

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

Кузь Іван Іванович

УДК 657.336

**ОБЛІК РЕОРГАНІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В АКЦІОНЕРНИХ
ТОВАРИСТВАХ ТА ЙОГО МОДЕЛЮВАННЯ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Крупка Ярослав Дмитрович
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2015

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи моделювання обліку реорганізаційних процесів.....	11
1.1. Моделювання, його розвиток та значення для бухгалтерського обліку.....	11
1.2. Система обліку та облікова політика як об'єкт моделювання	28
1.3. Концептуальні моделі обліку реорганізаційних процесів.....	44
Висновки до 1 розділу.....	65
Розділ 2. Методичні підходи та правила формування облікових моделей при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств.....	68
2.1. Кластерний підхід до моделювання при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств	68
2.2. Моделювання обліку при об'єднанні акціонерних товариств.....	87
2.3. Моделювання обліку при поділі, перетворенні та ліквідації акціонерних товариств	103
Висновки до 2 розділу.....	126
Розділ 3. Організаційні аспекти розробки універсальної моделі обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств.....	128
3.1. Інтеграційні підходи до побудови універсальної моделі обліку реорганізаційних процесів	128
3.2. Балансове узагальнення при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств на основі кластерного моделювання.....	143
3.3. Аналітичне обґрунтування реорганізаційних процесів в акціонерних товариствах	162
Висновки до 3 розділу.....	176
Висновки.....	178
Список використаних джерел	182
Додатки.....	198

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток економічних відносин на етапі побудови ринкової економіки суттєво змінює підходи до розуміння змісту та практичного застосування багатьох категорій, понять та визначення їхніх взаємозалежностей. Особливої актуальності набувають питання, пов'язані із приватизацією, роздержавленням, формуванням акціонерного капіталу, реорганізацією та ліквідацією суб'єктів господарювання. Низка проблем, що виникає у зв'язку з цим, стосується виходу з економічної кризи, збереження виробничого потенціалу, пошуку ефективних організаційно-правових форм здійснення господарської діяльності. Їх вирішення великою мірою залежить від наявної інформаційної бази, значний обсяг якої формується в системі бухгалтерського обліку.

Оперативна та достовірна інформація бухгалтерського обліку є основою прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності господарських процесів, пов'язаних, зокрема, з реорганізаційними перетвореннями з метою забезпечення фінансового оздоровлення підприємств. Вимагає розширення сфера окремих процедур реорганізації та ліквідації суб'єктів господарювання, серед яких важлива роль відводиться бухгалтерському обліку як функції управління.

Використання методу моделювання в бухгалтерському обліку в процесі здійснення заходів реорганізації та ліквідації дає можливість контролювати перебіг господарських процесів та сформувати на цій основі єдину інформаційну модель їх облікового узагальнення, що забезпечить відповідну формалізацію цих процесів з позиції системного підходу та масивів взаємозалежних величин.

Проблеми застосування методу моделювання в бухгалтерському обліку розглядали у своїх працях вітчизняні вчені: І. О. Бланк, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, Л. А. Костирко, М. Ф. Кропивко, Н. М. Малюга, Л. М. Пилипенко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, О. О. Терещенко, В. Г. Швець, а також зарубіжні дослідники: Х. Андерсон, М. О. Блатов, Е. К. Гільде, М. І. Кутер, К. Н. Нарібаєв, Б. Нідлз, В. Д. Новодворський,

В. Ф. Палій, В. І. Подольський, Р. С. Рашитов, О. П. Рудановський, Є. Є. Сіверс, Я. В. Соколов, О. О. Шапошніков.

Моделюванню облікового процесу при реорганізації суб'єктів господарювання присвячені наукові розробки В. В. Євдокимова, М. М. Клінова, В. М. Костюченко, Я. Д. Крупки, І. Я. Назарової, В. І. Ткача, Г. В. Уманців.

Дослідження зазначених науковців спрямовані на вирішення багатьох проблемних питань щодо використання в обліку методу моделювання та створення, зокрема, моделей обліку операцій з реорганізації та ліквідації суб'єктів господарювання. Визначені науковцями проблеми й запропоновані шляхи їх вирішення загалом мають організаційний та методологічний характер і можуть бути основою розробки конкретних моделей. Натомість методична та практично-прикладна сторона цієї проблеми, особливо стосовно акціонерних товариств, представлена в наукових дослідженнях недостатньо. Це знижує ефективність науково-практичних напрацювань, що призводить до певних економічних втрат. З огляду на це постає необхідність у більш детальних дослідженнях системності обліку, його формалізації, можливості побудови універсальних моделей для забезпечення послідовності бухгалтерських процесів та процедур при реорганізації та ліквідації з метою максимального їх використання у практичній діяльності.

Важливість зазначеної проблеми, її актуальність та необхідність науково обґрунтованого вирішення назрілих питань зумовили вибір теми, окреслення її мети та визначення основних завдань дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за держбюджетним фундаментальним дослідженням на тему «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві (державний реєстраційний номер 0114U001087), у межах якої автором здійснено побудову моделей обліку операцій з реорганізації та ліквідації суб'єктів господарювання й обґрунтовано застосування практичних

рекомендацій щодо облікового відображення та узагальнення таких процесів; а також за темами: «Дослідження та гармонізація системи бухгалтерського обліку і контролю як інформаційного ресурсу для менеджменту» (державний реєстраційний номер 0111U010354) та «Дослідження і розробка теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов'язань та господарських процесів у підприємствах, закладах» (державний реєстраційний номер 0106U012532), де автором запропонована методика об'єднання капіталів реорганізованих підприємств.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є теоретичне та методичне обґрунтування напрямів підвищення ефективності та якості обліку через моделювання облікових процесів при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств.

Досягнення зазначеної мети передбачає вирішення таких завдань:

– дослідити та формалізувати у взаємозв'язку поняття «облікова модель», «система», «облікова політика» для конкретизації і логічної побудови облікових моделей при реорганізаційних перетвореннях суб'єктів господарювання;

– поглибити суть і зміст системи та процесу бухгалтерського обліку через виокремлення облікових кластерів на прикладі окремих процесів реорганізації та ліквідації;

– побудувати модель обліку на основі узагальнення сутності й змісту понять «реорганізація», «ліквідація» і врахування взаємозалежності складових елементів цих процесів з обліковим відображенням;

– визначити засади та розробити універсальну модель облікових записів змісту господарських процесів, що відбуваються при реорганізації і ліквідації підприємств;

– сформулювати положення облікової політики, а також обґрунтувати пропозиції з удосконалення Плану рахунків і відображення облікових операцій та узагальнення результатів реорганізації й ліквідації;

– удосконалити існуючу систему обліку реорганізаційних процесів на основі розвитку ситуативного моделювання;

– розвинути напрями вдосконалення балансового узагальнення в процесі реорганізації акціонерних товариств;

– обґрунтувати доцільність і теоретичні засади обліково-аналітичних процедур, що відбуваються після дати складання балансу;

– дослідити аналітичну складову доцільності та оцінки ефективності здійснення реорганізації суб'єктів господарювання з використанням наукових методів інвестиційного аналізу.

Об'єктом дослідження є реорганізаційні процеси в акціонерних товариствах.

Предмет дослідження – організаційно-методичні та практичні питання моделювання бухгалтерського обліку процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств молокопереробної промисловості.

Методи дослідження. У роботі застосовано загальні та спеціальні наукові методи дослідження, що дало можливість обґрунтовано досягнути поставлених мети і завдань. Зокрема, з використанням методів індукції, дедукції та формальної логіки уточнено зміст та суть поняття моделювання в контексті реалізації облікових процесів, визначено та конкретизовано форми і види реорганізаційних перетворень та ліквідації. Використання методу порівняння дало змогу зіставити досвід та врахувати практичні рекомендації, зокрема в частині документування та облікового відображення господарських операцій; методу формалізації, гносеологічного та онтологічного підходів склало основу для формування універсального підходу до побудови кластерної моделі процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств. Також застосовувався пакет прикладних комп'ютерних програм для опрацювання економічної інформації, формування таблиць, графіків, діаграм.

Інформаційну базу дослідження склали методологічні та теоретичні наукові напрацювання вітчизняних і зарубіжних вчених, присвячені проблемам моделювання бухгалтерського обліку, а також публікації, матеріали конференцій та семінарів з питань системного обґрунтування формалізації обліку з позиції господарських процесів під час здійснення реорганізаційних перетворень.

Базовими є наукові розробки, що стосуються питань обліку та його моделювання для якісного розкриття інформації в умовах реорганізації та ліквідації підприємств, національні та міжнародні стандарти обліку, інструктивні матеріали та факторологічні обліково-звітні дані молокопереробних підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці теоретико-методичних положень і рекомендацій практичного характеру щодо використання моделювання в обліку реорганізаційних та ліквідаційних процесів акціонерних товариств через узагальнення та розкриття інформації в передавальних, розподільчих та ліквідаційних балансах.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

вперше:

– запропоновано моделі обліку реорганізаційних та ліквідаційних процесів акціонерних товариств з виокремленням таких облікових кластерів: оцінки та обліку активів, капіталу, результатів діяльності; обліково-організаційного; обліку акцій та часток у статутному капіталі; балансового та проміжного документального узагальнення; загального облікового процесу, що уможливило деталізацію й систематизацію напрямів облікової роботи, визначення послідовності та взаємозалежності її етапів;

удосконалено:

– організаційні та методичні складові обліку за різних форм реорганізації (поділі, виділі, перетворенні, приєднанні, придбанні, злитті) та ліквідації акціонерних товариств, що дало можливість сформувати чіткий і логічний комплекс взаємопов'язаних процедур моделювання їхнього обліку;

– порядок врахування активів, капіталу, зобов'язань у балансах підприємств-донорів і підприємств- правонаступників з використанням в облікових процедурах окремих транзитних рахунків (68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки» та 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами»), що забезпечує глибшу ідентифікацію кількісно-вартісних характеристик об'єктів обліку при реорганізаційних перетвореннях;

– методичні положення щодо відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку різниці між договірною та номінальною вартістю акцій, котрі вилучаються в процесі реорганізації акціонерних товариств, що дасть змогу, на відміну від існуючих методичних рекомендацій, вирішити проблему покриття різниці у їхніх вартості за відсутності сформованого для цього резервного капіталу;

– облік фактів господарської діяльності при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств з використанням ситуативного моделювання, що уможливило формування відповідних універсальних облікових моделей;

– порядок формування статей об'єднувального та розподільчого балансів у процесі реорганізації акціонерних товариств через опис змісту процедур вилучення внутрішніх інвестицій, внутрішньогрупових оборотів, коригування бухгалтерських проведення у зв'язку з необхідністю врахування подій, що відбулися після дати складання балансу;

набули подальшого розвитку:

– питання формалізації бухгалтерського обліку з урахуванням залежності між системою бухгалтерського обліку, обліковою політикою, обліковою моделлю, що обґрунтовує доцільність використання методу моделювання при проектуванні облікової системи;

– обґрунтування змісту і послідовності здійснення реорганізаційних та ліквідаційних процесів, обумовлених зміною організаційно-правової форми підприємств, вирішенням питань правонаступництва, що складає мотиваційну основу побудови облікових ситуативних моделей;

– використання функціональних можливостей аналізу для оцінки ефективності різних форм реорганізації, що базуються на динамічних аналітичних методах характеристики інвестиційних процесів та обґрунтовують досліджувані процеси як відповідний інвестиційно-інноваційний проект.

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження сприяє удосконаленню бухгалтерського обліку на засадах формалізації й моделювання облікових процесів при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, що дає

можливість виокремити найбільш прийнятні облікові методи та обґрунтувати шляхи здійснення таких заходів для підприємства. Подані практичні пропозиції створюють об'єктивну основу подальшого розвитку теоретико-прикладних умов вирішення облікових проблем.

Результати дослідження прийняті до впровадження молокопереробними підприємствами, зокрема ПАТ «Тернопільський молокозавод» при використанні транзитних рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення реорганізаційних процесів (довідка № 2330/4 від 17.12.2014 р.); ТзОВ «Бистриця і К» при використанні допоміжних супроводжувальних документів до передавального балансу (довідка № 84 від 16.07.2013 р.); ТОВ «Бучацький сирзавод» при розробленні методики оцінки доцільності реалізації реорганізаційних заходів (довідка № 229 від 15.12.2014 р.); ТОВ «МІЛК ВОРД» при здійсненні облікового узагальнення операцій після дати складання балансів (довідка № 452 від 17 грудня 2014 р.).

Теоретичні та практичні напрацювання дисертації застосовані в навчальному процесі при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Фінансовий облік», «Економічний аналіз» у Тернопільському національному економічному університеті (довідка № 126-06/3576 від 18.12.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним дослідженням, в якому викладено авторський підхід до проблеми обліку реорганізаційних і ліквідаційних процесів в акціонерних товариствах з використанням методу моделювання. Розробки, пропозиції, рекомендації та висновки, що містяться у роботі, належать особисто дисертанту. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використані лише ті ідеї та положення, що належать особисто авторіві.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дослідження, що викладені в дисертації, пройшли апробацію та отримали позитивну оцінку на всеукраїнській науковій конференції «Перспективи та пріоритети розвитку економічного аналізу» (Донецьк, 2005) та міжнародних науково-практичних

конференціях: «Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку» (Тернопіль, 2011), «Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики» (Тернопіль, 2014), «Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки» (Житомир, 2014).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 10 наукових праць (з них одноосібних) загальним обсягом 2,77 друк. арк. (автору належить 2,37 друк. арк.), з них 6 праць у наукових виданнях, в яких опубліковані основні наукові результати (у тому числі 1 публікація у зарубіжному науковому виданні) загальним обсягом 2,33 друк. арк., 4 наукових праці апробаційного характеру обсягом 0,44 друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКУ РЕОГАНІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

1.1. Моделювання, його розвиток та значення для бухгалтерського обліку

Ведення господарської діяльності пов'язане з об'єктивною необхідністю її аналізу, контролю та управління. Моделювання виступає чи не єдиним способом виконання завдань, які ставляться перед ними. Окремі автори взагалі вважають, що будь-яке наукове пізнання можна розглядати як моделювання, оскільки у його процесі людина завжди має справу з моделлю досліджуваного явища чи процесу, а головною метою є наближення теоретичних можливостей до реальних подій [141, с. 18].

Сучасний етап розвитку економічних відносин, господарської діяльності та бухгалтерського обліку, нерозривно пов'язані із моделюванням. Під моделлю слід розуміти уявну систему, що якомога наближено характеризує модельований об'єкт, відтворюючи сукупність взаємозв'язків та структуру, що дає можливість отримати заздалегідь необхідні дані щодо того чи іншого об'єкта або процесу.

Побудова моделі може охоплювати відтворення не тільки дії чи взаємодії, але й цілісного функціонування системи, з урахуванням структури елементів, сукупності взаємозв'язків, низки зовнішніх та внутрішніх чинників, чи існування закономірностей. Саме поєднання в єдине ціле комплексу взаємозв'язків та отримання на цій основі певних результатів в процесі зміни вхідних даних і є основною цінністю моделі.

Проблематика моделювання як процесу, обумовлена теоретичним обґрунтуванням поняття модель, принципами та методами її побудови. В цьому випадку, не важливо, за яких обставин та умов використовується моделювання, основними залишаються сутність та принципи, відповідно до котрих реалізується процес побудови моделі.

Використання моделювання в бухгалтерському обліку стає об'єктивною необхідністю, враховуючи зростаючу масштабність обробки інформації, її змінність та залежність від багатьох чинників зовнішнього та внутрішнього характеру.

Питанням застосування моделювання у системі обліку присвятили дослідження як вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, В.В. Євдокимов, Я.Д. Крупка, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, О.П. Рудановський, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, так і зарубіжні: Б.В. Алахов, М.О. Блатов, Є.Н. Воєвудський, О.В. Голосов, М.І. Кутер, О.Л. Лузін, В.Г. Макаров, М.Ю. Медведєв, К.Н. Нарібаєв, Б.Е. Одінцов, В.Ф. Палій, В.І. Подольський, М.С. Помазков, Р.С. Рашитов, Є.Є. Сіверс, Я.В. Соколов, Д.В. Чистов, О.О. Шапошников.

Слід зазначити, що переважна більшість наукових досліджень у цій царині не втратили актуальність у зв'язку із швидким розвитком інформаційних технологій та їх використанням для потреб ведення обліку.

Реалізація процесу моделювання є досить специфічним методом дослідження у бухгалтерському обліку. Його можна охарактеризувати як опис найбільш загальних аспектів та принципів, властивих системі бухгалтерського обліку, а кінцевим результатом моделювання в цьому разі є дієва методика його реалізації.

Суть моделювання у бухгалтерському обліку зводиться до шляхів дедуктивного світосприйняття, що дає можливість виявити певну визначеність у досліджуваному, тобто сформуванню системи. В результаті формується якісна визначеність явищ та процесів, що детально розкриває їх суть, синтетичний та аналітичний вияв.

Найбільш яскравим прикладом такого моделювання є формування облікової політики підприємства, принципи та концепції якої обумовленні теоретико-методичними рекомендаціями цілого ряду нормативних документів та положень. В цьому випадку чітке трактування суті й змісту облікових категорій дає вкрай унікальну можливість конструювання облікової системи з врахуванням низки факторів та нормативних рамок.

Окрім ознак дедукції, облікове моделювання може характеризуватися й особливостями індуктивного характеру та будуватися на основі емпіричного аналізу. Моделювання у такий спосіб вважається порівняно складним процесом та вкрай рідко використовується. Пізнавальна цінність моделювання при цьому залежить, виключно, від якості виділу організаційно-структурних складових об'єкту моделювання та адекватності отриманих результатів.

Особливістю такого виду моделювання є практична площина реалізації та створення системи, що забезпечує якісне й оперативне формування облікової інформації чи здійснення цілісного облікового процесу, визначеного господарською діяльністю підприємства. Зокрема, вивчення природи активів суб'єкта господарювання, їх поділу, групування чи виокремлення властивостей, основою забезпечення їх об'єктивного обліку.

Теоретичний аналіз поняття моделювання розпочинається із чіткого визначення терміну “модель”, яке в літературі піддається різним трактуванням. Термін “модель” походить від латинського “modus, modulus”, що означає - міра, образ, спосіб тощо. Широкого використання набув цей термін у будівництві, вказуючи на логічну приналежність його змісту до дефініцій понять зразок, прообраз.

Згідно філософського словника модель (фр. modele – зразок, прообраз) – це відтворення характеристик певного об'єкту на іншому об'єкті, який спеціально створено для вивчення цих характеристик [161, с.271]. Судження щодо визначення поняття моделювання різними науковцями наведені у табл.1.1

Таблиця 1.1

Визначення поняття “моделювання” в економічних літературних джерелах

№ з/п	Автор, джерело	Визначення та суть поняття
	2	3
1	О.І. Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська [12, с. 14]	Моделювання (від лат. <i>modulus</i> – міра, зразок) – прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні об’єкта чи явища, які вивчають, на їх аналоги, моделі, котрі мають істотні прикмети оригіналу. У бухгалтерському обліку такими моделями є міжнародні та національні стандарти
2	Завгородній В.П. [38, с. 40]	Мета моделювання полягає у встановленні між елементами облікового процесу логічних та економічних взаємозв’язків, необхідних для роботи системи автоматизованого управління. Моделювання дозволяє відтворити постановку бухгалтерського обліку на підприємстві в цілому та на окремих його ділянках окремо, проаналізувати вплив окремих факторів, розглянути стан обліку в динаміці, перебудувати його відповідно до нових умов управління. Для цієї мети можуть використовуватись обліково-економічні, економіко-організаційні та економіко-математичні моделі
3	Кірейцев Г.Г. [57, с. 84]	Під моделюванням розуміють метод наукового пізнання об’єктів, процесів та явищ не прямо та безпосередньо, а за допомогою їх зображень, описів, які називаються моделями. Поняття “моделювання” можна розглядати в широкому та вузькому розумінні. В широкому розумінні слово “моделювання” відображає загальний аспект процесу пізнання, у вузькому – це своєрідний спосіб пізнання, при якому одна система ідеально відтворюється іншою
4	Кохановский В.П. [63, с. 123]	Моделювання – висновок за аналогією, в широкому розумінні, як переніс інформації про одні об’єкти на інші, складають гносеологічну основу моделювання – метода дослідження об’єктів на їх моделях
5	Кутер М.И. [77, с. 367]	Процес створення образів, описів, аналогів будь-яких об’єктів або процесів в існуючих для цілей дослідження межах називають моделюванням. З визначення бухгалтерського обліку як інформаційної системи випливає, що облік з точки зору рахівництва є ні що інше, як модельоване зображення (модель) реально існуючої економічної ситуації
6	Пушкар М.С. [131, с. 37]	Моделювання дає можливість експериментувати з об’єктом дослідження (змінювати параметри, вхідні дані, умови і обмеження) з метою виявлення до яких результатів приведе зміна окремих підсистем та елементів системи, в загальній системі

Процес моделювання А.Г. Гранберг визначає як “процес побудови, вивчення та використання моделей” [28, с.16], В.Ф. Палій та Я.В. Соколов вважають, що під моделюванням слід розуміти “вивчення будь-яких об’єктів чи

процесів не прямо і безпосередньо, а через спеціально сформовані образи та описи” [142, с.127].

Зарубіжні наукові видання дотично розглядають співвідношення моделей та бухгалтерського обліку, а суть поняття моделювання зводиться до загальноприйнятого порівняння “стандарту” чи “зразок”. На відміну від далекого зарубіжжя, наукові публікації вітчизняних та російських вчених досить ґрунтовно описують суть, зміст та межі застосування облікового моделювання, вдаючись при цьому, до теоретичного ототожнення бухгалтерського обліку із своєрідною моделлю відображення фактів господарської діяльності. Зокрема, такої думки дотримуються вчені В.І. Подольский та Я.В. Соколов [52].

Застосування методу моделювання в бухгалтерському обліку мало місце ще в Стародавньому Єгипті (28 ст. до н.е.), Римі та Греції (7 ст. до н.е.-3 ст.н.е.). Мета – більш об’єктивне дослідження та узагальнення господарських цінностей, що переслідували рахівники того часу, відображалась у так званій дзеркальній натуралістичній концепції ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, визначені правила для систематизації фактів господарської діяльності, які реєструються, заклали перші основи моделювання в обліку, використовуючи хронологічні та систематичні записи, інвентаризаційні та накопичувальні відомості тощо [133, с. 5].

Як зазначає Л.П. Теплов: “незважаючи на те, що терміни “модель” і “моделювання” одержали поширення в бухгалтерському обліку лише протягом останнього десятиріччя, бухгалтери займаються моделюванням економіки вже, принаймні, років 500. І те, що було ними створено, знаходиться у певній відповідності з ідеями кібернетики...” [149, с. 92].

Значним якісним поштовхом у розвитку моделювання як засобу відображення фактів господарської діяльності із використанням обґрунтованої математичної основи став “Трактат про рахунки та записи” Л. Пачолі. На думку проф. В.Г. Швеця: “Л. Пачолі – перший, хто ввів у облік моделювання, що базувалося на комбінаториці. Це давало можливість побудувати загальну модель, у межах якої будь- який обліковий факт пояснюється як окремий випадок” [171,

с. 312]. Л. Пачолі перший, хто зумів охарактеризувати природу дебету та кредиту, хоча він і не вживав таких термінів.

Є думки, що подвійний запис виник в часи середньовіччя (V-IV ст.) але вперше був описаний в XIII столітті. Науковий поступ у напрямку дослідження динаміки господарського процесу у розрізі дебету та кредиту – стало проявом моделювання у специфічній формі, характерній саме для бухгалтерського обліку. Більше того, основні традиційні облікові прийоми (інвентаризація, реєстрація, подвійний запис, синтетичні й аналітичні рахунки, господарські операції і баланс) стали характерними рисами різних сторін моделювання.

Як зазначають І.А. Крайвська та Ю.Г. Скоков, в 1675 р. польський вчений Я.Хаур намагався звести все різноманіття господарських операцій до восьми моделей, що відображають безліч фактів господарського життя, причому кожен конкретний факт трактувався як окремий випадок заданих восьми типів-моделей [78].

Наступний крок у розвитку бухгалтерського обліку з точки зору моделювання характеризувався суттєвою математизацією останнього. Зокрема, інженер Джузеппе Форні (1790р) створив перший у світі обліковий алгоритм, що алгебраїчно описував відображення фактів господарської діяльності в обліку.

Револьюційність ведення бухгалтерського обліку на такій основі перебувала у прямій залежності до обсягу групувальних ознак в інвентарних описах. Згодом ці ознаки перетворилися в основний методологічний прийом обліку – рахунки, практичне ведення яких припускало вибір тієї чи іншої форми облікового реєстру.

Пізніше бельгійський бухгалтер М.Баттайлль (1804 р.) назве різні їх види моделями, за допомогою яких відображається та вивчається господарська діяльність підприємств [52].

Суттєвий вплив на розвиток моделювання у бухгалтерському обліку мали праці Дж. Чербоні, зокрема, його логісмографічна модель. Суть логісмографії полягала в послідовному визначенні та персоналізації рахунків, завдання – в контролі діяльності агентів та кореспондентів господарства, предметом були

права й обов'язки фізичних та юридичних осіб, а методом – реєстрація. [142, с. 80].

Досліджуючи проблеми моделювання, Р.С. Рашитов зазначає, що кінець ХІХ ст. ознаменувався утвердженням та широким поширенням постулатів теорії І.Ф. Шера – видатного швейцарського вченого. Свої погляди на облік він позиціонує із балансом, а не з рахунками. При цьому, вчений вдається до систематизації фактів господарської діяльності та математизації їх відображення. Теорію І.Ф. Шера часто називають балансовою [133].

Науковими послідовниками І.Ф. Шера стали французькі дослідники Є.П. Леоте та А. Гільбо. Їм належить судження про те, що облік є нічим іншим як математичним додатком до вивчення економічних величин. До заслуг вчених можна віднести побудову моделі елементарної господарської операції:

$$\bar{R} = y \pm x; y = R + x, \quad (1.1)$$

де R – собівартість, y – виручка від реалізації, x – фінансовий результат.

Кожна операція має три можливі результати $x > 0$, $x = 0$, $x < 0$. Нерівність повинна включати "кількість, ціну за одиницю, суму та обмеження кожної операції, якщо такі були встановлені сторонами" [79, с. 28].

В контексті розвитку наукової думки стосовно моделювання Я.В. Соколов підкреслює, що вперше серед вчених, хто скористався елементами комбінаторики та вирішив проблему емпіричного різновиду дійсності, а також охарактеризував множину балансів відповідно до особливих типів, став француз Ж.Б. Дюмарше. Саме він застосував типологічний аналіз балансу та виділив три основних його види: баланс типу (P_{-1}) – наявний капітал; (K_0) – відсутній капітал та капітал в активі (K_{-1}) . В свою чергу кожен вид балансу представлений трьома видами сальдо доходу та збитків: пасивне сальдо (P_{+1}) , немає сальдо (P_0) та активне сальдо (P_{-1}) . Відповідно на цій основі можна виділити дев'ять основних типів балансу [140].

Такий підхід Дюмарше давав можливість уникнути від'ємних значень при веденні бухгалтерського обліку, втім, він виявився недосконалим з точки зору подвійного запису.

Таким чином, основні традиційні елементи бухгалтерського обліку (інвентаризація, реєстрація, подвійний запис, синтетичні й аналітичні рахунки, господарські операції і баланс) є проявом різних сторін моделювання. Але дотепер для бухгалтерського обліку було характерно неявне використання методу моделювання, тому що дослідники не ставили перед собою усвідомлене завдання моделювання, як загального методу дослідження господарського процесу, що не дозволяло глибоко осмислити вже відомі в обліку методи, одержати можливість розкриття невідомих раніше закономірностей і говорити про новий етап розвитку бухгалтерії.

Заслуговують на увагу, як зазначає Я.В. Соколов, роботи російських вчених Є.Є. Сіверса та М.О. Блатова, котрі обґрунтовували підхід трактування бухгалтерського обліку з точки зору інформаційної системи та на цій основі сформувавши комплексні моделі обліку господарських операцій [140].

Зокрема, на початку ХХ століття Блатов М.О. сконструював комплексну модель обліку господарських операцій, відображених подвійним записом. Згадана модель (рис.1.1) дозволяє обґрунтувати наслідковий зв'язок подвійного запису та балансу, визначаючи чітку класифікацію рахунків та кореспонденцію між ними [3]. Разом з тим, в моделі М.О. Блатова ігноруються операційні, результативні та регулюючі рахунки, що, певною мірою зменшує її науково-практичну цінність.

Основоположні засади облікового моделювання, що були використані у моделі М.О. Блатова, сформувавши концептуальні принципи та організаційні передумови прогнозованої побудови облікової системи. Такий спосіб представлення бухгалтерського обліку прямо визначає його як функціональну залежність від зміни стану господарської діяльності.

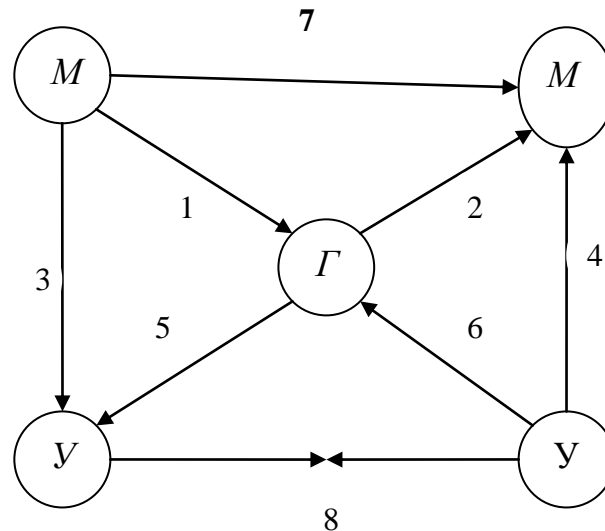


Рис. 1.1. Схема моделі запропонованої М.О. Блатовим [3]

де, М – матеріальні цінності, Г – грошові кошти, У – умовні цінності; 1 – обмін матеріальних цінностей на грошові кошти; 2 – обмін грошових коштів на матеріальні цінності; 3 – обмін матеріальних цінностей на умовні; 4 – обмін умовних цінностей на матеріальні; 5 – обмін грошових коштів на умовні цінності; 6 – обмін умовних цінностей на грошові кошти; 7 – обмін одних матеріальних цінностей на інші; 8 – обмін одних умовних цінностей на інші.

Широкого розголосу, та, на жаль, у свій час невизнання, отримали праці О.П. Рудановського, який у світовій практиці першим спробував використовувати в бухгалтерському обліку принципи алгебри. З цього приводу учень О.П. Рудановського О.М. Галаган зазначає: “... напрям, який трактується в працях О.П. Рудановського, широкого розвитку не отримав і поступово завмирає, не знайшовши собі прибічників серед російських рахівників” [16]. Основною ж причиною такого розвитку подій стала неготовність сприйняти революційність ідей, котрі, в свою чергу стали, досить вагомим обґрунтуванням сучасного бухгалтерського обліку. Зокрема, заслуговують на увагу праці О.П. Рудановського щодо теорії калькулювання.

Сучасний етап розвитку господарського обліку, з точки зору моделей, характеризується взаємним поєднанням обліку, математики та статистики. Актуальними з цього приводу є дослідження Д.Р. Лонгмана та М.Шифа,

А.Вольтера та Д. Бернера. Зокрема, основною заслугою вчених є формування методик бухгалтерського обліку із управлінським нахилом, використання регресійно-кореляційних методів, низки коефіцієнтів, лінійних методів та побудови такого роду моделей, не тільки шляхом рахівництва, але й графічним.

Заслуговують на увагу праці Р.С. Рашитова, Е.К Гільде та К.Н. Нарібаєва. Зокрема, Р.С. Рашитов зробив спробу побудувати аксіоматичну модель всього бухгалтерського обліку. [132, с.128]. К.Н. Нарібаєв виділив чотири основні функції моделювання – організаційну, евристичну, предикативну та функцію вимірника [103].

Слід зазначити, що процес використання моделювання в бухгалтерському обліку пройшов еволюційний шлях розвитку від елементарного та найпростішого до складного свого вияву. Аналізуючи праці вчених стосовно моделей в обліку та підходи у їх побудові, можна вести мову про використання різноманітних методологічних систем. Зокрема, моделі такого роду можуть будуватися за допомогою компонентів комбінаторики та матричного числення, використовувати лінійне програмування чи індексні методи, ґрунтуватись на імітаційному представленні обліку чи математичній структурі процедур обробки інформації. Все це формує інструментарій або ж методологічні прийоми побудови моделей.

Тезисний історичний екскурс містить тільки незначну частину того, що впродовж століть обґрунтовували різні дослідники. Однак, це підтверджує думку Л.П. Теплової про те, що моделювання в обліку виникло ще задовго до його визначення як поняття [149]. З іншого боку, як зазначає Я.В. Соколов, "вся історія бухгалтерського обліку – це історія розвитку моделей, від більш простих (ізоморфних) до все більш складних і абстрактних (гомоморфних), що дозволяє спростити управління господарськими процесами і зробити його більш ефективним" [139].

Основою ж побудови будь-якої моделі є певна систематизація, що приводить до поєднання в одне ціле компонентів, вивчення котрих і зумовлює

формування дієвого модельованого об'єкту вивчення, тобто можна стверджувати про існування системності у такому процесі.

Вперше в економічній літературі ознаки системного підходу в бухгалтерському обліку визначив Я.В. Соколов, які певною мірою відповідають загальній характеристиці створення облікових моделей. Зокрема, дослідник визначив такі ознаки системи:

- формування цільового завдання, функції (мети);
- визначення загальних положень вирішення цільової функції;
- аналіз та вибір шляхів вирішення проблеми [142].

При побудові такого роду систем (які, у свою чергу, можна прямо позиціонувати із моделями) кінцевим результатом виступає прийняття правильного управлінського рішення. Схематично побудова облікових моделей представлена на (рис.1.2):

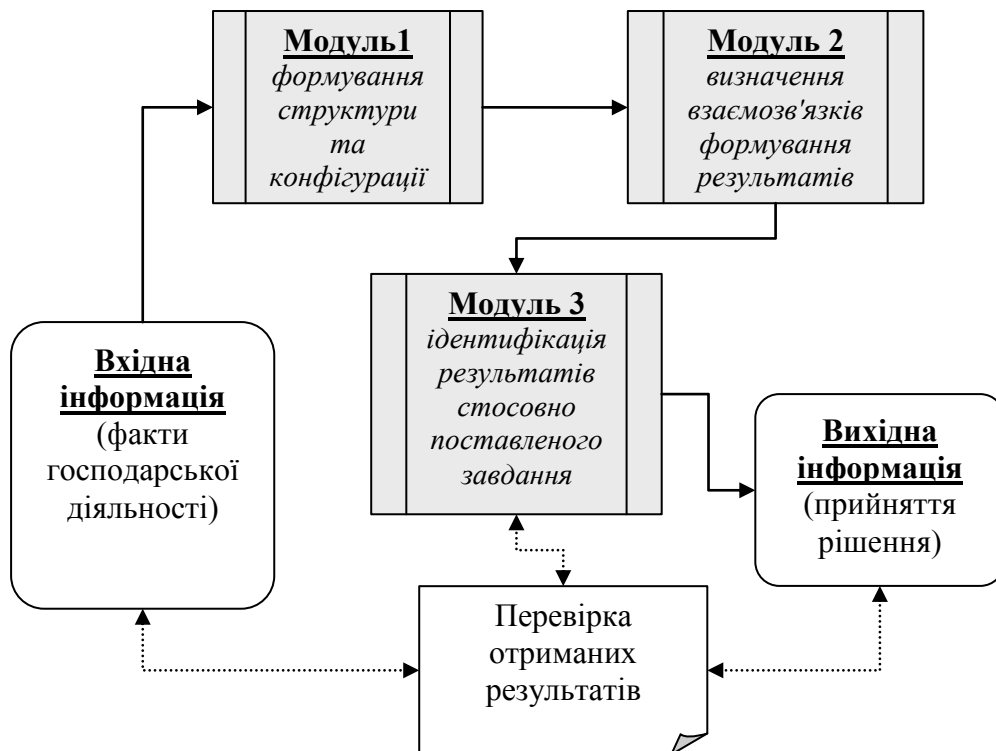


Рис.1.2. Схема формування облікової моделі

В цьому разі моделювання можна використовувати не тільки як засіб опису загальних підходів чи цілої системи, але й як методу дослідження окремих

однорідних за структурою чи інформаційними потоками ділянок облікової роботи. Перевагами такого застосування моделювання є:

- більш адекватне відображення модельованого об'єкту;
- порівняно менша кількість факторів впливу на модельовану систему, що зумовлює об'єктивність кінцевого результату;
- існування цілком однорідних вимог до результатів моделювання;
- зручність та швидкість побудови такого роду моделей, що залежить від їх конструктивної однорідності.

Пізнавальна результативність моделювання в будь-якому випадку буде залежати від системності поєднання у формі математично-структурних елементів, гіпотези та практичної площини ряду факторних впливів.

Очевидним є об'єктивна можливість та необхідність використання моделювання на різних ділянках чи складових системи обліку. Це пов'язано, по-перше, із тим, що система насичена цілком модельовано відтворюваними процесами, по-друге, в процесі моделювання, по суті, використовуються вже усталені та сформовані структурні елементи системи.

Використання моделювання в бухгалтерському обліку переслідує необхідність конструювання універсальної моделі бухгалтерського обліку. Така мета обумовлена специфікою обліку як інформативної системи із безліччю потоків, відповідною сукупністю варіантів відображення та узагальнення інформації. Звідси окреслюється функціональність моделювання, з позиції методу бухгалтерського обліку, що проявляється у методиці та організаційній складовій.

Таким чином, відбувається зближення фундаментальних підходів у здійсненні обліку – процедурності та моделювання. Процедура в бухгалтерському обліку сформована як послідовність кроків у здійсненні облікових дій, що супроводжується визначеною регламентацією та ієрархією. Зокрема, М.І. Кутер зазначає "...під процедурою бухгалтерського обліку потрібно розуміти логічно витриману, чітку послідовність виконання бухгалтерських дій,

відображення інформації в процесі реєстрації, накопичення та обробки облікових даних з метою формування фінансової звітності”[77, с. 214].

На відміну від процедури, моделювання дає можливість вибору та комбінування, що певною мірою, слугує перевагою, та в силу об’єктивних обставин бухгалтерський облік за своєю природою, є процедурно визначеним, а тому конфігурація його здійснення змушена виходити із необхідності поєднання процедурності та моделювання в єдине ціле.

На переконання О.О. Шапошнікова, моделювання – це спосіб узагальнення, основу якого формує конструювання моделей. Його можна представити як процес вияву та виокремлення найбільш вагомих властивостей та ознак будь-яких об’єктів або явищ, а сама модель є засобом відображенням таких складових. Моделювання виступає як опис найбільш загальних моментів, притаманних обліку в різних галузях господарської системи. Крім того, бухгалтерський облік є прототипом інформаційної моделі господарського процесу. Тому вся його система безпосередньо є послідовним моделюванням господарських процесів, моделювання від більш низького рівня абстракції до її вищого рівня [170].

Моделюванню слід відвести роль зв’язуючої структури, що з окремих елементів та процедур формує дієву й ефективну облікову систему.

В цьому випадку передумовою використання методу моделювання в бухгалтерському обліку є необхідність проведення поточного групування сукупності операцій та послідовності бухгалтерських дій на предмет їх процедурності чи адекватності до моделювання.

Предметно, що нові можливості моделювання в бухгалтерському обліку проявляються у формі розвитку сучасного програмного забезпечення. Ґрунтуючись на принципах альтернативності управлінських рішень, враховуючи умови функціонування підприємства, спосіб ведення бухгалтерського обліку із використанням такого алгоритмічного підходу визначається його поелементною структурою системи.

Моделювання в бухгалтерському обліку варто здійснювати і з метою формалізації процесів фінансової звітності. Передумовою цьому є характерна уніфікація форм звітності, а отже, існування певної закономірної регламентованості щодо побудови моделей відповідного змісту. В такому випадку, модель конкретизується на етапі формування інформації, а в процесі обробки інформації відбувається адаптація комп'ютеризованої системи до умов конкретного підприємства.

Практична мотивація використання моделювання лежить в площині створення або вдосконалення вже існуючої облікової системи, відповідно до заданих умов та завдань. Фактичні облікові дані, в цьому випадку - основа для формування моделі та результатів процесу моделювання.

Сучасний етап розвитку моделювання бухгалтерського обліку передбачає досягнення як мінімум двох основних цілей:

- по-перше, обґрунтування комплексної автоматизації системи обліку, в основу якої покладається бухгалтерська модель;
- по-друге, підвищення вимог до змісту й адекватності бухгалтерської інформації та її обґрунтування.

Досягнення таких цілей пояснюється виключно математичною основою побудови облікової моделі. При цьому система обліку описується із урахуванням цілої низки обмежень та закономірностей, що з іншого боку є суттєвим недоліком її моделювання, адже практично неможливо врахувати ряд факторів та чинників, котрі не вираженні будь-яким математичним способом.

В такому разі, побудова відповідної моделі системи бухгалтерського обліку узагальнює об'єктивне розуміння формування та руху облікових інформаційних потоків. Господарські операції, виступаючи основою обліку, безпосередньо забезпечують побудову елементарної базової структури системи обліку, що, в свою чергу, відбивається на тій чи іншій моделі. Подальше перетворення цих базових даних під впливом визначених нормативів, процедур, способів та вкрай важливих аморфних зовнішніх факторів, виливається у формування цілком інтегральних показників із суттєвим інформаційним

навантаженням. Такого роду величини деталізуються у розрізі складу інформативності, тобто відіграють роль узгоджених даних та вхідних елементів окремих підсистем бухгалтерського обліку.

Цінність інформації на цьому етапі виключно залежить від дотримання визначених методів її обробки й врахування процедурності. Моделюванню відводиться роль методу комбінування та удосконалення облікової процедури, що дасть можливість якісного накопичення інформації, її узагальнення та подальшого руху.

Слід зазначити, що інформаційна система обліку не є закономірно послідовною у русі інформації, а це в свою чергу, значно ускладнює розробку будь-якої бухгалтерської моделі. Практично правильним в обліку є ситуації, коли частина даних опрацьовується в кінцевий результативний показник або накопичується для подальшого узагальнення чи передається користувачам.

Використання тих чи інших методів у побудові облікових моделей дає можливість певної їх класифікації. Хоча, на думку проф. О.О. Шапошникова, віднесення моделей до тих або інших груп досить умовне, оскільки найчастіше облікові моделі мають ознаки кількох груп [170, с. 18]. Сукупність моделей у бухгалтерському обліку можна поділити на такі види (рис 1.3).

Загальноекономічний підхід розрізняє матеріальні або речові моделі, знакові (графічні і математичні), матеріально-ідеальні, словесний опис об'єкта, сам процес їх формування розглядається у двох аспектах: як дослідження об'єктів пізнання та побудова й вивчення моделей реально існуючих предметів та явищ [83, с. 299, 300].

Широкий спектр видів моделей, котрі використовуються у бухгалтерському обліку пов'язаний із практичними особливостями його організації та методології. Зважаючи на загалом умовний характер виокремлення видів моделей, досить важко ідентифікувати їх застосування за конкретних облікових ситуацій, а тому існує об'єктивна потреба у більш детальному обґрунтуванні функціональних меж поділу.

Загалом, використання конкретного виду облікової моделі обумовлене цілями й завданнями, що найбільш прийнятні до принципів та інструментарію процесу моделювання.

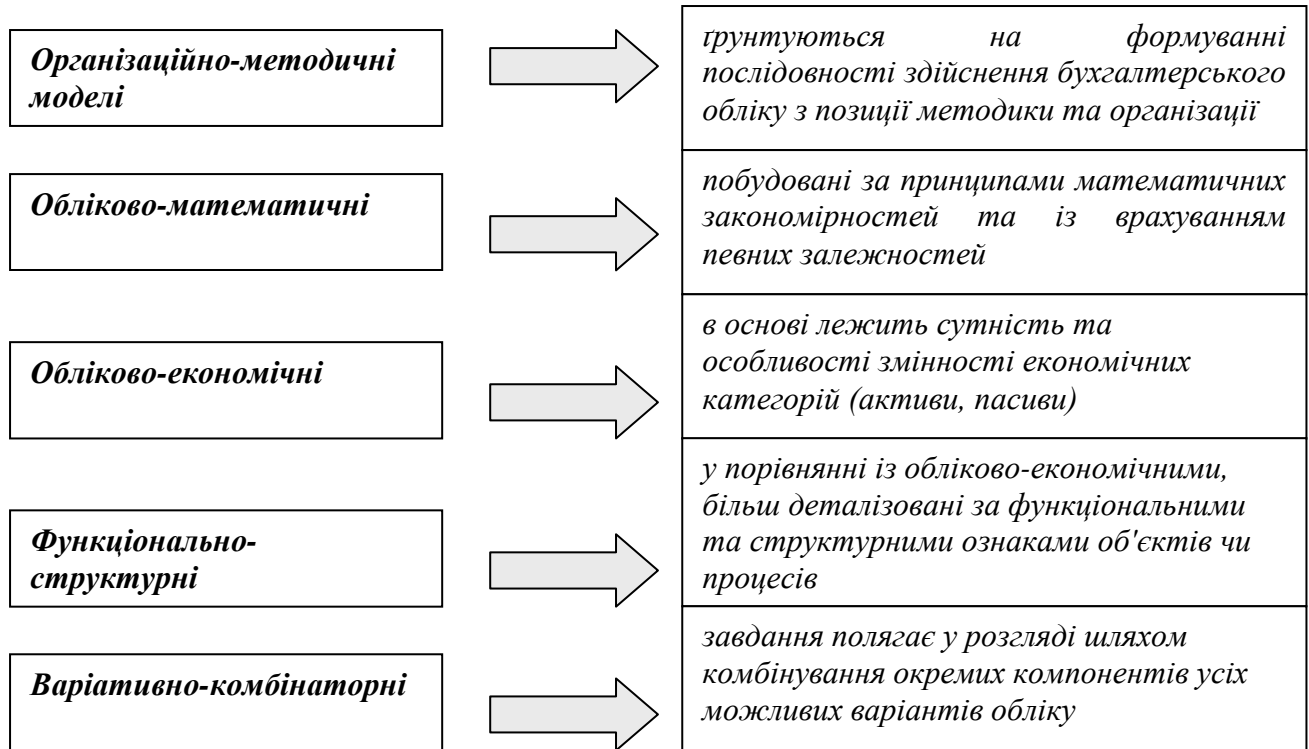


Рис. 1.3. Види моделей бухгалтерського обліку

Якщо позиціонувати види моделей бухгалтерського обліку відносно потреб господарюючих суб'єктів, то найбільш актуальними будуть ті, які простіші й зрозуміліші за своєю структурою та функціонуванням. Моделі обліку, котрі використовуються на досліджуваних підприємствах (ТОВ "Бистриця і К", ТОВ "Бучацький сирзавод", ПрАТ "Тернопільський молокозавод") побудовані за організаційно-методичним та варіативно-комбінаторним принципом.

Значення моделювання в бухгалтерському обліку, зокрема, в сучасних інформаційно-технологічних рамках постійно зростає. Це пов'язано з тим, що бухгалтерський облік, як зазначає К.Е. Каллас, є складною системою, в якій вирішуються багатоцільові завдання. Систему обліку формують факти господарської діяльності, котрі узагальнюються на рахунках. Цим визначена межа бухгалтерського обліку [56, с.11] . З цього приводу О.І. Кольвах робить

висновок, що бухгалтерський облік, в будь-якій його системі, вирішує два завдання: моделювання облікових подій засобами бухгалтерських проводок з метою формування первинної облікової інформації та перетворення первинної інформації у зведені фінансові звіти [59, с. 8].

