

Назарова І.Я. Особливості обліку перетворення суб'єктів підприємницької діяльності / І.Я. Назарова // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – Вип. 6. – С. 278-280.

УДК 657.336

Ірина Назарова

к.е.н., старший викладач Тернопільського національного економічного університету

Особливості обліку перетворення суб'єктів підприємницької діяльності

***Резюме.** Розглядаються принципи формування обліково-аналітичної інформації за умови реорганізації підприємств шляхом перетворення. Розкриваються особливості відображення облікових процедур з формування капіталу у реорганізовуваних суб'єктах господарювання.*

***Ключові слова:** реорганізація, перетворення, передавальний акт, вилучений капітал, облік, інформація.*

Актуальність. Перетворення є однією із найважливіших форм реорганізації. З початку 90-х років минулого століття в Україні змінили форму власності понад 125 тис. суб'єктів господарювання. Найяскравішими прикладами такого організаційно-правового перетворення вітчизняних підприємств, є їх приватизація, акціонування, корпоратизація, реорганізація державних підприємств у колективні та приватні. Дане поняття не втратило актуальності й зараз, адже кризова ситуація у світовій економіці підштовхує суб'єкти підприємницької діяльності до пошуку нових шляхів оптимізації діяльності. Тому і на даний час, коли більшість підприємств дрібного та середнього бізнесу перебувають у приватній чи колективній власності, відомі непоодинокі факти організаційно-правових перетворень, найбільш розповсюдженими з яких є перетворення у межах колективної форми власності.

На практиці є випадки перетворення відкритих акціонерних товариств (ВАТ) на закриті акціонерні товариства (ЗАТ) з метою обмеження доступу до управління нових акціонерів. Розповсюдженим у чинній практиці є перетворення акціонерних товариств у товариства з обмеженою відповідальністю (ТзОВ). Це робиться, зазвичай, з метою уникнення складних та дорогих процедур реєстрації, випуску цінних паперів, оприлюднення фінансової звітності, подачі регулярної та особливої інформації до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Зустрічаються й зворотні процеси – перетворення товариств з обмеженою відповідальністю у акціонерні товариства. Перетворення ТзОВ у ВАТ не вимагає обов'язкового повернення учасникам, що вийшли з товариства, належних їм часток. Акціонер, який не бажає надалі брати участь у акціонерному товаристві, може продати (передати) свої акції іншим акціонерам. При

цьому не виникає потреби повернення йому належної частки майна і таким чином зберігається цілісність майнового комплексу акціонерного товариства.

Аналіз останніх досліджень. Організаційно-правове перетворення суб'єктів господарювання було об'єктом досліджень таких вчених як Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Кот О.О., Терещенко О.О., Харитонова А., Швець В.Г., Юн Г.Б. та інших. Проте питання відображення в обліку перехідних операцій, зокрема і операцій, пов'язаних з капіталом, є недостатньо розробленим і вимагає подальшого дослідження.

Метою статті є відображення особливостей обліку операцій з реорганізації суб'єктів господарювання шляхом перетворення. Ставиться **завдання** розкрити особливості і обґрунтувати рекомендації щодо обліковування капіталу при перетворенні суб'єктів господарювання у межах колективної форми власності.

В результаті реорганізації шляхом перетворення на базі попереднього суб'єкта утворюється інша юридична особа, що пройшла необхідні процедури державної реєстрації. Вона успадковує усі права та обов'язки попереднього суб'єкта господарювання. Враховуючи те, що в процесі перетворення відбувається зміна організаційно-правової форми, статусу підприємства, можуть змінюватися власники, вирішуються питання правонаступництва та напрямів подальшого функціонування, такі процеси цілком логічно вважати однією з форм реорганізації суб'єктів господарювання [1, с. 86].

Перетворення супроводжується складанням передавального акта. Для цього, на нашу думку, на дату, наближену до моменту державної реєстрації припинення діяльності юридичної особи, але не раніше двох місяців з дня оголошення про перетворення, має бути завершений обліковий процес і проведені заключні операції, як це робиться при складанні балансу та іншої річної фінансової звітності.

На дату балансу, після внесення змін до вартісної оцінки окремих елементів майна, списання виявлених неліквідних активів, безнадійних боргів, уточнення величини резервів, забезпечень, зобов'язань перед кредиторами, необхідно закрити усі аналітичні і синтетичні рахунки у журналах, дебетових відомостях, заповнити Головну книгу або в автоматичному режимі сформулювати оборотно-сальдову відомість, скласти баланс та інші форми звітності.

