлять десять тысяч рублей.

⁷ Приказ Минфина России от 28.08.2014 N 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» (Зарегистрировано в Минюсте России 14.10.2014 N 34299) // Российская газета. №244. 24.10.2014.

5. Бухгалтерские проводки.

При составлении заключительной бухгалтерской отчетности производится закрытие счетов учета прибылей и убытков и направление (распределение) суммы чистой прибыли на цели, определенные решением (договором) учредителей (п. 9, 15, 20, 27, 42 Приказа №44н). Исключением является реорганизация в форме выделения: т.к. у материнской организации меняется только объем имущества и обязательств и текущий отчетный год не прерывается, то закрытие счета учета прибылей и убытков не производится (п. 33 Приказа №44н).

В соответствии с Инструкцией о применении плана счетов, счет 99 закрывается, а сумма полученной чистой прибыли переносится в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Если по итогам работы организации за год сформирован убыток, его сумма списывается в дебет счета 84. То есть нужно сделать следующие проводки:

- 1) сформировать прибыль (убыток) за счет закрытия 90 и 91 счетов:
Дт 90.9 (91.9) Кт 99 – списана сумма прибыли, полученной за период, или
Дт 99 Кт 90.9 (91.9) – списана сумма убытка, полученного за период.
- 2) закрыть счет прибылей и убытков:
Дт 99 Кт 84 – списана чистая прибыль отчетного периода, или
Дт 84 Кт 99 – отражен непокрытый убыток отчетного периода.

В дальнейшем чистая прибыль распределяется по решению учредителей, например, на выплату дивидендов (Дт84 Кт75) или формирование резервного капитала (Дт84 Кт82).

Расходы, связанные с реорганизацией (с государственной регистрацией возникших организаций, с внесением соответствующих изменений в учредительные документы, с регистрацией ценных бумаг, оплатой юридических услуг и др.), признаются организациями, участвующими в реорганизации, в качестве прочих расходов соответствующего периода (п. 12 Приказа №44н).

Таким образом, с учетом изменений, внесенных в законодательство можно обратить внимание на необходимость внесения в Приказ №44н уточнений по следующим вопросам:

1) Формирование данных бухгалтерского баланса осуществляется только на основании решения общего собрания, договора (для присоединений и слияний) и передаточного акта (при выделении и разделении). Разделительный баланс с 01.09.2014 г. не составляется.

2) В качестве вступительной бухгалтерской отчетности формируется только бухгалтерский баланс. Отчет о финансовых результатах составлен быть не может, т.к. у вновь возникшей организации таких результатов еще нет.

3) Величина уставного капитала определяется в соответствии с решением учредителей, но должна соответствовать минимальным требованиям, установленным законом.

Кроме того, следует поддержать позицию, изложенную в Приказе №44н об отсутствии необходимости данных бухгалтерских проводок при передаче имущества и обязательств. Наличие в литературе указаний на возможность использования вспомогательного счета 00 не имеет в настоящий момент достаточного обоснования.

В целом, следует отметить, что существенные изменения в законодательстве, произошедшие с даты утверждения методических указаний, повлияли на актуальность Приказа №44 очень незначительно, что подтверждается, например, последними Письмами Минфина РФ, который рекомендует руководствоваться Приказом №44н «в части, не противоречащей Гражданскому кодексу Российской Федерации и Федеральному закону «О бухгалтерском учете»⁸.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Российская газета. №238-239, 08.12.1994.
2. Федеральный закон от 05.05.2014 N 99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Российская газета. №101, 07.05.2014.
3. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Российская газета. №278. 09.12.2011.
4. Приказ Минфина России от 28.08.2014 N 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» (Зарегистрировано в Минюсте России 14.10.2014 № 34299) // Российская газета. №244. 24.10.2014.
5. Приказ Минфина РФ от 20.05.2003 г. №44н «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.06.2003 N 4774);
6. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»;
7. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. №35. 30.08.2010;
8. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» // Финансовая газета. №34. 1999.
9. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 №25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»;
10. Сорокина Л. И. Преобразование ЗАО в ООО: последствия в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 2016. №2.

⁸ См., например, Письмо Минфина России от 10.02.2015 N 03-03-06/5604.