Метою ж моделювання, на думку О.О. Шапошникова, можна вважати "визначення методології, спрямованої на впорядкування отримання та опрацювання інформації про облікові об'єкти" [170, с. 11]. Досягнення такої мети можливе в результаті класифікації об'єктів обліку та обґрунтування цінності такої моделі.

Завдання, які ставлять перед моделюванням, у більшості випадків, багатофункціональні й уніфіковані відповідно до стандартів та умов попередньо визначених ситуаціями вибору у розв'язанні тих чи інших управлінських рішень. Це одна із основних домінантних ознак, що зумовлює вплив на результативність та об'єктивність отриманих результатів. Зокрема, слід враховувати той факт, що вихідні дані моделі, до певної міри, спрощено відображають сутність глибинних процесів економічного розвитку. Найважливіша вимога до такої моделі полягає в її можливості адекватно відображати економічні процеси.

Ефективність моделювання при цьому прямо залежить від стану модельованого процесу на предмет реакції зміни окремих його складових. Крім того, існують явища, процеси чи системи, вивчення яких можливе лише за допомогою побудови моделей. Саме таким є бухгалтерський облік.

Іншим аргументом на користь використання моделей у бухгалтерському обліку є те, що в моделях можна відтворити суттєві фактори впливу на досліджуванні явища, а тому моделювання в обліку визначає властивості процесів, можливий напрямок їх розвитку, залежність від чинників впливу, що також формує його практичну та теоретичну цінність. Такий методичний підхід дає чітке уявлення про особливості об'єктів бухгалтерського відображення та є підставою для формування правильних рішень у роботі бухгалтерів-практиків і дослідників.

Разом з тим, надмірне бажання посилити адекватність моделі під кутом специфічних особливостей, призводить до ускладнення процесу її реалізації сучасними програмними і технічними засобами. Тому потрібен компроміс між складністю моделі та можливістю її застосування у практиці.

Результативність моделювання в бухгалтерському обліку залежить від цілої низки теоретичних та практичних передумов. Це спонукає до необхідності приділити значну увагу вивченню принципів моделювання та його особливостей в різноманітних проявах. Більше того, можна стверджувати, що моделювання виступає методом розвитку теорії й методології бухгалтерського обліку.

У нашому розумінні сутність та зміст моделювання балансує між поняттями метод та форма обліку, а його практична реалізація дає можливість виявити тісну залежність між обліковою політикою, системою бухгалтерського обліку, обліковими процесами і процедурами. Полемічність трактування зазначених категорій, вдало підкреслює важливість і необхідність використання моделювання в бухгалтерському обліку, а їх різнобічність - характеризує наявність різних підходів його застосування.

1.2 Система обліку та облікова політика як об'єкт моделювання

Сутність моделювання в бухгалтерському обліку зводиться до можливості переходу від емпіричного рівня відображення господарських процесів (щоденної бухгалтерської практики) до абстрактно-теоретичного (формалізованого опису інваріанту, по відношенню до якого багатоваріантна практика виступає як окремий випадок). Таким чином, моделювання дозволяє виявити першочергову структуру (інваріант), що лежить в основі будь-якої бухгалтерської категорії (документу, рахунків, балансу і т.д.) [114, с. 72].

В результаті засобами та правилами формування моделей є групування, класифікація і формування у теоретико-практичній конгломерат самої системи бухгалтерського обліку, як об'єктивної результативної й продуктивної основи.

У загальному будь-яка система визначається множиною об'єктів, котрі обумовлені частинами або елементами системи, пов'язаними певними

відносинами між собою, а також їхніми властивостями. Тобто, система – це сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках, утворюючи певну цілісність, взаємозалежну форму.

У різних джерелах поняття системи визначається по-різному, але в більшості випадків суть визначення зводиться до характеристики системи через структурну сукупність її елементів, що пов'язані певними залежностями:

- система (грец.) – план, послідовність розміщення частин цілого, взаємозалежний хід порядку [29];

- система – сукупність взаємозалежних складових, що взаємодіють один з одним та перебувають у цілісному утворенні [4].

Система спрямована на забезпечення чіткої регламентації структуризації на елементи та пошук взаємозв'язків між ними. Результати розвитку системи є найціннішими інформативними даними, що дають можливість докорінно охарактеризувати об'єкт дослідження. При цьому послідовність, ієрархічна структура та взаємозалежність визначається основними принципами побудови будь-якої системи. Між поняттями система та модель існує певна спорідненість.

З точки зору філософії, система (грец. – systema – складене з частин, з'єднане) – це сукупність елементів, які пов'язані та взаємодіють між собою.

З точки зору системного функціонування, не винятком є й бухгалтерський облік, котрий, як система, представляє собою сукупність елементів певного змісту і форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією.

Такі ознаки та властивості обліку як наявність зв'язків (в тому числі зворотних), поділ на частини та впорядковані елементи й цілеспрямованість в межах вимог зовнішніх факторів, а також багатоаспектність, ще раз підтверджують думку, що бухгалтерський облік – це система.

З іншого боку, облік характеризується дуалістичною природою системних ознак. Таку господарсько-інформаційну систему можна досліджувати як з позиції самодостатньої генеруючої структури, так і зі сторони взаємозалежного та підпорядкованого елемента управління. У першому випадку бухгалтерський облік можна розглядати на рівні підприємства та центрів відповідальності у

розрізі завдань та функцій. Другий випадок інтерпретує облік з позиції елементу системи вищого порядку з метою реалізації ефективного управління.

Тобто, облік одночасно виступає з'єднуючою ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю господарюючих суб'єктів і особами, що приймають рішення та як система зворотного зв'язку, що покликана забезпечувати всі рівні управління підприємства інформацією про фактичний стан об'єкту, яким керують, а також про всі суттєві відхилення від заданих параметрів.

На сьогодні немає однозначного підходу до визначення системи бухгалтерського обліку.

Багатоваріантний підхід вчених у розумінні системи бухгалтерського обліку, зокрема, простежується через різноманітність характеру визначення цього поняття (рис.1.4)

ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В НАУКОВИХ ДЖЕРЕЛАХ	
Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. – М.: 1926. – 531 с. [3]	Відповідна система рахівництва, що формується на основі завершених облікових записів та характеризується принципами функціонування: повнота, універсальність
Василенко П.Н. Основы бухгалтерского учета. Издание второе. Изд-во Экономической литературы. – М. – 1961. – 288 с. [10]	Сукупність складових методу бухгалтерського обліку, котрі поєднанні між собою
Додонов А.А. Организация учета в условиях АСУ. – М.: Легкая индустрия, 1973. – 210 с. [32]	Система обліку – порядок організації синтетичного та аналітичного обліку
Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 304 с. [112]	Бухгалтерський облік – інформаційна система оцінки стану і руху активів підприємства, характеристики господарської діяльності
Пушкар М.С. Філософія обліку. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. - 157 с. [131]	Бухгалтерський облік – це інформаційно-документна система, яка проявляє себе у сукупності елементів визначеного змісту й форми, пов'язаних взаємодією

Рис. 1.4. Визначення системи бухгалтерського обліку в наукових джерелах

Аналізуючи вище наведені визначення, можна стверджувати, що більш ранні дослідження поняття облікової системи зводяться до його розуміння через сукупність документальних реєстрів та облікових записів, що тісно пов'язані між собою накопичувальними та іншими зв'язками. Більш сучасне трактування цього поняття полягає в інтерпретації обліку як постійно діючої інформативної сукупності, що визначається у певному порядку та взаємодії й зокрема характеризується властивостями бути керованою або керуючою.

Як зазначає К.Е. Каллас "...система бухгалтерського обліку складається з багатьох відносно самостійних складових частин, які мають не лише вертикальні (ієрархічні), але й горизонтальні зв'язки, які дуже тісно переплітаються між собою" [56, с. 11].

Слід зазначити, що бухгалтерський облік, з точки зору функціонуючої системи, можна розглядати у внутрішньому та зовнішніх виявах, деякі науковці розрізняють мікро- та макрорівень такого роду систем.

Внутрішній вияв характеризується великою кількістю елементів та функцій, досить різних, однак взаємопов'язаних. Причому, зміни в одному з елементів системи призводять до зміни в інших. Це, у свою чергу, обумовлює трактування бухгалтерського обліку як складної системи, єдність та функціональність якої проявляється при систематизації та створенні інформації. Так, несвоєчасне й неправильне вираження в одній із елементів системи змін в об'єкті, викликає відповідні зміни у всій системі. Крім того, складність цієї системи зумовлює необхідність групування інформації, як у розрізі окремих центрів відповідальності, так і окремих структурних елементів бухгалтерського обліку.

Внутрішнє логічне спрямування побудови та функціонування системи бухгалтерського обліку забезпечується якістю її структури та адекватністю взаємозв'язків між елементами. Кінцевий результат системи - ефективне управлінське рішення - безпосередньо залежить від її аморфності до факторів впливу.

Розглядаючи бухгалтерський облік з точки зору внутрішнього вияву, не можна не погодитись із думкою М.С. Пушкаря, що облік є засобом виробництва товару

особливого роду – інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва [131]. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має всі властивості товару, в даному випадку, цінність за результатами прийняття управлінського рішення.

Вперше в економічній літературі визначив ознаки системного підходу в бухгалтерському обліку Я.В. Соколов. Зокрема, дослідник визначив наступні ознаки системи:

- формування цільового завдання, функції (мети) – забезпечення цілеспрямованого вибору критеріїв, за умови яких функціонування системи буде найбільш ефективним;
- визначення загальних положень вирішення цільової функції – структуризація поставленої мети відповідно до умов та етапів її реалізації;
- аналіз та вибір шляхів вирішення проблеми – формування цілісного комплексу заходів щодо вирішення поставленої проблеми [178;133]

Виходячи з цього, бухгалтерський облік можна розглядати як систему, що має у своєму складі три рівні (рис. 1.5).

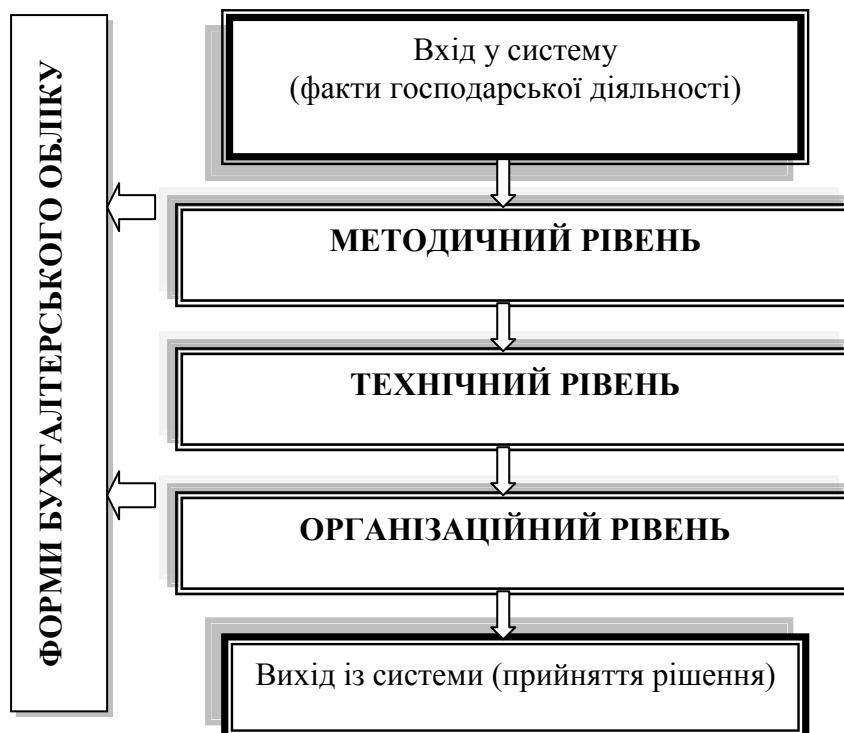


Рис. 1.5. Система бухгалтерського обліку та її рівні

В.Ф. Палій та Я.В. Соколов у своїх дослідженнях визначили, що перший базовий рівень системи обліку формують бухгалтерські рахунки, які виступають первинною ланкою у реєстрації фактів господарської діяльності. На цьому етапі відбувається класифікація інформації по відношенню до рахунків, що, у свою чергу, обумовлене існуванням цілком адекватних зв'язків між вихідними даними та подвійним записом [113].

Перший рівень системи дає можливість ідентифікації господарських операцій. У другому – відбувається узагальнення отриманої інформації та її більш чітке групування по відношенню до усталеної методики здійснення бухгалтерського обліку. Власне, реєстрація, обробка та узагальнення фактів господарської діяльності, що притаманні першому й другому рівням системи бухгалтерського обліку, формують мотиваційну основу до створення різних форм обліку.

Серед вчених, які зробили вагомий вклад у дослідження теоретичного обґрунтування організаційного рівня системи бухгалтерського обліку, слід назвати С.І. Волкова [15], К.Н. Нарібаєва [103], В.С. Рожнова [134], М.Г. Чумаченка [169]. Ці науковці визначення системи бухгалтерського обліку формували з позицій теорії систем, теорії інформації та теорії управління.

Особливостями системи, згідно з позицією Д.В. Смірнова, є те, що “...система прагне зберегти свою структуру (ця властивість базується на об'єктивному законі організації – законі самозбереження); система потребує управління...; в системі формується складна залежність від властивостей елементів й підсистем, які входять до її складу” [138, с. 14].

Виходячи із специфіки системи бухгалтерського обліку, можна стверджувати, що її мета полягає не тільки у послідовному та стабільному функціонуванні, а й в успішному розв'язанні управлінських завдань того чи іншого суб'єкта господарювання. Тобто, облік, в першу чергу, дає для користувачів інформацію, від якості та швидкості отримання якої залежить прийняття управлінського рішення.

Метою бухгалтерського обліку як системи, на думку М.С. Пушкаря, є побудова теоретичних конструкцій, визначення категорій, елементів системи, що

певною мірою відображає дійсність та розкриває сутність і корисність його даних для користувачів [130, с. 109]. При цьому методологічна мета обліку полягає у розробці такої функціональної моделі, яка б дозволила фіксувати, групувати та обліково трансформувати факти господарського життя на рахунках способом подвійного запису.

Об'єктивним є те, що будь-яка економічна система, в тому числі й система обліку, формується шляхом послідовного удосконалення, тобто для неї характерне моделювання, як засіб еволюційного перетворення. У цілому ж, така система описує буденні господарські явища та процеси, які відбуваються на підприємстві, тобто можна стверджувати, що вона є вмотивовано створеною. Про це відзначає М.С. Пушкар: "...система бухгалтерського обліку є штучно створеною, адже у природі не існує такої системи, вона сконструйована у процесі тривалого періоду розвитку економіки... Штучність системи дозволяє постійно її удосконалювати по мірі виникнення нових об'єктів спостереження" [130, с. 99].

Розглядаючи систему бухгалтерського обліку з точки зору об'єкта моделювання, слід зауважити, що це специфічна інформаційна система, що неоднозначно та не типово піддається моделюванню. В такому випадку слід врахувати, що бухгалтерський облік має справу не з господарюючим об'єктом, а з його інформаційними характеристиками та потоками, і тому є сверідною інформаційною моделлю підприємства або господарського процесу. Таким чином, поняття "модель" і "моделювання" об'єктивно характерні для системи обліку як способу узагальнення та функціонування господарського процесу.

З цього приводу, найбільш влучним є твердження про те, що "вся система бухгалтерського обліку – це система розвитку моделей, від більш простих (ізоморфних) до більш складних і абстрактних (гомоморфних), які дозволяють спростити управління господарськими процесами і зробити це управління більш ефективним" [133, с. 115].

Поєднання системи бухгалтерського обліку та моделювання можна зобразити наступним чином (рис.1.6)



Рис. 1.6. Взаємозв'язок моделювання та системи бухгалтерського обліку

Використання моделювання сприяє реалізації різних комбінацій та видозмін у самій структурі системи бухгалтерського обліку. При цьому відбувається вплив на обліковий процес та елементи обліку, що робить вагомий внесок у формування певної конструкції форм бухгалтерського обліку та облікової політики.

Структурований підхід реалізації облікової системи дає можливість розглядати її з позиції сукупності взаємозалежних та послідовних елементів – кластерів.

Поняття «кластер» має досить широке застосування в економіці. Його трактування в загальному зводиться до характеристики групи локалізованих взаємозалежних економічних суб'єктів, котрі взаємодоповнюють й посилюють конкурентні переваги один одного. Вікіпедія (інтернет ресурс) дає наступне трактування **клас**теру — cluster (англ.) - група однакових або подібних елементів, зібраних разом або близько один до одного [14].

Враховавши особливі риси бухгалтерського обліку та специфічні ознаки процесів, що його супроводжують, кластер в обліку можна визначити як

сукупність методичних прийомів, способів і процедур щодо організації та здійснення узагальнення облікових результатів, що реалізуються за ознакою завершеності відносно об'єкту системи обліку.

Слід зазначити, що можлива інтерпретація кластеру шляхом його ототожнення із обліковими етапами. У такому разі потрібно виокремити принципову відмінність між цими поняттями. Етап – період, стадія в обліку, визначальною характеристикою якого є проміжок часу та організаційна завершеність, коли кластер в більшій мірі є методологічною локалізацією, ніж організаційною завершеністю і практично не піддається часовому обмеженню.

Можна зробити висновок, що поняття «кластер» в бухгалтерському обліку ширше за суттю та значенням по відношенню до облікового етапу.

Мета кластеризації обліку полягає у визначенні облікових складових, котрі універсально можуть бути використанні у будь-якій системі обліку. Це дасть можливість ефективно застосовувати метод облікового моделювання при відображенні та узагальненні фактів господарської діяльності підприємств.

Як своєрідний специфічний елемент облікової системи, кластер має такі особливості:

- методична та організаційна визначеність;
- узагальнюючий обліковий результат;
- взаємозалежність із іншими складовими системи обліку та обліковою політикою підприємства.

Використання моделювання в бухгалтерському обліку визначає досить чіткий взаємозв'язок понять "модель", "система", "облікова політика". Таким чином досягається формалізація моделювання в системі господарського обліку та обліковій політиці, що полягає у конкретизації методики й функціональних обов'язків бухгалтерського апарату.

На думку В.М. Жука - моделювання важлива складова розвитку теорії й практики бухгалтерського обліку, котра передбачає розробку методик й методичних рекомендацій. Науковець розрізняє два основних аспекти

моделювання: облікова політика стосовно фінансового обліку та облікові моделі стосовно управлінського обліку [36].

Застосування моделювання – вагомий чинник у посиленні контрольної функції бухгалтерського обліку. Забезпечення можливості безперервного контролю за здійсненням господарських операцій та порівняння показників у різних модельованих ситуаціях – один із основних принципів у побудові дієвої системи обліку та облікової політики підприємства.

Можна припустити, що саме сформована облікова політика забезпечує побудову системи бухгалтерського обліку, хоча зворотній вплив також не є винятком. Власне, моделювання і враховує багатоваріантність взаємозв'язків та покликане забезпечити формування найбільш дієвої системи.

Хоча законодавством чітко регламентоване здійснення процесу обліку, та в певних межах, існує вибір у процедурності й методиці, що обумовлюється засадами облікової політики. Зокрема, можливе самостійне формування підходів у здійсненні облікової роботи шляхом забезпечення певного способу обробки інформації та її відображення, тобто документообігу; формування системи рахунків; забезпечення принципів відображення в обліку окремих його об'єктів. Це підкреслює особливість та специфіку обліку, адже варіантність завжди породжує можливість досягнення різних результатів. Ці обставини дозволяють стверджувати, про необхідність формування облікової політики, яка має об'єктивне підґрунтя.

З точки зору загального формулювання сутності та змісту, облікова політика визначає регламентований підхід ведення бухгалтерського обліку, а тому проявляється у всеохоплюючій моделі функціонування облікової системи на конкретному підприємстві. Отже, формалізація зв'язків «модель - система - облікова політика» визначає облік із низкою особливостей та характеристик, що потребують додаткового дослідження. Вирішення такої проблеми лежить у площині оптимізації конфігурації форми обліку, а це в свою чергу, зумовлює необхідність аналітичного підходу у виборі та прогнозуванні системи обліку та облікових процесів.

Першочерговим етапом організації бухгалтерського обліку на підприємстві є формування облікової політики, а вже далі на її основі - цілісної облікової системи. Така ситуація спостерігається за умови створення нового суб'єкта господарювання та, безумовно, в результаті процесів реорганізації. В цьому випадку, логічна залежність матиме вигляд такого ланцюжка: «модель – облікова політика – система».

Полемізуючи навколо взаємозв'язку зазначених понять, слід підкреслити, що за своєю економічною природою облікова політика та система бухгалтерського обліку є статичними, хоча досить чутливими до різних внутрішніх та зовнішніх подразників. Їх видозміна відбувається завдяки результатам процесу моделювання (формування моделі за запитами, поставленими завданнями та впливами), і в цьому випадку ієрархія послідовності зміни та впливу один на одного може бути різною.

Розріз можливих послідовних залежностей між моделлю, обліковою політикою та системою бухгалтерського обліку ілюструє рис. 1.7

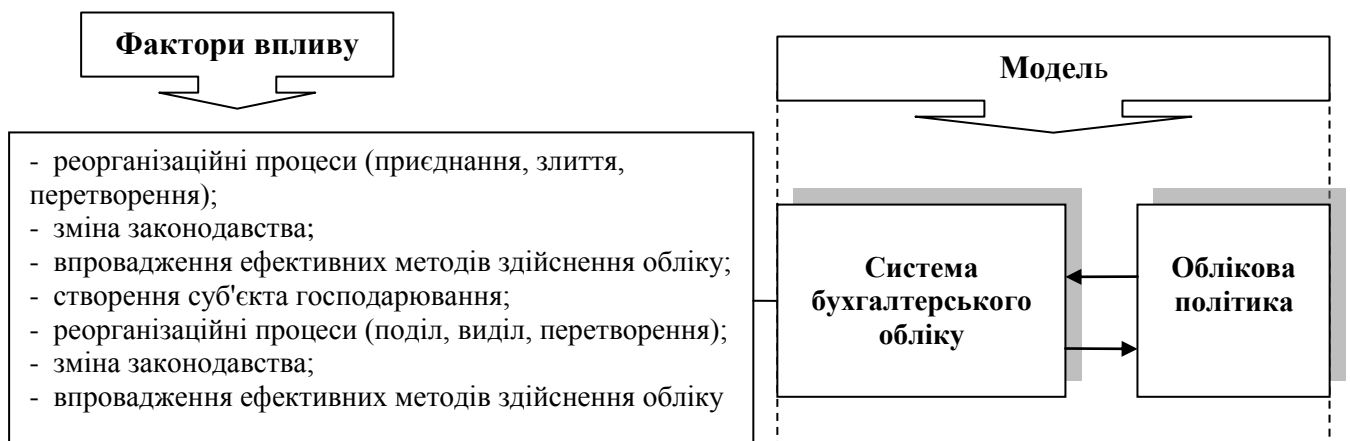


Рис. 1.7. Взаємоутворюючий зв'язок понять «модель», «облікова політика» та система бухгалтерського обліку»

Інтерпретація внутрішнього вияву облікової політики визначає можливість її трактування як моделі, а її формування як процесу моделюванням. Це може суттєво вплинути на ставлення до облікової політики, призвести до використання ґрунтовного аналітичного підходу у вивченні факторів її формування та, цим самим, забезпечити адекватність обліку поставленим критеріям і умовам.

Слід зазначити, що тлумаченню поняття «облікова політика» приділено багато уваги. Однак єдиного підходу у визначенні цього терміну не існує, як і немає прямо підтвердженої думки, що облікову політику можна вважати моделлю.

Зокрема, Ф.Ф. Бутинець зазначає, що облікова політика - це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя [107]; С.І. Дерев'янка вважає, що це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління [30]; В.Г. Швець визначає облікову політику як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності [171].

Пояснення облікової політики, як об'єкту моделювання, можна простежити у працях науковців через призму моделі облікової системи або бухгалтерського обліку як інформаційної моделі господарського процесу. Так, В.Ф. Палій та Я.В. Соколов переконані, що «...сам бухгалтерський облік є не чимось іншим, як кількісною моделлю господарської діяльності» [114, с.111]. На думку О.О. Шапошникова, методологічною основою організації обліку є моделювання, оскільки дає можливість виділити оптимальне співвідношення елементів організації, впорядкувати їх відповідність до вирішуваних завдань [170, с.45-47]. В площині такого спрямування, обґрунтованою є точка зору М.С. Пушкара, котрий визначає основними складовими елементами облікової політики - теорію, методологію, технологію, організацію обліку [130].

По суті, усталена система обліку орієнтується на кінцевий результат. На це спрямовані усі елементи обліку, а саме - рух інформації, її обробка та адекватне відображення у регістрах та рахунках. Ця система або функціонує, або ж ні. Хоча, з іншого боку, можна говорити про ефективність її

функціонування з огляду на можливість удосконалення окремих елементів або ж їх вибором. Найбільш важливим у цьому випадку є ідентифікація найсуттєвіших чинників, природи та функціональної значимості складових, які можна пов'язати із методологією здійснення бухгалтерського обліку.

Особливий вплив на формування (моделювання) облікової політики мають фактори наведені на рис.1.8.



Рис. 1.8. Деталізація пофакторного впливу на формування моделі облікової політики

Слід зазначити, що моделювання облікової політики - досить складний та громісткий процес, хоча б через аморфність її елементів та чинників впливу на формування такої моделі. Така робота потребує застосування аналітичного підходу у можливості поєднання норм, правил із математичним характером прогнозування.

Крім того, облікова політика не в змозі формувати певні закономірності між факторами, окрім як зв'язувати їх в єдине ціле прямими залежностями стосовно руху потоку облікової інформації.

Такого роду модель носить усі ознаки абстрагування від кількісних залежностей, що в свою чергу робить її суб'єктивно мотивованою (критерії її функціонування визначені її користувачем), а основний вплив на кінцевий результат визначають такі фактори: нормативно-правова база, особливості здійснення діяльності суб'єкта господарювання, інформаційна складова.

При цьому, моделювання облікової політики дає можливість вирішити такі питання:

- обрати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та із урахуванням особливостей діяльності суб'єкта господарської діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробити систему і норми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю за фактами господарської діяльності, визначити права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затвердити правила документообігу й технологію обробки облікових даних, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із подальшим включенням їх показників до зведеної (консолідованої) фінансової звітності підприємства;

- формувати єдині правила і підходи до обліку за умови консолідації капіталів у групи підприємств у пов'язаних осіб, які складають консолідовану звітність.

Таким чином, частково відмежовуючись від загальних підходів визначення ознак моделі, можна стверджувати, що облікова політика все ж таки піддається моделюванню. І така модель характеризується наступними особливостями:

- є чітко визначеною у розрізі нормативного регламентування (законодавчо встановлено рамки методологічного підходу у здійсненні облікового процесу, а тому існує можливість вибору тільки окремих його елементів);

- формування облікової політики відбувається через комбінацію чи компонування складових системи обліку за умови незмінності самої структури системи (варіативно-комбінаторний підхід у побудові моделей);

- відсутність у даній моделі будь-якого роду залежностей, окрім прямих;

- основний підхід у побудові облікової політики – простота, адекватність руху та відображення облікової інформації.

Залежність між обліковою політикою та процесами обліку активно проявляється у ситуаціях, що характеризуються непрямим відношенням до основної господарської діяльності підприємства. Зокрема, це стосується реорганізаційних та ліквідаційних заходів, реалізація котрих у розрізі обліково-організаційних складової дає можливість протестувати ефективність облікової політики.

Принциповим результативним моментом реорганізаційних перетворень суб'єктів господарювання є адекватний вплив таких процесів на основні елементи облікової політики. Зокрема, внаслідок реорганізації ЗАТ "Буцацький сирзавод" у ТОВ "Буцацький сирзавод", відбулись зміни у наступних структурних компонентах облікової політики підприємства:

- елемент документообігу зазнав впливу та видозмін в частині обліку капіталу, формування й розподілу фінансових результатів, зобов'язань перед учасниками, подання фінансової звітності;

- управлінсько-організаційний елемент облікової політики змінив акценти перерозподілу відповідальності та системи внутрішнього контролю;

- особливі зміни торкнулися застосування плану рахунків та їх кореспонденції, зокрема у напрямку спрощення та відповідно полегшення облікової роботи, складання й подання фінансової звітності.

Зміни у структурі облікової політики типово виражені й для інших підприємств, котрі були охоплені дослідженням, зокрема ТОВ "Бистриця і К" та ПрАТ "Тернопільський молокозавод".

Порівняно із обліковою політикою, система бухгалтерського обліку є набагато складнішим об'єктом моделювання. У цьому випадку широкий спектр інструментарію моделювання системи бухгалтерського обліку покликаний вирішити цілий ряд проблем, спрощення роботи бухгалтерів-практиків.

Динамічність сучасного розвитку економічних відносин формує своєрідні запити та принципи побудови облікової політики підприємств. З цієї точки зору, моделювання в умовах кризових явищ - це не тільки здатність запобігти та передбачити негативний вплив на облікову систему, але й формування низки заходів, спрямованих на досягнення бажаного рівня платоспроможності, ліквідності чи конкурентоздатності загалом. Слід зазначити, що такий підхід до моделювання облікової політики ідентифікується як один із дієвих механізмів серед сукупності санаційних заходів, що, в свою чергу, можуть передбачати реорганізацію або ж ліквідацію підприємства.

Моделювання облікової політики має відбуватись із урахуванням таких принципів та вимог:

- безперервності облікового узагальнення та гнучкості облікового процесу;
- формування регламентованих методів оцінки активів і зобов'язань;
- використання засад управлінського обліку як додаткового контролю облікової роботи;

- практичної можливості перебудови облікової системи відповідно до вимог економічного стану підприємства без порушень технологічного ланцюга здійснення обліку.

За таких обставин виникає необхідність використання моделювання не тільки при формуванні облікової політики, але й при структуризації системи обліку, що в сукупності суттєво впливає на здатність підприємства ефективніше реагувати на реорганізаційні процеси чи ліквідацію.

1.3. Концептуальні моделі обліку реорганізаційних процесів

Акціонерні товариства, будучи основною організаційно-правовою формою корпоративного здійснення господарської діяльності, вважаються важливими і найбільш поширеними видами організації бізнесу.

Такі суб'єкти господарювання, за своєю суттю, централізують певну сукупність індивідуальних капіталів, тим самим, з одного боку забезпечують акумуляцію дрібних інвестиційних можливостей у великі, а з іншого – через відокремлення виробництва від концентрації власності, розширюють вплив великого капіталу на дрібний бізнес.

Вперше акціонерні товариства (корпорації) виникли у сфері міжнародної торгівлі. Зокрема, у 1554 році була заснована англійська акціонерна компанія для торгівлі з Росією. Пізніше, в 1600 році було створено англійську Ост-Індійську торгову компанію, у 1602 році – голландську Ост-Індійську компанію, а в 1670 році – компанію Гудзонової затоки [159,с.55]. Подальший розвиток продуктивних сил призвів до швидкого поширення акціонерного руху у різні сфери економіки. Акціонерна форма капіталу створила необмежені на той час можливості у розвитку підприємництва зокрема, та науково-технічного прогресу, загалом. Концентрація капіталу, витіснення індивідуальних підприємств, масштабність та універсальність виробництва, поглиблення інтеграційних процесів – ось малий перелік результатів функціонування форм акціонерного капіталу.

В Україні акціонерна форма організації підприємництва також посідає вагоме місце (табл. 1.2).

Таблиця 1.2
Суб'єкти господарювання України за організаційно-правовими формами (од.) *

Види суб'єктів	2010	2011	2012	2013
Всього суб'єктів (одиниць): в т.ч.	1258513	1294641	1323807	1341781
Акціонерні товариства, з них:	28618	26631	25271	24493
публічні	564	2161	3314	3576
приватні	718	2911	4294	4483

* За даними Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nssmc.gov.ua> та Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Впродовж 2010 - 2013 років відбулося зменшення акціонерних товариств в загальній кількості суб'єктів господарювання, проте загальна кількість підприємств з року в рік зростає. Відбувались також зміни у самій структурі товариств, що, передусім, пояснюється реорганізаційними процесами. Слід зазначити, що такого змісту процеси в Україні, стосовно акціонерних товариств, були охоплені кількома еволюційними хвилями свого розвитку (Додаток В).

Сучасний етап реорганізації акціонерних товариств розпочався з 2009 року та пов'язаний із прийняттям Закону «Про акціонерні товариства» [41], положення котрого докорінно змінили організаційні, юридичні умови та порядок функціонування таких суб'єктів господарювання. Саме це спровокувало об'єктивну необхідність здійснення перетворень акціонерних товариств в приватні та публічні акціонерні товариства. Слід зауважити, що усталена форма здійснення обліку операцій із реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, що склалася в минулому, не зазнала суттєвих змін.

Динаміка реорганізаційних перетворень організаційно-правових форм здійснення господарської діяльності впродовж 2007-2013 років в Україні свідчить про існування чіткої тенденції у збільшенні кількості товариств з обмеженою відповідальністю та зменшення кількості акціонерних товариств (табл. 1.3.)

Таблиця 1.3

Динаміка кількості організаційно-правових форм суб'єктів господарювання в Україні (тис. од.) *

Організаційно правові форми	2009		2010		2011		2012		2013	
	к-сть	%	к-сть	%	к-сть	%	к-сть	%	к-сть	%
Товариства з обмеженою відповідальністю	404,5	53,0	418,1	53,6	443,2	55,1	467,8	56,8	488,81	59,9
Приватні підприємства	278,6	36,5	283,7	36,4	285,8	35,5	283,9	34,5	280,1	34,3
Комунальні підприємства	16,3	2,1	16	2,1	15,7	2,0	15,6	1,9	15	1,9
Акціонерні товариства	31,1	4,1	30,2	3,9	28,7	3,6	26,6	3,2	25,6	3,2
Державні підприємства	7	0,9	6,8	0,9	6,7	0,8	6,5	0,8	6,1	0,7

* За даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Можна припустити, що у структурі динамічних зрушень важливу роль відіграли реорганізаційні перетворення одних організаційних форм в інші. При цьому низка суттєвих кількісних зрушень, аж ніяк не характеризує розвинутість відносин щодо організації здійснення форм господарської діяльності, що обумовлене системним впливом ряду факторів економічного та політичного характеру.

Тенденція зростання кількості товариств з обмеженою відповідальністю, в більшості випадків пояснюється реорганізацією акціонерних товариств. Основними спонукальними чинниками таких перетворень вважають ініціативний підхід у розподілі капіталу підприємства, сформовану

організаційно-технологічну структуру підприємства-донора, простішу, у порівняно із акціонерним товариством, форму здійснення управління та розподілу прибутку.

Особливої уваги заслуговують підприємства харчової (молочної) галузі промисловості, де частка акціонерної форми організації господарювання, у порівняно із іншими секторами економіки, є чи не найвищою. Оцінити кількість підприємств молочної промисловості у Тернопільській та Івано-Франківській областях, їх організаційно-правовий склад можна за даними таблиці 1.4 та таблиці 1.5.

Таблиця 1.4

Кількість підприємств з виробництва молочних продуктів за організаційно-правовими формами господарювання по Тернопільській області *

Види та організаційно-правові форми підприємств	Тернопільська обл.			Івано-Франківська обл.		
	2009	2012	2014	2009	2012	2014
Приватні підприємства	4	2	3	3	3	2
Акціонерні товариства, в тому числі:	9	6	2	2	2	2
- відкриті акціонерні товариства	6	5	2	2	-	-
- закриті акціонерні товариства	3	1	-	-	-	-
Товариства з обмеженою відповідальністю	5	7	8	8	6	6
Філії (інші відокремлені підрозділи)	1	2	1	2	2	1
Інші організаційно-правові форми	-	1	-	-	-	-

* За даними форми державного статистичного спостереження № 1П-НПП (річна) "Звіт про виробництво та реалізацію промислової продукції" та форми державного статистичного спостереження № 1-П (місячна) "Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами", якою охоплені великі, середні та вагомні за обсягами підприємства

Таблиця 1.5

Перелік підприємств Івано-Франківської області з виробництва
молочних продуктів (станом на 01.01.2014)

Організаційно правові форми	Кількість	Перелік
Приватні підприємства	2	ПП "Прикарпатпродторг", с. Нижнів; ПВП "Молокозавод – Карпати", смт. Рожнятів
Товариства з обмеженою відповідальністю	5	ТОВ "Богородчанський молокозавод", с. Старі Богородчани; ТОВ "Бистриця іК", м. Галич; ТОВ "Екомілк", с. Кропивник; ТОВ "Цebro" м. Калуш; ТОВ "Айсберг", с. Підпечери
Товариства з додатковою відповідальністю	2	ТдВ "Полонина", м. Івано-Франківськ; ТдВ "Івано-Франківський міськмолокозавод", м. Івано-Франківськ
Акціонерні товариства	1	ПАТ "Городенківський сирзавод", м. Городенка
Філії (інший відокремлений підрозділ)	1	Філія приватного підприємства «Альма-Віта» "Тлумач-молоко", м. Тлумач
Дочірні підприємства	1	ДП "Ямниця", с. Ямниця

Поляризація економічних зв'язків та диверсифікація технологічних та виробничих потужностей зумовили незворотні процеси у структурі та кількості підприємств молочної промисловості Тернопільської та Івано-Франківської областей. Постає об'єктивна необхідність пошуку такої моделі організаційного функціонування суб'єктів господарювання, котра б забезпечувала гнучкість до вимог та потреб як власників, так і споживачів продукції.

Загальна сутність перетворень, що відбувались у галузі впродовж 2000-2014рр., зводилась до пошуку шляхів мінімізації проблем виробничо-збутового характеру та формування на цій основі найбільш прийнятної моделі організаційно-правової та управлінської форми функціонування підприємств.

Із врахуванням зазначених вище даних простежується два основних підходи еволюційного розвитку суб'єктів молочної галузі промисловості:

1. Підприємства галузі із невеликим об'ємом капіталу у ланцюгу перетворень зупинились на організаційно-правовій формі - товариства з обмеженою відповідальністю. При цьому, реорганізаційні етапи відбувались у такій послідовності – відкриті акціонерні товариства перетворювались у закриті, а ті, у свою чергу - у товариства з обмеженою відповідальністю.

2. Ті суб'єкти господарювання, котрі характеризувались вагомим розміром капіталу, обрали таку організаційно-правову форму як приватне акціонерне товариство із досить розгалуженою мережею філій та відокремлених підрозділів.

За ознаками першого еволюційного підходу розвивались такі досліджувані підприємства молочної галузі: ТОВ "Бучацький сирзавод", ТОВ "Бистриця і К". Натомість ПрАТ "Тернопільський молокозавод", можна віднести до другої групи еволюційного шляху розвитку. Цікавим є факт, що в управлінсько-виробничій структурі, зокрема, ПрАТ "Тернопільський молокозавод" налічується 18 відокремлених підрозділів, що функціонують переважно на території Західної України. Вибір підприємством такої організаційної конфігурації - своєрідний стратегічний напрям в системі формування господарської моделі, найбільш прийнятної по відношенню до поставлених завдань і потреб.

Діяльність підприємств акціонерного типу, зокрема сукупність їх господарських процесів, що зумовлюють функціонування цієї організаційно-правової форми, на сучасному етапі регулюються такими нормативно-правовими документами: Цивільним кодексом України [167], Господарським кодексом України [25], Законом України "Про цінні папери та фондовий ринок" [48] та безпосередньо Законом України "Про акціонерні товариства". Не менш важливими правовими документами є Закони України «Про управління об'єктами державної власності» [49], "Про холдингові компанії" [45], що, в першу чергу, розширюють поле корпоратизації та акціонування державних і комунальних підприємств.

Методологічне обґрунтування проведення реорганізації акціонерних товариств відбувається, виключно, через призму Закону України "Про акціонерні товариства". Саме цим законом безпосередньо визначено базові засади та принципи сукупності господарських процесів, що супроводжують реорганізаційні перетворення. Слід зазначити, що трактування згаданим законом, зокрема, суті та змісту видів і способів реорганізації акціонерних

товариств дещо відрізняється від подібних суджень, що впливають із Господарського чи Цивільного кодексів України.

У Законі України "Про акціонерні товариства" реорганізації присвячено майже цілий розділ. На противагу Закону України «Про господарські товариства» тут детальніше розглянуто процес здійснення реорганізації, з урахуванням особливостей, властивих тільки акціонерним товариствам (табл. 1.6)

Таблиця 1.6

Реорганізація згідно з положеннями Закону України "Про акціонерні товариства"

Форма реорганізації	Суть та зміст процесу	Особливості, згідно вимог Закону «Про акціонерні товариства»
Злиття	Виникнення нового акціонерного товариства - правонаступника. До нього за передавальним актом переходять усі права та обов'язки двох або більше акціонерних товариств, котрі припиняють свою діяльність (ліквідовуються)	Акціонерні товариства можуть зливатися тільки з іншими акціонерними товариствами (ч.1 ст. 83 Закону)
Приєднання	Припинення акціонерного товариства, яке за передавальним актом передає всі свої права та обов'язки іншому акціонерному товариству	Акціонерне товариство може приєднуватися тільки до іншого акціонерного товариства (ч. 1ст. 84 Закону)
Поділ	Припинення акціонерного товариства, яке передає всі свої права та обов'язки двом і більше новим акціонерним товариствам – правонаступникам за розподільчим балансом	Акціонерне товариство може ділитися лише на акціонерне товариство (ч.1 ст. 85 Закону)
Виділ	Створення одного або кількох акціонерних товариств із передачею йому (їм) за розподільчим балансом частини прав та обов'язків акціонерного товариства, з якого здійснюється виділ, без припинення діяльності такого товариства	Із акціонерного товариства може виділятися тільки акціонерне товариство (ч.1 ст. 86 Закону)
Перетворення	Зміна організаційно-правової форми акціонерного товариства, яке припиняє свою діяльність та передає всі свої права та обов'язки товариству - правонаступнику за передавальним актом	Акціонерне товариство може перетворитися на інше господарське товариство або у виробничий кооператив 2 ч.1 ст. 87 Закону)

Процеси ліквідації та реорганізації акціонерних товариств вимагають адекватних підходів в обліку. Природа бухгалтерських процесів при цьому характеризується низкою ознак зовнішньояридичного характеру, що суттєво та вкрай непередбачувано формують структуру перманентної бухгалтерської системи.

Реорганізаційні заходи стали дієвим інструментом у реалізації ефективної господарської діяльності підприємствами, а з іншого боку - сформували потребу свого узагальнення та обґрунтування як предмету наукового дослідження.

В економічній літературі не існує єдиного підходу у визначенні суті та змісту таких процесів як реорганізація та ліквідація.

Зокрема, серед трактувань можна простежити думку про тотожність між реорганізацією та ліквідацією: реорганізація проявляється в припиненні діяльності підприємства з переходом майнових прав і зобов'язань до інших юридичних осіб [151] чи визнається одним із способів припинення діяльності юридичної особи, що відрізняється від ліквідації підприємства наявністю правонаступництва [147].

Втім, більшість вчених пояснюють суть та зміст реорганізації та ліквідації підприємств через призму змін організаційно-правової форми, статусу власників, акціонерів чи інвесторів.

До таких трактувань можна віднести думки вчених І.І.Мазур та В.Д. Шапіро, які під реорганізацією розуміють перетворення юридичної особи, що здійснюється у формі злиття, приєднання, поділу, виділу чи перетворення [85].

Є.М. Андрущак характеризує реорганізацію як елемент загальної структурної перебудови в процесі реструктуризації підприємства [2, с.84].

Л.П. Кураков у реорганізації юридичної особи вбачає припинення або іншу зміну правового статусу юридичної особи на основі використання механізму правонаступництва [76].

На думку М.М. Максимцева та Д.Є. Сорокіна, реорганізація юридичної особи полягає у реалізації низки організаційних заходів щодо формування нової юридичної основи на засадах правонаступництва [137].

Виходячи із зазначеного, слід погодитися із такими авторами як Н.Н.Клінов та Д.В.Назаров, котрі стверджують, що основною ознакою

реорганізації є перехід прав та зобов'язань до інших суб'єктів господарювання, а при ліквідації правонаступництво відсутнє [58].

Багатовекторність у трактуванні суті й змісту реорганізації та ліквідації підприємств, відсутність єдиного підходу в наукових джерелах, породило певну недостатню визначеність цього питання у низці нормативно-правових документів.

У Господарському кодексі України [25] реорганізація трактується як один із способів припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності у вигляді злиття, приєднання, поділу та перетворення, що певною мірою некоректно, оскільки реорганізація не завжди може призводити до ліквідації юридичної особи. Наприклад, не можна вважати такими, що припинили свою діяльність, суб'єкти господарювання в результаті реорганізації шляхом виділу.

Аналізуючи нормативну базу реалізації таких заходів можна зробити висновок, що законодавством в переважній більшості випадків розглядається ліквідація у певній підпорядкованості до реорганізації, тобто в даному випадку ліквідація - не що інше, як одна із форм реорганізації поряд із злиттям, приєднанням чи поділом підприємства.

Законодавча розрізненість у визначенні основних форм реорганізації, суттєва складова загальної проблеми гармонізації законодавства в Україні. В цій ситуації простежується не тільки теоретико-практична обмеженість у вираженні суті та змісту даних категорій через однобічність та неспорідненість галузей права, але й в окремих випадках – несумісні трактування згаданих понять, їх складових та взаємозалежностей див. (Додаток Д).

Зокрема, до проблем несумісності трактування форм реорганізації та ліквідації в частині нормативно-законодавчого регулювання слід віднести:

- на відміну від Цивільного кодексу України нормами Господарського та Податкового кодексів не передбачено припинення діяльності юридичної особи внаслідок реорганізаційної форми злиття;
- у Господарському кодексі відсутня нормативно обґрунтована різниця між поняттями «поділ та виділ»;

- у жодному, зазначеному вище нормативному акті, немає обґрунтування поняття розподільчий та (або) роздільний акт (хоча посилання на такі документи існує в ГКУ та ЦКУ), як і не вказано тотожності чи розбіжності між ними;
- у Господарському кодексі не чітко виражена реорганізація у формі перетворення. Акцент у трактуванні зроблено на перехід майнових прав та обов'язків, а не на зміні організаційно-правової форми суб'єкта як юридичної особи.

В такому разі постає необхідність гармонізації нормативно-правової бази, що в першу чергу має ґрунтуватись на принципах первинного та єдиносформованого підходу визначення й трактування базових понять та категорій. Важливим в цьому процесі є використання теоретичних обґрунтувань, що сформувались та позиціонуються в системі галузей знань бухгалтерського обліку чи економічної теорії.

Формування теоретичного навантаження суті та змісту понять, форм реорганізації та ліквідації, з точки зору бухгалтерського обліку, відбувається на межі балансування гармонізації Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Безупинний інтеграційний процес національної системи бухгалтерського обліку у міжнародне середовище, зумовлює необхідність адекватних підходів у формуванні базових понять обліку та принципів його реалізації. Аналізуючи методичні принципи здійснення реорганізації та ліквідації у розрізі двох систем методично-практичних рекомендацій та правил можна зробити висновок, що міжнародні стандарти фінансової звітності значно уніфіковані та ліберально спрямовані стосовно визначення та характеристики даних понять.

Зокрема, єдиною формою реорганізації шляхом об'єднання бізнесу визнається метод придбання, а щодо поділу, виділу, перетворення та ліквідації рекомендації специфічного характеру практично відсутні.

Основні відмінності у трактуванні окремих форм реорганізації, з точки зору П(С)БО та МСФЗ, наведено у Додатку Е.

Розглядаючи зміст реорганізації та ліквідації підприємств, зокрема акціонерних, не менш важливо визначити причини та чинники, що зумовлюють такі процеси.