Оскільки з дати складання балансу, передавального акта почнуть формуватися показники звітності новоутвореного суб'єкта, доцільно провести заключні операції з виявлення кінцевих фінансових результатів. Необхідно уточнити раніше визнані та зафіксовані на відповідних рахунках витрати і доходи майбутніх періодів, провести перерахунок, відповідно до прийнятої облікової політики, резервів та забезпечення майбутніх витрат і платежів, а за необхідності скоригувати за рахунок їх зміни фінансові результати.

Сальдо усіх субрахунків синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати» доцільно закрити на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», виявити і зафіксувати на останньому кінцеві фінансові результати – чистий нерозподілений прибуток чи непокриті збитки.

Дискусійним є питання щодо доцільності розподілу прибутку на дату складання заключного балансу і передавального акта. З одного боку, в процесі перетворення змінюється лише організаційно-правова форма суб'єкта, структура учасників та їх часток не має зазнавати змін. З іншого боку, в окремих випадках структура власного капіталу, в т.ч. й нерозподіленого прибутку зазнає зміни (наприклад, для забезпечення кратності сумарної вартості акцій, так і акцій кожного учасника, або якщо при перетворенні власники вирішили зробити додаткову емісію акцій, загальна вартість яких перевищує статутний капітал попереднього суб'єкта).

В процесі реорганізації акціонерного товариства мають бути оцінені й викуплені акції у акціонерів, які не бажають брати участь у новоутвореній структурі, не голосували на зборах, звернулися з приводу цього до товариства з письмовою заявою. Викуп акцій, як передбачено у законодавстві, здійснюється за договірною ціною, але не нижче за їх номінальну вартість.

Отже, у випадку здійснення викупу повернені товариству акції реєструються в обліку за дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» у кореспонденції з рахунками грошових коштів, за рахунок яких проводився викуп. Зважаючи на те, що акціонери, які не бажають реорганізації, за таких умов будуть намагатися продати свої акції якнайдорожче, договірна вартість, зазвичай, буде перевищувати їх номінальну вартість. У даному випадку виникає питання, куди відносити різницю в ціні акцій за відсутності емісійного фонду на субрахунку 42.1 «Емісійний фонд», що у переважній більшості акціонерних товариств відсутній.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій зазначено, що викуплені акції у акціонерів у дебеті рахунку 45 відображаються за фактичною собівартістю. На наш погляд, це до певної міри суперечить принципам відображення в обліку і звітності зазначених операцій.

Рахунок 45 «Вилучений капітал», відповідно до діючої класифікації, за призначенням і структурою відноситься до регулюючих контрарних рахунків. Про це зазначають у своїй праці Бутинець Ф.Ф. [2], Валуєв Б.І. [3], Швець В.Г. [5, с. 134] та інші. За допомогою рахунку 45 «Вилучений капітал», як і рахунку 46 «Неоплачений капітал», здійснюється регулювання основного рахунку 40 «Статутний капітал» за поданою схемою:

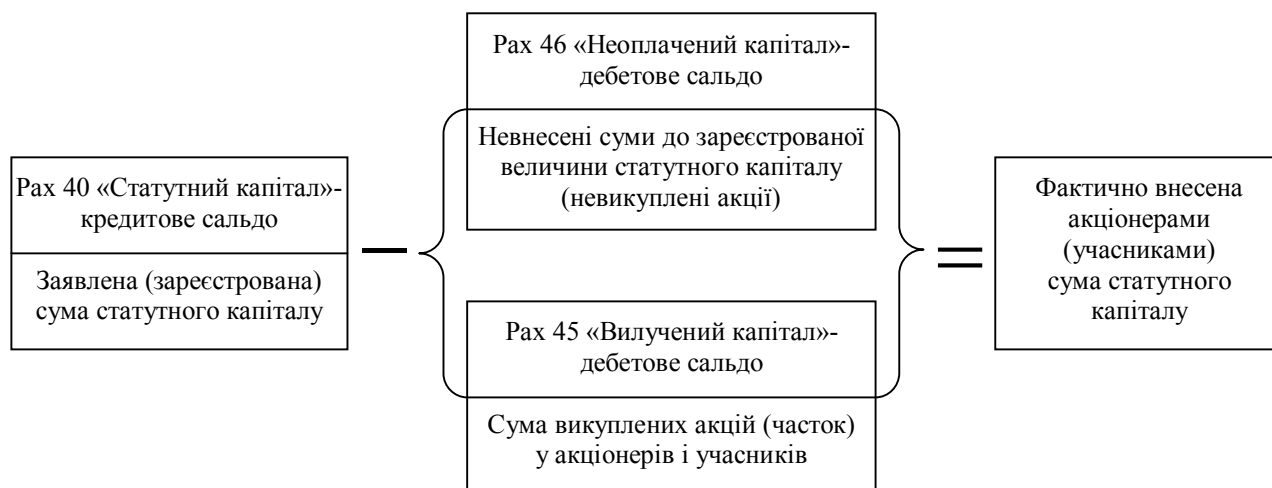


Рис.1. Схема формування фактично внесеного статутного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку

При визначенні величини власного капіталу у балансі використовується зазначена у схемі (рис. 1) формула, тобто у валюту балансу включається фактично внесена сума капіталу як різниця між заявленою сумою і неоплаченою її величиною та вилученим капіталом. Статутний капітал на відповідному рахунку 40 відображається за зареєстрованою сумою, яка у акціонерному товаристві повинна відповідати сумарній вартості акцій за номіналом. Отже, і вилучений капітал (викуплені акції у акціонерів) має бути відображений на відповідному рахунку за їх номінальною вартістю. Інакше буде допущена невідповідність у вартісній оцінці акцій.

У зв'язку з цим, пропонуємо викуплені акції у акціонерів відображати у дебеті рахунку 45 «Вилучений капітал» за їх номінальною вартістю, а не фактичною собівартістю. Різницю, якщо договірною вартість акцій перевищує номінал, записувати у дебет субрахунку 95.2 «Інші фінансові витрати» із наступним списанням її за рахунок прибутку або раніше сформованого емісійного доходу.

Якщо договірна ціна при викупі акцій у акціонерів є нижчою номіналу, то в обліку доцільно робити наступні записи:

Дебет рах.45 - Кредит рах. грошових коштів – на фактично сплачені суми за договірною ціною;

Дебет рах.45 - Кредит рах.42.1«Емісійний дохід» – на різницю в цінах, що відноситься до емісійного доходу.

І в першому, і в другому випадках відбуваються зміни у власному капіталі. Якщо в другому випадку зросте емісійний дохід та власний капітал загалом, то в першому на різницю у вартості акцій зменшиться нерозподілений прибуток.

Загалом же, на наш погляд, розподіл прибутку при складанні звітності суб'єкта, що припиняє функціонувати, потрібно проводити лише при потребі, зокрема: при вибутті під час реорганізації окремих учасників і необхідності повернення їм частини належного капіталу; при

збільшенні статутного капіталу за рахунок персоніфікованого нерозподіленого прибутку, додаткової емісії акцій за рахунок зазначеного джерела тощо.

Тим більше, як зазначалося раніше, після внесення змін у МСБО 10 «Непередбачені події та події, які відбуваються після дати балансу», з 1998 р. підприємства не можуть відображати у складі зобов'язань на дату балансу дивіденди, які були оголошені або запропоновані після цієї дати. Це, очевидно, пов'язано з тим, що в процесі реорганізації не діє один з найважливіших принципів бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності – безперервності діяльності, оскільки при перетворенні фактично перестає функціонувати юридична особа і замість неї утворюється інший суб'єкт господарювання.

У даному випадку вступає в силу згадуване вище правило розподілу майна між учасниками, засновниками, акціонерами за залишковим принципом. Розподіл прибутку означав би включення нарахованих сум дивідендів до поточних зобов'язань записом за дебетом рах. 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і кредитом рах. 67 «Розрахунки з учасниками», що в балансі підприємства входило б до складу зобов'язань за рядком 590 «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками». Оскільки зобов'язання за невиплаченими дивідендами повинні повертатися в останню чергу, водночас із поверненням власникам інших елементів майна, вони не можуть входити до поточних зобов'язань, які погашаються в першу чергу.

У грудні 2003 р. МСБО 10 «Непередбачені події та події, які відбуваються після дати балансу», було знову уточнено. Найбільшою зміною цього разу знову ж таки стали питання, пов'язані з відображенням в обліку і звітності дивідендів, рішення щодо виплати яких приймається після дати балансу.