Сучасні реорганізаційні перетворення на вітчизняних підприємствах акціонерного типу, в переважній більшості спричинені чинниками організаційно-правового характеру.

Зокрема, до таких причин слід віднести:

- об'єктивна необхідність у поліпшенні результатів функціонування структури управління;
- мінімізація витрат (реалізація креативного підходу у здійсненні облікової роботи, що проявляється у пошуку шляхів зниження податкового навантаження чи уникнення додаткових організаційних навантажень, до яких можна віднести комплекс заходів щодо емісії цінних паперів);
- укрупнення компанії через необхідність підвищення статусу на ринку;
- поділ компанії на менші структурні одиниці у зв'язку із необхідністю підвищення ринкової мобільності, подальшим продажем частини активів чи поділом їх між засновниками;
- поглинання юридичної особи більш сильнішим конкурентом. Сюди можна віднести рейдерство як специфічний вид поглинання, що в переважній більшості носить примусовий та незаконний характер;
- обумовлена реорганізація, що проявляється себе через вимоги законодавства чи, зокрема, монопольне становище юридичної особи на ринку.

Сучасний етап реорганізаційних процесів на вітчизняних підприємствах акціонерного типу значною мірою залежить від ряду зовнішніх чинників. Пояснюється це, в першу чергу, вимогою господарського законодавства та посиленням конкурентної боротьби суб'єктів господарювання за сфери впливу в умовах нестабільної економічної ситуації.

Врахування таких факторів відбивається й на формуванні облікової системи акціонерних товариств, що обумовлює її необхідність бути адекватною

до вимог часу та завдань і цілей, які ставлять перед нею різні користувачі облікової інформації.

Аналіз наукових праць у поєднанні із практичним підходом у реалізації реорганізаційних перетворень, дає можливість зробити висновок, що реорганізація в Україні відбувається у таких формах: об'єднання, придбання, злиття, поділу, виділу та перетворення.

Особливого теоретико-практичного обґрунтування за таких обставин, потребує процес ліквідації, суть, зміст та значення котрого можна ідентифікувати як у площині форм реорганізації, так і як окремого елемента чи складової таких видів перетворень.

Законодавством визначено ліквідацію як одну із форм припинення діяльності суб'єкта господарювання (юридичної особи) [167], [25]. Тобто, в результаті ліквідації діяльність припиняється без правонаступництва та без переходу зобов'язань юридичної особи, що ліквідується, до інших осіб.

З цього приводу ліквідацію юридичної особи (акціонерного товариства) можна розглядати під кутом окремої форми реорганізації або як комплексний господарський етап, що є складовою реорганізаційного процесу загалом. Зокрема, ліквідація присутня при таких формах реорганізації як злиття, приєднання, поділі та перетворені.

Зважаючи на певну спорідненість та багатоскладовість у структурі реалізації вище зазначених форм реорганізаційних процесів, логічно буде розглянути ліквідацію з точки зору самостійної форми реорганізації акціонерного товариства.

Важливо вказати на відсутність єдиного нормативного документу, який би регламентував порядок проведення ліквідації. Різні етапи ліквідації юридичної особи (акціонерного товариства) регулюється окремими нормативними документами. Крім того, досить важливо передбачити внутрішній порядок проведення ліквідації в установчих документах, а з точки зору бухгалтерського обліку - грамотно визначити порядок відображення господарських процесів в результаті ліквідації в обліковій політиці підприємства.

Ліквідацію можливо поділити на добровільну та обов'язкову. Відмінності між ними та передумови настання ілюструє рис. 1.9.

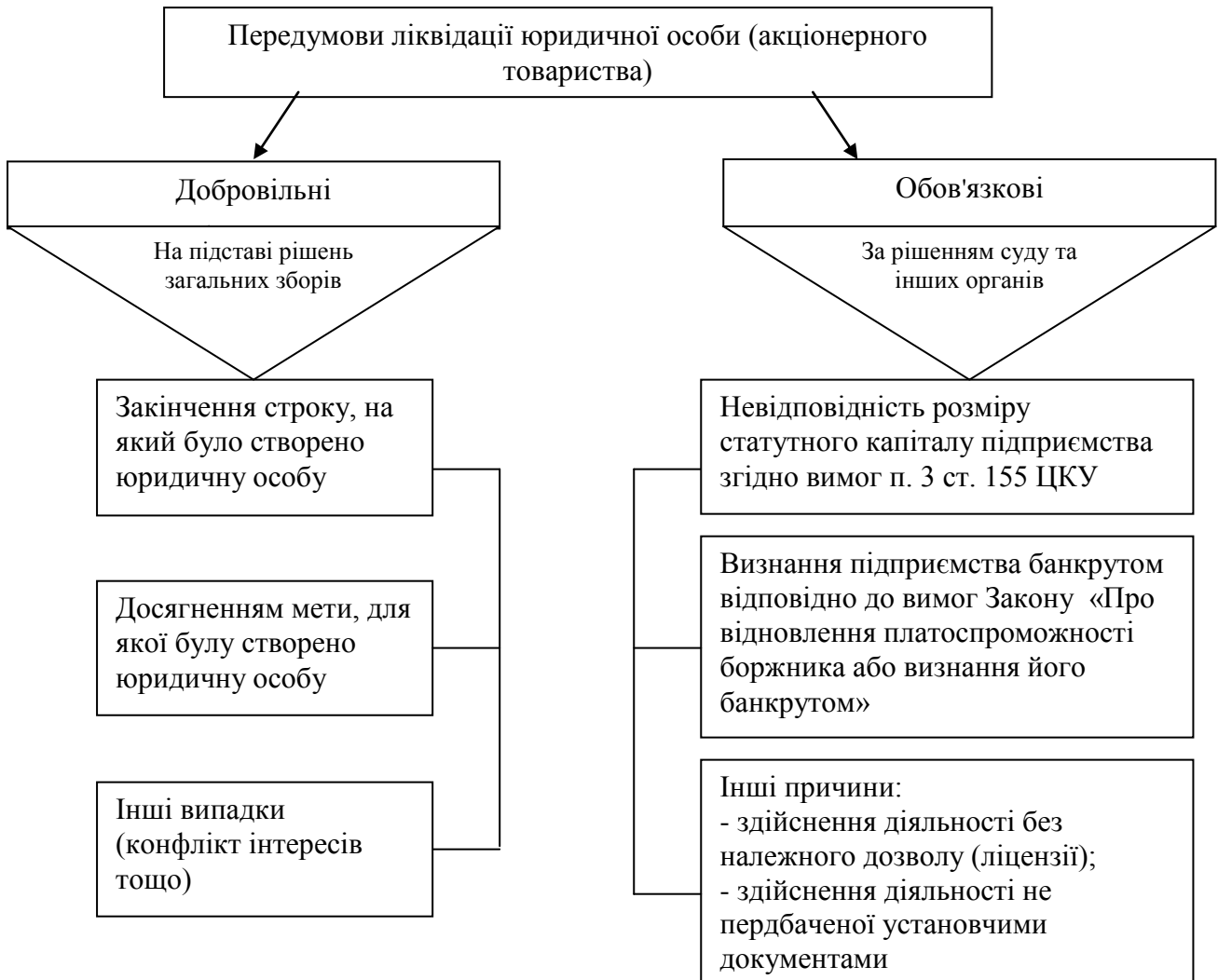


Рис. 1.9. Основні передумови ліквідації акціонерних товариств

Серед зазначених причин, що зумовлюють ліквідацію підприємства широкого поширення набули, ті котрі стосуються банкрутства.

З метою більш повної характеристики ліквідації як цілісного процесу, визначеного не тільки юридичними передумовами, але й відповідними наслідками, пропонується класифікація ліквідації, виходячи виключно із джерел її виникнення рис. 1.10.

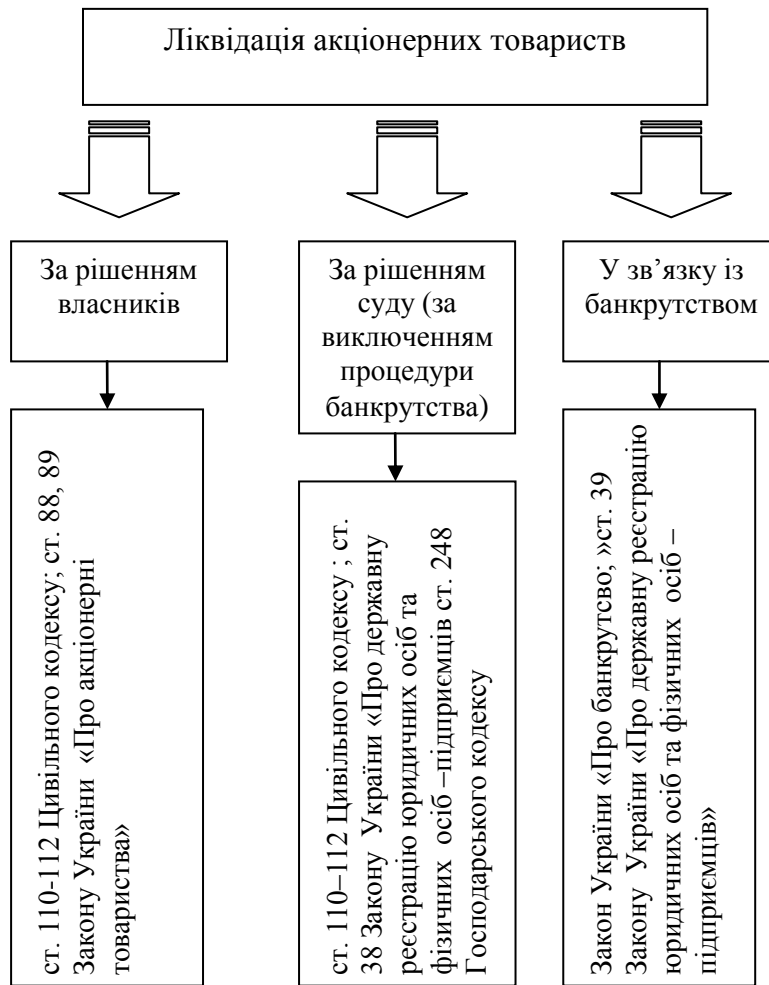


Рис.1.10. Класифікація ліквідації акціонерних товариств за джерелами виникнення

Позиція бухгалтерського обліку щодо процесів реорганізації та ліквідації спрямована на перебіг та межі функціонування облікової системи в таких умовах. В цьому випадку, принциповим є визначення не тільки концептуальних засад обліково-господарських перетворень, але й формування універсальної структури їх реалізації із відповідним адаптивним підходом до потреб та мети конкретних суб'єктів господарювання.

Незаперечним є факт можливого застосування різних форм та методів у побудові системно визначеного процесу, зокрема у розрізі окремих елементів чи процедур. Інтегральна складова облікового процесу при різних формах реорганізації та ліквідації підприємств також піддається конструюванню.

Спосіб змоделювати ту чи іншу ситуацію, та на цій основі визначити чинники різного результативного характеру, є найбільш ефективним. Метод

моделювання в бухгалтерському обліку, дає можливість врахувати та поєднати ряд елементів, що за інших обставини врахувати неможливо.

Реорганізаційні та ліквідаційні процеси на підприємствах - це похідні наслідки ряду зовнішніх та внутрішніх чинників, вплив котрих є безумовним на внутрішню організаційну структуру підприємства. Суб'єкти господарювання в результаті об'єднання, поділу чи ліквідації, тобто в процесі реорганізаційних перетворень, суттєво корегують систему організації обліку, структуру показників, зокрема, консолідованої звітності.

В окремих ситуаціях такі зміни призводять до побудови концептуально нової системи бухгалтерського обліку, а тому об'єктивно необхідним є здатність передбачити вплив та взаємозв'язок господарських операцій із елементами обліково-організаційної структури підприємства.

Основоположним у моделюванні системи обліку операцій із реорганізації та ліквідації підприємств є визначення критеріїв та принципів побудови моделі обліку. Такий підхід забезпечує врахування базових пріоритетів та акцентування уваги на найбільш проблемні та суттєві ділянки роботи, тим самим вмотивовано, обґрунтовуючи завдання методу моделювання (Рис. 1.11, Рис. 1.12, Рис. 1.13, Рис. 1.14 та Рис. 1.15.).

Особливістю реалізації моделювання обліку при злитті підприємств є акцентування уваги на сукупності проблемних облікових позицій, котрі виникають в результаті того, що відбувається збільшення площі облікового узагальнення, фактично виокремлюються нові об'єкти обліку та методи їх опрацювання, котрі до цього часу не застосовувались в жодній обліковій системі підприємств-донорів.

Загальна проблема реалізації таких заходів полягає в необхідності формування докорінно нової інтегрованої моделі облікової політики та системи бухгалтерського обліку із врахуванням специфічних особливостей суб'єктів, що реорганізуються шляхом злиття.

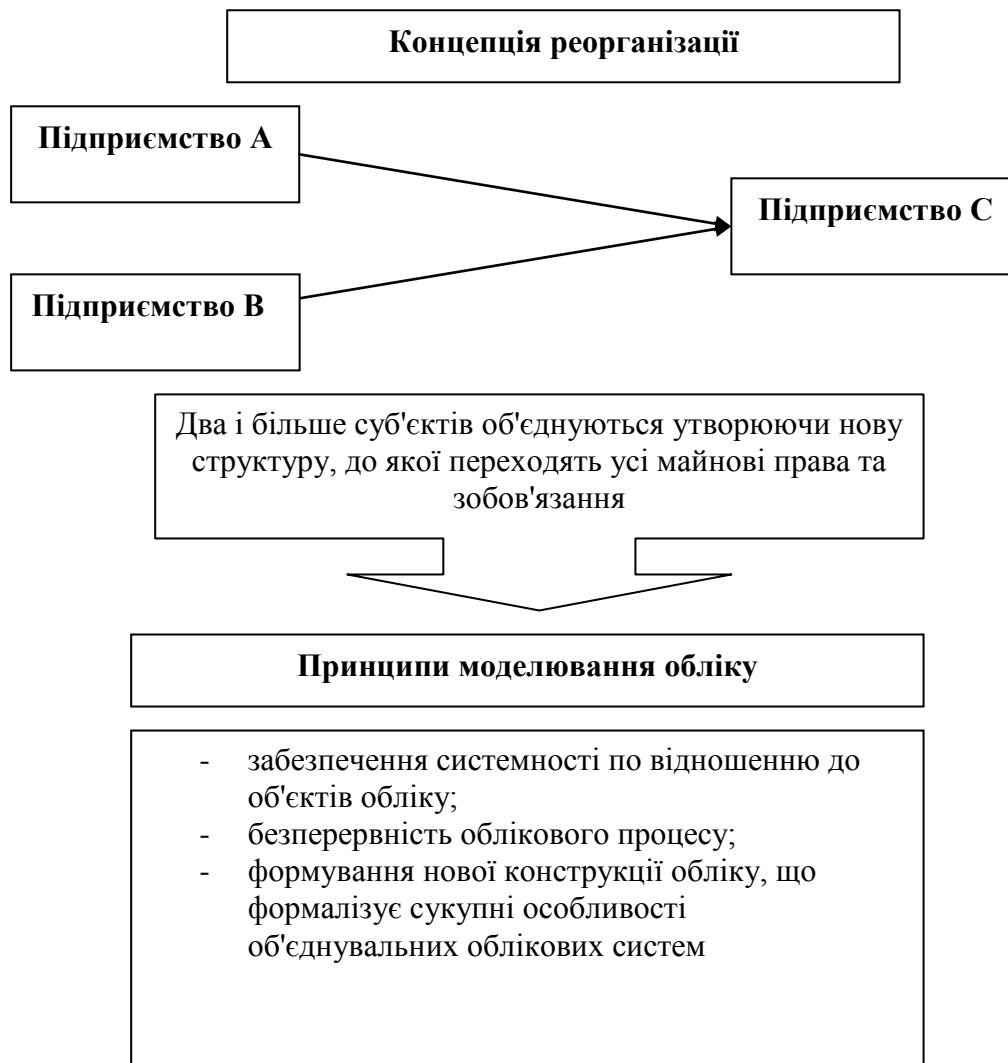


Рис.1.11 Концептуальна основа моделювання при злитті підприємств

Передумовою такої формалізації обліку з позиції підприємства, що утворюється, є поява наслідкової залежності між системою бухгалтерського обліку донорів та обліковою політикою новоутвореного суб'єкта, зокрема зазначеної на рис. 1.7.

Дотичною, з точки зору проблематики та зазначеної нами залежності, є концепція реорганізації підприємств шляхом приєднання (придбання). Відмінності полягають в існуванні привілейованості, з позиції підприємства, до якого відбувається приєднання, зокрема, в питаннях формування системи бухгалтерського обліку, побудови облікової політики, вибору методики облікових процесів (Рис. 1.12.).

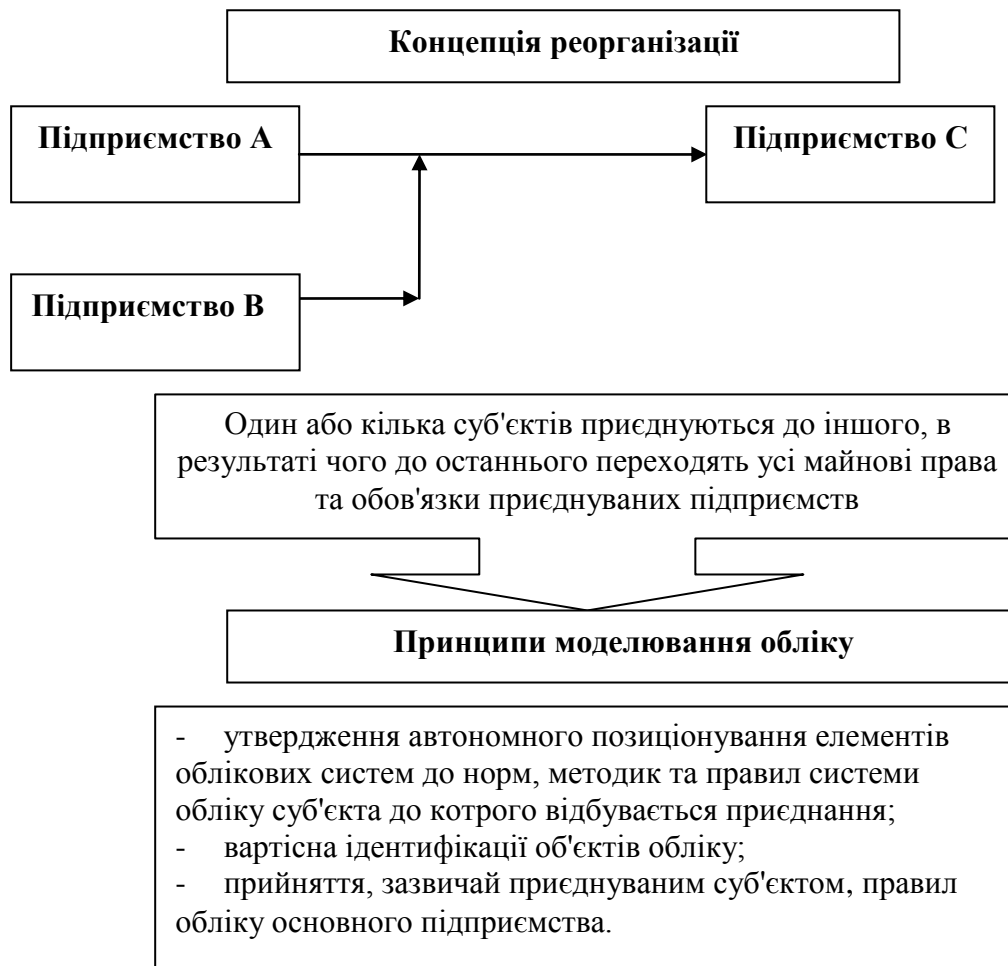


Рис.1.12 Концептуальна основа моделювання в результаті приєднання підприємств

Певною протилежністю характеризуються концепції бухгалтерського обліку при моделюванні реорганізаційних процесів, зокрема, в результаті поділу та виділу підприємств. Зокрема, коли виділ передбачає збереження основного підприємства, з його складу виділяється нова організаційно-правова структура, то поділ характеризується появою виключно нових підприємств та ліквідацією суб'єкта господарювання донора.

Проблематика реорганізаційного процесу при поділі та виділі підприємств перебуває в площині необхідності чіткого розподілу майна, активів, зобов'язань між структурними одиницями, що утворюються, документального оформлення таких заходів та формування єдиного підходу в оцінці зазначених категорій (Рис. 1.13. та Рис. 1.14.).

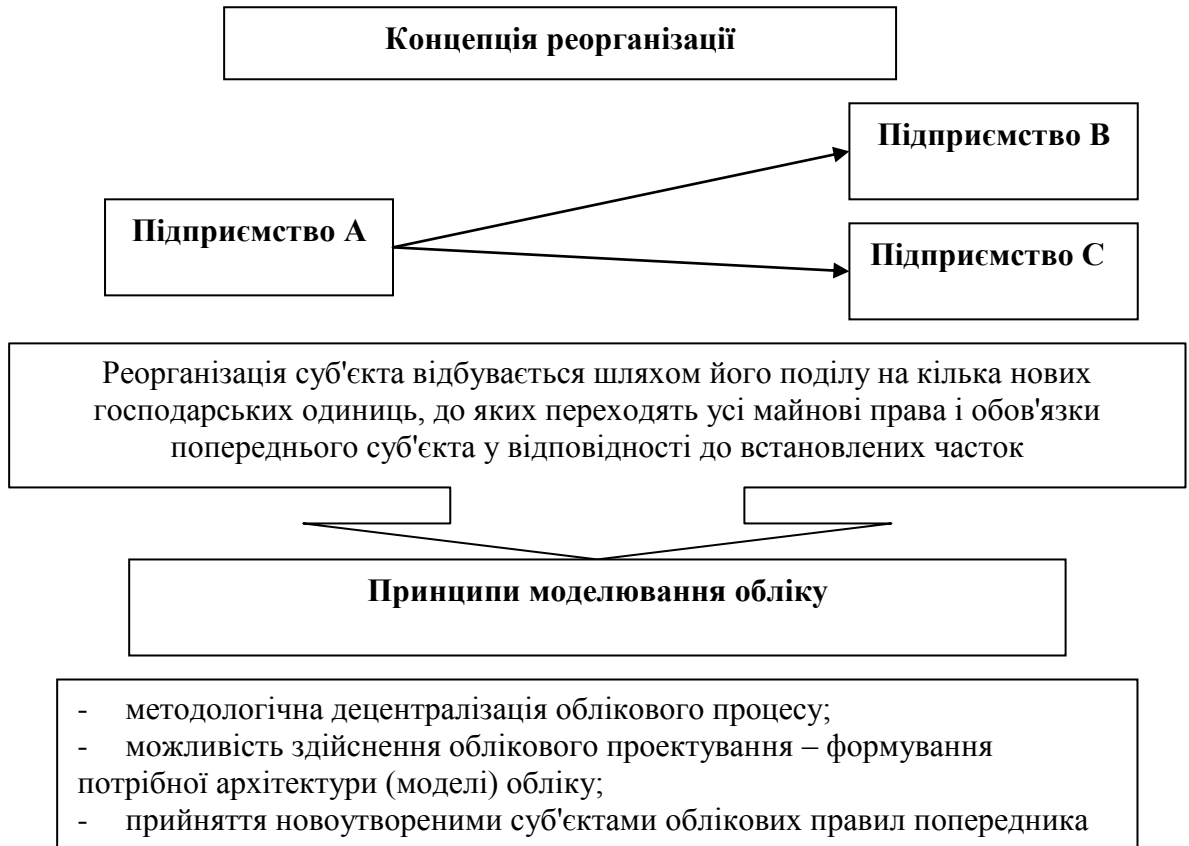


Рис.1.13. Концептуальна основа моделювання в результаті поділу підприємства



Рис.1.14. Концептуальна основа моделювання в результаті виділу підприємства

Оскільки, реорганізаційні заходи з поділу та виділу супроводжуються створенням нових організаційно-правових форм, можна припустити, що формалізація моделі бухгалтерського обліку розпочинається з етапу формування облікової політики новоутвореного підприємства, що, в свою чергу, забезпечує істотний вплив на конфігурацію системи бухгалтерського обліку в цілому.

Досить гнучким по відношенню до зміни облікової політики та системи бухгалтерського обліку, є процес реорганізації підприємства шляхом перетворення. Умови й обставини реалізації моделювання такого способу реорганізації безпосередньо пов'язані із рядом чинників, що за своєю природою зумовлені необхідністю підвищення ефективності господарської діяльності або ж забезпечення відповідного рівня виробничого масштабу із збереженням позицій на ринку. Однією із основних рис перетворення є те, що результат таких заходів не передбачає ліквідації суб'єкта господарювання, а лише зміну його організаційно-правової форми (Рис. 1.15).

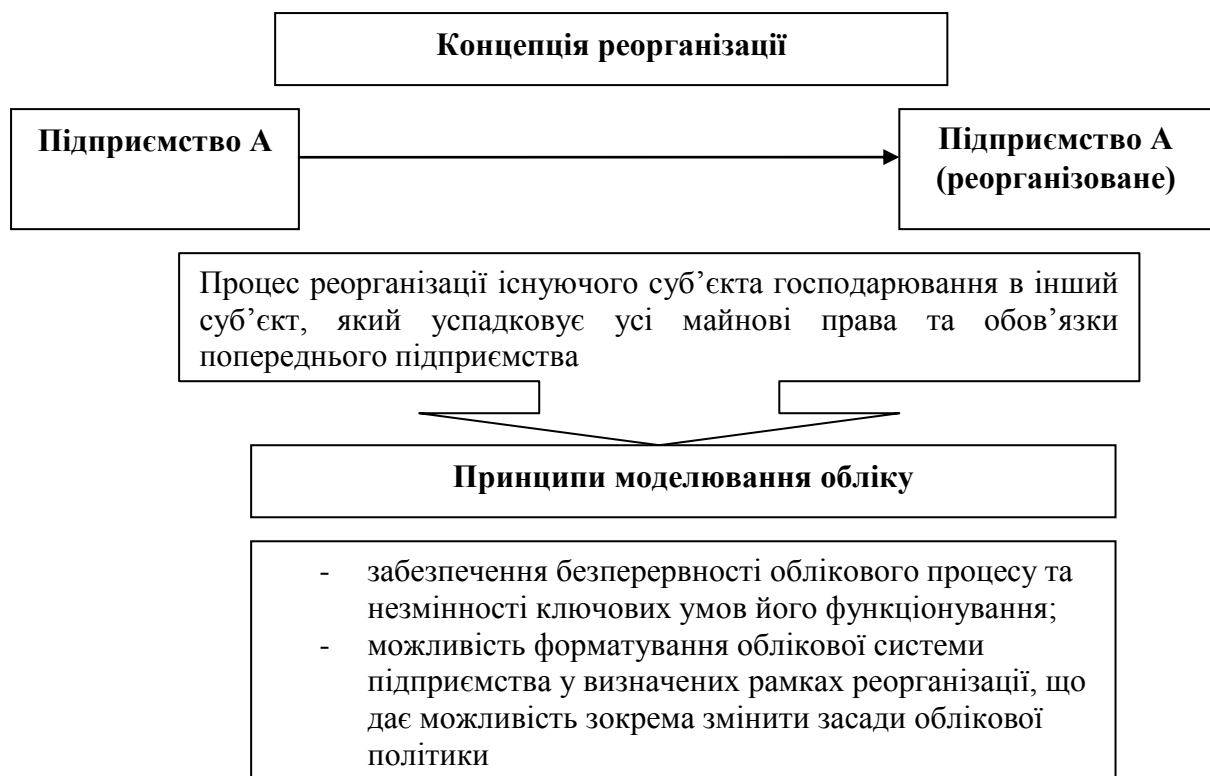


Рис.1.15 Концептуальна основа моделювання в результаті перетворення підприємства

Зокрема, мотиваційна складова реорганізації на прикладі перетворення ЗАТ «Бучацький сирзавод» у ТзОВ «Бучацький сирзавод», була обґрунтована зменшенням витрат на ряд статей, пов'язаних із обслуговуванням обліку акцій, спрощенням певних облікових процесів, підвищенням маневреності в прийнятті управлінських рішень. В результаті такого перетворення відбулись суттєві зміни в обліковій політиці та системі бухгалтерського обліку підприємства.

Властиві принципи та концептуальні особливості моделювання процесу ліквідації підприємства характерні для повного припинення господарської діяльності та втрати ним статусу юридичної особи (Рис. 1.16)

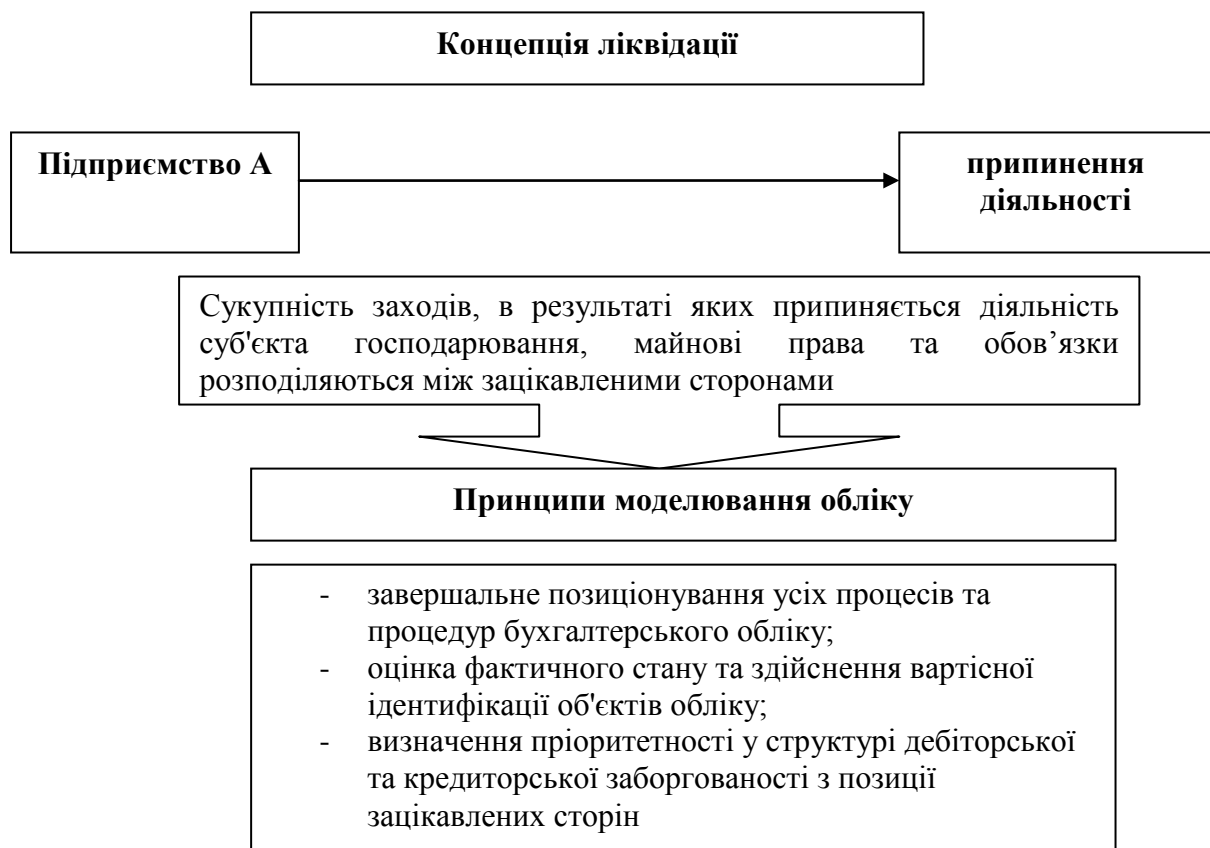


Рис.1.16. Концептуальна основа моделювання в результаті ліквідації підприємства

Відповідно, проблематика моделювання системи облікового процесу при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств стосується таких особливостей та характеристик:

- відсутність чітко вираженої технологічної процедурності у формуванні системи облікового процесу. Така особливість визначена своєрідністю

побудови послідовності облікових узагальнень, що перебувають у прямій і, в певною мірою, привілейованій залежності від принципів юридичного супроводу таких процесів. Уваги потребують методологічні засади облікових переходів (як кульмінаційних етапів реорганізації), зокрема, на предмет відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та документального оформлення, як таких, що піддаються бухгалтерському моделюванню без впливу юридичної складової. Серед способів вирішення такої проблеми – можливість передбачити основні засади реорганізаційних перетворень та ліквідації в обліковій політиці підприємства.

- інтегрованість у реалізації усіх підсистем обліку, що обумовлена здійсненням реорганізації або ж ліквідації акціонерного товариства, як процесу, що охоплений не окремою ділянкою бухгалтерського обліку, а залежить від цілісної сукупності елементів системи. В цьому випадку постає необхідність інтегрованого поєднання облікових складових, що можливо досягти за допомогою методу моделювання. В такому разі, предметом моделювання можуть бути однорідні за структурою та узагальнювальним спрямуванням елементи обліку, котрі можна об'єднати у взаємозалежні кластери чи модулі.
- моделювання - чи не єдиний спосіб аналітичного підходу в оцінці доцільності здійснення реорганізаційних процесів на підприємстві, втім без визначених меж та методичної основи.

Моделювання облікових процесів при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств може забезпечити вирішення таких завдань:

- формування чіткої й зрозумілої послідовності перебігу господарських та облікових операцій в результаті реорганізації й ліквідації, оскільки модель дає можливість врахувати найбільш істотні умови та фактори впливу (зокрема, в цьому випадку можна вирішити питання, коли та за яких обставин проводити інвентаризацію активів та зобов'язань; в який спосіб та в якому обсязі документально оформляти розподіл чи передачу майнових прав та обов'язків підприємства; обставини, за яких рахунки бухгалтерського обліку визнавати результативними, враховуючи події після дати складання балансу);

- забезпечити отримання прогнозованих результатів та їх оцінки у порівнянні – стає можливим через структурований підхід у побудові моделі, елементи котрої функціонують із відповідним ступенем завершеності (такий підхід, певною мірою, поділяє процес обліку на окремі складові, що суттєво спрощує облікову роботу. Зокрема, можна виділити елемент обліку матеріальних активів чи операцій із акціями, котрі, в свою чергу, піддаються оцінці у розрізі параметрів кількості, вартості та є об'єктом порівняння;
- визначення концептуальних засад у побудові облікової політики та системи бухгалтерського обліку в результаті формування нового суб'єкта господарювання (процес облікового моделювання спочатку на етапі проектування, а потім в умовах практичного використання визначає основні критерії: робочий план рахунків, основний документальний потік чи методичні стандарти здійснення обліку, котрі фактично забезпечують основу побудови облікової політики та системи бухгалтерського обліку новоутвореного підприємства.

Практична цінність використання методу моделювання в бухгалтерському обліку визначена низкою проблем та завдань котрі вирішуються за його допомогою. Важливим є застосування моделювання в окремих ситуаціях, що зокрема стосуються реорганізації та ліквідації акціонерних товариств. Це дає можливість по новому обґрунтувати та реалізувати такі процеси, виявити їх проблемні аспекти, сформулювати пропозиції та рекомендації щодо їх вирішення

Висновки до I розділу

На основі теоретичного аналізу моделювання в бухгалтерському обліку в контексті облікових процесів реорганізації й ліквідації та з урахуванням взаємозалежностей між системою бухгалтерського обліку та обліковою політикою можна сформовано такі висновки:

1. Моделювання в бухгалтерському обліку – об'єктивно зумовлений поступальний рух у розвитку, що забезпечує не тільки розв'язання низки

проблем практичного характеру, але й стає необхідним засобом перегляду теоретико-методологічних основ обліку. Такий метод формує нові запити, зокрема, й стосовно облікових процесів із реорганізації та ліквідації.

Функціональність методу моделювання дає можливість виявити тісний організаційно-структурний зв'язок між системою бухгалтерського обліку та його результативно-продуктивною основою - обліковою політикою. Структурні відносини такого роду дають підстави розглядати бухгалтерський облік як цілісну інформаційну систему, що відповідає таким основним критеріям: самодостатність та саморегулювання; наявність інформаційних потоків; існування в системі центрів збору інформації; здатність системи видозмінюватись.

2. Використання методу моделювання, при формуванні системи бухгалтерського обліку та облікової політики, концептуально та діалектично характеризує облікові процеси при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств з таким навантаженням:

- існування теоретичної невідповідності у характеристиках понять, форм та видів реорганізаційних процесів;
- відсутність чітко вираженої технологічної процедурності у формуванні системи облікового процесу при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств;
- переважання юридичної складової в структурі загальних господарських процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств;

3. В контексті досліджуваного предмету та об'єкту, ключове завдання обліку полягає у необхідності чіткого вираження понять реорганізація та ліквідація як окремих складових господарського процесу, а проблематика моделювання реорганізаційних перетворень визначається у наступному:

- формування організаційної послідовності;
- забезпечення групування однорідних за об'єктами обліку процесів;
- вирішення проблеми оцінки доцільності здійснення реорганізаційних заходів;

4. Використання моделювання в умовах реорганізації чи ліквідації аргументує не тільки формалізований підхід до розуміння системи бухгалтерського обліку, але й акцентує на існуванні своєрідних ієрархічних послідовних взаємозалежностей понять «облікова політика» та «система бухгалтерського обліку».

5. У розділі обґрунтовано шляхи та методи організаційної послідовності заходів із зміни чи перетворення організаційно-правових форм, що дало можливість сформулювати концептуальні основи реорганізаційних процесів, котрі стосуються акціонерних товариств, зокрема у формах злиття, приєднання, поділу, виділу перетворення та ліквідації

6. На основі визначення основних принципів, особливостей та відмінностей в організаційних та методичних питаннях реорганізаційних перетворень запропоновано структурований підхід до розуміння облікової системи, що дає можливість розглядати її з позиції сукупності елементів – кластерів.

7. Проведена оцінка сучасного етапу реорганізаційних процесів в акціонерних товариствах у розрізі причин та нормативного забезпечення, дозволила виявити основні організаційні сценарії таких організаційно-правових перетворень.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях [77], [79], [80].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАВИЛА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВИХ МОДЕЛЕЙ ПРИ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЛІКВІДАЦІЇ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ

2.1. Кластерний підхід до моделювання при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

Конкретизація облікового процесу у ситуаційній площині реорганізаційних заходів дає можливість позиціонувати елементи бухгалтерського обліку без втрати ними основної властивості – системно утворюючої єдності та взаємозв'язку усіх компонентів.

Здатність облікової системи сприяти вирішенню конкретних завдань дає підставу стверджувати про існування чітко визначених залежностей між фактом господарської діяльності та системою заходів здійснення облікового узагальнення. Вихідним акцентом такого взаємозв'язку є практична можливість моделювати змінюваність стану облікової системи по відношенню до конкретно визначеної господарської ситуації із відповідним набором вхідних даних, що й обґрунтовує кластеризацію системи обліку або ж кластерний підхід в бухгалтерському обліку.

Слід зазначити, що така інтерпретація формалізації облікової системи наштовхується на ряд умовностей, зокрема:

- обліковий процес слід розглядати з точки зору процедурності, тобто здатності послідовно та регламентовано реагувати на факти господарської діяльності;
- для оцінки функціонування обліку під таким кутом не є важливим кількісний результат;
- основним атрибутом незмінності параметрів системи обліку та її результатів є принципи облікової політики, як визначені умови;

Як зазначалося у першому розділі дослідження, серед ключових структурних елементів облікової системи слід виділити кластер, як локалізовану

сукупність організаційних заходів та методики обліку, що забезпечує вирішення конкретних завдань.

Інтегрований підхід використання кластерів логічно розглядати в контексті побудови ситуаційної облікової моделі. В цьому разі облікова ситуація (реорганізація чи ліквідація) визначають умови реалізації та кількість облікових кластерів у розрізі дієвих компонентів загальної системи, а її сутність зводиться до формування набору організаційно-господарських послідовностей у взаємозв'язку з обліковим узагальненням.

Структура облікового кластеру визначена взаємозалежністю низки компонентів, що включають організаційну та методичну складові й поєднуються в межах конкретного облікового завдання (Рис. 2.1.).

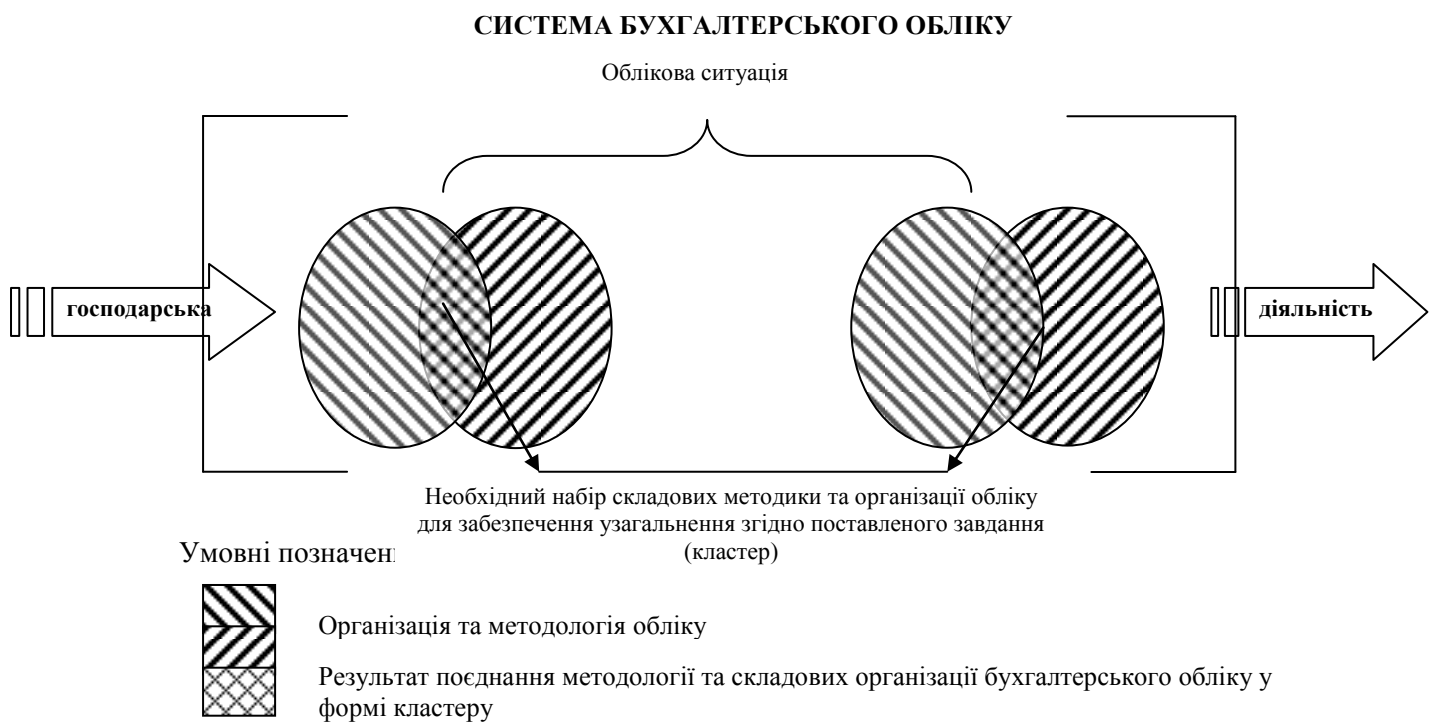


Рис. 2.1. Формалізація кластеру в площині облікової ситуації та системи

При побудові облікової моделі процесів реорганізації та ліквідації можна виявити ряд факторів, котрі впливають на формування кластерів. Аналіз таких чинників забезпечує первинний патерн обліку та значно розширює межі проектування облікових ситуацій.

Серед значної кількості таких факторів впливу, найбільш важливими є ті, котрі можна проаналізувати з точки зору керованості з боку суб'єкта господарювання, характеру змінюваності та ступеню (інтенсивності) впливу на кінцевий результат (Таблиця 2.1).

Таблиця 2.1.
Характеристика факторів впливу на процес побудови ситуційної облікової моделі

Характеристика факторів	Фактори впливу на процес формування облікових кластерів				
	Організаційна структура	Облікова політика підприємства	Креативність у здійсненні облікових процедур	Законодавчо-нормативна регламентація обліку	Специфічні облікові умови конкретних господарських ситуацій
За походженням:					
-фактори зовнішнього впливу				+	+
-фактори внутрішнього впливу	+	+	+		+
За контрольованістю боку суб'єкта господарювання:					
- контрольовані суб'єктом господарювання	+	+	+		
- неконтрольовані суб'єктом господарювання				+	+
За інтенсивністю впливу:					
- безпосередній вплив		+	+	+	+
- опосередкований вплив	+				+
За характером мінливості:					
- мінливі в часі			+		+
- сталі в часі	+	+		+	

Така інтерпретація чинників, що впливають на формування облікових кластерів досить умовна та ґрунтується на принципах креативного підходу у реалізації облікової політики чи окремих організаційних та методичних складових облікової системи. Основним критерієм, що дає можливість ідентифікувати кластер в облікових процесах все ж залишається організація послідовності відображення в обліку фактів господарської діяльності, що в свою чергу може конкретизуватися в ситуційному моделюванні.

Реорганізація акціонерних товариств за своєю формою досить громісткий процес, що включає систему окремих операцій, котрі носять, переважно,

юридичний характер. Загальна сукупність господарських процесів при різних формах реорганізації акціонерних товариств певною мірою тотожна, а, отже, можливо змодельовати послідовність та порядок здійснення етапів господарської діяльності та обліку одночасно.

Суть такого змісту моделювання, враховуючи специфіку об'єкта, може ґрунтуватись на можливості групування комплексу господарських дій за принципом логічно-практичного узагальнення. В такому випадку, у структурі організаційно-облікових перетворень в результаті реорганізації та ліквідації акціонерних товариств недостатньо розрізняти тільки окремі форми й види проходження таких процесів. Важливо на цьому етапі ідентифікувати найбільш загальні та подібні за спрямуванням елементи таких форм реорганізації, що, відповідно, дасть можливість сформуванню структурований кластерний підхід у побудові моделі бухгалтерського обліку.

Зокрема, в такому випадку, принцип моделювання має спрямовуватися не стільки у русло послідовності облікового узагальнення, як у напрямку необхідності вирішення облікових завдань, зокрема, консолідації капіталів, балансового узагальнення чи облікової політики. Таке розуміння змісту господарських процесів, стосовно реорганізації та ліквідації, характеризує підвалини моделей бухгалтерського обліку та є джерелом формування обмежень та обтяжень у їх побудові.

При цьому, предметним є трактування реорганізації та ліквідації як цілісного механізму, що реалізується в системі взаємопов'язаних та послідовних господарських операцій чи окремих понять, характеристика яких особливо важлива при здійсненні облікового узагальнення.

Як зазначалось, правовою основою реорганізації акціонерних товариств є Закон України «Про акціонерні товариства», відповідно до якого розрізняють приватні та публічні акціонерні товариства. Вимоги цього закону активізували хвилю реорганізаційних процесів акціонерних товариств, зокрема, в частині перетворення закритих та відкритих акціонерних товариств в статус приватних та публічних.

Основною проблемою для існуючих акціонерних товариств при визначенні свого майбутнього статусу, в результаті реорганізації в приватне чи публічне, буде вибір відповідності критеріям нових організаційних форм. В такому разі, слід обирати між обмеженням максимальної кількості акціонерів – для приватних товариств, та обов'язковістю проходження процедури лістингу та перебування у біржовому реєстрі на одній із фондових бірж - для публічних товариств.

Зазначені перетворення (зміна статусу закритого чи відкритого акціонерного товариства у приватне чи публічне) не варто підпорядковувати принципам та вимогам процедури реорганізації. Такого підходу дотримується Держкомпідприємство, про що зазначено у Листі № 4010 [80]. При цьому, такі перетворення зводяться до необхідності внесення змін в установчі документи та приведення їх у відповідність вимогам Закону України «Про акціонерні товариства». Подібне роз'яснення дає Держкомпідприємство й з приводу зміни статусу акціонерного товариства із приватного на публічне та навпаки, зокрема, у своєму Листі № 5224 [81].

З цього приводу слід зазначити, що не завжди такі перетворення відображаються тільки в установчих документах, в більшості випадків постає необхідність глибокого організаційно-системного перетворення, що проявляється у ряді господарських операцій, видозміні систем та підсистем організаційної структури підприємства та, передусім, системи бухгалтерського обліку. З огляду на це, постає необхідність у трактуванні таких перетворень як особливих видів чи типів реорганізаційних процесів, котрі можуть ідентифікуватися як самостійні форми, або ж як елементи більш загальних реорганізаційних перетворень.

Моделювання етапності господарських процесів, що супроводжують реорганізацію схематично представлено Рис.2.2.

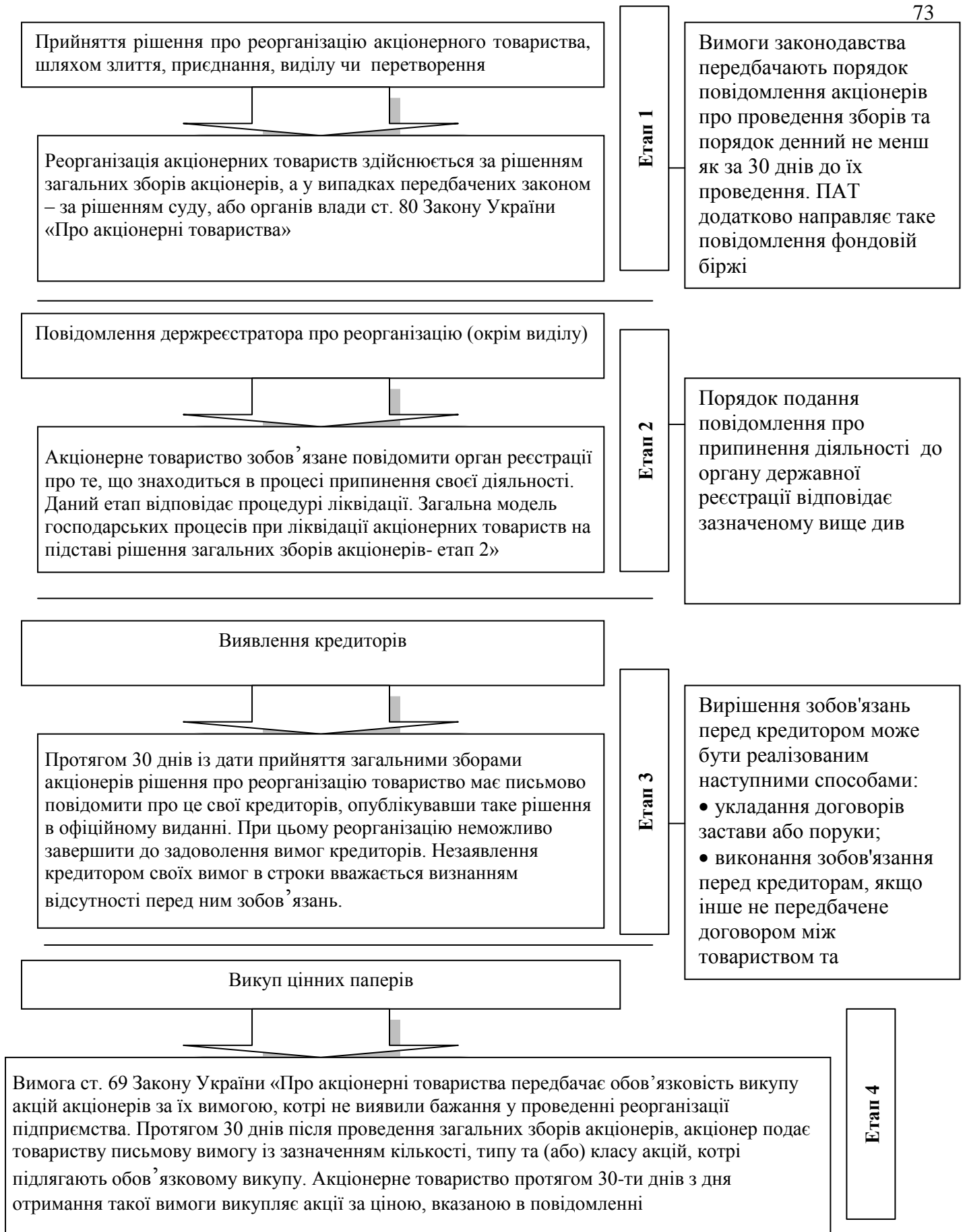


Рис. 2.2. Загальна модель-схема процесів при реорганізації акціонерних товариств

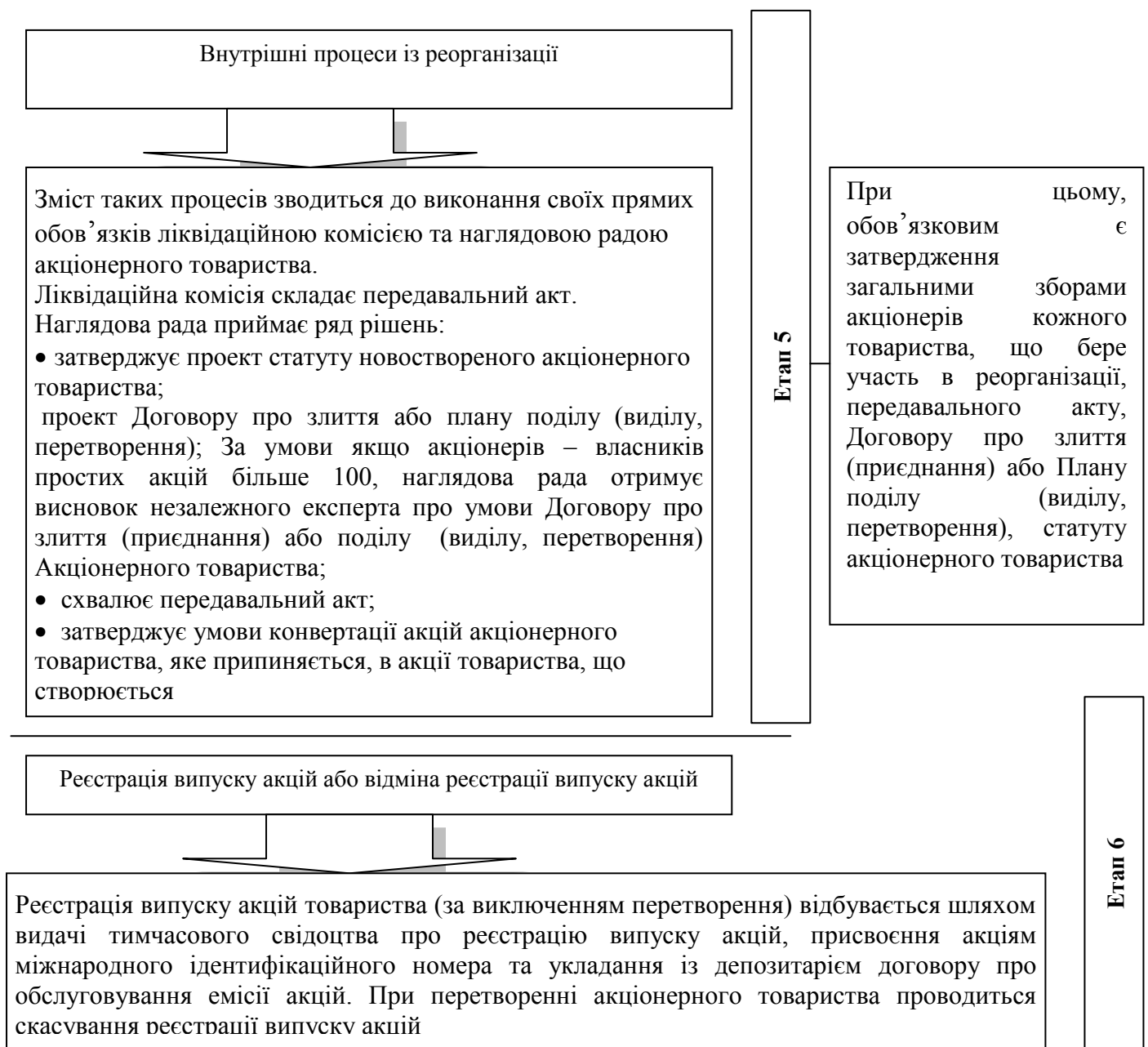


Рис. 2.2. Загальна модель-схема процесів при реорганізації акціонерних товариств

Визначена послідовність перебігу реорганізаційних процесів впливає на формування комплексу заходів із облікового узагальнення. Запропонована етапність забезпечує передумови формалізації системи бухгалтерського обліку з позиції її структуризації на окремі елементи.

Важливою обліковою складовою при здійсненні реорганізації чи ліквідації акціонерних товариств є узагальнення та відображення операцій, пов'язаних із учасниками товариства та їхніми частками у капіталі. Облік господарських операцій із акціями є вкрай важливим аспектом не тільки для акціонерів, але й для інших суб'єктів, зацікавлених у реорганізаційних перетвореннях. У більшості випадків саме необхідність видозміни формату акціонерного капіталу, як складової вартості підприємства, є першоосною для здійснення реорганізації чи ліквідації акціонерного товариства. Загальну схему господарських дій щодо акцій товариства при різних видах реорганізації подано на рис. 2.8

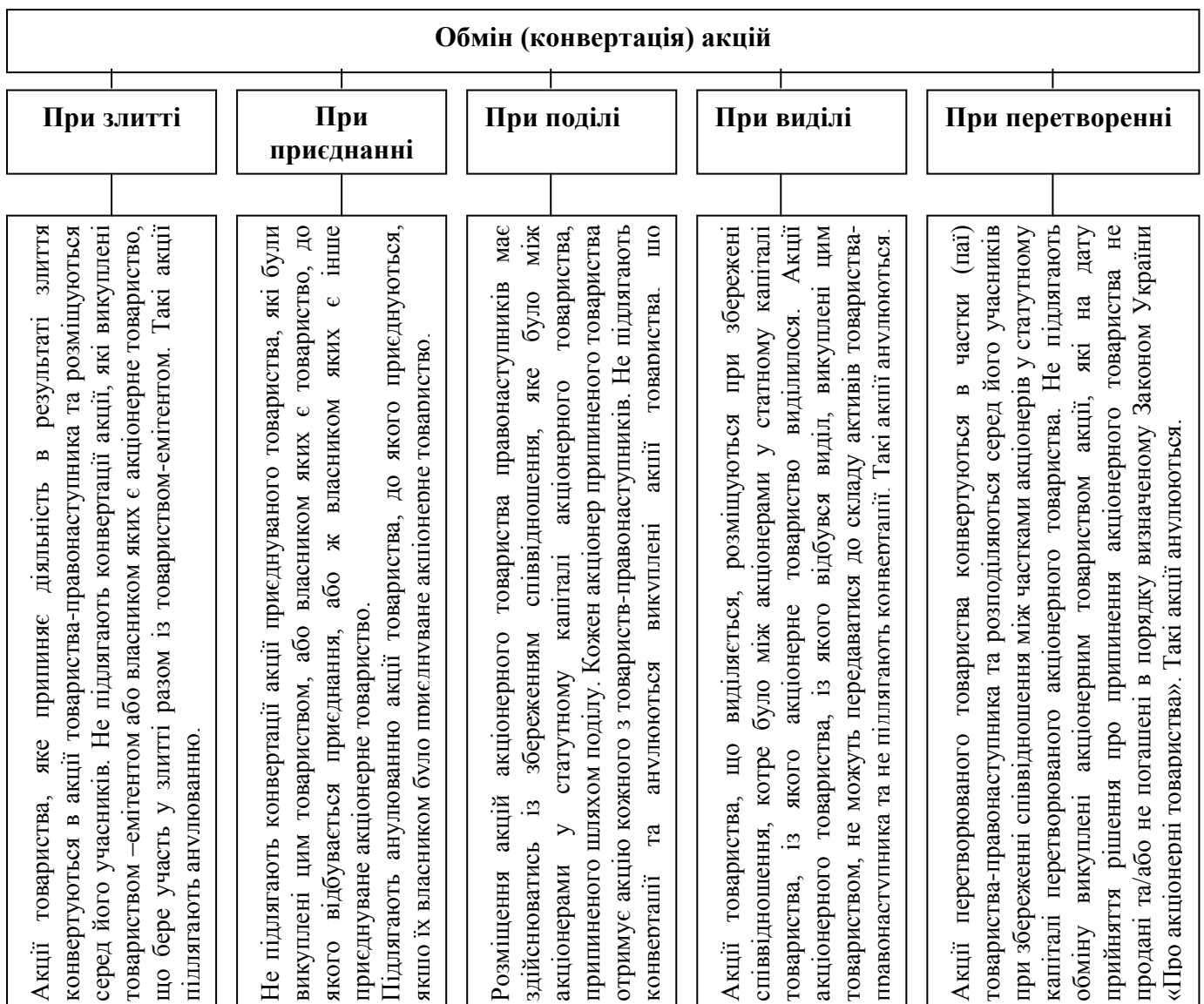


Рис. 2.3. Загальна схема господарських дій щодо обміну (конвертації) акцій при різних видах реорганізації акціонерних товариств

Запропонована схема включає сукупність послідовних операцій, що, в першу чергу, характеризуються правовим змістом та нормативно обґрунтованою системою, що перебуває у тісному взаємозв'язку із сукупністю елементів загальної цілісної моделі функціонування господарюючого суб'єкта. Занадто деталізована залежність такої моделі від законодавчої складової, на наш погляд, є суттєвим недоліком, що не тільки ускладнює її побудову, але й перешкоджає в доступності, швидкості та доцільності її реалізації.

Практична складова зазначених господарських процесів, забезпечується гармонізацією зусиль у досягненні кінцевої мети не тільки адміністративно-виробничим підрозділом акціонерного товариства, але й службою бухгалтерського обліку.

У цьому випадку система бухгалтерського обліку забезпечує не лише акумулювання (збір, реєстрацію та узагальнення) облікової інформації, що формується зі змісту окремих операцій, а й її трансформацію у практично нові інформаційні потоки, Тому необхідно врахувати досить тісний взаємозв'язок між господарськими процесами реорганізаційного характеру та обліковими операціями, що їх супроводжують.

Процес ліквідації акціонерного товариства, незалежно від причини його виникнення, характеризується послідовністю свого проходження, взаємозалежністю та структурністю складових, які його формують.

В загальному розумінні, ліквідацію можна представити у вигляді певної системи або моделі, що, в першу чергу, складається із послідовних елементів – господарських процесів, які реалізуються через сукупність інформативних потоків, забезпечуючи функціонування таких акумуляючих блоків чи підсистем господарюючого суб'єкта як: виробництво, менеджмент чи система бухгалтерського обліку.

Кінцевим результатом ліквідації юридичної особи є потреба в об'єктивній необхідності задоволення майнових чи фінансових інтересів кола осіб, що мають відношення до суб'єкта господарювання. До таких можна віднести: працівників,

акціонерів, кредиторів, засновників, інвесторів, державу. Тому, прозорість та адекватність проходження цього процесу є вкрай важливою.

Змодельовавши реалізацію такого процесу, можна вирішити такі завдання:

- побудувати типову систему, що слугуватиме прикладом, здійснення господарських операцій;
- вирішити проблему послідовності вчинення тих чи інших дій та кроків при ліквідації суб'єкта господарювання;
- забезпечити вплив на підвищення достовірності даних, які отримує, при реєстрації фактів господарської діяльності, система бухгалтерського обліку та інші користувачі облікової та не облікової інформації;
- сформулювати єдиний підхід у трактуванні суті юридичних норм та засад здійснення окремих етапів ліквідації підприємства.

Беручи за основу теоретичне обґрунтування побудови моделей, розглянуте у першому розділі, моделі обліку можна охарактеризувати, з точки зору організаційно-методичного та функціонально–структурного підходу їх будови та функціонування. Будучи приналежною одночасно до двох видів класифікаційних ознак поділу моделей, вона досить складна не тільки за своєю структурою, але й за способом взаємозв'язку між її структурними компонентами.

Загальна модель процесів при ліквідації акціонерних товариств та взаємозв'язок їх із системою бухгалтерського обліку зображена на рис. 2.4.

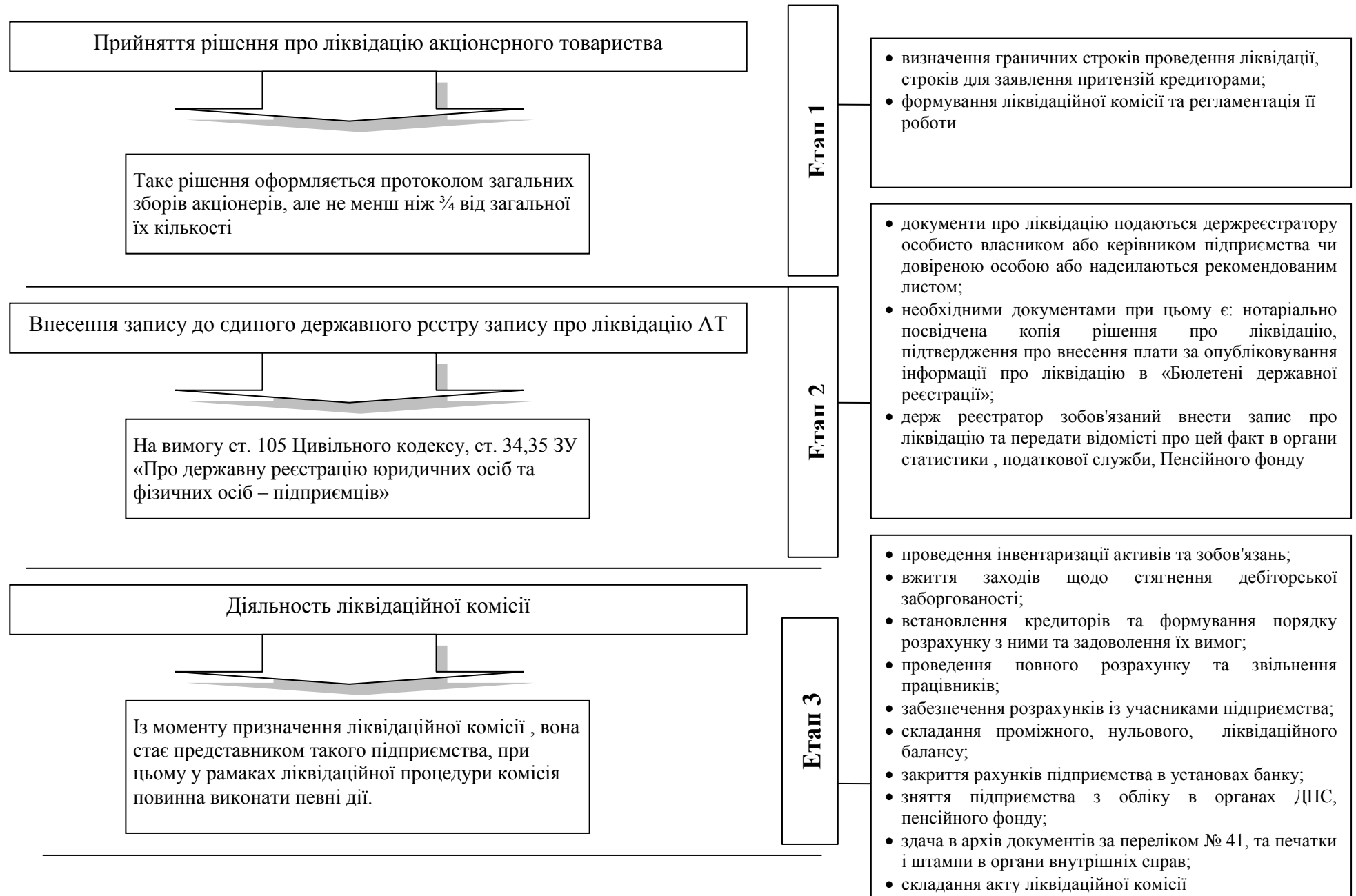


Рис. 2.4. Загальна модель-схема послідовності процесів при ліквідації акціонерних товариств на підставі рішення загальних зборів акціонерів

Продовження Рис. 2.4.

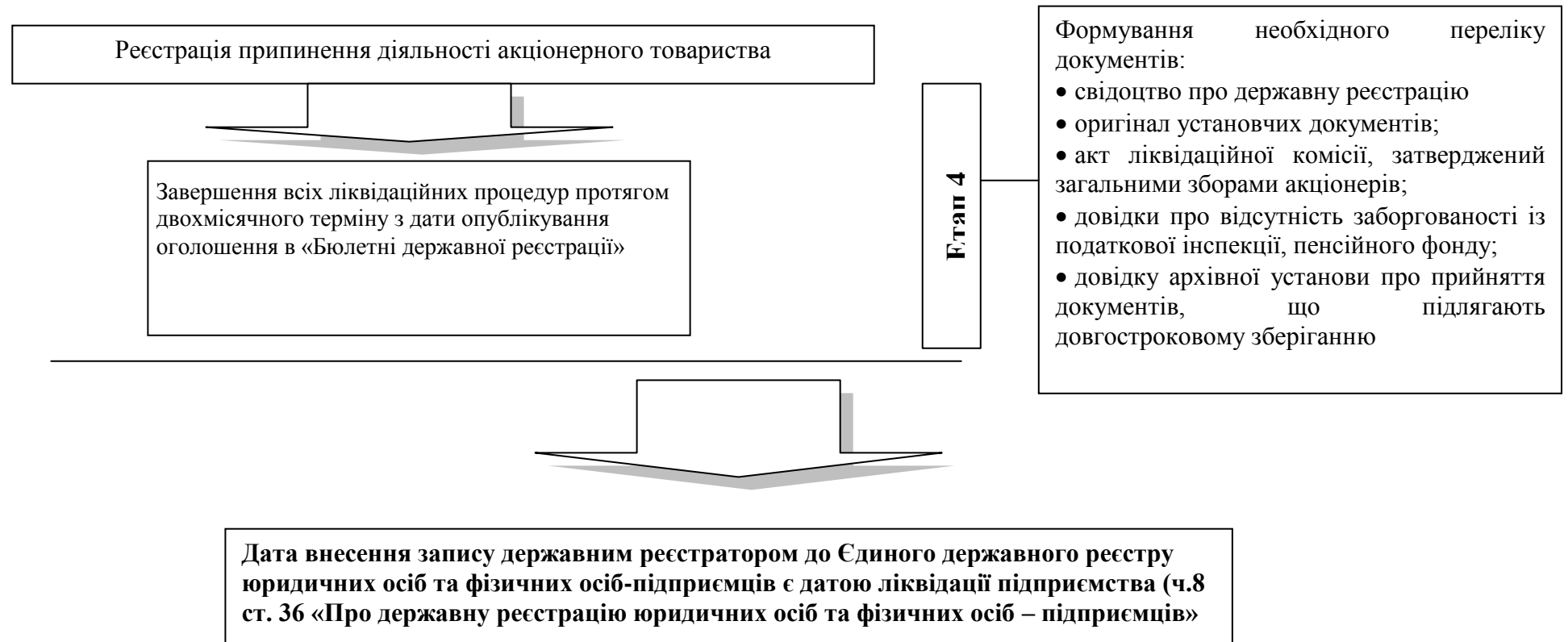


Рис. 2.4. Загальна модель-схема послідовності процесів при ліквідації акціонерних товариств на підставі рішення загальних зборів акціонерів

Запропонована схема послідовностей характеризує процес ліквідації як комплекс господарсько-організаційних заходів, котрі визначають взаємозалежність із методикою обліку. Оцінка таких взаємозв'язків обґрунтовує необхідність поглиблення теоретичного та практичного узагальнення такої проблеми.

Моделювання господарських процесів при ліквідації акціонерних товариств за умови їх банкрутства або за інших примусових обставин, в певній мірі, відповідає вищенаведеній схемі. Зокрема, відмінності полягають, в першу чергу, в юридичних джерелах початку такої процедури та існуванні різних механізмів впливу суб'єктів реалізації ліквідації – державного реєстратора чи визначеного ліквідатора. При цьому, функції та зміст роботи ліквідаційної комісії залишаються незмінними. Зважаючи на практичну ідентичність та тотожну послідовність, немає потреби у формуванні моделей господарських операцій при ліквідації акціонерних товариств такими способами.

Особливе місце у процесі ліквідації підприємства належить ліквідаційній комісії. Трактуювання Цивільним кодексом статусу ліквідаційної комісії зводиться до представницьких функцій. Це означає, що в період ліквідації підприємство не втрачає, а комісія не набуває статусу юридичної особи. Повноваження та обов'язки комісії, виключно, випливають із рамок ліквідаційної процедури, що зводиться до вище наведених етапів та кроків здійснення ліквідації, в даному випадку - акціонерного товариства.

Досить важливим питанням при здійсненні ліквідації є порядок та принципи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Очевидно те, що система обліку акціонерного товариства, на цьому етапі, в будь-якому разі має відповідати основним нормативним та методологічним засадам із врахуванням критеріїв прийнятої облікової політики того чи іншого підприємства.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відповідальність за ведення бухгалтерського обліку в ліквідаційний період покладається на ліквідаційну комісію. [47] При цьому ліквідаційна комісія може здійснювати обліковий процес силами штату підприємства,

уклавши трудові договори із обліковим персоналом, найняти за строковим трудовим договором на період ліквідації бухгалтера чи кількох бухгалтерів, користуватися послугами підприємців, доручити облікову роботу аудиторській фірмі чи вести облік самостійно.

Обліковим результатом ліквідаційної комісії можна вважати ряд документів фінансової звітності, зокрема, проміжний ліквідаційний баланс, передліквідаційний баланс та ліквідаційний баланс. Особливості та відмінності таких документів показано на Рис. 2.5



Рис. 2.5. Зміст формування проміжної звітності при ліквідації підприємства

Розглядаючи ліквідацію як цілісний організаційно-структурований процес, що формується послідовним проходженням певних господарських операцій, слід зауважити, що різні види реорганізаційних перетворень на

підприємствах передбачають здійснення й ліквідації. В цьому випадку, проходження ліквідації в таких умовах не є суттєво відмінним від запропонованої моделі, та виступає окремим самостійним елементом загальної системи господарських операцій при здійсненні реорганізації.

Моделюючи облікові процеси реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, можна стверджувати про існування кластерного підходу в основі облікової процедурності.

Приводом відображення такого роду структурних елементів (кластерів) стала необхідність у всебічному та доступному представленні реорганізації та ліквідації акціонерних товариств під кутом облікового процесу.

В цьому випадку, під кластером облікового моделювання слід розуміти системно виражені та логічно завершені, однак неоднорідні за об'єктами процедури та процеси бухгалтерського обліку. Специфічною ознакою кластерів є їх чітке позиціонування відносно фактів господарської діяльності. Серед інших особливостей можна виділити наступні:

- структура кластерів включає в себе сукупність облікових процедур та процесів;
- кластери реалізують себе у рамках досягнутого результату (до прикладу – обмін (конвертація) акцій);
- окрім цілком автономного функціонування системи кластерів, визначальним є взаємозв'язок між ними переважно ланцюгово-послідовного змісту (закінчення інвентаризації та оцінки активів призводить до початку процесу їх розподілу чи приєднання);
- існує чітка залежність конфігурації кластерів, їх форми, кількості від облікової політики та визначеної системи обліку на підприємстві.

Сутність використання кластерного підходу при моделюванні бухгалтерського обліку передбачає можливість групування різних за об'єктами, але визначених у єдиному завданні процесів та процедур. Таке позиціонування дає можливість первинно визначити цілі та господарські акценти, а вже потім сформувати схему здійснення облікових узагальнень. В цьому разі

формалізована структура кластеру матиме вигляд, як це проілюстровано на Рис. 2.6.

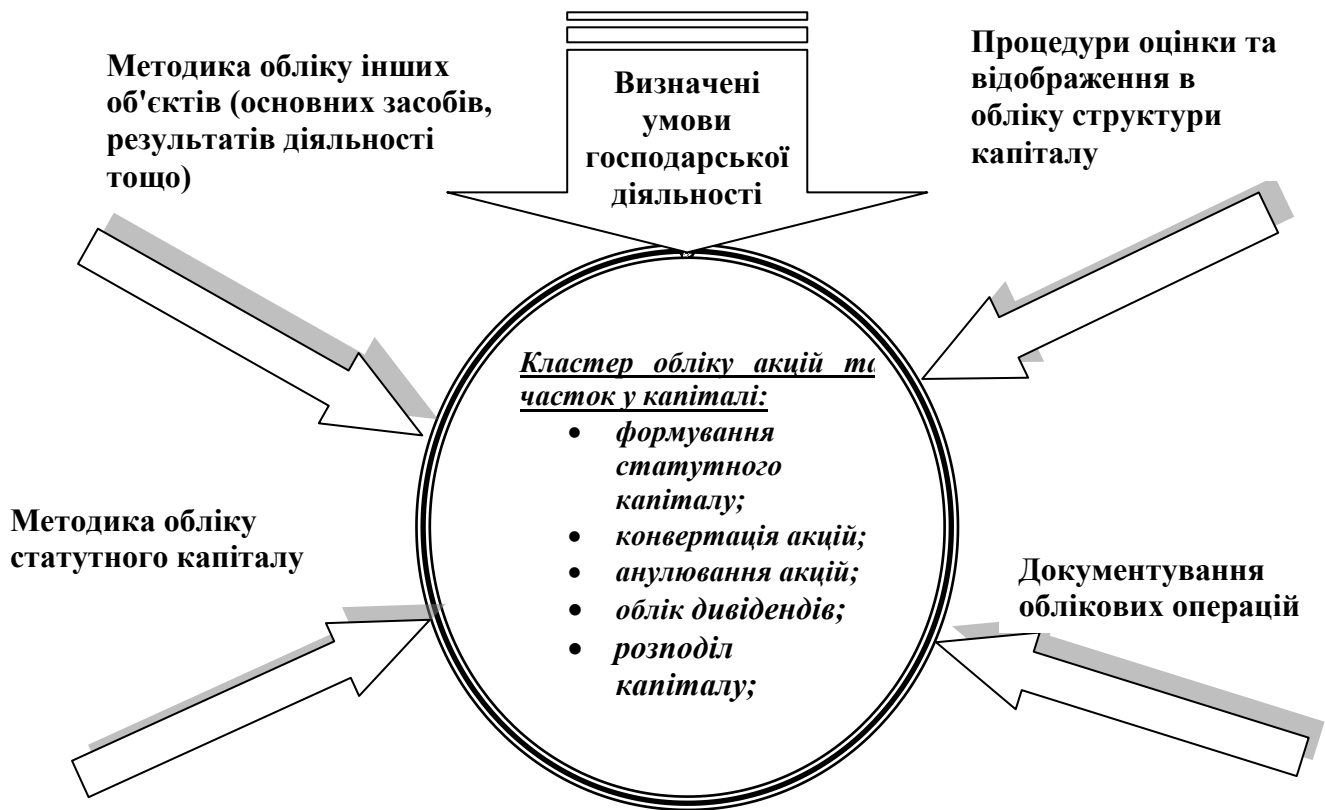


Рис. 2.6. Структура кластеру обліку акцій та часток у капіталі

На прикладі реорганізації ЗАТ «Тернопільський молокозавод» у ПрАТ «Тернопільський молокозавод» кластер обліку акцій та часток у капіталі характеризувався такими параметрами:

- превентивний облік акцій ЗАТ «Тернопільський молокозавод» вівся із застосуванням рахунку бухгалтерського обліку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;

- в процесі перетворення відбулося вилучення акцій за номінальною вартістю в акціонерів ЗАТ, котрий реорганізується – відповідне узагальнення відобразилось на рахунку 451 «Вилучені акції». Крім цього акціонери отримали письмові зобов'язання щодо видачі відповідної кількості акцій у ПрАТ, що зумовило необхідність кредитування рахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» у кореспонденції із рахунком 451 «Вилучені акції»;

- викупу акцій не проводилось, а формування новоствореної організаційно-правової форми відбулось шляхом використання рахунку 46

«Неоплачений капітал» у кореспонденції із рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал та з наступною видачею акціонерам акцій вже ПрАТ «Тернопільський молокозавод», що відобразилось дебетуванням рахунка 672 «Розрахунки за іншими виплатами» та закриттям рахунка 46 «Неоплачений капітал».

Таким чином, в результаті перетворення наочно виокремлено кластер обліку акцій та часток у капіталі, що сформувався у розрізі методики обліку, певного документального супроводу, існування ряду чинників впливу та відповідним кінцевим підсумком.

Реалізуючи метод моделювання в системі бухгалтерського обліку та господарських процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, умовно можна виділити такі кластери (табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Основні облікові кластери, що формуються при моделюванні процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

№п/п	Кластери обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств	Характерні особливості
1	Кластер оцінки та обліку активів, капіталу, результатів діяльності та зобов'язань	Визначає межі облікового узагальнення, що стосуються процесів фактичного відображення таких об'єктів обліку як актив та пасив. В цьому разі кластер виконує функцію підготовки до реалізації реорганізаційних завдань, адже формується кількісно-якісна основа господарських перетворень.
2	Кластер обліку акцій та часток у статутному капіталі	Формує облікову структуру капіталу підприємства у розрізі власників та часток. Забезпечує продуктивну складову здійснення реорганізації у тій чи іншій формі.
3	Обліково-організаційний кластер	Визначається рядом норм, правил та принципів, що викликані господарськими перетвореннями. Супроводжується юридичними та організаційними умовами забезпечення реорганізації чи ліквідації.
4	Кластер балансового та проміжного документального узагальнення	Дає можливість узагальнення облікових операцій пов'язаних як із реалізацією окремих кластерів так і цілісних господарських перетворень.
5	Кластер загальних облікових процесів при реорганізації та ліквідації	Характеризується загальними обліковими процедурами та процесами, що забезпечують неперервність у функціонуванні облікової системи.

Предметним є те, що здатність оперувати в результаті моделювання такими структурними одиницями як кластери, не тільки підвищує ступінь ефективності функціонування модельованої системи, але й створює більш сприятливі умови для розуміння суті й завдань таких процесів бухгалтерами-практиками.

Розглядаючи реорганізацію та ліквідацію як цілісні узагальнення комплексу послідовних господарських процедур та враховуючи їх форми, що певним чином зумовлюють відповідні впливи на конфігурацію облікової системи акціонерних товариств, можна виділити такі кластерні проблемні елементи облікового характеру (рис. 2.7)



Рис. 2.7. Кластерно-структурні елементи моделювання облікових процесів та їх проблемні аспекти при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

З урахуванням цього, кластери можна розглядати як однорідні позиційні елементи облікового процесу, що обумовлені вирішити близькі за значенням та

змістом проблеми економічного характеру (в нашому випадку пов'язані із реорганізацією чи ліквідацією підприємств).

Аналізуючи кожен зазначений структурний елемент облікового процесу (кластер), що формує загальну модель обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, можна сформулювати ряд його характеристик:

- кластерність – один із визначальних атрибутів методу моделювання облікової системи;
- такий поділ дає можливість визначити та поєднати найбільш однорідні господарські процеси та методи їх обліку;
- в результаті кластеризації формується детальний підхід у застосуванні визначеного кола нормативної бази обліку;
- відбувається диверсифікація напрямків формування самої моделі обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств;
- забезпечується можливість використання універсальної моделі обліку;
- такого змісту підхід більш доступний та зрозумілий практикам бухгалтерського обліку.

Особливістю облікових процесів, що супроводжують, зокрема, різні форми реорганізації, є їх однорідність з точки зору загальних підходів об'єднання та поділу підприємств. Тому функціонування облікової системи в межах зазначених кластерів та із врахуванням вище наведених обмежень в однорідності перебігу господарських операцій визначає якісно новий підхід стосовно універсальності облікового узагальнення.

Моделювання системи обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, на основі поданої моделі проходження господарських процесів, дає можливість вдосконалити інформаційні потоки між господарськими процесами та обліковими операціями, сформувавши на цій основі більш дієву та адекватну структуру облікової системи підприємства, що в свою чергу, позитивно вплине на практичну сторону реалізації реорганізаційних перетворень акціонерних товариств.

2.2. Моделювання обліку при об'єднанні акціонерних товариств

Система бухгалтерського обліку на підприємстві спрямована на забезпечення чіткості та визначеності в процедурі групування, відображення та реєстрації облікових даних.

Можна припустити, що такий вияв обліку, котрий виражений в певній моделі, вважається ефективним елементом інформаційно-організаційної структури підприємства в тому випадку, коли виконуються наступні умови:

- наслідки господарських операцій є передбачуваними за ступенем впливу на результат облікової системи;
- існує взаємозалежність та гармонізація елементів такої системи із відповідними потоками проходження, обробки та використанням облікової інформації.

Облік у реалізації своїх функцій проходить певні етапи: зокрема, відображення відомостей в облікових документах, таким чином формується інформаційна модель потоків впорядкування первинних відомостей; систематизації та узагальнення інформації, що носить характер аналітичної роботи через розкриття причинно-наслідкових зв'язків між господарськими операціями та їх відображенням в обліковій системі. Поєднання в єдине ціле перелічених етапів характеризує певну модель бухгалтерського обліку, з урахуванням потреб та завдань, котрі стоять перед підприємством.

Базою для побудови моделей в обліку виступає система обліку із сукупністю взаємопов'язаних підсистем та окремих елементів, яким притаманна особливість проходження та відображення різних процесів. Система бухгалтерського обліку, будучи об'єктом моделювання, дозволяє на своїй основі створити різні типи облікових моделей. Такий пошук результативності забезпечує можливість вплинути на вибір універсальної облікової системи підприємства з метою досягнення запланованого рівня чи вирішення певних завдань.

Особливий результат від процесу моделювання отримується під час кризових ситуацій, коли управлінські рішення потребують певних оперативних

критеріїв їх прийняття, таких як: наявність відповідних інструментів інформаційного облікового забезпечення, швидкість та критичність їх оцінки в умовах обмеженого часу. Саме тому, організація обліку, досвід перетворення інформаційної маси в конкретний управлінський потік є визначальними факторами, в першу чергу, оперативного втручання в господарську діяльність підприємства.

За такої ситуації облік виступає в ролі загальної, універсальної обслуговуючої діяльності – в більшості випадків типової для кожного суб'єкта господарювання, що забезпечує можливість оцінки господарської діяльності. З цього приводу М.Г. Чумаченко зазначає те, що бухгалтерський облік є наукою про ефективність [169, с. 2].

Особливої уваги потребує облікова ситуація, що пов'язана із формуванням нової організаційно-правової форми, шляхом об'єднання чи консолідації капіталів. В цьому разі, поєднання систем обліку різних суб'єктів здійснення господарської діяльності, ще раз обґрунтовує необхідність використання методу моделювання в бухгалтерському обліку.

Консолідація капіталів є складовою реорганізаційних процесів у випадку об'єднання підприємств. Сучасна економічна теорія має своє пояснення чинників, що спонукають суб'єктів господарювання до об'єднання – теорія синергізму. Синергізм, у перекладі з грецької, означає спільні дії, в результаті яких, дії одного учасника підсилюються діями іншого. Зокрема, Терещенко О.О. вважає, що ефект синергізму виникає в результаті дії таких чинників [150, с.223]:

- отримання економії в результаті зростання масштабів виробництва;
- можливість економії фінансових ресурсів;
- збільшення концентрації та впливу на ринку.

Консолідація капіталів, що виникає в результаті об'єднання підприємств, в тому числі й акціонерних товариств, вимагає адекватного відображення цього процесу в обліку. Об'єднання підприємств відбувається з урахуванням вимог та рекомендацій Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» (П(С)БО 19). Згідно з цим нормативним документом під

об'єднанням розуміється поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство, з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності контролюється тією самою стороною (сторонами) до і після поєднання, і цей контроль не є тимчасовим, то це не є об'єднанням підприємств та/або видів їх господарської діяльності [121].

Згідно з положенням, поєднання може відбуватись шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (окремих чистих активів), прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства, з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства [121].

Досліджуючи сутність визначень та трактувань поняття об'єднання підприємств у вітчизняному законодавстві та нормативно-правовій базі, можна стверджувати, що з цього приводу немає єдиного підходу та чіткості. Зокрема, Господарський кодекс України виділяє такі форми об'єднання, як злиття та приєднання [25], що суперечить трактуванню, яке наведене у НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», відповідно до якого визнається тільки об'єднання (придбання) як загальна та єдина форма [121].

З цього приводу очевидно, що метод об'єднання підприємств шляхом злиття є неврегульованим згідно з П(С)БО 19, а тому ведення обліку та формування звітності в цьому випадку носить креативний характер.

Зарубіжні наукові видання не є такими однозначними щодо визначення суті об'єднання товариств. Тлумачення цього терміну формалізується як із ознаками злиття і приєднання, так і поглинання (Рис. 2.8).

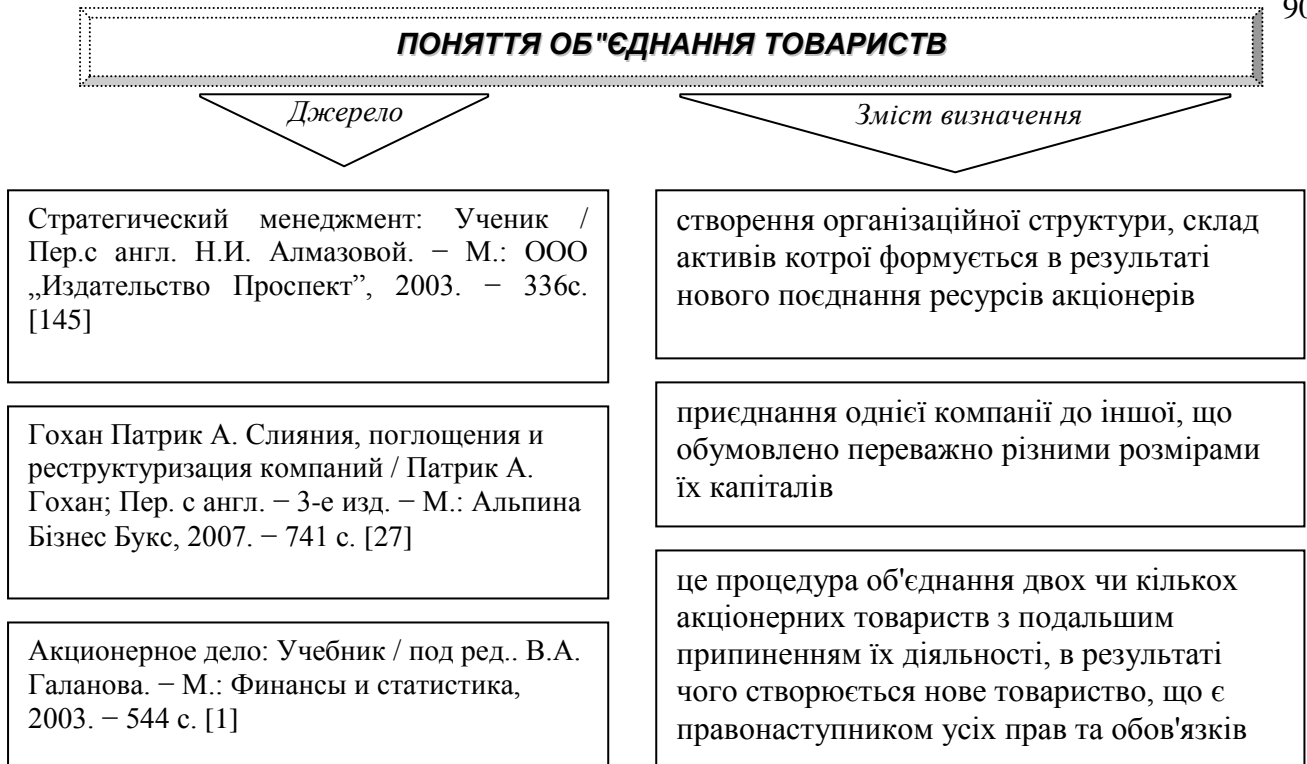


Рис. 2.8. Тракткування поняття «об'єднання товариств» у зарубіжній науковій літературі

Міжнародна практика в питанні обліку об'єднання підприємств реалізується у відповідності до нормативного документу Міжнародного стандарту фінансової звітності (МСФЗ) 3 «Об'єднання бізнесу, котрий замінив та став логічним продовженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 22 «Об'єднання компаній». Еволюцію загальних підходів до регламентації бухгалтерського обліку при об'єднанні підприємств можна простежити за інформацією таблиці 2.2, де наведено не тільки основні відмінності між МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу та МСБО 22 «Об'єднання компаній», але й відображено їх тотожності із П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

На підставі наведеного у таблиці 2.4. можна зробити висновок про необхідність наближення вітчизняних П(С)БО загальноприйнятим міжнародним стандартам. Крім цього, теоретичні та методичні розбіжності є суттєвою проблемою на шляху реалізації кластерно-структурного елементу облікового процесу при реорганізації акціонерних товариств у формі об'єднання.

Порівняльна характеристика основних засад побудови міжнародних та вітчизняних стандартів обліку при об'єднанні підприємств

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	МСБО 22 «Об'єднання компаній»	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»
1. Об'єднання бізнесу (business combinations) – це об'єднання окремих компаній або бізнесу в одну компанію, яка складає звітність (reporting entity)	1. Об'єднання компаній - об'єднання окремих підприємств в одну господарську одиницю в результаті приєднання одного підприємства до іншого або отримання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства	1. Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності – поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб.
2. Стандарт не застосовується у спільних підприємствах, компаніях під загальним контролем, компаніях, що об'єднані лише договором; компаніях на обопільних основах (кооперативах, товариствах взаємного кредиту)	2. Даний стандарт не стосується: а) операцій між підприємствами, які знаходяться під спільним контролем; б) частки у спільних підприємствах і фінансових звітах спільних підприємств	2. Це положення (стандарт) не застосовується коли підприємства: а) поєднуються для створення спільного підприємства; б) перебувають під спільним контролем; в) поєднуються шляхом злиття.
3. Будь-яке об'єднання бізнесу обліковується за методом придбання (purchase method)	3. Об'єднання підприємств може обліковуватися за методом придбання та об'єднання інтересів	3. Об'єднання підприємств може обліковуватися за методом придбання.
4. Контроль (control) – це повноваження із управління фінансовою й операційною політикою підприємства чи бізнесом з метою одержання вигід від їх діяльності	4. Контроль — це повноваження управляти фінансовою та операційною політикою підприємства з метою одержання вигід від його діяльності	4. Контроль виражений у загальних функціях обліку, що обумовенні об'єднанням підприємств.
5. Вартість об'єднання бізнесу (cost of a business combination) – це сукупність справедливої вартості (на дату обміну) наданих активів, прийнятих або припущених зобов'язань та інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль над придбаним підприємством, а також будь-які інші витрати, прямо пов'язані з об'єднанням бізнесу	5. Справедлива вартість - це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами	5. Справедлива вартість - сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.
6. Стосовно гудвілу (goodwill) та інших нематеріальних активів, які мають необмежений термін корисного використання, амортизація нараховуватися не повинна. Негативна різниця (негативний гудвіл) в момент виникнення відноситься на прибутки підприємства	6. Гудвіл - будь-яке перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів та зобов'язань, які підлягають визначенню, на дату обмінної операції. Негативний гудвіл - перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання	6. Гудвіл - перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Облікові процедури не можна розглядати як просте сумування показників балансів підприємств, що об'єднуються, оскільки новоутворений суб'єкт господарювання отримує непоточний чи викривлений, з точки зору обліку, кількісно-грошовий склад активів та пасивів балансу.