З врахуванням цього, у національному П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» чітко визначено два моменти:

1. Дивіденди за звітний період, які оголошені після дати балансу, у сам баланс не вносяться, а розкриваються у примітках до фінансових звітів. Це означає, що у розподільчому балансі дивіденди не відображаються, але фіксується нерозподілений прибуток.

2. Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності. А це зобов'язує підприємство, що в процесі реорганізації буде ліквідоване, завершити весь комплекс обліково-аналітичних процедур, закрити рахунки фінансових результатів, а при необхідності (виході частини учасників підприємства) здійснити повний розподіл прибутку, що залишається після погашення усіх витрат та зобов'язань.

Особливістю перетворення товариства з однієї форми в іншу та формування статутного капіталу новоутвореної структури є те, що суб'єкти господарювання мають дотримуватись таких умов:

- повинні бути визначені усі учасники як попередньої, так і нової господарської одиниці;
- частки учасників при переоформленні статутного капіталу не можуть змінюватися;
- викуплені у акціонерів, що не бажають надалі приймати участь, частки повинні бути розподілені між іншими учасниками.

Для виконання зазначених умов необхідно, щоб уся сума загального (зареєстрованого) капіталу була фактично внесена. Про це в обліку може свідчити відсутність залишків на рахунках 46 «Неоплачений капітал» та 45 «Вилучений капітал».

Хоч у чинних нормативних актах з обліку й непередбачено відображення на рахунках перетворювальних процесів, усе ж таки при переоформленні акцій, передачі часток до статутного капіталу з одного виду товариства в інший доцільно використовувати один із транзитних рахунків розрахункового типу. У якості такого рахунка, ми пропонуємо використовувати субрахунок 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки», який можна використати для відображення перехідних операцій, пов'язаних з вилученням і анулюванням попередніх акцій і формуванням статутного капіталу нового товариства, наприклад, товариства з обмеженою відповідальністю.

Отже, спочатку вилучаються акції акціонерного товариства з відображенням їх на відповідному рахунку 45 за номінальною вартістю. При анулюванні акцій ліквідовуваного акціонерного товариства на вартість вилучених у кожного акціонера акцій створюється кредиторська заборгованість, яка відображається в аналітичному обліку на субрахунку 68.3.

Пізніше, після реєстрації ТзОВ та його статутного капіталу, який за розмірами і частками має відповідати акціонерному капіталу попереднього суб'єкта, зазначена заборгованість зараховується в оплату зареєстрованих часток кожному з учасників ТзОВ.

Використання розрахункового рахунку 68, субрахунку 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки» у даному випадку доцільне через неспівпадання у часі окремих реорганізаційних операцій:

- вилучення і анулювання акцій попереднього суб'єкта;
- реєстрації статутного капіталу та часток кожного учасника новоутвореного товариства;
- передачі майна, зобов'язань, капіталу, в тому числі й статутного капіталу згідно з передавальним актом.

Висновки. При перетворенні одного суб'єкта в господарську одиницю іншого організаційно-правового статусу рекомендуємо переоформлення в обліку статутного капіталу здійснювати з використанням субрахунку 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки» через неспівпадання в часі окремих реорганізаційних подій. При перетворенні акціонерного товариства у іншу форму для обліку вилучених акцій доцільно використовувати відповідний рахунок 45 «Вилучений капітал» з їх оцінкою за номінальною вартістю. Це дозволить без додаткових розрахунків визначати в обліку і балансі фактично внесену акціонерами суму статутного капіталу

за схемою: заявлений (зареєстрований) статутний капітал (рах. 40) мінус неоплачений та вилучений капітал (відповідно рах. 46 та 45).

Література:

1. Андрущак Є.М. Реорганізація як ефективний засіб вирішення проблеми банкрутства підприємств / Є.М. Андрущак // Регіональна економіка. – 2002. – № 1. – С. 83-89.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 756 с.
3. Валуєв Б.І. Деякі спірні концепції, що покладено в основу перебудови бухгалтерського обліку / Б.І. Валуєв // Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства: збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції. – Тернопіль, 2004. – С. 26-31.
4. Харитонов А. Реорганізація шляхом перетворення / А. Харитонов // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – №.65. – С. 7-14.
5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В.Г. Швець. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

Резюме. Рассматриваются принципы формирования учетно-аналитической информации при реорганизации предприятий путем преобразования. Раскрываются особенности отображения учетных процедур по формированию капитала в реорганизовывающихся предприятиях.