В даному випадку, консолідація капіталів та звітності є чи не основним критерієм успіху в кінцевому результаті об'єднання підприємств. З цього приводу Глен А.Велш і Деніел Г.Шорт під консолідацією капіталів підприємств, що об'єднуються, розуміють цілісний обліковий процес, а не тільки арифметичне сумування показників фінансової звітності [13. с. 174].

Кожен із методів об'єднання підприємств (придбання, злиття чи приєднання (об'єднання інтересів - "pooling-interest method")) характеризується суттєвими відмінностями у способах відображення в консолідованому балансі майна, результатів діяльності чи інших складових. Варто зазначити, що такі розбіжності в оцінці, принципово виникають між методами об'єднання придбання та приєднання. Метод злиття, з точки зору оцінки, практично наближений до приєднання, а тому суттєвих відмінностей облікового характеру між ними немає.

Серед облікових особливостей, що неоднозначно відображають сутність та зміст таких методів об'єднання підприємств як придбання та приєднання можна виокремити: відмінності в підходах оцінки майна та інвестицій (оцінка здійснюється у першому випадку за ринковою вартістю, у другому – за балансовою), виникнення поняття гудвіл (при злитті гудвіл не визнається, однак при придбанні може характеризуватись як позитивним так і негативним значенням), врахування чи не врахування (елімінування) окремих статей балансу. З цього приводу, потрібно взяти до уваги методичні вимоги П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», що більш ґрунтовніше деталізують аспект проблем оцінки зазначених особливостей [121].

Відмінності в методах об'єднання підприємств, в тому числі акціонерних, із врахуванням оцінки активів та результатів господарської діяльності, проілюстровано на (рис. 2.9).

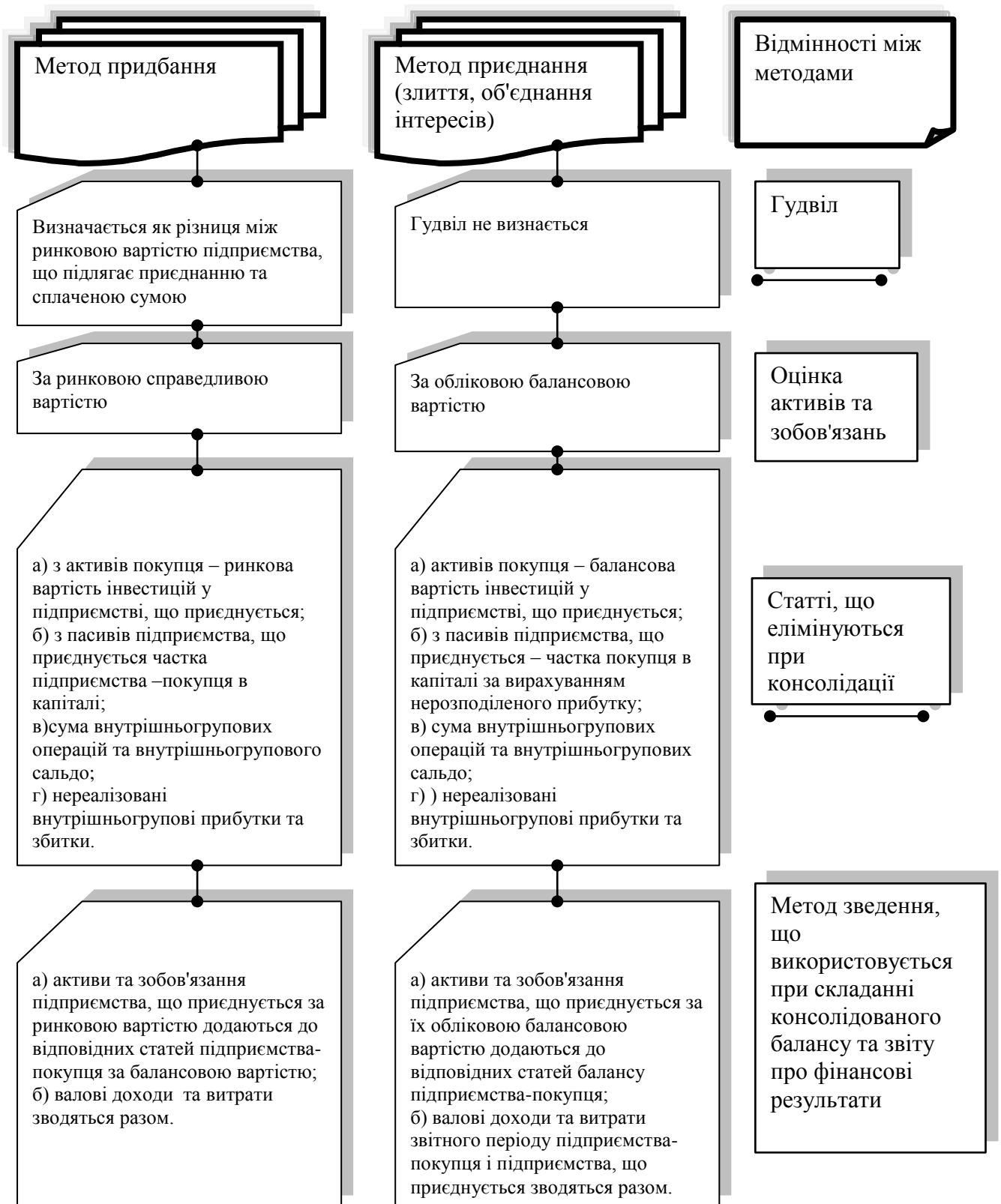


Рис. 2.9. Основні відмінності при об'єднанні підприємств за методами придбання та приєднання (злиття, об'єднання інтересів) та їх вплив на облік

До основних недоліків вартісного узагальнення активів та пасивів в результаті об'єднання акціонерних товариств відносяться такі:

- відсутність чіткої методики визначення справедливої вартості окремих об'єктів оцінки;
- нерозвинутість ринку послуг щодо незалежної та кваліфікованої оцінки;
- креативність у підходах оцінки та відображення її в обліку.

Зауважимо, що незважаючи на можливість об'єднання підприємств шляхом приєднання (злиття) або ж придбання, міжнародна позиція облікового регулювання передбачає здійснення операцій з обліку об'єднання бізнесу виключно за методом придбання. Зважаючи на еволюційний процес адаптації вітчизняних облікових нормативів до міжнародних, наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2008 року № 756 було внесено зміни до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», та, відповідно, приведено згаданий П(С)БО до засад та принципів міжнародних стандартів.

До прикладу, за методом приєднання (злиття, об'єднання інтересів) відбулось приєднання до ЗАТ «Тернопільський молокозавод» ВАТ «Чернівецький молокозавод», результатом було формування вступного балансу вже реорганізованого ЗАТ «Тернопільський молокозавод» (табл. 2.4).

В нашому випадку, валюта нового балансу скорегована на суму взаємної заборгованості, яка мала місце між цими суб'єктами на момент реорганізації. Гудвіл не визначався, оскільки в цьому, враховуючи особливості методу за котрим відбулось об'єднання, не було потреби.

Балансове узагальнення реорганізації підприємств за методом злиття
(приєднання), тис. грн., станом на 01.01.2012 року

Баланс	Ко-ди ряд- ків	ЗАТ Тернопільський молокозавод»	ВАТ «Чернівецький молокозавод»	Коригув ання шляхом виключ ення (еліміну вання)	Баланс об'єдна- ного суб'єкта
1	2	3	4	5	6
Актив					
I. Необоротні активи					
Основні засоби:	1010				
- залишкова вартість		28665	2106		30771
- первісна вартість	1011	38376	2457		40833
- знос	1012	9711	351		10062
II. Оборотні активи					
Запаси	1100- 1110	11232	1006,2		12238,2
Дебіторська заборгованість (в т.ч. між підприємствами, що об'єднуються - 585)	1130- 1155	3744	257,4	-585	3416,4
Грошові кошти та їх еквіваленти	1165	3159	70,2		3229,2
Всього активів	1300	46800	3439,8	-585	49654,8
Пасив					
I. Власний капітал					
Зареєстрований капітал	1400	29250	2304,9		31554,9
Капітал у дооцінках Додатковий капітал	1405- 1410	4914	163,8		5077,8
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	1420	5031	(-81,9)		4949,1
III. Поточні зобов'язання (в т.ч. між підприємствами, що об'єднуються – 585)					
Всього пасивів	1900	46800	3439,8	-585	49654,8

Моделюючи загальну систему обліку при реорганізації акціонерних товариств в результаті їх об'єднання та із врахуванням П(С)БО 19 «Об'єднання

підприємств» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [121], сформульовано наступні основоположні регулюючі засади:

- зокрема при придбанні:
 - майнові права й обов'язки приєднувального підприємства переходять до його правонаступника, що в обліку відображається об'єднанням відповідних активів та пасивів до активів та пасивів правонаступника, шляхом внесення відомостей в передавальний баланс;
 - в результаті формування фінансової звітності правонаступника, відображаються активи, пасиви, доходи та витрати приєднуваного підприємства, починаючи із звітного періоду, у якому відбулося приєднання;
 - взаємні заборгованості та інвестиції елімінуються;
- при приєднанні (злитті, об'єднанні інтересів):
 - підприємства, котрі припиняють діяльність в результаті злиття, подають свою останню фінансову звітність за період із початку року до дати ліквідації;
 - підприємство- правонаступник у своїй першій звітності відображає початкові сальдо, що сумарно дорівнюють кінцевим сальдо з його останньої звітності та підприємств, котрі беруть участь в злитті. При цьому відбувається процес елімінування взаємних заборгованостей та інвестицій.

На практиці такі трансформаційні перетворення нагадують звичайне сумування відповідних розділів та статей балансу суб'єктів, що об'єднуються. Кінцевим результатом сумування є відкриття синтетичних та аналітичних рахунків обліку активів та пасивів новоствореного підприємства.

Втім, не завжди при сумуванні статей балансу враховується економічна сутність та облікова їх важливість. Операції із відображенням переходу майна та зобов'язань потребують певного узагальнення та корегування, що певною мірою, нівелює розбіжності у підходах їх оцінки та відображення в бухгалтерському

обліку. З цього приводу Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуел, В.Б. Івашкевич пропонують використовувати в таких випадках транзитний рахунок «00» [104. с. 34].

Практичне застосування транзитних рахунків може вплинути на відображення корегувальних записів, помилок до в'яснення, з метою достовірного перенесення даних на постійні рахунки.

Для обліку операцій з об'єднання капіталів суб'єктів господарювання, враховуючи чинний план рахунків бухгалтерського обліку, можна використовувати рахунки розрахункового характеру, зокрема 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та 68 «Розрахунки за іншими операціями», який найчастіше застосовується підприємствами, що реорганізуються.

Зокрема, можливість використання як транзитного та розрахункового рахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», при відображенні перехідних операцій, пов'язаних із вилученням та анулюванням попередніх акцій та формуванням статутного капіталу новоствореного товариства, обґрунтовує автор Назарова І. [102].

Мотивація використання згаданих рахунків виходить із судження, що між підприємствами в результаті їх об'єднання та передачі майна, активів та зобов'язань виникають відносини кредитно-зобов'язального характеру. Слід зауважити, що таке трактування значно ширше з економічної точки зору, однак не є обґрунтованим з боку податкового законодавства, та стосується виключно бухгалтерського обліку.

Записи на запропонованих рахунках здійснюються на підставі передавального балансу. Зокрема, рахунок 68 після завершення всіх облікових процедур закривається за дебетом та кредитом. Виникнення різниці між дебетовими та кредитовими оборотами цього рахунку відображає змінність вартості майна в процесі об'єднання, тобто гудвіл. Ця різниця вартості списується в наступних періодах за рахунок відповідних джерел. Для зручності рахунок 68 можна аналітично деталізувати, шляхом використання субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

За подібною схемою кореспонденції рахунків, здійснювалось облікове узагальнення фактів господарської діяльності, пов'язаних із придбанням ЗАТ «Тернопільський молокозавод» активів кількох вже недіючих підприємств Західного регіону України. В подальшому такі відокремлені виробничі потужності були сформовані у розгалужену сітку філій ПрАТ «Тернопільський молокозавод», кількість яких складає 12. Такого змісту господарські процеси за ознаками важко ідентифікувати як об'єднання, однак облікові операції, пов'язані із придбанням основних засобів та інших необоротних активів, відображенням їх оцінки та зносу, повною мірою відповідають моделі обліку при реорганізації шляхом об'єднання.

Аналіз практичного досвіду бухгалтерського узагальнення реорганізації акціонерних товариств через об'єднання дає підстави рекомендувати використання двох транзитних рахунків для потреб відображення таких заходів. Суб'єкт, котрий приєднується, має передати майно та зобов'язання іншій особі, щодо якої він позиціонується як кредитор. Для обліку зазначених операцій доцільно застосовувати рахунок 683. Для суб'єкта господарювання, до якої приєднують майно та зобов'язання, варто використовувати рахунок 377.

Загальну модель кореспонденції рахунків в результаті об'єднання акціонерних товариств, що відбувається на підставі передавального балансу проілюстровано на (рис. 2.10).

У цьому способі облікового узагальнення враховано економічну природу реорганізаційних перетворень. Він також більш інформативний. Зокрема, в такому разі можна засвідчити детальніший контроль руху активів, зобов'язань та пасивів. Крім цього, кінцеве співвідношення сальдо рахунків 683 та 377 дає можливість остаточного контролю правильності відображення господарських операцій.

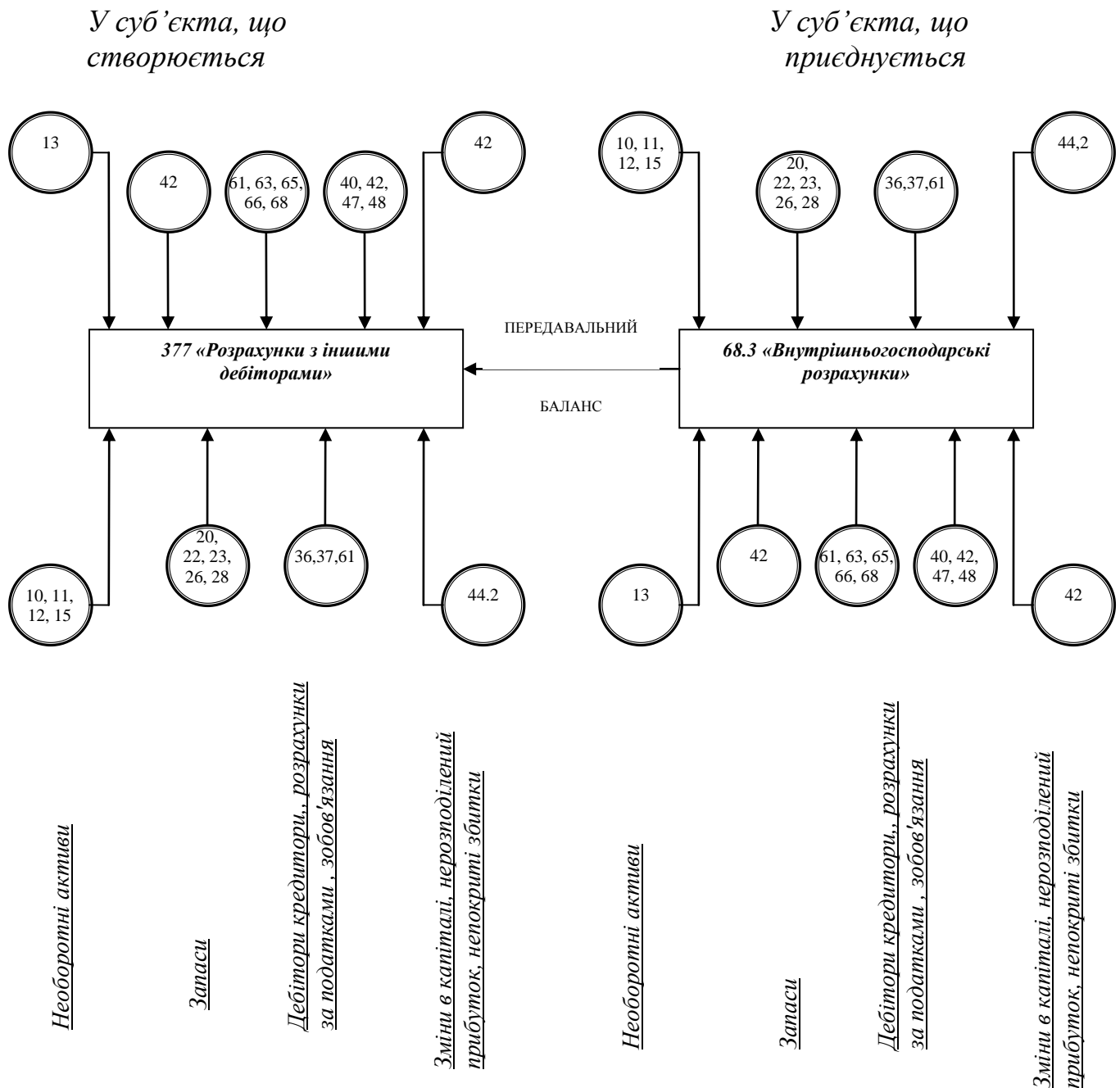


Рис. 2.10. Кореспонденція рахунків при об'єднанні підприємств, що відбувається на підставі передавального балансу

У табл. 2.5 на прикладі акціонерного товариства, яке створюється в результаті об'єднання, показано схему кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.5

Схема кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку в результаті об'єднання (за методом приєднання), що відбуваються на підставі передавального балансу у підприємства, котре створюється

№ п/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
<i>В акціонерного товариства, що створюється</i>			
1	Прийнято основні засоби: - первісна вартість	10 «Основні засоби»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
	- сума зносу	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	13 «Знос необоротних активів»
2	Прийнято запаси	20,22 «Виробничі запаси», «Малоцінні та швидкозношуванні предмети»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
3	Прийнято : - дебіторську заборгованість	361 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
	- резерв сумнівних боргів	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	38
	- заборгованість за виданими авансами	371 «Розрахунки за виданими авансами»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
	- іншу поточну дебіторську заборгованість	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
7	Прийнято грошові кошти	31 «Рахунки в банках»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
8	Прийнято інші оборотні активи	643,644 «Податкові зобов'язання», «Податковий кредит»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
9	Прийнято статутний капітал: - на частку інвестора, що збігся з суб'єктом приєднання	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
	- зареєстрований (пайовий) капітал	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
12	Прийнято резервний капітал	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	43 «Резервний капітал»
14	Прийнято кредиторську заборгованість	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
15	Відображено гудвіл	19 «Гудвіл»	377 «Розрахунки з різними дебіторами»

Характеризуючи сукупність процесів та операцій системи бухгалтерського обліку при реорганізації акціонерних товариств через об'єднання, сформовано відповідну модель із врахуванням кластерного підходу (Рис. 2.11.).

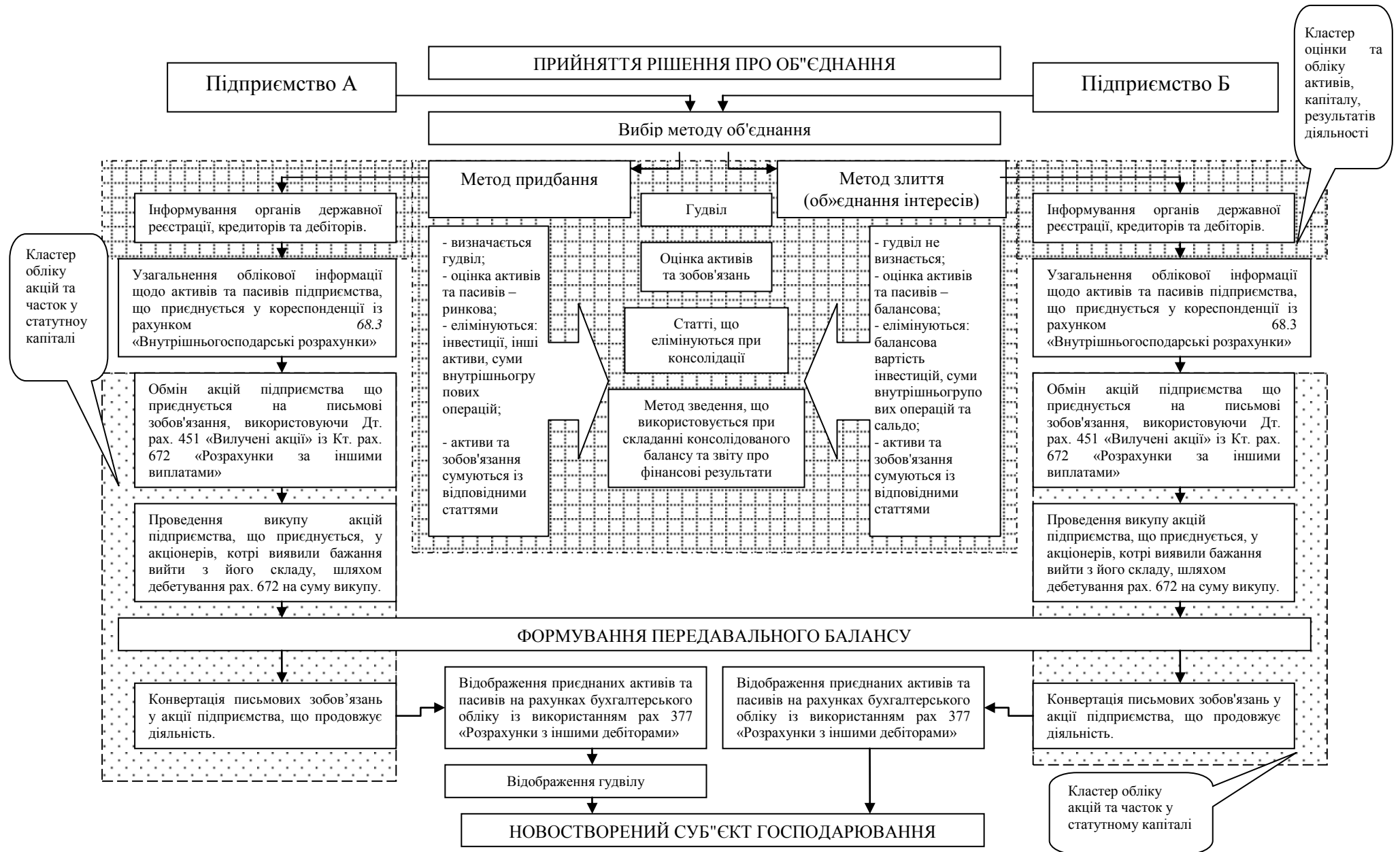


Рис. 2.11 Кластерна модель обліку операцій з реорганізації акціонерних товариств при об'єднанні

Результат моделювання обліку реорганізаційних заходів визначений у виокремленні взаємозалежних операцій, котрі можна поєднати у певну сукупність, тобто піддати кластеризації.

Кластеризація обліку операцій з реорганізації акціонерних товариств при об'єднанні визначає умови стосовно організаційної послідовності здійснення бухгалтерського узагальнення. Результатом формування такої моделі обліку стала можливість виокремлення складових, що за змістом обґрунтовують певний набір методичних та організаційних облікових елементів, що в першу чергу є важливим для бухгалтерів-практиків.

Досліджуючи умови та реалізацію форм реорганізації акціонерного товариства шляхом об'єднання, можна стверджувати, що основними проблемними аспектами здійснення таких процесів є теоретико-практична складова їх визначення в середовищі вітчизняного економічного та юридичного простору. Зокрема, існує своєрідна позиція, з точки зору облікового регулювання щодо методів об'єднання акціонерних товариств. Гармонізація вітчизняної методики обліку відповідно до міжнародних стандартів зумовлює необхідність використання тільки одного методу обліку об'єднання – придбання. В такому випадку нівелюється інший метод об'єднання - злиття.

Відміна методики реорганізаційних заходів за методом злиття (об'єднання інтересів) наблизила методологію бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, однак послабила функціональну складову з точки зору можливості вибору та прийнятності.

Використання методу придбання як єдиного способу об'єднання підприємств, зумовлює врахування ряду виключно практичних особливостей:

- забезпечення постійного контролю щодо визначення величини гудвілу;
- необхідність елімінування внутрішніх інвестицій та їх оцінки;
- існування неоднозначності щодо трактування методу придбання з точки зору податкового обліку (факт придбання формує підстави виникнення

об'єкту оподаткування, що є стримуючим фактором при використанні такого методу).

З цього приводу, важливо передбачити прийнятні принципи реалізації форм реорганізації в обліковій політиці підприємства, зокрема й шляхом використання методу моделювання.

2.3. Моделювання обліку при поділі, перетворенні та ліквідації акціонерних товариств

Досліджуючи кластерний підхід у моделюванні реорганізаційних процесів акціонерних товариств та звертаючи особливу увагу на консолідацію капіталів, слід урахувати, що поряд із об'єднанням товариств (підприємств) існують протилежні господарські процеси, пов'язані із поділом чи виділом. В цьому випадку можна вжити термін «деконсолідація капіталів», під яким пропонується розуміти цілісний системний підхід у розподілі активів, зобов'язань підприємства в результаті його поділу чи виділу.

За своєю юридичною природою між такими формами реорганізаційних процесів як поділ та виділ існують суттєві відмінності. При поділі, підприємство котре ділиться на кілька окремих суб'єктів господарювання ліквідовується, при цьому сукупність прав та обов'язків переходять до новоутворених структур. При виділі, головне підприємство продовжує функціонувати, а до новоутворених суб'єктів переходить тільки частина прав та зобов'язань.

Враховуючи викладене, вимагають удосконалення норми законодавця з цього приводу. Зокрема, у статті 59 Господарського Кодексу України, котра стосується припинення діяльності суб'єкта господарювання, викладено порядок виділу за розподільчим актом (балансом). Стаття 19 Закону України «Про господарські товариства» передбачає, що припинення діяльності товариства відбувається шляхом його реорганізації в тому числі у формі виділу.

Припинення діяльності господарюючого суб'єкта у формі ліквідації, є основною відмінністю між виділом та поділом.

Науковці, зокрема Ю. Брігхем та Л. Гапенські, розглядають поділ як «дроблення», виділяючи при цьому певні способи здійснення такої процедури:

продаж підрозділів, перетворення підрозділу в окрему юридичну особу чи просто ліквідація. [б. с. 321].

Загальноєвропейська практика реорганізації акціонерних товариств передбачає існування досить цікавого способу їх поділу, зокрема, суть його зводиться до виділення товариством однієї або більше частин свого майна, шляхом передачі цієї частини або цих частин, відповідно як сукупність одному або більше існуючим товариствам в обмін на забезпечення акцій у товаристві, яке отримує майно, акціонерам товариства, яке передає майно. Таким чином, поряд із автентичними поділом та виділом акціонерних товариств розрізняється ще й виділ шляхом придбання, що є важливим практичним бухгалтерським та юридичним досвідом в рамках вітчизняних реорганізаційних процесів товариств.

Найпоширенішими, зокрема у вітчизняній практиці, процесами поділу та виділу акціонерних товариств є ті, що зумовлені виникненням конфліктних ситуацій, неузгодженістю перспектив у спільній діяльності чи іншими матеріальними стосунками засновників та учасників товариств. Ініціювання початку такого роду реорганізаційних процесів можливе як з боку власників чи акціонерів суб'єкта, так і на вимогу органів та установ державної влади (примусовий поділ чи виділ).

Особливу роль в системі інформаційного обґрунтування початку таких реорганізаційних дій відіграють облікові відомості та дані. Інформаційні можливості бухгалтерського обліку у розрізі фінансової звітності, що стосуються динаміки формування та використання прибутку чи витрат підприємства, є чи найвагомішим аргументом щодо початку перебігу такого змісту процесів.

Загальну характеристику потреб, підстав та економічних вигод у реалізації видів реорганізації акціонерних товариств в результаті поділу, виділу та перетворення наведено у Додатку Д

Досить часто, з метою покращення організаційної структури підприємства та у рамках процедури виділу, відбувається формування материнською компанією дочірних підприємств. Незважаючи на те, що при цьому

забезпечується виділення частини майна, не слід відносити такого роду процеси до складу реорганізаційних, що, в першу чергу, обумовлено несумісністю видозміни організаційної структури та змін в структурі майна та зобов'язань, котрі відбуваються при реорганізації.

Сукупність господарських процесів, що супроводжують перебіг реорганізації акціонерних товариств шляхом виділу та формування дочірнього підприємства, характеризується низкою принципових відмінностей. До критеріїв, за якими можна ідентифікувати та розмежувати виділ та створення дочірнього суб'єкта можна віднести: джерело формування майнового комплексу новоутвореної господарської структури, характеристика та оформлення правонаступницьких зв'язків, первинне узагальнення таких перетворень з боку бухгалтерського обліку (табл. 2.6.).

Таблиця 2.6

Характеристика основних відмінностей виділу як форми реорганізації та створення дочірнього підприємства

Критерії ідентифікації виділу як форми реорганізації та створення дочірнього підприємства	Характеристика виділу як форми реорганізації	Характеристика створення дочірнього підприємства
Джерело формування майнового комплексу	Відбувається в результаті поділу статутного капіталу підприємства донора	Формується із джерел не статутного походження материнського підприємства (майно, прибуток)
Документальне оформлення юридичного статусу суб'єкта	Статус новоствореного підприємства визначається статутом або ж установчою угодою	Основним статутним документом є положення про створення дочірнього підприємства
Правонаступницькі зв'язки	Суб'єкт, що виділяється може бути правонаступником частини зобов'язань та майна	Практично відсутні зв'язки правонаступницького характеру
Бухгалтерське узагальнення перебігу господарських дій	Основоположними є розподільчий баланс та акти прийому передачі майна	Акти прийому передачі майна

Виходячи із юридичної природи акціонерних товариств, їхні реорганізаційні процеси із характером поділу та виділу проходять із врахуванням вкладів учасників та часток акціонерів у статутному капіталі. При цьому, додатковий, резервний капітал, нерозподілений прибуток має бути розподілений

між групами учасників кожної новоутвореної самостійної господарської одиниці та з врахуванням коригувальних записів за результатами проведеної інвентаризації майна, резервів, зобов'язань, списань непридатного майна, безнадійної заборгованості. Піддаються коригуванню також суми резервів, гарантійних зобов'язань, проводиться оцінка достовірності та адекватності витрат майбутніх періодів та доходів майбутніх періодів.

Наступним кроком, у реалізації процесів реорганізації акціонерних товариств при поділі та виділі, є необхідність визначення вартості об'єктів поділу. Перехід права власності на майно підприємства може проводитись як за балансовою, так і за ринковою вартістю, а право вибору того чи іншого методу оцінки активів та зобов'язань між учасниками надається власникам, що фіксується у протоколі загальних зборів.

Найбільш зрозумілий та регламентований спосіб розподілу та передачі майна акціонерних товариств ґрунтується на балансовій вартості за даними синтетичного та аналітичного обліку. Нормативна облікова база у складі П(С)БО «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Запаси» в повному та широкому форматі визначає порядок здійснення такого змісту процедур, та зокрема передбачає необхідність переоцінки в ситуації, коли облікова вартість активу суттєво відрізняється від справедливої вартості.

Використання способу оцінки майна за ринковою вартістю, відбувається через обов'язкову переоцінку статей балансу на основі відповідних висновків оцінювачів. Зрештою такий спосіб носить характер найбільш креативного, що в певних ситуаціях дає можливість маніпулювання вартістю на користь певних обставин.

Існують системні відмінності в облікових процедурах розподілу майна при поділі (передбачається ліквідація попереднього суб'єкта) та виділі акціонерних товариств, сутність яких виходить із основоположних засад облікового та юридичного змісту реорганізаційних процесів та в кінцевому результаті впливає на формування різних бухгалтерських моделей обліку.

Отже, при поділі підприємства з ліквідацією попереднього суб'єкта господарювання, розподіл майна відбувається на пропорційній основі та виходячи із балансового узагальнення:

$$K + Z = A, \text{ де} \quad (2.1)$$

K – капітал; Z – зобов'язання; A – актив.

Принцип такого розподілу зводиться до необхідності першочергового повернення зобов'язань перед різними кредиторами, після чого формується розмір капіталу, що може бути розподілений між учасниками.

Практична сторона таких господарських процесів зводиться до існування попередньо узгодженого порядку пропорційного поділу майна та зобов'язань між ініціаторами та учасниками реорганізації. При цьому, розподіл забезпечується спеціально створеною комісією, котра в переважній більшості керується мотивами збереження цілісності майнового комплексу, уможливаючи самостійне господарське функціонування новоутворених структур. Інтереси акціонерів, в такому разі, забезпечені номінальною вартістю акцій, що належать їм.

До особливостей в обліку та складанні розподільчого балансу при виділенні нового суб'єкта господарювання, можна віднести можливість поділу майна та зобов'язань акціонерного товариства не за принципом пропорційності. Стаття 107, частини 2 Цивільного кодексу України передбачає існування правонаступництва щодо всіх зобов'язань юридичної особи, котра припиняється, її кредиторів та боржників. Звідси, очевидною стає необхідність складання розподільчого балансу після закінчення строку пред'явлення вимог кредиторів. правонаступником боргів та зобов'язань може залишатися материнська юридична особа, або ж останні можуть передаватись новоутвореному суб'єкту з огляду на приналежність до певного виду господарської діяльності чи частини майна, що передається. Як зазначено у ст. 98.3 Податкового кодексу України – «Реорганізація платника податків шляхом виділення з його складу іншого платника податків або внесення частини майна платника податків до статутного фонду іншого платника податків без ліквідації платника податків, який

реорганізується, не тягне за собою розподіл грошових зобов'язань чи податкового боргу між таким платником податків та особами, утвореними у процесі його реорганізації, чи встановлення їх солідарної відповідальності за порушення податкового законодавства ...» [116].

В даному випадку, доцільно було б закріплювати правонаступництво за зобов'язаннями новоутворених суб'єктів виключно в частині, що стосуються тотожного підходу між господарською одиницею, її діяльністю та відповідними зобов'язаннями, кредитами чи заборгованостями за податками та оплатою праці. До прикладу сюди можна віднести заборгованість з оплати праці працівникам, котрі переходять у штат новоутвореного суб'єкта, або ж ідентифіковані стосовно об'єкта нарахування зобов'язань, орендна плата на земельні ділянки чи комунальні платежі, що входитимуть до складу майна новоутвореної структури. Деталізувати розподіл чи передачу майна й зобов'язань можна шляхом використання допоміжних документів – договору розподілу, пояснювальної записки до передавального чи розподільчого балансу, а також відповідних актів прийому-передачі.

Зміст бухгалтерських операцій з передачі активів і зобов'язань в результаті поділу та виділу не ідентифікуються як продаж, а тому на рахунках доходи і витрати не відображаються.

Як і при об'єднанні підприємств, для здійснення обліку згаданих операцій використовуються проміжні рахунки, зокрема, субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки». Загальний підхід в обліку реорганізованого підприємства зводиться до необхідності дебетування рахунку 683 при поділі активів із кредитом відповідних рахунків та кредитуванням рахунку 683 у випадку поділу зобов'язань, дебетуючи при цьому відповідні рахунки зобов'язань.

Після завершення всіх операцій сальдо на субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» має бути закритим.

Особливим моментом моделювання облікового процесу в результаті поділу акціонерного товариства є необхідність врахування комплексу обліково-

господарських заходів, що зумовлюються ліквідацією товариства. В цьому разі, вкрай важливо акцентувати увагу на обліку акцій підприємства, їх анулювання та конвертації.

Облік у підприємства- правонаступника здійснюється із врахуванням наведеної методики, але у зворотньому порядку.

Загальну модель кореспонденції рахунків в результаті поділу (виділу) акціонерних товариств, що відбувається на підставі розподільчого балансу ілюструє (рис. 2.12)

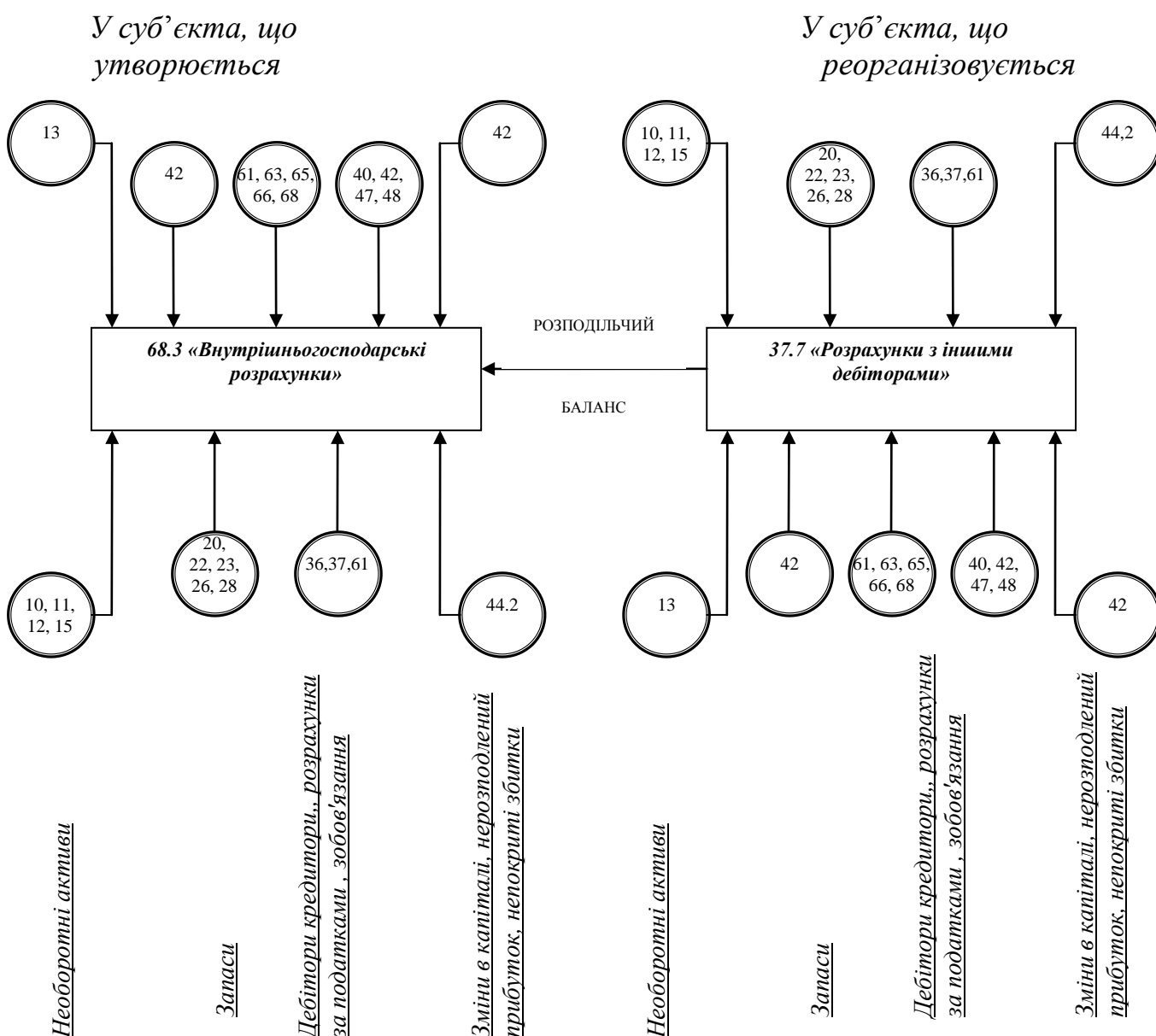


Рис. 2.12. Кореспонденція рахунків при поділі (виділі) акціонерних товариств на основі формування розподільчого балансу

Через записи за рахунком 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» є можливо коригувати невідповідності між балансовою вартістю переданих активів та пасивів. Такі облікові ситуації виникають у випадках зміни умов конкретизації оцінки активів у новоутвореного суб'єкта чи в результаті відображення зобов'язань із цільовим характером.

Для вирішення проблеми врівноваження активів та пасивів у розподільчому балансі та забезпечення формування вступних балансів суб'єктів, що утворюються, Клінов Н.Н. та Новодворський В.Д. пропонують використовувати балансуючі статті «профіцит» та «дефіцит». При цьому, у статті «профіцит» формуються записи на різницю між сумою активів та величиною капіталу і зобов'язань. Якщо підприємству передаються активи вартість яких, що є менша по відношенню до суми капіталу та зобов'язань, формується стаття «дефіцит». Списання «профіциту» та «дефіциту» пропонується здійснювати при наступній реорганізації або ліквідації суб'єкта господарювання [106].

В цьому випадку логічно використовувати згадані балансуючі статті, оскільки порушується загальний принцип подвійного запису, в результаті чого, певною мірою, спотворюється облікова структура балансу, оскільки виникає невідповідність, зокрема, між взаємозалежними активами та джерелами їх утворень.

Доцільно списувати суми зазначених різниць з використанням рахунків, що стосуються прибутку підприємства, зокрема, рахунку 44 «Нерозподілений прибуток». Таке регулювання на рахунках бухгалтерського обліку пояснюється збільшенням-зменшенням економічних вигод. У ситуації, коли відсутня можливість ідентифікувати актив по відношенню до джерела його формування, єдиним способом облікового відображення є визначення цього активу як такого, що перебуває у залежності від зміни прибутку підприємства.

Результатом узгодженого закриття всіх рахунків бухгалтерського обліку є формування розподільчого балансу та забезпечення формування юридичних

передумов у реєстрації новоутворених суб'єктів господарювання чи ліквідації існуючих.

Окремим сегментом реорганізаційних процесів в акціонерних товариствах є перетворення, суть котрого полягає у трансформації організаційно-правової форми суб'єкта господарювання. Щодо ідентифікації перетворення як особливого виду реорганізації або ж процесу реформування існує нерозв'язана полеміка. Зокрема, окремі науковці вважають, що в результаті перетворення підприємства не відбувається кардинальних змін у виробничо-господарському процесі, практично не видозмінюється організаційна та управлінська структура, а тому не слід розглядати цей процес як реорганізацію [150]. Протилежної думки дотримуються автори, що деталізують реорганізацію через перетворення і перехід від одного до іншого організаційно-правового статусу та зміни форми власності одного і того ж суб'єкта господарювання [2. с.86].

Характеризуючи відносини перетворення як форми реорганізації, можна стверджувати, що в загальному розумінні вони носять характер «донорства», тобто, коли один суб'єкт господарювання виступаючи «донором» формує інший. В такому ракурсі, найбільш поширеним способом перетворення в загальній структурі господарюючих одиниць в Україні є формування товариств з обмеженою відповідальністю за рахунок підприємств донорів у статусі акціонерних товариств.

Еволюція законодавства з приводу визначення та розуміння поняття «перетворення» також характеризується неоднозначністю. Зокрема, Законом України «Про господарські товариства», що діяв до 2004 року, чітко визначено перетворення як одну із форм реорганізації, і надано основні критерії визначення такого процесу. Аналіз чинних норм законодавства, що регулюють відносини з приводу перетворення, певною мірою, наштовхує на наступну логічну інтерпретацію пояснення перетворення як форми реорганізації:

1. Цивільний Кодекс (ст. 108) поєднує перетворення із зміною організаційно-правового статусу юридичної особи;

2. У свою чергу, Державний класифікатор України затверджений наказом Держкомітетом України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97 визначає організаційно-правову форму як відповідну правову основу здійснення господарської діяльності із визначеним характером майнових відносин, режимом відповідальності, порядком створення, ліквідації та реорганізації.

3. Якщо відмежуватись від розрізненості у суті понять організаційно-правова форма господарювання (Державний класифікатор України) та організаційно-правова форма юридичної особи (Цивільний Кодекс України), можна зробити висновок, що перетворення, виключно, пов'язане та відбувається на основі організаційно-правових змін в середині суб'єкта господарювання.

Щодо акціонерних товариств, слід звернути увагу на норми ст. 5 Закону України «Про акціонерні товариства», де зазначено, що зміна типу товариства (приватне в публічне і, навпаки) не є перетворенням. Таким чином, визначальним критерієм у трактуванні перетворення є відносини, що стосуються змін організаційно-правових форм із врахуванням структурних типів товариств. Отже, якщо організаційно-правова форма акціонерного товариства визначена Державним класифікатором України, не змінюється, у цьому випадку немає підстав вважати такі зміни реорганізацією. Такої ж думки дотримується й Держкомпідприємництво (Лист №4010) [80]. Крім цього, у ч.1 ст. 87 Закону України «Про акціонерні товариства» зазначено, що акціонерне товариство може перетворюватись лише на інше господарське товариство або у виробничий господарський кооператив.

Враховуючи вище зазначене, не можна вважати перетворенням ситуацію, коли відбувається перехід акціонерного товариства зі статусу ЗАТ у ПрАТ або ж ВАТ у ПАТ (враховуючи вимогу здійснення таких змін Законом України «Про акціонерні товариства»). Не слід відносити до перетворення й зміну типу товариства (приватне видозмінюється в публічне та навпаки), хоча до набрання чинності згаданого закону зміна типу товариства, коли акціонерне товариство із відкритого перетворювалося на закрите та навпаки, вважалося реорганізацією.

Ідентична позиція відстоюється й Держкомпідприємництвом в Листі № 5224 [81].

Найчастіше акціонерні товариства перетворюються у товариства з обмеженою відповідальністю, а тому важливо визначити особливості цього виду реорганізації.

Моделювання бухгалтерського обліку при перетворенні акціонерних товариств дотичне за принципами його реалізації при інших видах реорганізації, зокрема, при злитті. Сутність бухгалтерського узагальнення, в такому випадку, акцентується на необхідності відображення господарських процесів в результаті передачі правонаступнику активів та зобов'язань за передавальним актом. В такому разі, об'єктивною необхідністю є використання, як уже зазначалося, транзитного субрахунка 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки». При цьому, акумулювання, на згаданому рахунку, даних не має носити характер простого сумування, більше того, в такий спосіб має бути забезпечений механізм не тільки ефективного та адекватного розподілу за видами, напрямками та специфічними особливостями облікових відомостей по рахунках бухгалтерського обліку, але забезпечуватись їх відповідна достовірна оцінка. Це, в свою чергу, не тільки забезпечить прозоре формування первинних облікових даних у правонаступника, але й дасть можливість користувачам отримати облікову інформацію із відповідним ступенем довіри.

Підвищити інформативність процесу передачі майна й зобов'язань можна, як вже зазначалось, шляхом використання допоміжних документів, зокрема в такому разі, доцільно передбачити узгоджений перелік об'єктів обліку у формі договору або пояснювальної записки до передавального акту.

Однією із найважливіших характеристик перебігу перетворення акціонерних товариств в товариства з обмеженою відповідальністю є необхідність проведення обміну акцій на частки у статутному капіталі ТОВ (далі по тексту - товариство з обмеженою відповідальністю). Відповідна сукупність господарських процесів, котрі можливо змоделювати, характеризуються наступними особливостями:

- в обмін на акції акціонери отримують виділені частки у статутному капіталі ТОВ;

- структура розподілу часток у статутному капіталі новоутвореного суб'єкта має відповідати співвідношенню акцій, котре було у підприємства, що перетворюється;

- розмір статутного капіталу за обсягом товариства, що створюється, має відповідати обсягу статутного капіталу акціонерного товариства, котре перетворюється, зменшеного на загальну номінальну вартість акцій, що не підлягають обміну.

Слід зазначити, що регулювання питань щодо здійснення господарських та облікових операцій із акціями акціонерних товариств в результаті їх перетворення в ТОВ відбувається на підставі «Порядку скасування випуску акцій», затвердженого рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) від 23.04.2013 № 737 та зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 28.06.2013р. за № 822/23354. До цього часу, відповідним регулюючим документом був «Порядок скасування реєстрації випусків акцій та анулювання свідоцтв про реєстрацію випусків акцій», затверджений рішенням Державної комісії з фондового ринку та цінних паперів (ДКФРЦП) № 222 від 30.12.1998р. Дані нормативні акти носять методичну формалізацію реорганізаційних процесів акціонерних товариств в частині організаційної послідовності та облікових операцій, пов'язаних із акціями та, в свою чергу, характеризуються принциповими відмінностями щодо реалізації такого змісту процедур.

Характеристику таких відмінностей наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Основні відмінності змісту нормативних документів: «Порядку скасування випуску акцій» та «Порядку скасування реєстрації випусків акцій та анулювання свідоцтв про реєстрацію випусків акцій»

Критерії відмінностей	Вимоги та методологія згідно нормативного документу від 30.12.1998 р.	Вимоги та методологія згідно нормативного документу від 23.04.2013 р.	Узагальнення
Загальна логічно-нормативна структура документу	Форма та зміст документу в більшій мірі не відповідали вимогам часу, втрачаючи таким чином логічний взаємозв'язок із новітніми нормативними актами	Уніфікований підхід із врахуванням чинних норм та правил щодо регулювання зазначеного сектору економічних відносин	Утвердження нового порядку забезпечило момент впорядкованості у реалізації політики регулювання ринку цінних паперів та зокрема сектору обігу акцій
Специфіка регламентації порядку дій щодо акцій при ліквідації АТ	Термін подачі документів до реєструвального органу складає 7 робочих днів. Не однозначно визначено повноваження та обов'язки ліквідаційної комісії. Порядок містить нормативну характеристику загальної процедури скасування реєстрації акцій, що з точки зору АТ не є обов'язковим	Термін подачі документів до реєструвального органу складає 10 робочих днів. Більш повно визначено статус та повноваження ліквідаційної комісії, деталізовано перелік документів, що подаються до реєструвального органу, конкретизовано окремі ситуації та підстави здійснення ліквідації.	Новий порядок містить більш адекватну логічно-нормативну мотивацію та конкретизований підхід у реалізації процедури скасування реєстрації випусків акцій при ліквідації АТ
Специфіка регламентації порядку дій щодо акцій при перетворенні АТ	У порядку регламентована необхідність використання зобов'язань перед акціонерами щодо виділення їм частки у статному капіталі ТОВ. Отримання часток у статному капіталі ТОВ в обмін на зобов'язання не обмежено в строках	Чітко визначено умови перетворення, зокрема в частині учасників, статного капіталу та розподілі часток учасників у новоутвореному товаристві	Перевагою нового «Порядку» є його принципова деталізація у визначенні категорій: кількість учасників та акціонерів, розмір статного капіталу, співвідношення часток учасників. До недоліків можна віднести відсутність регламентованого механізму обміну акцій на частки у капіталі новоутвореного товариства

Загалом, прийняття нового регулюючого документу щодо скасування реєстрації випусків акцій та анулювання свідоцтв про реєстрацію випусків акцій, формує позитивну тенденцію у гармонізації сукупності законодавства стосовно господарського функціонування акціонерних товариств. Важливим наслідком цього нормативного акту стала практична можливість обґрунтування особливості таких товариств, пов'язаної із акціонерним капіталом.

До прикладу, практичний спосіб реалізації перетворення мав місце у господарській діяльності акціонерних товариств «Бучацький сирзавод» м. Бучач Тернопільської області та «Макас» м. Галич Івано-Франківської області. Процес реорганізації даних суб'єктів відбувався з метою зміни їх організаційно-правової форми із закритого акціонерного товариства у товариство з обмеженою відповідальністю.

До специфічних особливостей перебігу реорганізації на досліджуваних підприємствах можна віднести такі у розрізі господарюючих одиниць.

Модель перетворення ЗАТ "Бучацький сирзавод" у товариство з обмеженою відповідальністю:

- перший етап:
 - обмін акцій на письмові зобов'язання щодо виділення акціонерам частки у статутному капіталі ТОВ.
 - відображення у Звіті про наслідки обміну акцій, що був засвідчений підписом голови комісії із ліквідації акціонерного товариства, а також підписом аудитора;
- другий етап
 - безпосередній процес формування обсягу та структури статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю;
 - обмін письмових зобов'язань на частки у статутному капіталі новоутвореного товариства – ТзОВ "Бучацький сирзавод".

Модель перетворення ЗАТ «Макас» у товариство з обмеженою відповідальністю: зважаючи на досить просту виробничу структуру, невеликі розміри статутного капіталу та кількість акціонерів, перетворення на даному підприємстві відбувалось без обміну акцій на письмові зобов'язання. Акціонери ЗАТ «Макас», беручи участь в установчих зборах створюваного ТОВ «Бистриця і К», включалися до числа учасників такого товариства до моменту його державної реєстрації. Автоматично акціонерами ЗАТ "Макас" приймалося рішення щодо припинення його діяльності.

Принцип обліку статутного капіталу на прикладі згаданих підприємств в результаті перетворення акціонерного товариства у Товариство з обмеженою відповідальністю цілком ідентичний з практичної точки зору реалізації. Зокрема, в цьому випадку мала місце наступна кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Схема кореспонденції рахунків обліку статутного капіталу при перетворенні
АТ у ТзОВ

Суть господарських операцій	Облік в акціонерному товаристві		Облік у новоствореному ТзОВ	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Вилучення акцій АТ для обміну на частки у ТзОВ	40.1 Статутний капітал	45 Вилучений капітал	----	----
Списання вартості вилучених акцій та відображення заборгованості перед учасниками ТзОВ	45 Вилучений капітал	68.3 Внутрішнього господарські розрахунки	----	----
Формування статутного капіталу ТзОВ	----	----	46 Неоплачений капітал	40.1 Статутний капітал
Віднесення заборгованості за вилученими акціями в оплату часток учасників ТзОВ	----	----	68.3 Внутрішньо-господарські розрахунки	46 Неоплачений капітал

Інтерпретуючи сукупність господарських процесів та їх відображення в бухгалтерському обліку, що відбуваються з акціонерним товариством в результаті його перетворення, із підходом кластерно-структурного моделювання можна сформулювати наступну узагальнюючу таблицю (табл. 2.9).

Розріз кластерно-структурних елементів моделювання при перетворенні
акціонерних товариств

Кластерно-структурні елементи облікового процесу при перетворенні акціонерних товариств у взаємозв'язку із господарськими фактами		
<i>Кластерно-структурні елементи</i>	<i>Особливості перебігу господарських та облікових операцій</i>	<i>Законодавча база</i>
Консолідація або рух капіталів (облікові та господарські операції пов'язані із капіталом або ж майном)	Необхідність проведення інвентаризації окремих видів майна та капіталу, відображення їх оцінки, забезпечення достовірності при відображенні резервів та забезпечень, при необхідності проведення аудиторської перевірки	Відповідно до П(С)БО 2;7;8;9;10;11;12;18;19 та із врахуванням інтересів зацікавлених користувачів облікової інформації
	Узагальнення облікових даних щодо дебіторів та кредиторів підприємства (формування переліку та графіку виконання вимог та зобов'язань до згаданих суб'єктів)	ЦКУ, ч. 2, ст. 107, ЦКУ, ч. 4, ст. 105
	Операції із статутним капіталом та акціями. Трансформація статутного капіталу є неминучим процесом при перетворенні. Зміни проходять не тільки в структурі капіталу але й у його вартісній характеристиці. До основних складових кластеру можна віднести: анулювання акцій АТ, вилучення та їх конвертація з подальшим формуванням статутного капіталу, відображення додаткової емісії.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, ЗУ «Про акціонерні товариства», ЦКУ
Балансове узагальнення при перетворенні	Закриття рахунків аналітичного та синтетичного обліку, формування узагальнюючих відомостей у розрізі форм звітності	ЦКУ, ч. 2, ЦКУ ч. 3, ст. 107, ЗУ «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців», П(С)БО1
	Складання передавального акту (необхідно затвердити його учасниками суб'єкта, котрий перетворюється)	
	Формування облікових даних новоутвореного суб'єкта	
Облікова політика	Обліковій політиці відводиться місце інструменту гармонізації обліку в результаті облікових трансформацій. При цьому важливу роль відіграє здатність облікової політики вирішити наступні облікові сумісності: оцінка та рамки визнання активів та зобов'язань, методика здійснення облікових процедур зокрема в частині відображення в обліку та їх документування, капіталізація та декапіталізація витрат, тощо	В рамках П(С)БО із врахуванням специфіки здійснення господарської діяльності та вимог користувачів облікової інформації

Виокремлення кластерно-структурних елементів дає можливість сформувати інтеграційну основу для комплексного моделювання процесу перетворення. Результат такого підходу полягає у послідовній структуризації процесу з урахуванням організаційної, методичної й законодавчої складової. З урахуванням зазначених критеріїв, моделювати облікові процеси перетворення

слід за напрямками облікових операцій з майном та капіталом, балансового узагальнення та облікової політики. Деталізація за напрямками обґрунтовує відповідну структуру системи обліку при реорганізації шляхом перетворення, а також дає можливість виявити проблематику такого заходу.

Слід зазначити, що при перетворенні акціонерних товариств в інші організаційно-правові форми, норми П(С)БО 27 «Діяльність, що припиняється» не застосовуються.

До складу дискусійних питань бухгалтерського обліку при реорганізації акціонерних товариств шляхом перетворення віднесено такі:

- доцільність розподілу прибутку на дату складання передавального акту та формування звітності, що виникає із рівності капіталу до і після перетворення. З іншого боку, структура власного капіталу та нерозподіленого прибутку зокрема, може зазнати видозміни в результаті додаткової емісії акцій, або ж досягнення кратності в сумарній вартості акцій, чи необхідності викупу акцій акціонерів, що не бажають брати участі у новоствореному суб'єкті. Для вирішення такої проблеми важливо обґрунтувати підходи до обрання у принципів формування передавального акту, котрий визначатиме межі закінчення та початку функціонування облікових систем. В цьому разі необхідно чітко врахувати часові проміжки і логічно впорядкувати результати господарських подій відповідно до умов правонаступництва та джерел виникнення. До прикладу, нерозривним є співвідношення понять частки у статутному капіталі та отримання дивідендів;
- необхідність визначення єдиновиваженого підходу у трактуванні та застосуванні механізму аналітичного та синтетичного узагальнення шляхом використання плану рахунків бухгалтерського обліку. Зокрема, з цього приводу існує проблема відображення операцій із обліку статутного капіталу, конвертації акцій в частці новоствореного суб'єкта чи їх вилучення. На практиці використовується кореспонденції рахунків Дт 683 та Кт 46 (відображення визнання оплаченими частки учасників у

новоствореному підприємстві), що не передбачено Інструкцією 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій». Це зумовлює необхідність розширення методологічних засад здійснення облікового процесу, зокрема, в частині кореспонденції рахунків, враховуючи таким чином практичний досвід;

- негативним елементом організації бухгалтерського обліку при реорганізації акціонерних товариств шляхом перетворення є відсутність встановленої форми передавального акту. Як показує практика, передавальний акт, окрім відомостей фінансової звітності, має містити обґрунтовані дані правонаступницького та зобов'язального характеру із чітким сумарним переліком активів, зобов'язань та капіталу. Приклад типової форми передавального акту запропоновано у Додатку М.

За результатами вище зазначеного, побудовано кластерну модель облікових процесів, що відбуваються в системі бухгалтерського обліку в результаті реорганізації акціонерного товариства шляхом поділу, виділу чи перетворення (Рис. 2.13). Слід зазначити, що сукупність виділених нами кластерів може не повною мірою відповідати межах та запитам бухгалтерського обліку кожного підприємства зокрема, пов'язано це, передусім, із своєрідністю конфігурації облікової політики та обліку загалом досліджуваних суб'єктів господарювання.

Концептуальна основа запропонованої кластерної моделі обумовлена здатністю облікової системи послідовно та з урахуванням певних напрямків й етапності вирішувати окремі завдання у контексті кінцевого результату. З урахуванням такого підходу, можна виділити облікові структурні елементи, що характеризуються однорідністю стосовно організаційно-методичних властивостей по відношенню до об'єкту обліку та мети.

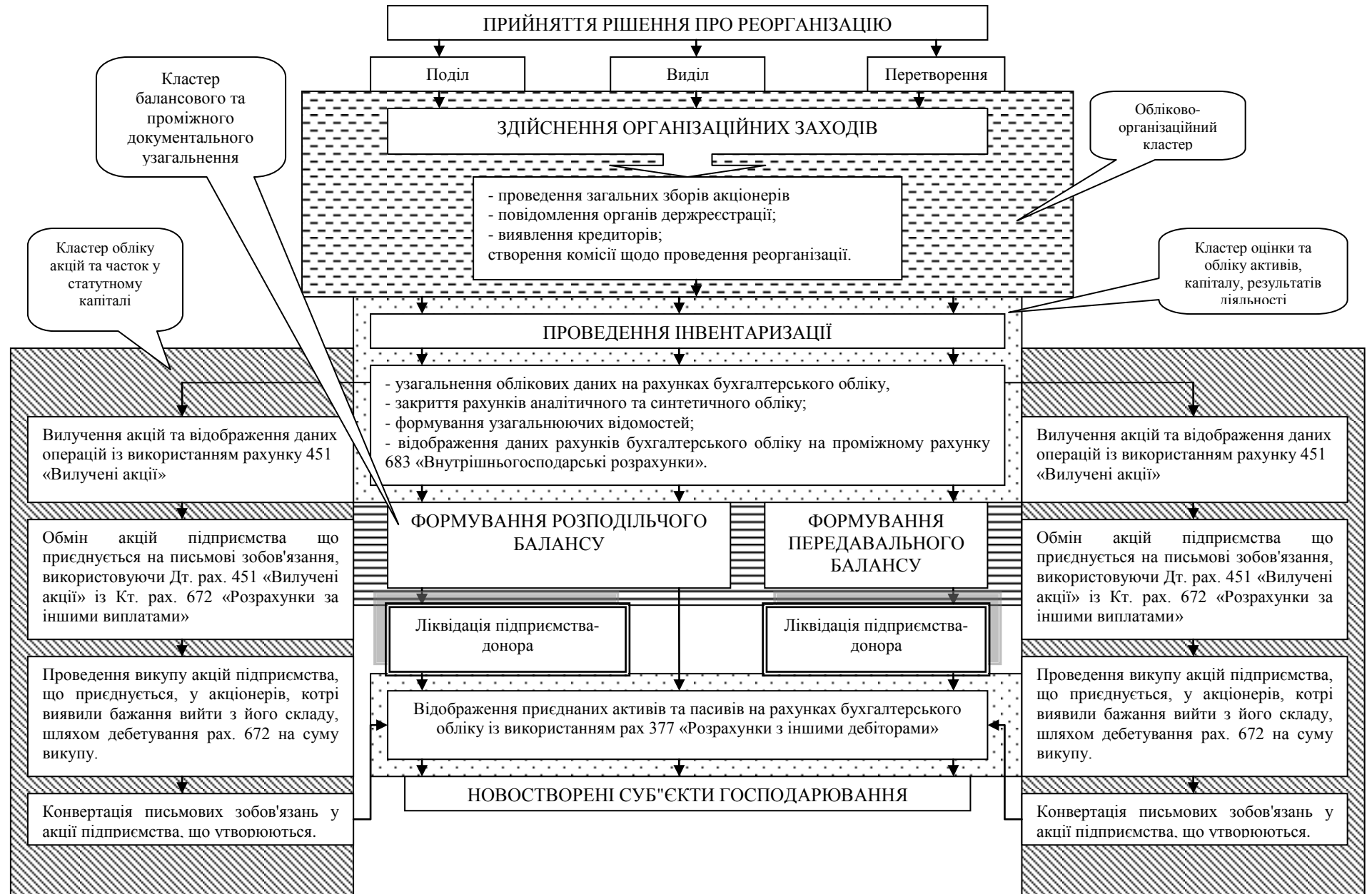


Рис. 2.13 Кластерна модель обліку операцій з реорганізації акціонерних товариств при поділі, виділі та перетворенні

Таким чином, компонентні облікові послідовності, реалізація котрих вирішує конкретне завдання, формують дієву локалізовану структуру облікової системи у формі кластерів.

Серед виділених структурних елементів моделі доміантними, з позиції специфіки реорганізаційних процесів поділу, виділу та перетворення, є такі кластери: обліку акцій та часток у статному капіталі та балансового й проміжного документального узагальнення. Конкретизація зазначених складових визначає основні напрямки проблематики дослідження.

Поряд із формами реорганізації акціонерних товариств, особливої уваги заслуговує процес ліквідації, котрий можна розглядати як, з точки зору окремого системного облікового заходу, так і з позиції складової у схемі господарських та облікових операцій та процесів при реорганізації.

Якщо характеризувати ліквідацію з боку структурного елемента реорганізації, слід звернути увагу на її формальний характер. До прикладу, в результаті реорганізації акціонерного товариства шляхом об'єднання при приєднанні одного суб'єкта господарювання до іншого, одне із підприємств втрачає статус юридичної особи та ліквідується, однак сам процес ліквідації не є повним та послідовним у сукупності господарських перетворень та бухгалтерського відображення, і зводиться до внесення відповідних відомостей у реєстри органів державної реєстрації. Те саме можна спостерігати в результаті злиття – коли два підприємства ліквідууючись, утворюють нову структуру, або ж при перетворенні.

Здійснювати облікове моделювання формальної ліквідації в структурі реорганізаційних перетворень немає потреби хоча б тому, що кожна із зазначених нами форм реорганізації обліково та організаційно враховує такі процеси та процедури. В свою чергу модель процесів та процедур бухгалтерського обліку, що супроводжують ліквідацію акціонерних товариств містить такі основні етапи: формування ліквідаційної комісії, проведення інвентаризації, формування забезпечень, складання ліквідаційного балансу рис. 2.14.

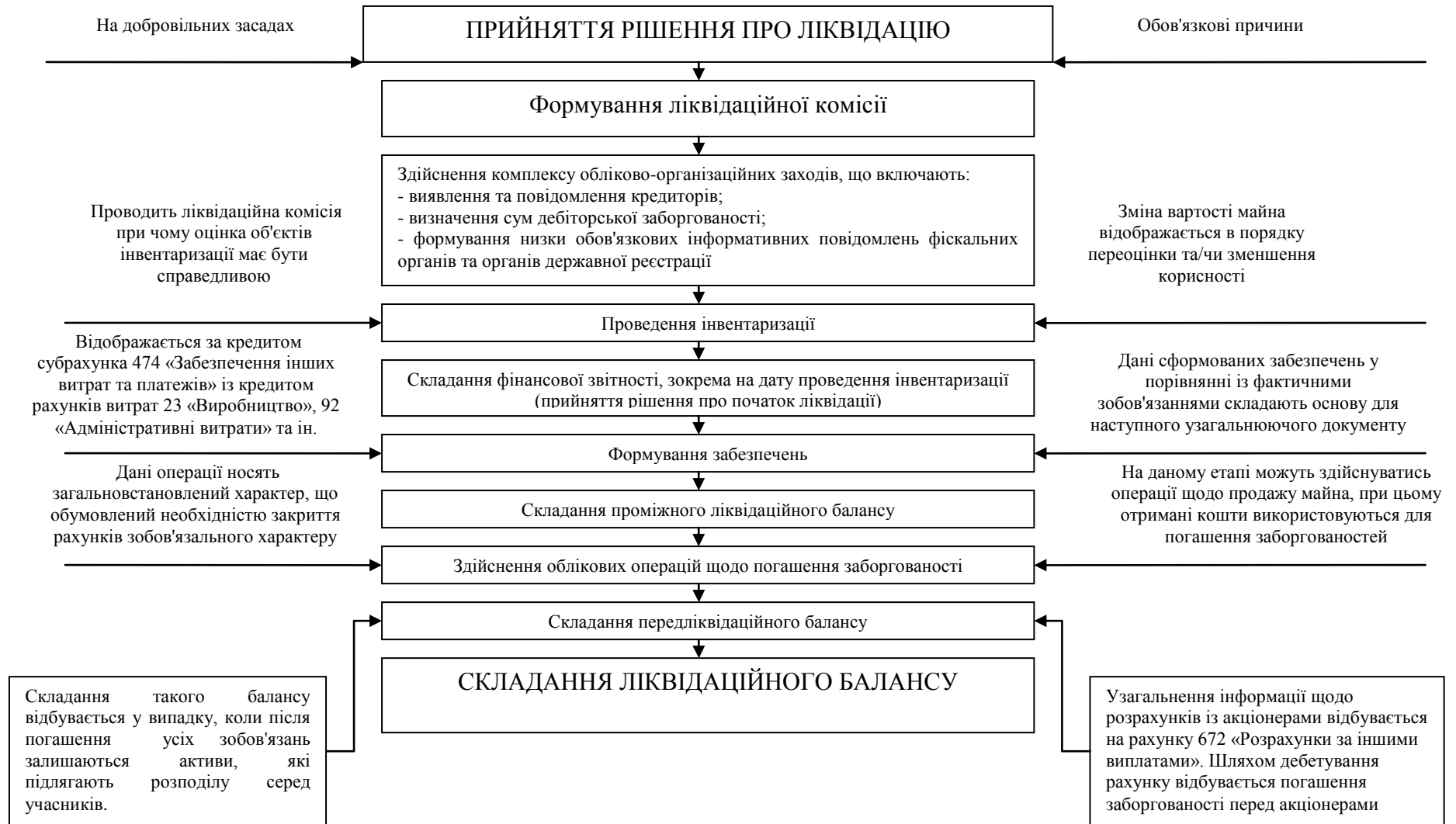


Рис. 2.14 Модель процесів та процедур бухгалтерського обліку при ліквідації акціонерних товариств

У зазначеній моделі обліку переважне місце займає складова, що стосується документального узагальнення перебігу процесу ліквідації. З точки зору акціонерного товариства, особливої уваги потребує поняття передліквідаційного балансу, сутність котрого формує передумови розрахунків із учасниками акціонерного товариства.

Принциповою відмінністю передліквідаційного балансу є те, що його пасив може містити тільки розділ I «Власний капітал», а актив – будь-які рядки, котрі відображають наявність майна.

Незважаючи на відсутність методичних рекомендацій та загальноствановленої форми побудови такого балансу, його складання є необхідною умовою при ліквідації саме акціонерних товариств.

Зокрема, в процесі реорганізаційних перетворень ЗАТ «Макас» у ТОВ «Бистриця і К» акціонерами, що не стали учасниками новоствореного суб'єкта було прийнято рішення про ліквідацію підприємства донора. З метою формування облікової основи для розподілу майна підприємства між акціонерами та за результатами проведених розрахунків по забезпеченню зобов'язань, ліквідаційною комісією було побудовано наступний передліквідаційний баланс (табл. 2.11).

За рішенням загальних зборів акціонерів ЗАТ «Макас», майно, яке залишилось після розрахунків із кредиторами було розподілене у рівних частках між учасниками (акціонерами) товариства. У бухгалтерському обліку суми на рахунках власного капіталу були списані в кореспонденції із субрахунком 672 «Розрахунки за іншими виплатами», а фактична передача майна та активів відображалась за кредитом відповідних майнових рахунків у кореспонденції із дебетом рахунка 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

Таблиця 2.10

Передліквідаційний баланс ЗАТ «Макас» м. Галич Івано-Франківської області (грн.), станом на 01.01.2008 року

Актив	Код рядка	На дату балансу	Пасив	Код рядка	На дату балансу
1	2	3	4	5	6
I. Необоротні активи Основні засоби: - залишкова вартість	030	8400	I. Власний капітал Статутний капітал	300	42000
			Додатковий вкладений капітал	320	6000
- первісна вартість	031	24000	Резервний капітал	340	12000
- знос	032	(15600)	Нерозподілений прибуток	350	30000
Усього за розділом I	080	8400	Усього за розділом II	380	90000
II. Оборотні активи Виробничі запаси	100	1200	II. Забезпечення таких витрат і платежів Усього за розділом II	430	---
Готова продукція	130	6000	III. Довгострокові зобов'язання Усього за розділом III	480	---
Товари	140	14400	IV. Поточні зобов'язання Усього за розділом IV	620	---
Грошові кошти та їх еквіваленти	230	60000	V. Доходи майбутніх періодів	630	---
Усього за розділом II	260	81600		640	90000
Баланс	280	90000	Баланс		

Однак, не завжди можна простежити ситуацію, коли підприємство після покриття суми кредиторської та іншої заборгованості має можливість розрахуватись із своїми акціонерами. У випадках ліквідації акціонерних товариств у відповідності до процедури банкрутства, спостерігається висока ймовірність того, що акціонери залишаються без майнового покриття їх акцій. Вирішення такої проблеми можливе шляхом зміни нормативного забезпечення стосовно порядку погашення заборгованості (обов'язкових платежів) в результаті ліквідації акціонерного товариства, зокрема в частині першочерговості розрахунків із учасниками товариства.

Розглядаючи ліквідацію акціонерних товариств з позиції моделювання, слід зазначити, що цей процес досить прогнозований у співвідношенні із іншими

реорганізаційними формами. Існування чіткої послідовності у відповідності із статичним функціонуванням системи бухгалтерського обліку дає можливість сформувати більш зрозумілу модель реалізації сукупності процедур, що формують цілісний процес ліквідації.

В структурі такої моделі особливе місце займають кластери пов'язані із обліково-організаційними процесами та балансового і проміжного документального узагальнення.

Висновки до 2 розділу

Характеристика методичних підходів та правил формування облікових моделей при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств визначає наступні пропозиції та висновки:

1. Дослідження дало можливість чітко розмежувати, з точки зору процедурного, організаційного та методичного узагальнення, форми реорганізацій та ліквідацію акціонерних товариств. З урахуванням такого підходу дано оцінку нормам МСФЗ та національних П(С)БО, з виділенням їх особливостей та принципових відмінностей, зокрема що стосуються відображення гудвілу, оцінки та методів за якими відбуваються об'єднання бізнесу.

2. Практична складова реорганізації та ліквідації акціонерних товариств формується із окремих операцій, що трансформуються у взаємозалежність між господарськими процесами та обліковими операціями, що їх супроводжують. Виходячи із цього, обґрунтовано кластерний підхід у моделюванні процесів перетворень чи змін в організаційно-правових формах. Сутність використання способу моделювання бухгалтерського обліку передбачає можливість групування різних за об'єктами, але визначених у єдиному завданні процесів та процедур. Серед кластерів бухгалтерського обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств виділено:

- кластер оцінки та обліку та активів, капіталу, результатів діяльності;
- кластер обліку акцій та часток у статутному капіталі;

- господарсько-організаційний кластер;
- кластер балансового та проміжного документального узагальнення;
- кластер загальних облікових процесів при реорганізації та ліквідації;

3. Конструювання облікових операцій на прикладі кластеризації процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств дало можливість не тільки поглибити теоретичне узагальнення та розуміння категорій бухгалтерського обліку, але й сформувані такі пропозиції практичного характеру:

- у кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку при реорганізації, поряд із рахунком 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» як транзитного та розрахункового рекомендовано додатково використовувати рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» в структурі рахунків акціонерного товариства правонаступника. В такому разі кінцеве співвідношення сальдо рахунків 683 та 377 дає можливість остаточного контролю щодо правильності відображення господарських операцій;

- використання у вітчизняній системі обліку єдино можливого методу придбання при об'єднанні акціонерних товариств не є доцільним, оскільки обумовлює забезпечення постійного контролю щодо визначення величини гудвілу, формує потребу в елімінуванні внутрішніх інвестицій та їх оцінки, крім того існує неоднозначність у трактуванні суті методу придбання з точки зору податкового обліку;

- визначено необхідність у методичній регламентації інформаційного балансового узагальнення реорганізації чи ліквідації акціонерних товариств, що, в свою чергу, може включати наступні етапи узагальнення: попередній, основний, результативний. Зокрема, існує потреба не тільки в регламентації послідовності складання тої чи іншої узагальнюючої облікової форми, але й у розробці правил, вимог до її змісту та структури.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях: [81].

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ РОЗРОБКИ УНІВЕРСАЛЬНОЇ МОДЕЛІ ОБЛІКУ ПРИ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЛІКВІДАЦІЇ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ

3.1 Інтеграційні підходи до побудови універсальної моделі обліку реорганізаційних процесів

Система бухгалтерського обліку, як об'єкт моделювання дозволяє створити універсальний підхід у своїй побудові, тобто універсальну облікову модель. В свою чергу, така універсальна модель позитивно вплине на функціонування підприємства та ефективно досягнення поставлених цілей.

Методологія формування універсальності полягає у тісному взаємозв'язку теорії та практичної складової, що впродовж довгого часу формувало підвалини теоретичного пізнання облікової науки.

Побудова та вивчення складних систем доповнюється принципами комп'ютерного або математичного чи алгебраїчного моделювання, що дає можливість забезпечити цілісне усвідомлення будови, взаємозв'язків та реалізації досить складних структур, або ж експериментальну перевірку теоретичних гіпотез. Такий підхід формує основні принципові засади досліджень, що, передусім базуються на вивченні таким способом меж функціонування систем та вирішення характерних при цьому проблем.

За переконанням М.Г. Чумаченка, бухгалтерський облік, займаючись модельним описом виробничого процесу, є наукою про ефективність, оскільки саме для обліку характерна роль загальної, універсальної обслуговуючої діяльності, що охоплює та поєднує кругообіг засобів в процесі виробництва. [169, с.2].

Використання моделювання, зокрема, в бухгалтерському обліку забезпечує адекватну реакцію поведінки підприємства по відношенню до зовнішнього чи внутрішнього середовища. За нетипових ситуацій суб'єкту господарювання потрібно

здійснювати швидкі та рішучі кроки, а тому наявність інструментів інформаційного забезпечення є дійсно обґрунтованою. При цьому методи та шляхи управління на сучасному етапі економічного розвитку знаходяться під контролем більшості керівників.

Основною ціллю будь-якої моделі є отримання інформації, а по відношенню до облікових моделей інформаційне забезпечення є основою для управлінської діяльності. Складність конструювання моделей системи обліку полягає в існуванні певних вимог до вихідних даних. Зокрема, облікова інформація має надавати можливості оцінити вагомі зовнішні та внутрішні фактори впливу на побудову моделі, забезпечувати своєчасний аналіз розривів між потенційними можливостями та фактичним станом, формувати оцінку відхилень показників у визначенні причин відхилень. Все це в сукупності дасть можливість впливати на кінцевий результат господарської діяльності.

Як свідчить зарубіжна практика, швидка реакція на запити, зручність отримання облікової інформації, можливість проведення аналізу на основі отриманих даних, досягається шляхом уніфікації обліку відповідно до принципів побудови інформаційної системи.

В даному випадку максимально ефективною системою вважається та, котра охоплює всі господарські процеси, поєднуючи їх в єдине інформаційне ціле.

Теперішній розвиток облікових систем, як ефективних моделей реалізації бухгалтерського обліку, характеризується суцільною комп'ютеризацією та видозміною у підходах вираження господарських операцій. Практична сторона таких змін деталізується у формуванні комплексних комп'ютерних систем, що, по суті, формують єдину структурну сітку інформаційного забезпечення, збору та обробки інформації, з метою посилення інтегрованості системи бухгалтерського обліку.

Тенденції у розвитку вітчизняних автоматизованих моделей бухгалтерського обліку та використання їх в системах обліку підприємств зводиться до наступних напрямків:

- 1) пряме, повне та безпосереднє застосування інформаційних систем для створення комп'ютерних інтегрованих моделей діяльності підприємства;
- 2) паралельне моделювання інформаційної системи підприємства у поєднанні із усталеною процедурою обліку, котрі базуються на виявленні якісно нових можливостей, що представлені сучасними інформаційними технологіями.

Таким чином, на принципах всеохоплюваності, інтеграційного спрямування відображення господарських фактів та їх впливу на кінцевий результат, в поєднанні із технологічною можливістю комп'ютеризації етапів облікових процесів, відбувається формування єдиної облікової моделі, що за своєю суттю має значний економічний ефект.

Ще однією перевагою універсальності облікових моделей є їх здатність не тільки констатувати результати роботи підприємства за минулий період, але й продукувати оперативні дані для цілей поточного та стратегічного управління.

Сучасність висуває ряд вимог до побудови універсальної облікової моделі, під якою, в даному випадку, розуміється наскрізна облікова система із функціями управління інформацією та охопленням всіх етапів господарської діяльності підприємства, що найбільш ефективно відображає здійснення принципів бухгалтерського обліку.

Сукупність таких вимог можна класифікувати як з точки зору загальних економічних підходів, так і з точки зору спеціалізованих – вимог облікового процесу, зокрема:

- необхідність формування сукупності інформації за критеріями можливості її аналізу, чіткого розуміння суті господарських процесів та на цій основі прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- об'єктивна відмова від методів прогнозування чи інтуїтивних підходів;
- визначення слабких сторін облікової системи з точки зору економічної доцільності затрачених коштів на їх реалізацію;
- формування чітких та зрозумілих інформаційно-облікових потоків, забезпечення симбіозу між документообігом та застосовуваними інформаційними обліковими системами;

- здійснення збалансованого підходу в організації облікового процесу стосовно структурних підрозділів та за видами господарської діяльності;
- використання модульного принципу побудови облікової системи, що полегшить можливість відстеження тих чи інших даних або виявлення помилок;
- збалансований підхід у формуванні фінансової звітності, зокрема, можливості поетапної перевірки та аналізу цього процесу;
- відповідність вимогам та принципам облікової політики та загальним нормативам і методикам ведення бухгалтерського обліку.
- можливість отримання облікових даних в режимі реального часу.

Побудова облікової системи за модульним принципом здійснюється у ПАТ «Тернопільський молокозавод». Зокрема, на підприємстві, заохочені усі можливості впровадження інформаційних технологій, що успішно реалізують комплекси оперативного обліку та аналізу фінансової звітності. У такому середовищі формуються засади кластерного моделювання усіх обліково-господарських перетворень, що наданий час отримали вираження у розрахунку потреби й обліку руху матеріальних цінностей; формування договорів і замовлень; моделювання виробництва; розрахунку собівартості і ціноутворення; оперативного управління тощо.

Однією із основних особливостей універсальності сучасної моделі бухгалтерського обліку є побудова її із використанням автоматизованих систем обліку. Такі тенденції зумовлюють не тільки формування автоматизованого робочого місця бухгалтера, але й забезпечують більш глибокі інтеграційні процеси комп'ютерних технологій в бухгалтерський облік чи його організацію. Практична сторона таких процесів призводить до формування цілісної інформаційно-облікової служби підприємства, що, певною мірою, формує новий образ бухгалтера-практика.

Відповідно до наведених умов побудови універсальної облікової моделі підприємства, її структура концептуально залежатиме від окремих елементів – модулів або ж кластерів. Сутність таких складових зводиться до поєднання

найбільш однорідних та типових за змістом господарських операцій або ж облікових процедур.

Загальна сукупність кластерів чи модулів є взаємопов'язаною, що, в першу чергу, обумовлено існуванням причинно-наслідкових зв'язків між фактами господарських змін у діяльності підприємства, відображенням їх в обліку, формуванням облікової звітності та забезпечення юридичної відповідності змісту таких взаємозалежностей.

Типову кластерно-модульну структуру універсальної облікової моделі зображено на (рис. 3.1).

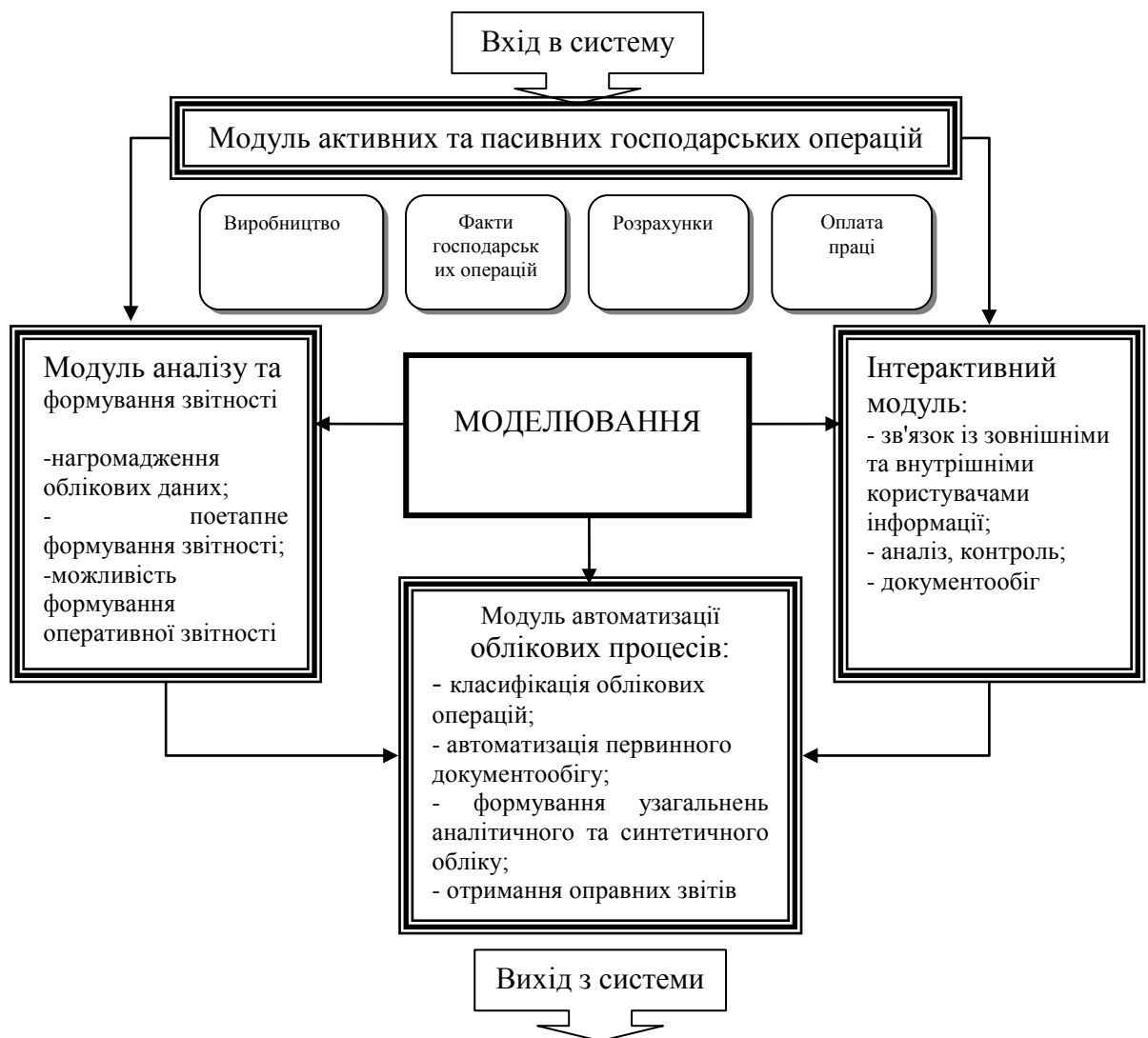


Рис. 3.1. Кластерно-модульна будова універсальної моделі обліку на підприємстві

Відповідно до вище наведеного, однією із ознак універсальності облікової моделі є її прозорість та простота конструкції. В нашому випадку, практичною

цінністю такої моделі є використання комбінованих зв'язків та способів обліку, зокрема, автоматизованого та класичного, що дає можливість використати та поєднати в одне ціле найбільш ефективні облікові операції та дії кожної із форм обліку.

Моделювання структури конфігурації системи обліку належить до компетенції підприємства, що обумовлює існування досить різних підходів у їх побудові. Кожен суб'єкт господарювання, виходячи із власних потреб, вимог зовнішнього середовища та поставлених завдань, формує, виключно, індивідуальну облікову модель, що і є універсальною в переважній більшості для окремо взятого підприємства. З цього приводу теоретичне обґрунтування та дослідження чи практичні рекомендації щодо побудови загальної універсальної облікової моделі, можуть носити переважно рекомендаційний та загально уніфікований характер. Слід підкреслити, що ефективність функціонування обліку за принципами універсальної облікової моделі набагато вища та доступніша в практичному використанні порівняно із системами, котрі сформувались самостійно.

Враховуючи вище наведені аргументи щодо необхідності формування універсальної облікової моделі нами побудовано модель, виходячи із потреб та вимог окремої спорідненої сукупності господарських операцій. Це дозволить забезпечити модульний підхід у розбудові облікової системи, що, в свою чергу, забезпечить доступність реалізації облікових процесів, характеризуватиметься прозорістю у формуванні інформаційних потоків та забезпечить об'єктивне поєднання в єдине ціле різних компонентів обліково-процедурного та юридичного змісту.

Об'єктом моделювання в даному випадку є процес реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, що деталізується в предметі моделювання, зокрема, в ланцюгу відповідних господарських операцій, облікових процедур та юридичних норм.

Загальна форма універсальної облікової моделі при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств має компонентний характер (рис. 3.2)

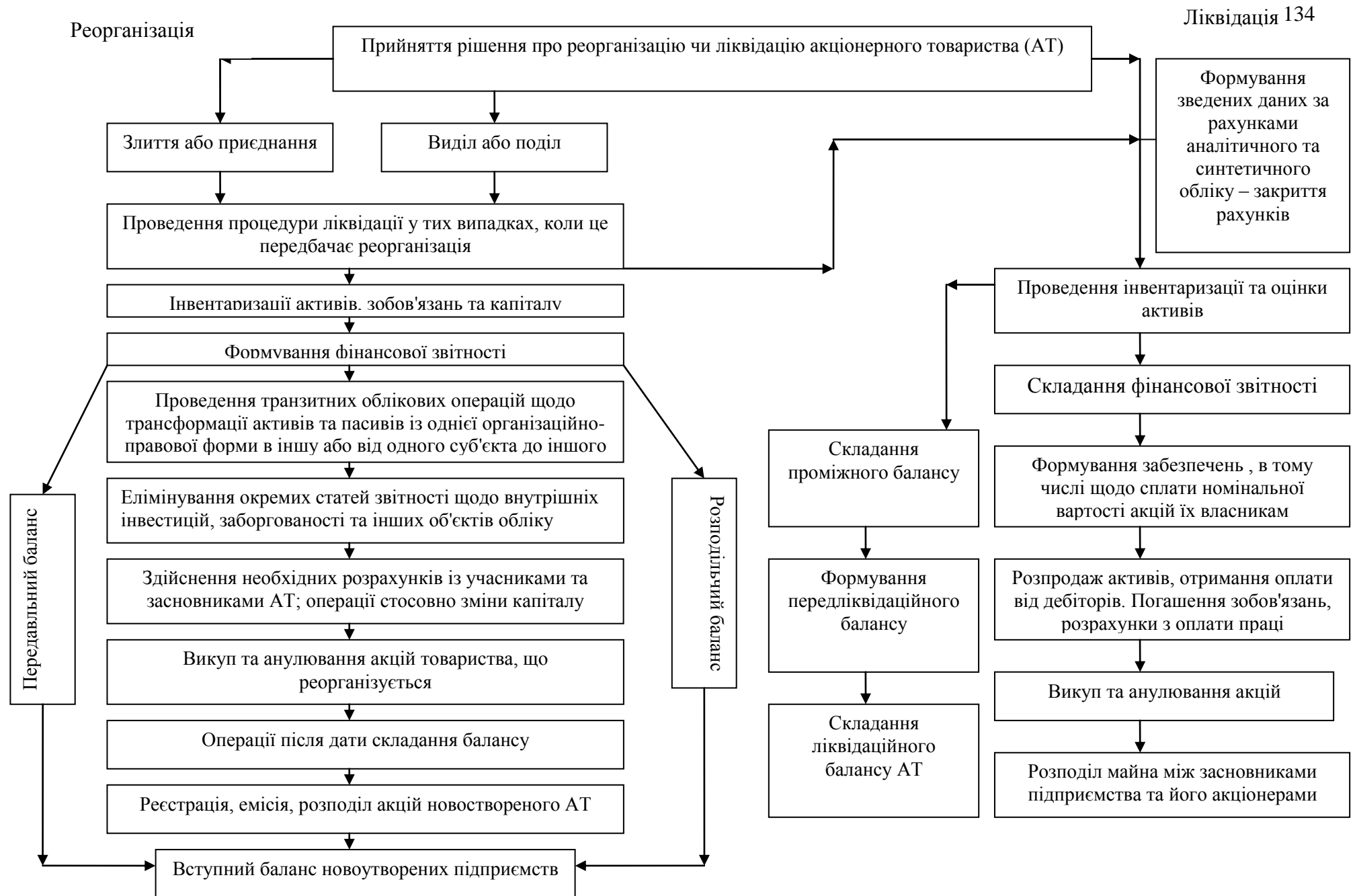


Рис. 3.2. Загальна схема універсальної облікової моделі при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

Компонентний підхід у формуванні процесу реорганізації та ліквідації дає можливість поетапно локалізувати сукупність однорідних його складових.

Практична цінність схеми універсальної облікової моделі полягає в обранні організаційних орієнтирів з метою повного та послідовного узагальнення таких заходів. В цьому разі виокремлення у схемі елементів, зокрема формування фінансової звітності, проведення викупу акцій товариства, що реорганізовується та інших, може бути організаційно та методично деталізованим за умови врахування специфічних характеристик суб'єктів та об'єктів реорганізаційних відносин.

Принципово необхідним при функціонуванні поданої вище моделі є існування зв'язків між структурними елементами. Зважаючи на те, що така система працює як єдиний збалансований об'єкт, недотримання чи невиконання одного із етапів впливає на загальний результат через дисбаланс усієї моделі.

З іншого боку, таке співвідношення та взаємозалежність є недоліком моделі, що впливає із необхідності врахування значної кількості чинників впливу на процедуру бухгалтерського обліку.

Впровадження даної моделі дозволяє використати формалізований підхід до моделювання та обліку. Це забезпечує особливу відповідальність за об'єктивність вихідних даних, оскільки їх порівняно легко контролювати, зважаючи на особливий модульний характер самої моделі.

Деталізуючи кожен елемент універсальної моделі, можна окремо охарактеризувати певні облікові етапи цілісного процесу ліквідації та реорганізації акціонерних товариств. Такий підхід дає можливість спрямувати дослідження у русло від загальних описів та суджень до більш елементного вивчення даної проблеми, що, в свою чергу, спрямовує теоретичне висвітлення в практичну площину. Взаємозалежність між структурними елементами універсальної облікової моделі та зовнішніми безпосередніми нормативними факторами бухгалтерського обліку представлено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Нормативний вплив на елементи універсальної моделі реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

Одночасно, важливою є трансформація взаємозв'язків між кластерно-модульною моделлю обліку, її структурними елементами та загальною формою універсальної облікової моделі при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств. Важливо, що в системі такого роду залежностей, загальна форма універсальної облікової моделі при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств займає місце господарських послідовностей, що виходячи із принципів однорідності, можуть відповідно впливати на певну конструктивну особливість побудови кластерно-модульної моделі обліку через формування конфігурації її структурних елементів (кластерів облікової моделі) в межах облікового процесу реорганізації чи ліквідації акціонерних товариств. В нашому випадку найбільш важливими є зворотні взаємозв'язки, власне, коли кластери та модулі формують сукупність операцій господарського та облікового характеру для реалізації реорганізаційних процесів.

Така валентність взаємозалежностей дасть можливість не тільки широкоформатного впливу на сукупність облікових операцій, але й забезпечить керованість в акцентуванні проблемних етапів їх проходження та, відповідно, пошуку шляхів їх вирішення. Слід зазначити, що при цьому ефективність формування, а головне подальше функціонування облікової моделі, залежатиме від ступеня однорідності господарських та облікових операцій у складі окремо взятого кластеру облікового процесу.

Не вдаючись до деталізації модулів універсальної моделі обліку та кластерно-структурних елементів облікового процесу при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств у розрізі відповідних господарських та облікових операцій, загальну схему взаємозв'язків між ними можна показано на рис. 3.4).

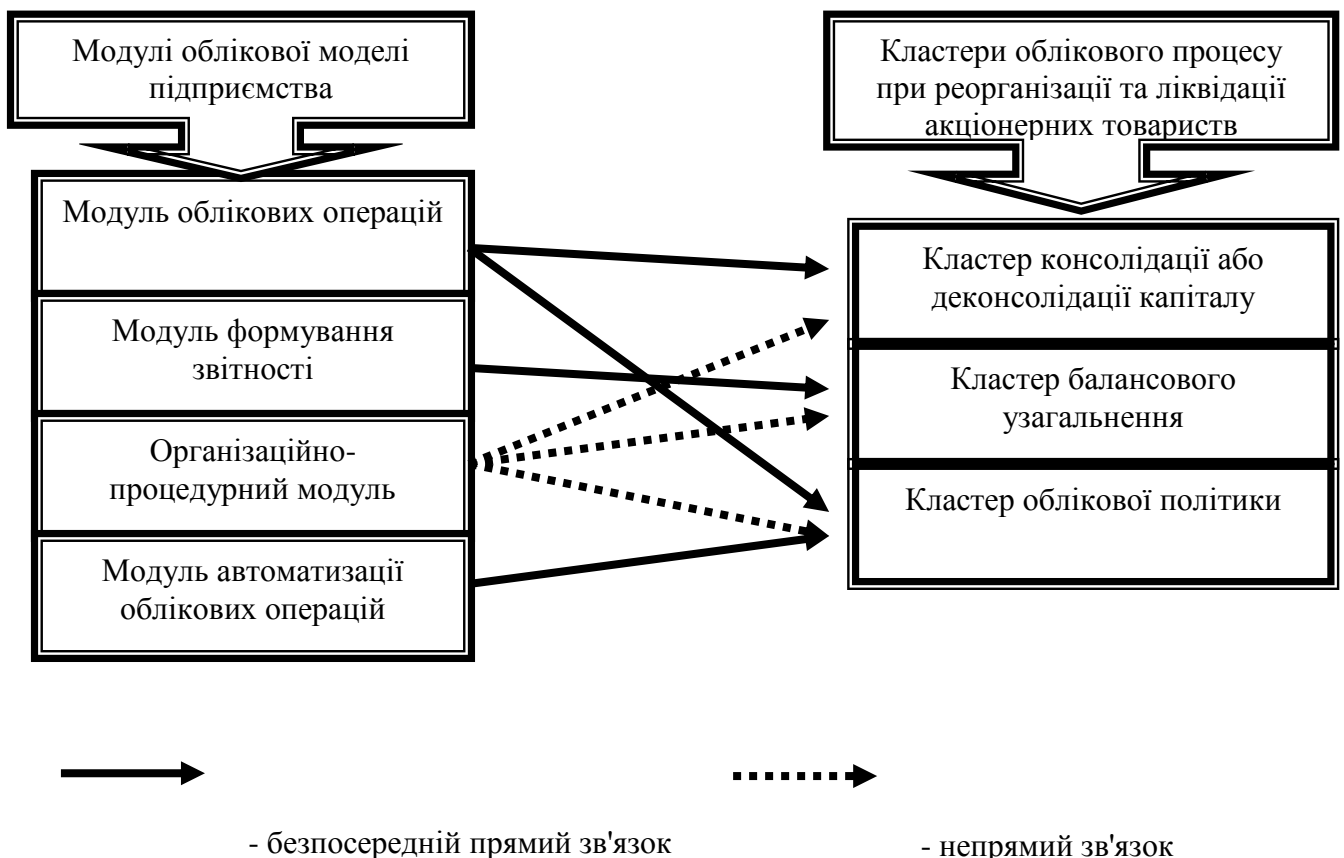


Рис. 3.4. Схема залежностей між модулями та кластерами облікового процесу при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

Аналітичний підхід у розумінні співвідношення між зазначеними елементами схеми визначає певну ієрархію між модулями облікової моделі та

кластерами облікового процесу. Сутність такого співвідношення визначається через взаємозв'язок понять система та процедура бухгалтерського обліку.

Аналізуючи взаємозв'язок системи бухгалтерського обліку із процедурою та співставляючи облікову модель із кластерами визначеного облікового процесу, можна стверджувати, що в основі таких залежностей перебуває емпірична комбінація та послідовність наступних компонентів – спостереження, вимірювання, реєстрація, систематизація та узагальнення. У цьому контексті В.Ф. Палій та Я.В.Соколов облікові процедури називають обліковими циклами [114, с. 61].

З огляду на це, доцільно розділити два поняття «обліковий цикл» - як завершальна реалізація облікової системи в межах звітнього періоду та «облікова процедура» - як окремих етап облікового циклу.

Звідси, можна зробити висновок, що поняття облікова система та модель бухгалтерського обліку, з одного боку, процедура та кластери облікового процесу при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств - з іншого, є досить близькі за своїм теоретико-практичним обґрунтуванням та доповнюють одне одного.

Враховуючи вище зазначене, можна зробити наступне припущення: моделювання в бухгалтерському обліку визначає характерні риси системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, це у свою чергу визначає вплив на облікову політику і як наслідок забезпечує реалізацію облікових процедур (методики). Таким чином метод моделювання сприяє конкретизації методики та функціональності бухгалтерського обліку на окремо взятому підприємстві.

Особливість побудови універсальної моделі обліку на підприємстві поряд із кластерно-структурними елементами процесу обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств характеризуються такими особливостями та дає можливість вирішити відповідні завдання:

- процес реорганізації та ліквідації акціонерних товариств розглядається як певна сукупність елементів обліково-

господарського процесу, що характеризуються етапністю реалізації та відповідним методичним узагальненням;

- використання універсальної моделі дає можливість сформулювати чіткі співвідношення та залежності між складовими, що формує системність у її функціонуванні;
- дана структура набирає форми симбіозу здійснення господарських дій та відповідних їм господарських операцій, хоча не завжди господарські факти формують облікові відомості. При реорганізації та ліквідації спостерігаються взаємозв'язки із протилежним способом вияву: коли стан бухгалтерських даних зумовлює необхідність у забезпеченні тих чи інших господарських кроків;
- елементність у побудові моделі та визначенні кластерів у процесах дає можливість комбінування та варіації у формуванні більш прийнятнішого способу стосовно здійснення реорганізації чи ліквідації;
- принцип однорідності при формуванні кластерів визначає коло чинників та факторів щодо особливостей проходження тих чи інших господарських та облікових дій та операцій. Така деталізація дає акцентувати особливу увагу на проблемних етапах процесів, що входять до складу кластерів. Це в свою чергу, дає можливість вирішити проблему методологічного забезпечення обліку реалізації перебігу реорганізації та ліквідації.

Слід зазначити, що найбільш важливим при формуванні кластерно-структурних елементів процесу реорганізації та ліквідації акціонерних товариств є здатність їх акцентувати та зосереджувати увагу на проблемних ділянках здійснення таких процедур як облікового, так і господарського характеру.

В цьому випадку, дається взнаки деталізація, що покладається в основу побудови відповідних структурних елементів. Гносеологія аналізу загального підходу реорганізації та ліквідації акціонерних товариств за поданим вище підходом дає можливість акцентувати увагу на найбільш проблемних етапах та

елементах його проходження, не відволікаючись при цьому на непрямих залежностях із іншими елементами кластерів.

Враховуючи вище зазначений підхід у можливості формування кластерно-структурних елементів в рамках універсальної облікової моделі та практичний досвід здійснення таких операцій на підприємствах, можна сформувати ряд проблемних сегментів, що стосуються реорганізації та ліквідації акціонерних товариств.

Зокрема, важливим є питання проведення інвентаризації при ліквідації акціонерних товариств. Здійснення такої облікової процедури обов'язкове та відбувається в загальновстановленому порядку, без будь-яких особливостей щодо організаційно-правової форми організації господарської діяльності. Однак, нерозв'язаним залишається питання щодо проведення інвентаризації. Можна припустити, що її слід проводити на дату прийняття рішення про ліквідацію, що обумовлюється необхідністю формування фінансової звітності, оскільки згідно п.1 ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», інвентаризація проводиться для забезпечення даних бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності.

В цьому випадку існує розрив між фактами господарських операцій та обліковими способами їх відображення. Пояснити це можна тим, що проведення інвентаризації в більшості випадків займає тривалий час, що не є співставним із датою прийняття рішення про ліквідацію. Це саме стосується й формування фінансової звітності, адже існування часових розривів в обліку суттєвим способом відображається на кінцевих результатах та показниках загальної облікової системи.

Дискусійним є питання відображення в обліку вартості викуплених акцій товариства в акціонерів, котрі за певних обставин не беруть участі у новоствореній структурі.

Межі такої полеміки стосуються кластеру облікових операцій консолідації чи диконсолідації капіталу при реорганізації акціонерних товариств.

З цього приводу Законом України «Про господарські товариства» зазначено, що викуп акцій відбувається за договірною ціною, але не нижче їх номінальної вартості. Зміст облікових узагальнень у разі таких господарських перетворень полягає в необхідності внесення структурних видозмін у власному капіталі підприємства та може характеризуватися двома варіантами свого розвитку, зокрема: у першому випадку - в результаті перевищення договірної вартості акції над номінальною, буде відбуватись зменшення нерозподіленого прибутку та грошових коштів, у другому – навпаки, зросте емісійний дохід та власний капітал, зокрема.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій визначено необхідність відображення викуплених акцій в акціонерів за фактичною собівартістю із використанням рахунку 45 «Вилучений капітал», зокрема у кореспонденції із рахунком 421 «Емісійний фонд». Така ситуація виникає тоді, коли викуп акцій здійснюється за ціною, що перевищує їх номінальну вартість. Проблематичним в цьому випадку є те, що більшість акціонерних товариств не формують такого фонду та не використовують відповідний рахунок, оскільки не здійснюють активних операцій щодо розміщення акцій на вторинному ринку.

До прикладу, ідентична ситуація спостерігалась в результаті реорганізації ЗАТ "Буцацький сирзавод" в товариство з обмеженою відповідальністю. Договірна ціна викупу акцій у деяких акціонерів значно перевищувала їх номінальну вартість, а відсутність емісійного фонду не дало можливості реалізувати облікове узагальнення в межах рекомендацій.

В результаті цього, вартість викуплених акцій було відображено за дебетом рахунку 45 "Вилучений капітал" за номінальною вартістю (не враховано вимоги ЗУ "Про господарські товариства"). Різницю між договірною та номінальною вартістю віднесено у дебет рахунку 952 "Інші фінансові витрати" із наступним списанням цих витрат за рахунок прибутку підприємства. Таким

чином було досягнуто відповідності вартісного відображення викупу акцій та не порушено принцип подвійного запису.

Кожен етап чи елемент моделі реорганізації та ліквідації акціонерного товариства носить синтетичний характер по відношенню до бухгалтерського обліку чи юридичного забезпечення. Сукупність особливостей реалізації кожного із цих елементів є досить значною, що обумовлює можливість виділення їх в окремі підсистеми бухгалтерського обліку в рамках загальних облікових реорганізаційних та ліквідаційних процесів.

Звідси постає необхідність розглядати облік реорганізації та ліквідації акціонерних товариств під призмою моделювання та у розрізі відповідних кластерів, що формуються на підставі однорідних зв'язків та процесів. Такий підхід уможливорює деталізацію кластерів відповідно до характеристик перебігу господарських операцій.

Більшість модельованих ситуацій, пов'язаних із обліком операцій при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, структурно інтегровані із елементами усіх виділених облікових кластерів і тільки превалювання доміантних ознак дає можливість згрупувати такі однорідні процеси в кластери.

До прикладу до них можна віднести, зокрема, сукупність облікових операцій з приводу формування забезпечень при ліквідації щодо розрахунків за виплатами працівникам вихідної допомоги, виплати юридичним особам штрафних санкцій за порушення умов договорів чи резервування активів для розрахунку із учасниками та засновниками акціонерного товариства.

Межі обліку подібних операцій визначаються П(С)БО – 11 "Зобов'язання" та 27 "Діяльність, що припиняється" [121], а загальна структура облікового узагальнення охоплює питання оцінки, амортизації, вибуття, продажу активів та визначення фінансового результату чи відповідних операційних витрат стосовно змісту таких господарських операцій.

Наведене вище ще раз обґрунтовує своєрідність та необхідність моделі бухгалтерського обліку щодо процесів пов'язаних із реорганізацією та ліквідацію акціонерних товариств. У цьому випадку тільки використання методу

моделювання дозволило вирішити проблему теоретичного групування та практичної послідовності у здійсненні тих чи інших етапів системи обліку щодо таких процесів.

Межі застосування універсальної моделі обліку при цьому формуватимуть загальні принципи та орієнтири щодо реалізації господарських та облікових можливостей господарюючого суб'єкта, а кластерний підхід у групуванні облікових операцій - дасть можливість швидкого реагування та практичного розмежування дій бухгалтерів при вирішенні ними завдань щодо підвищення ефективності функціонування системи обліку на підприємстві.

3.2. Балансове узагальнення при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств на основі кластерного моделювання

Об'єктивною необхідністю реалізації процесів реорганізації та ліквідації в акціонерних товариствах є формування звітності, що обумовлює розкриття інформації стосовно активів, капіталу та зобов'язань господарюючих суб'єктів. Модифікаційні особливості та підходи щодо будови та змісту такої звітності, в першу чергу, визначаються специфікою господарських процесів та можуть бути видозмінені у наступних формах: заключні та вступні баланси (для акціонерних товариств, котрі ліквідовуються та утворюються відповідно), передавальні, об'єднувальні, розподільчі баланси (залежно від видів реорганізаційних перетворень) та інші більш конкретизовані щодо форм та окремих господарських ситуацій види проміжної та заключної звітності – акти чи бухгалтерські довідки.

Перманентною ознакою відображення кількісного стану та оцінки складових бухгалтерських та фінансових узагальнень на певну дату при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств є принципова здатність специфічних та загальноприйнятих форм звітності гармонізуватися між собою. Відповідний принцип співвідношення розкриття інформації обумовлюється

неперервністю у заходах щодо узагальнення та використання користувачами відомостей облікового та фінансового характеру.

Засади та структура побудови звітності різних форм ідентичні та гносеологічно близькі. До особливих відмінностей можна віднести виключно характеристики часового узагальнення, предметного спрямування та способу оформлення, знову ж таки, виходячи із специфічних особливостей господарських та бухгалтерських процесів.

В такому випадку, процес гармонізації формує суттєвий вплив на впровадження чи створення методології та організації звітності бухгалтерського обліку на національному рівні. Такої думки дотримуються Л.Л. Горецька, Л.Г. Ловінська. [24], [82].

Аналізуючи теоретичні обґрунтування щодо балансового узагальнення та, зокрема, складання балансу на підприємстві з точки зору теоретичних розробок науковців, можна стверджувати, що цьому питанню відводиться роль методологічного формалізованого утвердження принципу подвійного запису та безперервного узагальнення стану основних бухгалтерських категорій у співвідношенні кількісно-якісних характеристик.

Проблематика вітчизняних наукових видань з бухгалтерського обліку акцентує увагу на особливому статусі балансу, зокрема при реорганізаційних процесах об'єднання чи поділу господарюючих суб'єктів, а також необхідності диференційного підходу у побудові та наданні фінансової звітності, виходячи із особливостей підприємств. Однак, обсяг наукового матеріалу щодо теоретичного обґрунтування суті, змісту, структури чи методології формування звітності, котра безпосередньо використовується при реорганізації чи ліквідації акціонерних товариств незначний. З цього приводу, актуальним є обґрунтування принципів гармонізації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів та правил його реалізації з метою отримання позитивного практичного досвіду та наближення умов функціонування бухгалтерського обліку в Україні до міжнародних положень.

Акцент зарубіжних наукових досліджень у системі облікових відносин при формуванні звітності в результаті реорганізаційних перетворень, спрямований, переважно, на методологічні властивості формування консолідованої звітності у формі балансу та інших форм балансових узагальнень, що стосуються реорганізації через об'єднання підприємств. Зокрема, на це особливу увагу звертають Е.С.Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда [165, с. 493], Велш та Деніел Шорт [13, с. 689].

Формування фінансової звітності на підприємствах акціонерного типу в результаті їх реорганізації та (або) ліквідації цілком відповідає загальній схемі побудови фінансової звітності. Однак, зважаючи на певний ступінь неординарності вказаних процесів відбуваються певні корегування щодо строків формування та структури таких узагальнюючих документів. Більше того, поняття фінансова звітність при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств значно ширше та структурується у вже визначеній сукупності наступними специфічними документами звітно-узагальнюючого характеру: передавальний акт, розподільчий, об'єднувальний чи ліквідаційний баланс.

Чітких методичних рекомендацій щодо формування чи розкриття облікової інформації у зазначених вище специфічних звітностях немає – саме це б і визначало особливий їх статус. З цього приводу відчувається теоретичний та практичний вакуум, що передбачає необхідність спрямування уваги науковців та бухгалтерів-практиків.

В системі формування та застосування звітних документів при реорганізаційних перетвореннях акціонерних товариств важливим є необхідність науково обґрунтованого підходу у їх будові, принципах розкриття звітної інформації та меж використання. Очевидною є потреба у реформуванні системи таких документів з методологічного та організаційного боку. Особливості реформування звітності можна проілюструвати на Рис. 3.5.

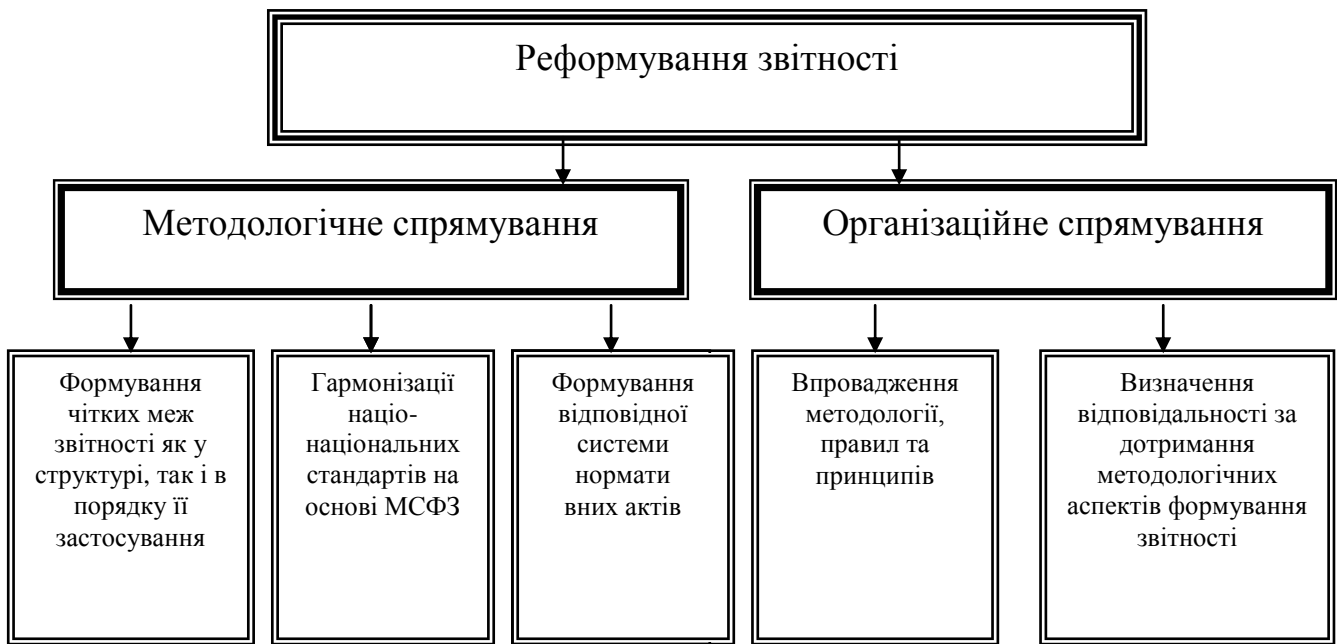


Рис. 3.5. Особливості реформування звітності

Зміст комплексу заходів широкого реформування фінансової звітності, зокрема і в частині господарських процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств, полягає у системному та всеохоплюючому процесі гармонізації обліку. В цьому разі під гармонізацією обліку чи звітності слід розуміти не тільки здатність національної облікової системи наблизитись до міжнародних стандартів, але й забезпечення внутрішньої цілісності таких складових як нормативно-законодавчої, облікової практики, теоретичного обґрунтування та стратегії розвитку.

Передумовою формування того чи іншого виду звітності в результаті реорганізації та ліквідації господарюючого суб'єкта є сутність господарських операцій, які в комплексі формують ту чи іншу форму реорганізаційних перетворень. Незважаючи на те, що основні принципи та схема побудови звітності є визначеними та обумовленими, саме форма реалізації реорганізаційних процесів визначатиме, який із специфічних видів звітно-узагальнюючих документів потрібно формувати. До прикладу, в результаті об'єднання підприємств (в тому числі й акціонерних товариств) формується передавальний баланс (акт), об'єднувальний баланс, при виділі – розподільчий баланс.

Схематично взаємозв'язок між видами реорганізаційних процесів та документами звітного характеру показано на рис. 3.6.

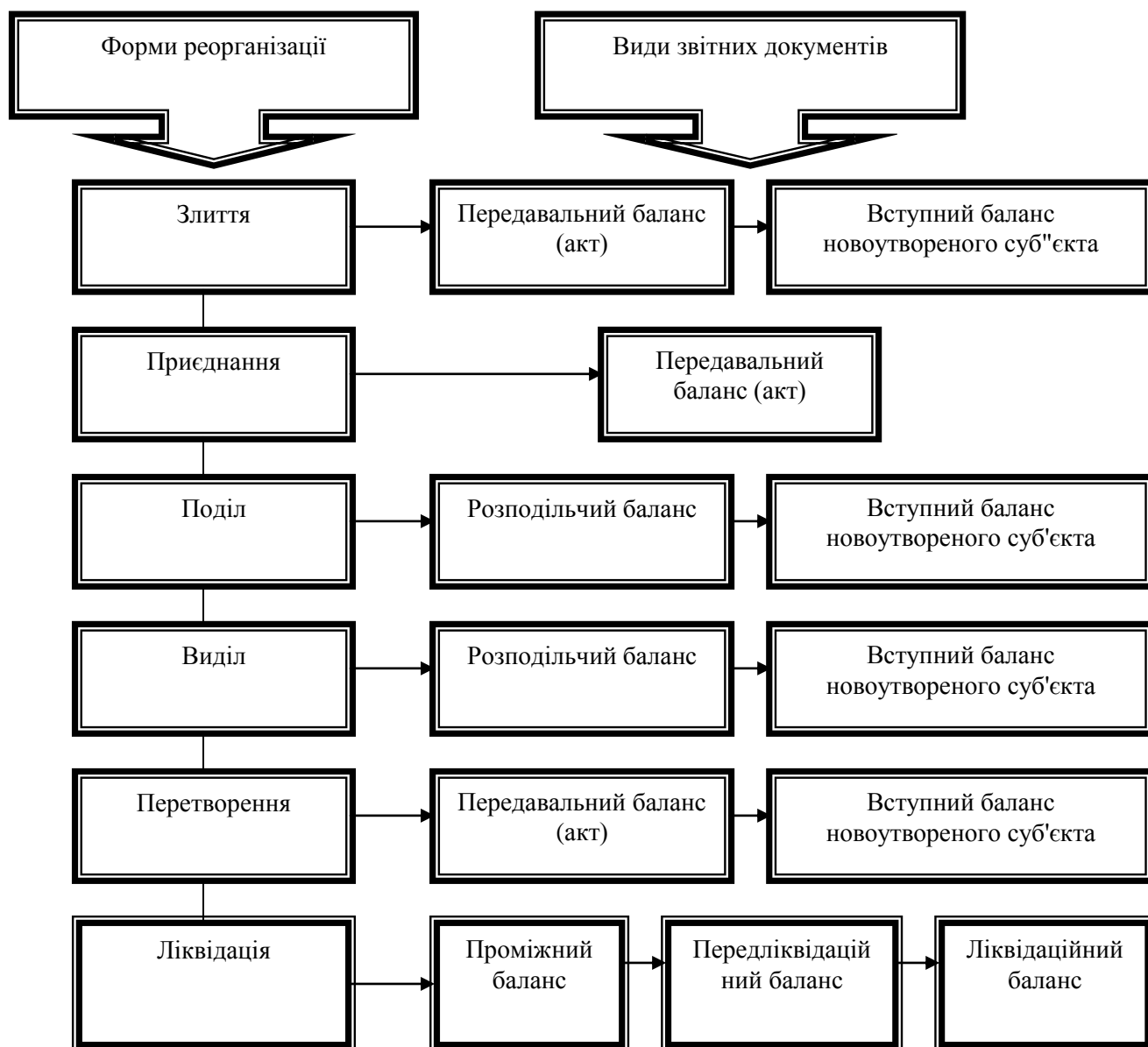


Рис. 3.6. Схема взаємозв'язку звітності, форм реорганізації та ліквідації

Принциповою ознакою звітності при реалізації реорганізаційних та ліквідаційних процесів є їх балансова відповідність до умов та методів формування і розкриття інформації. З практичної точки зору, така форма узагальнення є балансами із специфічними особливостями, що, в першу чергу, визначаються потребами та проявами господарських операцій, що супроводжують реорганізацію чи ліквідацію, в даному випадку акціонерних товариств.

Теоретичне обґрунтування звітності при реорганізаційних процесах чи ліквідації акціонерного товариства базується на припущеннях про те, що такого змісту узагальнення може застосовуватись не тільки на завершальних етапах облікових циклів, але й постійно його супроводжувати. Практичним доказом цьому є те, що бухгалтерський баланс можна скласти одразу після будь-якої господарської операції, а особлива потреба в такій звітності виникає при реорганізаційних перетвореннях.

За таких обставин, спосіб формування та розкриття бухгалтерської інформації шляхом складання балансу вважається невід'ємною складовою господарської діяльності підприємства, зокрема в частині реорганізації чи ліквідації. При цьому, складання розподільчого, передавального чи об'єднувального балансів теоретично трансформується із форми фінансової звітності в один із важливіших елементів методу бухгалтерського обліку. Серед прихильників такої думки М. Блатов, Є. Сіверс, В. Стоцький, Я. Соколов [179, с. 277].

У результаті реорганізаційних заходів, проявляються різні характерні особливості трьох основних видів балансово-узагальнюючих документів: об'єднувального та розподільчого балансу чи передавального балансу (акту), кожен з яких характеризується низкою своєрідних властивостей, що і обумовлює об'єктивну необхідність теоретичного обґрунтування таких категорій, як окремих складових реорганізаційних та ліквідаційних процесів.

На вирішення цього завдання спрямоване нормативне регулювання у формуванні фінансово звітності, котра відображена у новому Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку НП(С)БО-1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Даний документ об'єднав у своїй структурі нормативи кількох вже не чинних П(С)БО та принципово відрізняється від них як за складом так і за якісними узагальненнями.

Слід зазначити, що у НП(С)БО-1 наведено чітке визначення суті та змісту поняття балансу, зосереджено практичну увагу на формах та складі статей фінансової звітності, обґрунтовано принципи їх побудови. Втім відсутня

інформація про можливість складання об'єднувального, розподільчого чи передавального балансів.

Не йдеться також про формування відповідних видів балансів і в "Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності", затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013р. № 433, котрі синхронно із НП(С)БО-1 забезпечують методологічну основу формування звітності на підприємствах.

Загалом, нормативно-методологічне навантаження згаданих документів формує визначені передумови у побудові та реалізації звітності, забезпечуючи таким чином прозорість та адекватність її структури та інформативності. Використання зазначених принципів повною мірою відповідає можливому процесу формувати проміжну чи іншу додатково необхідну звітність, зокрема, й об'єднувальний, розподільчий та передавальний баланси. В цьому випадку, постає об'єктивна необхідність обґрунтувати практичне використання таких видів балансів, виділивши їх як окремі складові загальних форм звітності. Закріплення методологічних та організаційних засад побудови таких узагальнюючих документів є визначеною потребою сучасного розвитку бухгалтерського обліку та вимагає достатньої уваги з боку практиків та теоретиків.

Зокрема, узагальнюючою та результативною частиною облікових процесів при реорганізації акціонерних товариств шляхом поділу та виділу є розподільчий баланс. Зведений обліково-аналітичний документ (баланс) в цьому випадку виступає відправною точкою у забезпеченні реорганізаційних процесів, та здійсненні трансформаційних перетворень пов'язаних із поділом майна, зобов'язань, капіталу підприємства, та як результат - формування нових організаційно-правових форм.

Очевидно, що розподільчий баланс виступає невід'ємним елементом поділу підприємства. Однак, єдиного підходу у розумінні суті та методики формування такого документа як у вітчизняному, так і в зарубіжному законодавстві немає. Більше того, існують суттєві розбіжності у формулюванні

самої категорії розподільчого балансу. Зокрема, Господарським Кодексом України такий зведений документ визначено як «роздільний актом», що обумовлює неоднозначне сприйняття стосовно змістового навантаження [25].

В Німеччині розподільчий баланс окремо не складається, а розподілення активів та пасивів, що передаються правонаступникам, закріплюється в договорі про поділ-виділ.

Поза увагою залишається принципи формування розподільчого балансу з точки зору теорії балансознавства. Мотиваційна основа побудови такого роду документу передбачає неоднозначність в системі вимірів відображення дійсності. Зокрема, сутність розподільчого балансу зводиться до можливості відображення активу та пасиву підприємства статично, але із врахуванням динаміки їх зміни, що обумовлює формування динамічної балансової моделі. З цього приводу Я.В. Соколов визначає створення балансових моделей «втечею від дійсності у світ зручних і виправданих ілюзій, оскільки такий підхід лише створює видимість стабільності господарського життя і є наслідком тріумфу науки над здоровим глуздом» [177. с. 321].

В.Д. Новодворський розуміє під розподільчим балансом більш широке та змістовне поняття, ніж звичайний бухгалтерський баланс. Він виділяє такі блоки інформації, що формують структуру та зміст даного зведеного документу:

- загальна інформація про реорганізацію (вид реорганізації, правонаступництво тощо);
- склад активів, зобов'язань, власного капіталу юридичної особи, що реорганізується та їх поділ між новоутвореними структурами;
- пояснення до розподільчого балансу стосовно окремих статей активів, зобов'язань, капіталу [106. с. 32].

Оскільки чинні нормативно-правові акти не регламентують порядок та методику формування розподільчого балансу, основним джерелом такої інформації є економічна література. Г.В. Савицька пропонує наступну структурно-логічну послідовність формування розподільчого балансу:

- 1) формування чинного переліку часток учасників у статутному капіталі підприємства, що реорганізується;
- 2) визначення кількісно-якісного складу чистих активів підприємства та відповідних заявлених прав власників на них;
- 3) здійснення облікової процедури формування статей балансу та їх узагальнення у зведеному вигляді;
- 4) визначення питомої ваги у загальних чистих активах юридичної особи кожного із учасників;
- 5) аналіз невідповідності розподілу чистих активів згідно розподільчого балансу та установчих документів, проведення регулюючих процесів розподілу власності на цій основі [136].

Зазначений алгоритм формування розподільчого балансу особливу увагу звертає на склад учасників, акціонерів, котрі будуть сформовані у структурі нововиділеного суб'єкта та поділ між ними статутного, додаткового та інших видів власного капіталу.

Як зазначалося вище, у вітчизняному обліковому законодавстві питанням обліку при реорганізації акціонерних товариств через поділ та виділ достатньої уваги не приділяється. Дотично щодо регламентації проблематики такого характеру можна віднести, хіба що, П(С)БО 27 «Діяльність, що припиняється». Пояснюється це тим, що виділ одного підприємства зі складу іншого та поділ підприємства на кілька нових не відповідає ознакам припиненої діяльності, наведеним у п. 4 П(С)БО 27.

Положення зазначеного стандарту можна використовувати у випадку можливості ідентифікації видів діяльності та активів і зобов'язань, пов'язаних із ними, що передбачаються для відокремлення чи ліквідації. Принципово важко сформувати цілісний підхід у такому розподілі, оскільки неможливо об'єктивно виділити, зокрема частку статутного капіталу, що відповідає діяльності, котра припиняється чи відокремлюється, а отже, формування облікової звітності за таким принципом піддається сумнівам із юридичної та облікової позицій.

Позиційно протилежним по відношенню до розподільчого балансу є об'єднувальний або передавальний баланс, складання котрого безпосередньо пов'язане із реорганізаційними перетвореннями у формі приєднання, злиття та перетворення. Сутність та зміст поняття об'єднувального (передавального) балансу формується синтетичним поєднанням таких складових як передавальний акт чи акт передачі майна, зобов'язань та капіталу. Звідси, за своєю структурою та способом розкриття облікової інформації об'єднувальний (передавальний) баланс включає основні принципи побудови класичного акту прийому-передачі матеріальних чи інших цінностей, із визначеними структурним та логічними особливостями формування балансу.

Усталеної схеми та методології щодо формування передавального балансу немає, більше того, цьому питанню не надається належної уваги з боку вітчизняних наукових видань з бухгалтерського обліку.

До основних принципів вимог складання передавальних балансів можна віднести необхідність поелементного відображення майна та зобов'язань, що передається, визначення, за наявності таких статей, що підлягають взаємному елімінуванню, формування додаткових актів прийому передачі, зокрема, у розрізі однорідних груп активів чи зобов'язань.

Суттєвих відмінностей між передавальними балансами підприємств, котрі здійснюють реорганізаційні перетворення через злиття чи приєднання немає.

Сукупні дані передавальних балансів складають обліково-інформаційну основу формування вступного балансу підприємства, що утворюється.

Істотною умовою, що безпосередньо впливає на суть та перебіг господарських та облікових процедур стосовно формування звітності є метод, за яким відбувається об'єднання (злиття та приєднання) акціонерних товариств. В цьому разі під методом слід розуміти комплексний контекст перебігу господарських операцій з приводу об'єднання, що проявляється, переважно, в мотивах та організаційних заходах забезпечення здійснення таких форм реорганізації. Можна виділити два методи, за якими відбувається злиття та приєднання – метод безумовного злиття чи приєднання та метод придбання.

У таблиці 3.1 подано типовий приклад на підставі умовних даних стосовно формування вступного балансу акціонерного товариства «Молоко», котре утворюється в результаті безумовного приєднання до нього іншого суб'єкта - «Молочна країна». В даному прикладі передбачено наступне:

- відомості вступного балансу формуються на підставі даних звітності та обліку основного підприємства («Молоко») та із врахуванням тотожних звітних показників суб'єкта, що приєднується («Молочна країна»);

- між підприємствами існує сума заборгованості (дебіторська заборгованість АТ «Молоко» складає 875 тис. грн.), котра на момент складання вступного балансу відповідним чином коригується.

Таблиця 3.1

Формування вступного балансу підприємства при реорганізації шляхом об'єднання за методом приєднання (тис. грн.)

Статті балансу	Код рядка	АТ «Молоко»	АТ «Молочна країна»	Коригування	Статті вступного балансу
1	2	3	4	5	6
Актив					
I Необоротні активи					
Основні засоби	1010				
- первісна вартість	1011	57400	3675		61075
- знос	1012	14525	525		15050
II Оборотні активи					
Запаси	1100-1110	16800	1505		18305
Дебіторська заборгованість (зокрема між підприємствами)	1130-1155	5600	385	-875	5110
Гроші та їх еквіваленти	1165	4725	105		4830
Всього активів	1300	70000	5145	-875	74270

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6
Пасив					
I Власний капітал					
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	43750	3447,5		47197,5
Капітал у дооцінках Додатковий капітал	1405- 1410	7350	245		7595
Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)	1420	7525	-122,5		7402,5
III Поточні зобов'язання (зокрема й між підприємствами)	1600- 1690	11375	1575	-875	12075
Всього пасивів	1900	70000	5145	-875	74270

Методично складнішими є облікові процедури щодо формування звітності в результаті об'єднання акціонерних товариств, що відбувається за принципом придбання. В цьому разі необхідно врахувати той факт, що придбання суб'єкта та його активів проводиться згідно з їх ринковою вартістю. Крім цього, може виникати гудвіл, як різниця у вартості, котру сплачує покупець за ефективний результат використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій. А бо ж навпаки, гудвіл може бути негативним, характеризуючи при цьому від'ємну різницю між закупівельною ціною і оціночною вартістю майна, придбаного підприємством.

Більше того, підприємство-покупець, з точки зору бухгалтерського обліку у порядку придбання, зокрема акціонерного товариства, здійснює процес реорганізації у формі довгострокової фінансової інвестиції. Із боку господарських фактів, зміст таких об'єднувальних перетворень полягає у придбанні акцій (часток) товариства, що обумовлює контроль над його діяльністю та активами.

Практичний спосіб реалізації зазначених умов та факторів при формуванні звітності можна простежити, взявши за основу дані раніше наведеного прикладу. В такому випадку слід трансформувати табл. 3.1 та врахувати наступне:

- необоротні активи товариства «Молочна країна» було дооцінено із врахуванням ринкової вартості на суму – 700 тис. грн.;
- крім цього, враховано ділову репутацію підприємства у сумі – 350 тис.грн.;
- акціонерне товариство «Молоко» здійснило довгострокову інвестицію в об'єкт, що підлягає приєднанню, зокрема у розмірі – 4620 тис.грн., тим самим зменшено статтю балансу «грошові кошти»;
- загальний підсумок вартісних оцінок суб'єктів в результаті об'єднання зростає при уточненні оцінки активів (необоротні активи були дооцінені на суму – 700 тис.грн.) та у зв'язку із виникненням гудвілу (різниця між ціною та вартістю об'єкта придбання – 350 тис. грн.).

Таблиця 3.2

Формування вступного балансу підприємства при реорганізації шляхом об'єднання за методом придбання (тис. грн.)

Статті балансу	Код рядка	АТ «Молоко»	АТ «Молочна країна»	Коригування	Статті вступного балансу
1	2	3	4	5	6
Актив					
I Необоротні активи					
Нематеріальні активи (гудвіл)	1010			+350	350
Основні засоби					
- залишкова вартість		42875	3150	+700	46725
- первісна вартість	1011	57400	3675		61075
- знос	1012	14525	525		15050
Довгострокові фінансові інвестиції	1030				
		4620		-4620	
II Оборотні активи					

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
Запаси	1100- 1110	16800	1505		18305
Дебіторська заборгованість (зокрема між підприємствами)	1130- 1155	5600	385	-875	5110
Гроші та їх еквіваленти	1165	105	105		210
Всього активів	1300	70000	5145	-4445	70700
Пасив					
I Власний капітал					
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	43750	3447,5	-3447,5	43750
Капітал у дооцінках Додатковий капітал	1405- 1410	7350	245	-245	7350
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	1420	7525	-122,5	+122,5	7525
III Поточні зобов'язання (зокрема й між підприємствами)	1600- 1690	11375	1575	-875	12075
Всього пасивів	1900	70000	5145	-4445	70700

Порівнюючи результати формування вступних (об'єднувальних) балансів, очевидно є різниця стосовно значень їх загальних валют. Зокрема, підсумок балансу, сформованого за методом придбання, значно менший по відношенню до балансу, розробленого за методом безумовного приєднання чи злиття. В нашому випадку різниця склала 3570 тис. грн. Причиною цьому стало врахування ряду балансових величин підприємства, що приєднується, шляхом їх виключення та елімінування, які слід ідентифікувати як внутрішні інвестиції, зокрема:

- зареєстрованого (пайового) капіталу у сумі 3447,5 тис. грн.;
- додаткового капіталу у сумі 245 тис. грн.;
- непокритих збитків у розмірі (-122,5) тис. грн.

Методологічною основою існування такої різниці можна вважати природу методу, за яким відбувається реорганізація. Акціонерне товариство, котре шляхом придбання об'єднується із іншим подібним господарюючим суб'єктом, здійснює таким чином довгострокову фінансову інвестицію (відбувається

купівля акцій (часток) у статутному капіталі). Абстрагуючись від інших балансових величин (взаємні розрахунки, заборгованості, гудвіл), можна припустити, що загальна середня величина зазначеної відмінності й коливатиметься в межах розміру довгострокової фінансової інвестиції підприємства покупця.

Таким чином, сукупні балансові величини у формах витрат й інвестицій, пов'язані із реорганізаційними процесами, забезпечують ґрунтовну аналітичну основу щодо прийняття управлінського рішення. В цьому випадку, об'єктивно необхідною є здатність ідентифікувати такого роду інформацію в обліковій звітності реорганізаційного характеру.

Особливим моментом у складанні звітності в результаті реорганізації або ліквідації акціонерних товариств є відображення подій та фактів господарської діяльності, котрі мають місце після формування розподільчого балансу та перед датою складання вступної фінансової звітності новостворених суб'єктів, оскільки в результаті цього виникає чинник, що може вплинути на фінансовий стан діяльності підприємства.

Пов'язано це із тим, що цей період перетворень характеризується певним проміжком часу, а господарська діяльність є безперервною, виникають ситуації щодо необхідності відображення в обліку подій, що мали місце. Методичною основою регулювання обліку в цьому випадку є П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Міжнародна облікова практика керується міжнародним стандартом МСБО 10 "Події після звітного періоду" [95], [121].

Сукупність господарських операцій, що виникають після дати складання розподільчого або передавального балансів, можна поділити на види (рис.3.7).

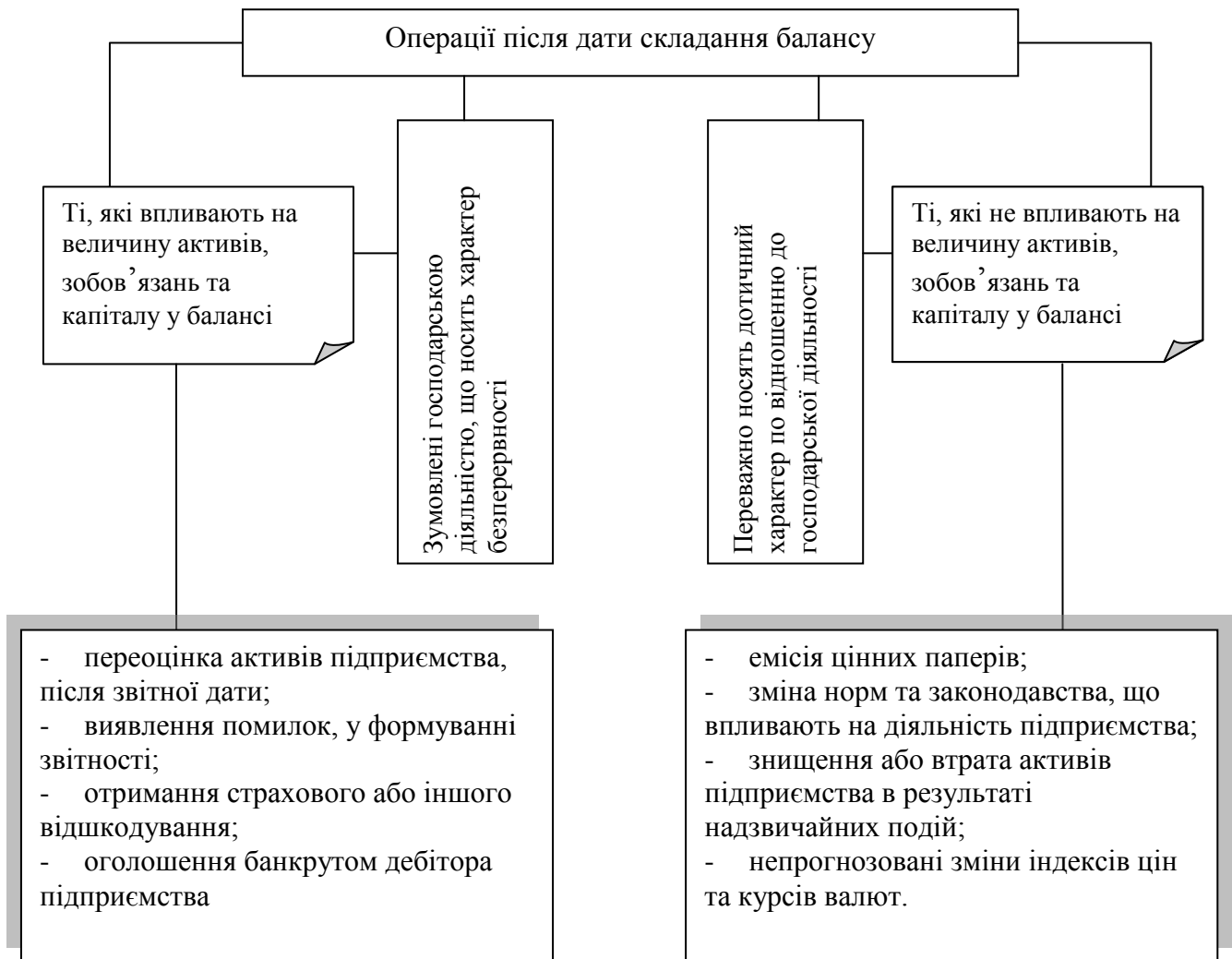


Рис. 3.7 Характеристика операцій після дати складання розподільчого та передавального балансів

В основу поділу операцій після дати складання розподільчого чи передавального балансу слід покласти принцип операційної діяльності, стосовно якого можливо класифікувати важливість таких господарських змін та відповідним чином їх обліковувати. З цього приводу можна виділити два види господарських операцій: ті, котрі безпосередньо пов'язані зі здійсненням поточної операційної діяльності підприємства та ті, котрі носять реорганізаційний характер.

До першого виду операцій можна віднести діяльність, пов'язану із виробництвом та реалізацією продукції, виконанням робіт чи наданням послуг. Другий вид виключно пов'язаний із консультаційними, юридичними чи

аудиторськими витратами спрямованими на здійснення та забезпечення реорганізаційного процесу.

Н.Н. Клінов та В.Д. Новодворський рекомендують вести облік операцій, що виникли в реорганізаційний період після дати складання балансу та до моменту реєстрації новоутвореного суб'єкта господарювання на додатковому рахунку «Реорганізація підприємств» [106].

Така позиція витратна з точки зору організації бухгалтерського обліку, оскільки передбачає необхідність ідентифікованого підходу у формуванні цілісного аналітичного відображення витрат чи доходів, а отже залучення загального та повного механізму здійснення облікових операцій.

Зважаючи на короткотерміновий характер перебігу такого змісту господарських операцій та в більшості випадків їх несуттєву аналітичну необхідність відображення слід використовувати метод коригування нерозподіленого прибутку на суми, пов'язані із такими операціями. Перевага цього способу облікового узагальнення полягає у гнучкості відображення різних за характеристиками фактів господарської діяльності, що значно спрощує роботу бухгалтерів-практиків в період, коли існують обмеження стосовно організації обліку.

Методичною основою при цьому слугуватиме П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [121].

Методика обліку в «міжбалансовий реорганізаційний період» зводиться до необхідності врахування та повного внесення даних про господарські операції, котрі відбулися після дати складання розподільчого чи передавального балансу у вступні баланси новоутворених підприємств. При цьому необхідно зафіксувати в окремому регістрі обліковий результат господарських операцій та за його підсумками провести коригувальні записи у вступному балансі суб'єктів, що утворюються при реорганізації.

Крім того, слід зважити на існування фактів господарських операцій, обліковий результат котрих суттєво неспівставний із проміжком часу реалізації самої операції. В цьому разі розподіл даних за статтями фінансової звітності між

правонаступниками в результаті реорганізації акціонерного товариства шляхом поділу має відбуватись за принципом розподілу відповідальності. До прикладу, один із правонаступників бере на себе відповідальність за всю діяльність попередника, здійснювану до дати поділу.

Зокрема, про відповідні господарські ситуації можна зазначити й у додатку (пояснюючій записці) до розподільчого та передавального балансу, що, в свою чергу, буде слугувати основою для відображення таких фактів у Примітках до річного фінансового звіту. Розроблений приклад розподільчого балансу із пояснювальною запискою до нього наведено у Додатку Н, П.

Специфіка реорганізаційних видозмін акціонерних товариств зумовлює необхідність відображення таких господарських операцій у власному капіталі, коригування котрого слід показувати у Звіті про власний капітал, зокрема у рядку 4090 «Інші зміни».

Методично-інформаційна обмеженість послідовності та схеми складання звітності в період реорганізації акціонерних товариств обумовлює необхідність використання ряду допоміжних документів супроводжувального характеру. Можна використовувати не тільки пояснюючі записки в структурі складових передавального та розподільчого балансів, але й деталізувати статті звітності зокрема в актах прийому-передачі. Така методика не тільки полегшує розуміння синтетичних особливостей узагальнюючих величин, що утворилися в результаті поділу, об'єднання чи перетворення, але й дає можливість обґрунтувати та підтвердити їх формування та структуру. Особливої уваги в цьому разі заслуговують статті балансу зі специфічними характеристиками, що стосуються ліквідності та вартості.

Перспектива побудови загальної схеми балансового узагальнення реорганізаційних та ліквідаційних процесів на прикладі акціонерних товариств, передбачає можливий вплив на формування універсальної моделі реалізації сукупності таких облікових та господарсько-організаційних заходів. Врахувавши зазначені раніше особливості перебігу реорганізації та ліквідації та за результатами побудови схеми балансового узагальнення можна припустити, що

універсальна модель зазначених процесів при кластерному підході матиме наступний вигляд (рис. 3.8).

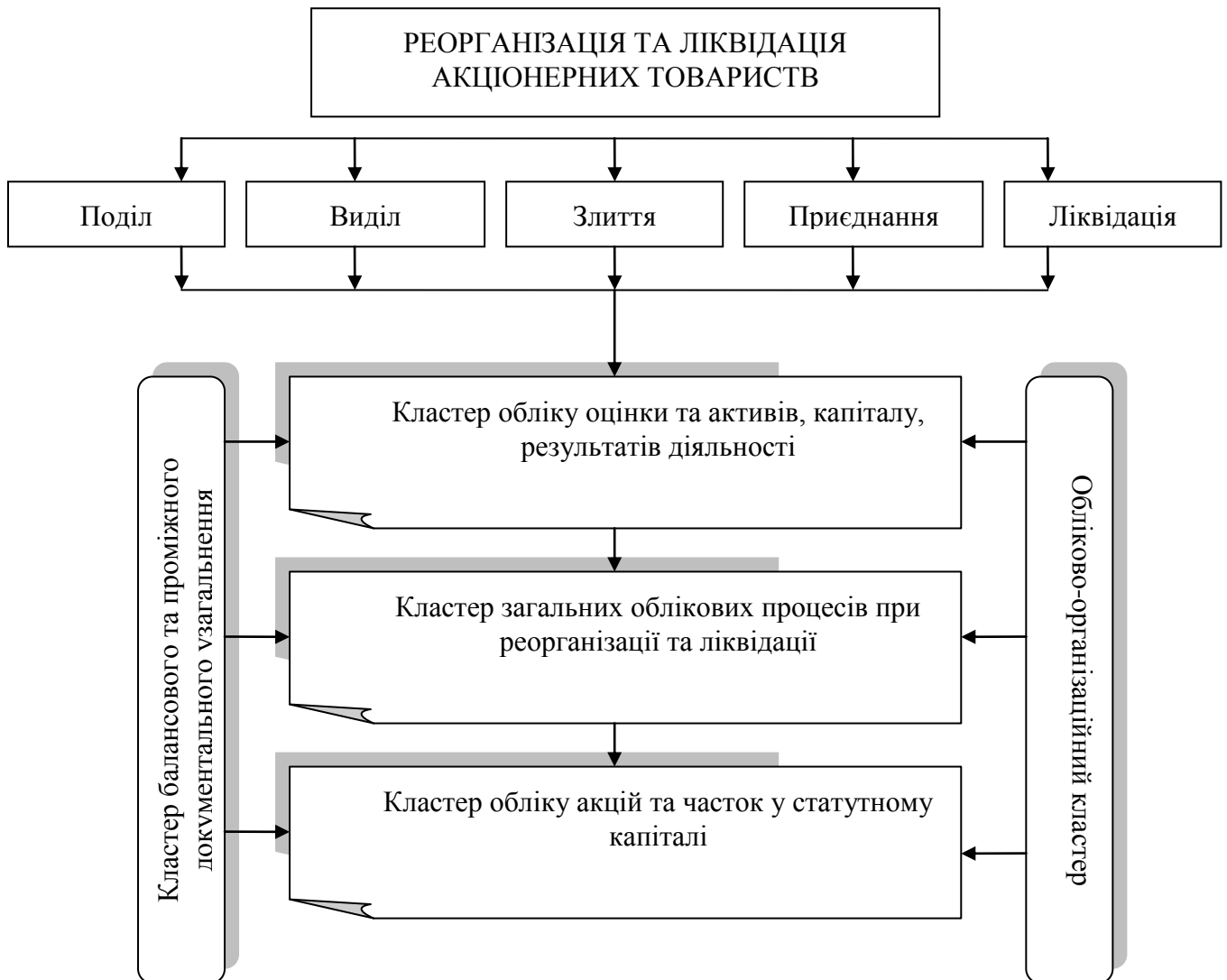


Рис. 3.8 Кластерна універсальна облікова модель реорганізації та ліквідації акціонерних товариств

Дана модель визначає основні складові, що забезпечують методологічну та організаційну основу реорганізації та ліквідації. Виокремлення таких елементів формалізує систему бухгалтерського обліку відповідно до умов та засад реалізації таких заходів.

У структурі моделі зв'язуючим елементом є обліково-організаційний кластер та кластер балансового та проміжного документального узагальнення. Специфіка цих складових стосується організаційної послідовності та накопичення і приведення до відповідних умов облікової інформації.

З цього приводу, визначальною умовою послідовного перебігу реорганізації або ж ліквідації акціонерного товариства є складання проміжного балансового узагальнення, котре регламентує закінчення одного етапу перетворень та початок наступного. Така своєрідна етапність не тільки аргументовано визначатиме межі кластерного підходу у побудові облікової моделі, але й дає можливість організувати відповідний процес управління ним.

3.3. Аналітичне обґрунтування реорганізаційних процесів в акціонерних товариствах

Стандартизований системний підхід у розбудові бухгалтерського обліку підприємства визначає регламентований порядок групування, узагальнення та відображення у звітності фактів господарської діяльності. Поряд із сукупністю позитивних елементів такої структури, одним із основних її недоліків є неможливість ефективного використання облікових даних щодо попередження відхилень та наслідків непослідовних управлінських рішень, зокрема, щодо стратегічного та оперативного господарського розвитку.

Вирішення цієї проблеми можливе при комплексному поєднанні низки компонентів теоретико-практичного спрямування, що, в першу чергу, стосуються реалізації принципів економічного аналізу, бухгалтерського обліку чи економічної теорії загалом.

Особливе завдання щодо орієнтації господарюючого суб'єкта у середовищі підприємницьких відносин відводиться системі бухгалтерського обліку. Інтерпретація ролі такого дієвого інструменту визначається у потребі ідентифікації наслідків господарських операцій на основі вхідних та вихідних даних функціонування такої структури. Звідси, виникає можливість прогнозування господарського розвитку підприємства шляхом використання моделювання.

Роль облікового моделювання зводиться до здатності кількісно конструювати об'єкти облікових категорій з метою обґрунтування та формування тих чи інших управлінських рішень. Слід зазначити, що саме

моделювання лежить в основі методології бухгалтерського обліку та є найбільш пристосованим способом щодо аргументування поведінки підприємства в умовах високого рівня конкретизації та часової обмеженості.

З точки зору логічного узагальнення процесу формування управлінського рішення із врахуванням можливостей системи бухгалтерського обліку, загальну модель взаємозв'язку цих категорій показано на рис. 3.9. Слід врахувати, що наведена модель носить, виключно, іманентний характер відносин, що обумовлені не чіткими межами руху та формату інформаційних потоків, однак визначає основний принцип безумовної залежності між мотивом (передумовами), результативними даними системи бухгалтерського обліку та управлінським рішенням.

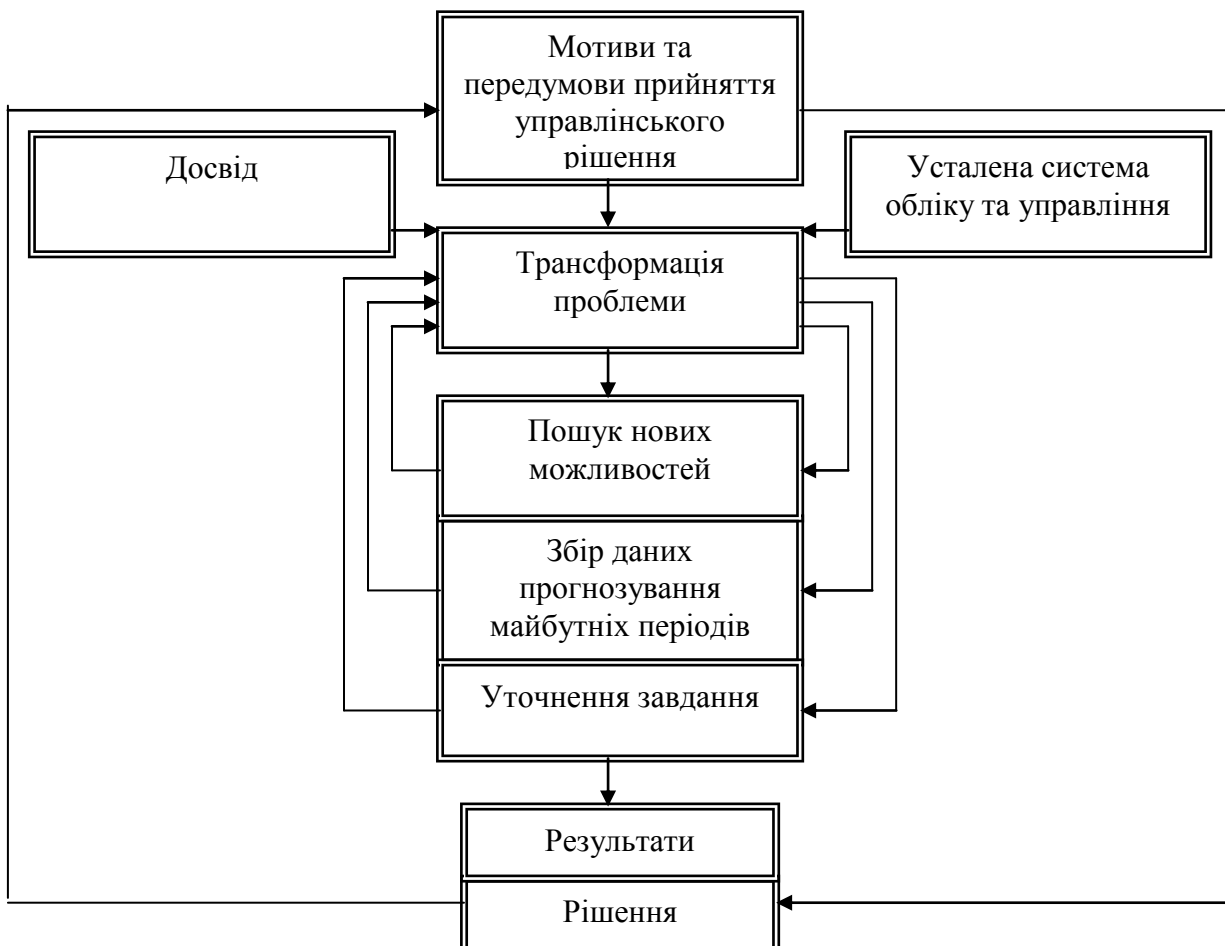


Рис. 3.9. Модель взаємозв'язку системи бухгалтерського обліку та процедури формування управлінського рішення

З точки зору доцільності та економічної обґрунтованості заслуговують на увагу процедури та господарські операції, пов'язані із реорганізаційними перетвореннями та ліквідацією.

В даному випадку, вмотивованою є пряма залежність між спонукальними передумовами реорганізації чи ліквідації, аналітично-логічною оцінкою здійснення таких процесів та їх необхідністю. Реорганізаційні перетворення обґрунтовуються такими умовами:

1. Розширення виробничих потужностей та утвердження частки підприємства на ринку;
2. Намагання вийти із кризового стану, здійснення заходів підвищення ефективності праці, реалізація санаційних процедур з метою недопущення банкрутства.

Реорганізація підприємства, що обумовлена умовами першого варіанту розвитку проходить у формах об'єднання. Функціональні особливості прийняття управлінських рішень, що обґрунтовують необхідність та можливість такого кроку, визначаються формуванням системи взаємозалежностей між витратами, обсягом реалізації продукції та прибутком. В цьому випадку, такий підхід дає можливість вирішити ключові завдання прибуткового обсягу реалізації та беззбитковості протягом короткострокового та довгострокового періодів за принципом зростання масштабів господарської діяльності.

Таким чином, саме об'єктивна необхідність отримання прибутку спонукає до прийняття управлінських рішень щодо розширення обсягів виробництва. Основним завданням бухгалтерського обліку при цьому є формування інформації для обґрунтування шляхів такого розширення, виявлення та оцінки складових витрат та доходів для порівняння можливих управлінських маневрувань.

В контексті обґрунтування стратегії господарського розвитку підприємства, першочерговим є вирішення питання напрямку реалізації розширення, підтримки та утримання вже існуючих позицій на ринку. Серед заходів та інструментів досягнення бажаного результату можна виділити ті, які пов'язані із інтенсивним та екстенсивним характером реалізації. Слід зазначати, що реорганізаційні процеси

тяжіють до екстенсивних напрямків економічного розвитку та наближені за своєю суттю до способів розширення або ж звуження виробничих потужностей в результаті придбання чи продажу активів. В цьому випадку постає проблема обґрунтованого співвідношення між доцільністю реорганізації та збільшенням або зменшенням частки основних засобів виробничого призначення в структурі активів суб'єкта господарювання.

Реорганізаційні процеси чи заходи на підприємстві охоплюють спектр умов, що пов'язані, на відміну від придбання чи продажу виробничих засобів, із широким інвестиційним та стратегічним підґрунтям. До прикладу, підприємство, котре здійснює довгострокову інвестицію в результаті приєднання іншого суб'єкта господарювання, як мінімум, отримує дві переваги: збільшує виробничі потужності та посилює позиції на ринку через ліквідацію конкурента. В такому разі, негативним фактором може бути тільки величина понесених витрат та строк їх окупності.

Загальна сутність такого змісту проблеми зводиться до побудови чітких логічних конструкцій щодо розробки та формування методичних, організаційних, технічних рішень із акцентом на способі прогнозування результативності та необхідності реалізації реорганізаційних процесів.

Із іншого боку, реорганізаційні перетворення проводять в умовах, коли власники чи керівництво не задоволені методами та способами роботи, котрі були до моменту її проведення. Очевидно, що найбільш поширена потреба в аналітичному обґрунтуванні реорганізації чи ліквідації суб'єкта виникає в умовах, коли за допомогою таких заходів підприємство намагається здійснити оздоровлення чи вийти з кризового стану, забезпечити підвищення ефективності функціонування або ж за допомогою санаційних методів вберегтися від банкрутства.

Аналізуючи наукові публікації та методичне забезпечення, зроблено висновок, що проблематика пов'язана із обґрунтуванням управлінських рішень щодо реорганізації чи ліквідації не виступає окремим об'єктом дослідження вчених. Більше того, з цього приводу простежується контекстність та опосередкованість, що не дає можливості узагальнення та формування єдиного бачення.

Зокрема, наукові дослідження стосується переважно управлінських аспектів реорганізаційних процесів у формах та видах фінансового оздоровлення підприємства. Слід зазначати, що використання реорганізації чи ліквідації як інструменту виходу із кризових ситуації є чи не найбільш ефективним засобом, враховуючи тенденції загальноекономічного розвитку.

До обґрунтування в науковій економічній літературі проблем господарського оздоровлення шляхом використання принципів реорганізації та ліквідації долучилися І.В. Зятковський, Л.А. Костирко, І.Д. Назарова, І.П. Отенко, О.Ф. Ярошенко.

З цього приводу важливих результатів вченими було досягнуто у методичних розробках аналітичного обґрунтування оздоровлення та санації підприємства як складових загального реорганізаційного заходу.

Суттєво наближеною до принципів обґрунтування прийняття управлінських рішень, як передумов чи складових реорганізаційних заходів, є факторна модель оцінки фінансово-економічної безпеки підприємства, розроблена Отенко І.П. та Ярошенко О.Ф. [110].

Побудована із використанням системних прогнозно-діагностичних методів, їхня модель передбачає можливість використання таких критеріїв оцінки стану суб'єкта господарювання:

- ефективність здійснення господарської діяльності (використання системи показників, що характеризують прибуток та рентабельність);
- ступень гнучкості (визначення та оцінка рівня співвідношень між власним та залученим капіталом);
- результат ліквідності активів;
- рівень мобільності ресурсів (показники, зміст котрих визначається оборотністю ресурсів) [110].

Крім цього, не втратила актуальності та заслуговує на увагу в контексті даної проблеми, аналітична система оцінки потенціалу та економічної стійкості підприємства, розроблена Костирко Л.А. [61, с.309-430].

Зважаючи на практичну відсутність методології оцінки доцільності здійснення реорганізаційних процесів, можливе використання низки аналітичних заходів та прийомів, що стосуються споріднених напрямків.

В такому разі потрібно звернути увагу на індикативний характер прийняття управлінського рішення, котрий формує об'єктивний запит щодо необхідності аналітичного обґрунтування не тільки на стадії прогнозування, але й оцінки ситуації чи стану, що склалися за результатами такого рішення. До прикладу, передумовою реорганізаційних процесів мають бути прогнозні результати проектної ефективності таких заходів, зокрема, із проведенням планування причинно-наслідкового аналізу господарської діяльності суб'єкта (етап планування), а після закінчення реорганізації – визначення фактичних показників оцінки ефективності на підставі даних бухгалтерського обліку (етап узагальнення).

Специфіка аналітичного причинно-наслідкового зв'язку між прибутковістю капіталу та здійсненням заходів щодо реорганізації чи ліквідації товариства потребує форматування у трьохрівневу логічно-аналітичну структуру свого обґрунтування. Отже, для прийняття правильного рішення необхідне проведення аналізу у розрізі наступних послідовних етапів:

1. Загальний аналіз руху та дохідності капіталу акціонерного товариства фактичної організаційно-правової форми:

- етап включає аналіз ефективності капіталу з позиції витратного та доходного підходів, що ґрунтуються на розрахунках балансової вартості капіталу (*ROE, ROA, ROI, Kg, EBITDA, TSR*) та методів дисконтування майбутніх грошових потоків (*FCF, CFROI, WACC, TBR, NPV, IRR, PI, PP, HOLT % future*).

2. Загальний аналіз руху та дохідності капіталу суб'єкта господарювання майбутньої організаційно-правової форми:

- етап носить ідентичний практичний підхід у проведенні аналізу зазначений вище.

3. Порівняння отриманих результатів та формування висновків.

- на цьому етапі визначається доцільність здійснення реорганізаційних чи ліквідаційних заходів. В такому разі можна співставляти не тільки отриманні дані за різними об'єктами дослідження, але й аналізувати витрати та доходи в межах виключно процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств.

Поелементний підхід оцінки доцільності проведення реорганізаційних та ліквідаційних заходів показано на Рис. 3.10.



Рис. 3.10 Схема поелементного підходу оцінки доцільності інвестиційного проекту

Стосовно системи показників, за допомогою яких можна охарактеризувати реорганізацію чи ліквідацію акціонерних товариств як на етапі планування, так і узагальнення, очевидним є можливість використання загальних підходів в оцінці ефективності діяльності у розрізі окремих проектів, зокрема інвестиційних. В цьому випадку, зіставлення результативних категорій у поєднанні із

характеристиками поглиблення спеціалізації, частки ринку чи сегментів із витратами, понесеними при здійсненні таких процесів є класичним виявом загальної методологічної системи аналізу.

Враховуючи специфічний характер процесів господарської діяльності акціонерних товариств в частині реорганізаційних перетворень та ліквідації, основні критерії, за якими можна сформувавши оціночну характеристику, як інформативну основу для прийняття управлінського рішення щодо доцільності та результативності таких заходів, можна визначити у розрізі наступних синтетичних елементів аналітичної структури:

- витрати, пов'язані із забезпеченням заходів реорганізації чи ліквідації (до цієї категорії слід віднести витрати, пов'язані із здійсненням організаційно-правової діяльності, придбанням, продажем чи емісією акцій, формуванням звітності реорганізаційного характеру, проведенням оціночної роботи тощо);
- доходи від реорганізаційної діяльності або ж від ліквідації (дану категорію можна розглядати як синтетичний узагальнюючий показник прибутковості господарської діяльності до і після реорганізаційних заходів), що визначається як різниця між результатами відповідних періодів та як вигода стосовно окремих об'єктів та напрямків діяльності, зокрема, в частині довгострокових інвестицій, чи функціонування новоутвореної господарської структури;
- період окупності – узагальнюючий часовий показник, котрий визначає необхідний строк для покриття реорганізаційних або ж ліквідаційних витрат за рахунок коштів одержаних в результаті таких перетворень. Дія цієї методики, з огляду на довгостроковий характер процесу окупності, вважається досконалим підходом для оцінки доцільності інвестицій за умови дисконтування вартості та врахуванням ряду факторів, котрі опосередковано впливають на кінцевий результат;

- ефективність – найбільш поширений та зрозумілий відносний показник співвідношення понесених витрат та отриманих прибутків, котрі ідентифікуються з точки зору приналежності до заходів реорганізації чи ліквідації. Зважаючи на структурно синтетичний підхід такого розрахунку, показник ефективності інформативно характеризує доцільність здійснення такого роду процесів.

Практична спрямованість аналітичного обґрунтування реорганізації та ліквідації підприємств, що в більшості випадків визначена необхідністю швидкої та адекватної оцінки, передбачає використання широкого інструментарію показників ефективності. В цьому випадку, зручність, інформативність, інтегральність та швидкість розрахунку є тими перевагами, що передбачають практичне використання таких розрахунків у різних формах та методологічних регламентаціях. З цього приводу, зокрема Ливин Б.М., показники ефективності групує на традиційні (статичні) і динамічні, що враховують фактор часу [84,с.92-97].

Сучасні підходи у розрахунку ефективності інвестиційного проекту або ж господарської діяльності базуються на принципах реалізації теорії часової вартості грошей. Дана методика цілком адаптована щодо оцінки реорганізаційних чи ліквідаційних заходів, оскільки вхідною інформативною основою для розрахунку її структурних показників є дані бухгалтерського обліку, що в цьому випадку значно спрощує не тільки розрахунок, але й практичне сприйняття отриманих результатів.

Системна структура оцінки такого змісту господарських перетворень може включати наступні складові у формі розрахункових показників:

- чиста теперішня вартість (NPV) – дає можливість співставлення теперішньої вартості чистих грошових надходжень та витрат на початкові інвестиції проекту капіталовкладень;
- внутрішня норма дохідності (IRR) – альтернативний підхід, що визначає ставку дохідності, яка прирівнює очікувані чисті грошові потоки до початкових витрат;

- дисконтовані показники рентабельності (RI) та періоду окупності (Pod) - розраховується після дисконтування грошових потоків, а отже, більш інформативні щодо вартісних коливань. До прикладу, показник дисконтованого періоду окупності завжди є довшим, ніж період окупності, який ігнорує дисконтування.

Використання згаданої аналітичної методології оцінки реорганізаційних та ліквідаційних заходів у розрізі запропонованих показників визначає аналітичну основу побудови обґрунтованої облікової моделі реалізації таких перетворень.

В цьому випадку, вихідна інформаційна складова облікових моделей забезпечує керівництво обсягом аналітично обґрунтованого матеріалу щодо прийняття управлінських рішень за двома основними спрямуваннями:

1. Адекватна оцінка досягнення мети. Керівництво, виходячи із обумовлених даних та чинників, реалізує механізм співставлення модельованих результатів та управлінських рішень. Крім цього, змодельовані включення в модель дають можливість оцінки досягнення цілей на будь-якому з етапів її розробки.

Такого змісту маневрування викликає логічне навантаження щодо кінцевого результату моделі з огляду на варіації основних факторних складових. Управлінське рішення в такому разі може стосуватись не тільки кінцевих обґрунтувань, але й засобів та інструментів досягнення мети.

2. Оцінка ризику. Аналітичний підхід у визначенні меж застосування моделі вважається найважливішим елементом процесу ухвалення управлінського рішення. Облікове моделювання дає можливість визначення та оцінки не тільки результату, але й меж чутливості стосовно управлінського рішення.

Використання того чи іншого методу аналітичного обґрунтування заходів реорганізаційного або ж ліквідаційного характеру в акціонерних товариствах позиціонується із господарськими передумовами таких перетворень. Очевидною є необхідність співвідношення витрат та отриманих прибутків від таких процесів, однак існують випадки, коли реорганізація чи ліквідація в кінцевому результаті жодним чином не змінює основні фінансово-облікові характеристики.

Зокрема, зміна організаційно-правової форми акціонерного товариства в результаті перетворення акціонерного товариства у товариство з обмеженою відповідальністю чи у приватне підприємство, з точки зору аналізу оцінки ефективності таких господарських перетворень не є доцільною.

Теоретично можливий підхід щодо проведення аналізу обґрунтування реорганізації чи ліквідації із врахуванням інтересів акціонерів чи власників часток учасників господарських одиниць. Своєрідність такого підходу полягає в тому, що природа реорганізації у формі перетворення або ж у інших формах, кількісно та структурно не видозмінює складові елементи бухгалтерського обліку до і після таких заходів. Зокрема, в такому разі категорія капіталу підприємства, з точки зору кількісної характеристики, залишається незмінною, але втрачає форму та пропорцію.

Доцільним є спосіб обґрунтування ефективності реорганізаційних перетворень із позиції поведінки господарюючого суб'єкта на ринку чи формування відповідного запасу гнучкості стосовно організаційної маневреності.

Сформувати аналітичні напрямки оцінки реорганізаційних та ліквідаційних процесів акціонерних товариств можна засобами як загальноекономічного, так і бухгалтерського моделювання. Виходячи із поставленої мети та завдань, слід забезпечити селекційний підхід у визначенні основних критеріїв, результати котрих дають можливість відобразити доцільність реорганізації акціонерного товариства в цілому. На цій основі співставлення прогнозних показників із фактичним результатом забезпечує адекватне узагальнення щодо вимог до поставленої мети.

Використовуючи запропонований підхід у визначенні доцільності здійснення реорганізаційних заходів, проаналізуємо ефективність обґрунтування перетворення ЗАТ "Бучацький сирзавод" у Товариство з обмеженою відповідальністю (табл. 3.3). Ключовим завданням такого аналізу буде оцінка витрат, пов'язаних із реорганізацією, з точки зору відповідності отриманим результатам. Розрахунки проведено з використанням таких показників: чистої

теперішньої вартості, внутрішньої норми дохідності, рентабельності та окупності. Дані таблиці приведемо у співставлення із фактичним та розрахованим прогнозним рівнем показників, що дасть можливість оцінити важливість методу моделювання при прийнятті управлінських рішень.

Таблиця 3.3

Методика розрахунку доцільності здійснення реорганізаційних перетворень
на прикладі реорганізації ЗАТ "Бучацький сирзавод"

Характеристика показників	Методика розрахунку показника	Всього	Періоди діяльності підприємства, виражені у значеннях показників, тис. грн.			
			2009 рік	2010 рік	2011 рік	2012 рік
1	2	3	4	5	6	7
1. Витрати, пов'язані із перетворенням, зокрема: - витрати пов'язані із викупом акцій; - витрати, пов'язані із юридичним обслуговуванням процесу реорганізації	I_t	2825,63	2726,7			
2. Сума амортизаційних відрахувань суб'єкта, що реорганізується		678,79	148,86	160,35	168,07	201,51
3. Чистий прибуток суб'єкта, що реорганізується		1906,63	397,43	445,9	497,35	565,95
4. Грошовий потік суб'єкта, що реорганізується	P_n	2585,42	546,29	606,25	665,42	767,46
5. Ставка дисконту на підставі середньої облікової ставки Нацбанку України	i		0,096			
6. Дисконтований грошовий потік (чиста теперішня вартість (NPV))	$NPV = \sum_{t=1}^n \frac{P_n}{(1+i)^n}$	2040,51	498,44	504,70	505,45	531,92
7. Індекс дохідності (PI)	$PI = \frac{NPV}{I_c}$		0,18			
8. Окупність процесу реорганізації (PP), роки	$PP = \frac{I_c}{NPV}$		5,53			
9. Внутрішня норма дохідності, (IRR), (%)	$IRR = i_1 + NPV_1(i_2 - i_1) / (NPV_1 - NPV_2)$		10,5			

Підсумовуючи розрахунки, очевидними є наступні висновки:

- протягом аналізованого періоду витрати, пов'язані із реорганізацією ЗАТ "Буцацький сирзавод" у Товариство з обмеженою відповідальністю, окупляться в абсолютних сумах в межах визначених (проектних) періодах діяльності орієнтовно за 4 роки (в цьому разі слід порівняти суму витрат, пов'язаних із перетворенням та із сумою грошового потоку отриманого за аналізований період);
- методика обчислення дисконтованої вартості грошових потоків, приведених до теперішньої вартості, значно збільшує термін окупності проекту – зокрема до 5, 53 років;
- інтерпретація величини показника внутрішньої норми дохідності у 10,5 % обумовлює двобічність у його трактуванні: з одного боку, встановлення інвесторами мінімально граничної ставки доходу на рівні 10,5 % дасть повну можливість окупності витрат впродовж розрахованого періоду; з іншого – існує не суттєва різниця між розрахованим показником внутрішньої норми доходу та ставкою дисконту на підставі середньої облікової ставки Нацбанку України, що, в свою чергу, зменшує інвестиційну привабливість здійснення реорганізаційних перетворень.

Запропонований метод оцінки доцільності реалізації реорганізаційних перетворень не є універсальним засобом, спираючись на результати котрого можна прийняти управлінське рішення. Пов'язане це із існуванням ряду його недоліків та негативних характеристик:

- відсутність методики ідентифікації та акумулювання витрат, які безпосередньо пов'язані із реорганізацією;
- існує проблема співставності та відповідності витрат та доходів, що проявляється у неможливості достовірно виявити залежність між окремо взятими статтями витрат та кінцевим результатом господарської діяльності;

- залежність результатів запропонованого методу від ряду вхідних статичних величин та показників, зокрема, ставки Нацбанку України чи амортизаційних відрахувань;

Зважаючи специфіку реорганізаційних перетворень та на те, що основним критерієм оцінки доцільності здійснення таких заходів є витрати, можна запропонувати аналітичну методику порівняння за схемою не витрати – доходи, а витрати – витрати. Суть такого, аналітичного підходу зводиться до необхідності елімінування статей витрат до і після реорганізації. До прикладу, витрати, пов'язані із обслуговуванням акціонерного капіталу, не притаманні товариствам з обмеженою відповідальністю.

Розрахувавши загальну економію витрат відповідно до процесу реорганізації товариства, можна аргументувати реалізацію такого перетворення. В цьому разі, аналітична складова є менш математизованою та більш прийнятною для первинної оцінки, однак не завжди повною мірою виваженою, з точки зору сукупності чинників, що характеризуються не прямим впливом на результат реорганізації.

Загалом, доцільність використання сучасних методик оцінки ефективності реорганізаційно-ліквідаційних процесів як інвестиційно-інноваційних проектів, обумовлена не тільки з позицій інвестора-акціонера, але й з точки зору отримання неправомірної вигоди чи прибутку, можливості впливу або зміни структури ринку. З цього приводу важливе практичне застосування таких методів оцінки не тільки в методичних матеріалах з обліку, але й зокрема в аудиті реорганізаційних чи ліквідаційних заходах.

Висновки до 3 розділу

За результатами дослідження в частині перспективи побудови універсальної моделі обліку при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств сформовано наступні висновки та пропозиції:

1. Гносеологія аналізу побудови універсальної моделі обліку з реорганізації та ліквідації акціонерних товариств формує узагальнюючий структурний підхід до таких процесів. Зокрема, деталізуючи кожен елемент універсальної моделі можна окремо охарактеризувати певні облікові етапи цілісного процесу ліквідації та реорганізації акціонерних товариств. В такий спосіб є можливість спрямувати дослідження у русло від загальних описів та суджень до більш елементного вивчення даної проблеми, що, в свою чергу, трансформує теоретичне висвітлення в практичну площину.

2. Умови реалізації облікового узагальнення при реорганізації та ліквідації акціонерних товариств формують запити щодо використання кластерного підходу у побудові схеми їх здійснення та супроводу. Інтерпретація такого способу формалізованого подання в обліку і звітності реорганізаційних процесів, як мінімум, вирішує два завдання: побудова чіткої послідовної структури в масиві організаційного, господарського та облікового документування; визначення основних критеріїв та вимог до такої звітності. Крім цього, виділення кластеру балансового та проміжного документального узагальнення дає можливість органічно поєднати сукупність інших облікових кластерів в системі універсальної моделі обліку реорганізації та ліквідації акціонерних товариств.

3. Визначена проблема відсутності нормативно закріплених умов формування проміжної фінансової звітності. Зокрема, у НП(С)БО-1 наведене чітке визначення суті та змісту поняття балансу. Водночас відсутня інформація про можливість складання об'єднувального, розподільчого чи передавального балансів, що необхідні при здійсненні заходів із реорганізації чи ліквідації суб'єктів господарювання.

4. Для більш повного та послідовного організаційно-методичного забезпечення обліку запропоновано логічну схему формування розподільчого, передавального та вступного балансів акціонерних товариств. Акцентовано увагу на подіях після дати складання розподільчого балансу та їх впливу на складання облікової звітності новоутворених в результаті поділу структур. В такий спосіб формується типова універсальна схема перебігу реорганізаційних перетворень, що значно спрощує сприйняття облікових процесів з позиції бухгалтера-практика.

5. Для обґрунтування доцільності проведення реорганізаційних перетворень, запропоновано схему аналітичної оцінки таких заходів. З позиції окупності та ефективності понесених витрат на здійснення реорганізації і ліквідації акціонерних товариств така системна оцінка необхідності реорганізаційних процесів може проводитись із застосуванням динамічних методів аналізу інвестиційних проектів та інноваційних програм у формі розрахунку таких показників як: чиста теперішня вартість (NPV), внутрішня норма дохідності (IRR), дисконтовані показники рентабельності (RI) та ін. Основні наукові результати розділу опубліковані в працях: [72].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що стосується удосконалення облікового узагальнення реорганізаційних процесів та ліквідації акціонерних товариств. За результатами дослідження сформовано такі висновки:

1. Використання методу моделювання в бухгалтерському обліку має об'єктивний всеохоплюючий характер, що визначає вплив на конкретизацію актуальних з позиції формалізації бухгалтерського обліку понять – «модель», «система», «облікова політика». Проблематика взаємозалежності та співвідношення між ними виявилася й у контексті моделювання процесів реорганізації та ліквідації акціонерних товариств. Це стало базою побудови відповідних облікових моделей, зумовило визначення теоретико-практичних меж зазначених понять, форм реорганізації та ліквідації, забезпечило обґрунтування напрямків організаційного та методичного вдосконалення обліку.

2. Актуалізація моделювання в бухгалтерському обліку дала можливість конкретизувати взаємозалежність облікових процедур та процесів з позиції системності обліку, котра визначена правилами облікової політики й конфігурацією організаційних і господарських завдань. На цій основі змодельовано облікову структуру з урахуванням залежних компонентів – облікових кластерів: оцінки та обліку активів, капіталу, результатів діяльності; обліково-організаційного, балансового та проміжного документального узагальнення; обліку акцій та часток у статутному капіталі; загальних облікових процесів при реорганізації та ліквідації. Це дало можливість поєднати однорідні облікові процеси у певні типові конструкції, котрі можна використовувати незалежно від наявності специфічних умов господарського характеру.

3. Виокремлення послідовності господарських процесів й виконання облікових процедур, а також формування звітності значною мірою залежить від виду реорганізаційних перетворень. Інструментом формування системи бухгалтерського обліку, облікової політики та відповідної конструкції організаційних заходів є метод моделювання. За кожним видом реорганізаційних

перетворень, зокрема поділу, виділу, перетворення, приєднання, придбання, злиття, побудовано концептуальну модель обліку з виділенням спільних рис та відмінностей.

4. Розгалужена класифікація типів та видів реорганізаційних перетворень обумовила деталізоване теоретичне узагальнення їхніх організаційно-правових особливостей і на цій основі побудову відповідного обліково-інформаційного забезпечення, результатом яких є:

- рекомендації щодо проведення реорганізації через об'єднання з використанням таких методів, як злиття та приєднання, що дасть можливість активізувати реорганізаційні процеси, враховуючи їхню доступність;

- побудова з використанням методу моделювання загальної схеми послідовності здійснення господарських та облікових операцій, котрі супроводжують реорганізацію та ліквідацію акціонерних товариств;

- посилення ролі об'єднувальних, розподільчих, передавальних та ліквідаційних балансів (актів) як основної зв'язуючої ланки між суб'єктами реорганізаційних перетворень, які формуються з урахуванням діючих вітчизняних та зарубіжних правил – національних і міжнародних стандартів обліку та звітності.

5. Для відображення операцій з реорганізації підприємств, у тому числі й акціонерних товариств, доцільно використовувати, окрім транзитного рахунка другого порядку 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки», рахунок 37.7 «Розрахунки з іншими дебіторами», що забезпечує чітке розмежування під час передачі правонаступникам активів (майна), зобов'язань та капіталу з урахуванням природи активних і пасивних рахунків.

6. Вартість викуплених акцій в акціонерів, котрі за певних обставин не беруть участі у новоствореній структурі та за умови, коли ціна викупу акцій перевищує їхню номінальну вартість, слід відображати за дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» за номінальною вартістю, а різницю між договірною та номінальною вартістю відносити у дебет рахунку 95.2 «Інші фінансові витрати» із наступним списанням цих витрат за рахунок прибутку підприємства. Списання

таких витрат на зменшення емісійного доходу у кореспонденції з рахунком 42.1 «Емісійний дохід» є проблематичним, оскільки більшість акціонерних товариств не формують такого джерела, відтак не використовують відповідний рахунок.

7. У процесі здійснення реорганізації у формі об'єднання постає проблема використання одного з двох методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу: методу придбання або методу приєднання, які дають різні результати у вартісній оцінці майна правонаступника через вилучення з об'єднувального балансу внутрішньогрупового сальдо, інвестицій, оборотів, прибутку. На сьогодні єдиним нормативно обґрунтованим варіантом є об'єднання підприємств за методом придбання, хоча метод приєднання також має право на існування, є більш прийнятним та зрозумілим. Зокрема, спосіб узагальнення облікової інформації за методом приєднання доцільний для об'єднання підприємств із високим ступенем виробничої кооперації, в тому числі для суб'єктів молокопереробної галузі.

8. Особливої уваги в результаті реорганізаційних перетворень та ліквідації акціонерних товариств потребує балансове узагальнення. Баланс є інформаційною основою поділу, об'єднання чи передачі активів, капіталу, боргових зобов'язань у результаті проведення зазначених заходів. Враховуючи специфіку облікових процедур при здійсненні реорганізації, запропоновано порядок дотримання чіткої відповідності узагальнюючих документів видам та формам таких перетворень. З позиції моделювання бухгалтерського обліку визначено послідовність та критерії формування такої внутрішньої звітності, зокрема в системі універсальної моделі обліку виділено кластер балансового та проміжного документального узагальнення.

9. Поряд із балансовим узагальненням на етапі реорганізації та ліквідації акціонерних товариств важливе значення мають операції після дати складання балансу. З цієї позиції виникає необхідність у врахуванні або нівелюванні їхнього впливу на показники звітності. Зокрема, при побудові облікових моделей доведено методичну необхідність врахування впливу на показники балансу новоутвореного суб'єкта таких подій: випуску продукції, виконання

робіт, виявлення помилок або порушень законодавства, результатів переоцінки активів, прийняття рішення щодо емісії цінних паперів.

10. Розглядаючи комплекс реорганізаційних та ліквідаційних процесів як реалізацію окремих інвестиційно-інноваційних проектів, виникає потреба в аналітичному обґрунтуванні доцільності таких перетворень в акціонерних товариствах. У цьому разі обґрунтованим є використання динамічних методів аналізу ефективності інвестицій, зокрема методів чистої теперішньої вартості (NPV), внутрішньої норми дохідності (IRR), дисконтованого показника рентабельності (RI), що дає можливість оцінити реорганізаційні перетворення з точки зору окупності витрат на їхнє проведення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акционерное дело: [Учебн.] / [под ред. В.А. Галанова.] – М. : Финансы и статистика, 2003. – 544 с.
2. Андрущак Є. М. Реорганізація як ефективний засіб вирішення проблеми банкрутства підприємств / Є. М. Андрущак // Регіональна економіка. – 2002. – № 1. – С. 83–89.
3. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. – М., 1926. – 531 с.
4. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азримяна. – М. : Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с.
5. Брагинский М. И. Реорганизация и ликвидация юридических лиц по законодательству России и стран Западной Европы: Научное издание / М. И. Брагинский, Т. М. Медведева, А. В. Тимофеев, Т. Ю. Корушонова. – М. : Юристъ, 2000. – 207 с.
6. Бригхем Ю. Финансовый менеджмент: Полный курс. [т. 2] / Ю. Бригхем, Л. Гасперски; пер. с англ.; под ред. В. В. Ковалева. – СПб : Экономическая школа, 1997. – 669 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Облік в зарубіжних країнах. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 425с.
8. Валуев Б.И., Горлова Л.П., Зверенчук Л.И. Совершенствование учета и контроля в современных условиях хозяйствования. – М.: Финансы, 1978. – 144 с.
9. Василенко А. Приєднання: правові аспекти та облік / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 94. – С. 7–13.
10. Василенко П.Н. Основы бухгалтерского учета. Издание второе. Изд-во Экономической литературы. – М. – 1961. – 288 с.
11. Василькова Т. В. Методичні рекомендації для здійснення процесу реорганізації підприємства / Т. В. Василькова // Регіональні перспективи. Полтава – 2000. – № 2. – С. 118–120.

12. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку [навч. посіб.] / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; [За заг. ред. В. Б. Захожая]. – К. : МАУП, 2001. – 176 с.
13. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Даніел Г.; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
14. Вікіпедія – Вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uk.wikipedia.org/wiki>.
15. Волков С.И. и др. Методологические основы автоматизированного учета на предприятиях / СИ. Волков, Т.А. Краева, В.И. Савин. — М.: Финансы, 1977. — 271 с.
16. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. – М. : Изд-во Норкомторга СССР и РСФСР, 1928. – 436 с.
17. Галасюк В. Про визначення поняття «ліквідаційна вартість» / В. Галасюк // Вісник ЖІТІ. – Серія : Економічні науки. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – № 9. – С. 151–159.
18. Галунов Д. В. Роль законотворчих процесів у створенні та розвитку акціонерних товариств / Д. В. Галунов // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2002. – № 4. – С. 37–38.
19. Гвелесиани Т. В. IFRS 3 «Объединение бизнеса» [Електронний ресурс] / Т. В. Гвелесиани. – Режим доступу: <http://www.iprnou.ru>.
20. Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности. – М.: Финансы, 1970. – 112 с.
21. Гласюк В. Основні методи оцінки активів, передбачені міжнародними стандартами, що регулюють фінансову звітність у світлі рішень концепції ССФ [Електронний ресурс] / В. Гласюк, А. Вишневська-Гласюк, В. Гласюк // Ринок цінних паперів України. – 2003. – № 3–4.– Режим доступу: http://www.securities.org.ua/securities_journal.
22. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

23. Голосов О. В. Некоторые проблемы механизированной обработки учетной информации. // Бухгалтерский учет. – 1975. – № 8. – С. 59–66.
24. Горецька Л. Л. Активи в національних системах бухгалтерського обліку: Автореф. дис.к.е.н.: 08.06.04 / Л. Л. Горецька; Ін-т аграр економіки Укр. Акад. аграр. наук. – Київ, 2003. – 20 с.
25. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
26. Гостюк В. Реорганізація господарських товариств шляхом злиття / В. Гостюк // Цінні папери України. – 2000. – № 10. – С. 4–5.
27. Гохан Патрик А. Слияния, поглощения и реструктуризация компаний / Патрик А. Гохан; Пер. с англ. – 3-е изд. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 741 с.
28. Гранберг А. Г. Моделирование социалистической экономики. – М. : Экономика, 1988. – С.16.
29. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка; в 4 т. [Т. 4] : Н-В – СПб. : ТОО «Диамант», 1996. – 688 с.
30. Дерев'янюк С. І. Облікова політика підприємства: суть та значення [Електронний ресурс] / С. І. Дерев'янюк. – Режим доступу: www.rusnauka.com/14.NTP_/Economics.
31. Джон Блейк Европейский бухгалтерский учет. [Справочник] / Джон Блейк, Ореол Амаг; перевод с англ. – М. : Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. – 400 с.
32. Додонов А. А. Организация учета в условиях АСУ. – М. : Легкая индустрия, 1973. – 210 с.
33. Економічна енциклопедія: У трьох томах. [т. 3] / [Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
34. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. – М. : Книжный мир, 2000. – 478 с.

35. Євдокимов В. В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: ісламська модель: [монографія] / В. В. Євдокимов, С. Ф. Легенчук, Д. О. Грицишен. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 419 с.
36. Жук В. М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. - 2010. № 3. – С. 26-32.
37. Журавель Г. П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах. / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Видавничий дім «Професіонал», 2009. – 319 с.
38. Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. – К. : А.С.К., 1998. – 768 с.
39. Задорожний З. В. Проблеми бухгалтерського обліку в будівництві / З. В. Задорожний // Вісник ТАНГ. – 2001. – №18. – С.71–73.
40. Задорожний З. В. Податковий облік [навч. посіб.] / З. В. Задорожний, Г. І. Гугул, Л. Г. Лещишин. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. – 288 с.
41. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 № 514-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
42. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.92 р. № 2343-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
43. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
44. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
45. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 № 185-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
46. Закон України «Про холдингові компанії в Україні» від 15.03.2006 № 3528-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

47. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
48. Закон України «Про цінні папери і фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
49. Зінченко О. М. Про основні цілі та напрями приватизації в Україні у 1991 – 2001 рр. [Електронний ресурс] / О.М. Зінченко // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2001. – №5. – Режим доступу: <http://www.spfu.gov.ua>.
50. Зятковський І. В. Фінансова оздоровлення підприємств: теорія і практика [монографія] / І. В. Зятковський. – Тернопіль : Економічна думка. – 2003. – 344 с.
51. Івахненко С. Теоретичні основи моделювання в аналізі та господарському контролі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://econa.at.ua/Vypusk_9/EA_9_1.pdf
52. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
53. Ільяш Л. Злиття і приєднання підприємств / Л. Ільяш // Головбух. – 2006. № 5 – С. 5–12.
54. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
55. Іщук С. О. Економіко-правові аспекти реорганізації акціонерних товариств / С. О. Іщук // Регіональна економіка. – 2000. – №1. – С. 158–163.
56. Каллас К. Э. Организация автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета / К. Э. Каллас– М. : Финансы и статистика, 1990. – 176 с.
57. Кирейцев Г. Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г. Г. Кирейцев. – К. : Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
58. Клинов Н. Н. Реорганизация и ликвидация юридического лица / Н. Н. Клинов, Д. В. Назаров. – СПб. : Питер, 2003. – 156 с.

59. Кольвах О. И. Моделирование бухгалтерского учета. Ситуационно-матричный подход. – Вузовская книга.: М., 2010. – 336 с.
60. Коровайко А. В. Реорганизация юридических лиц: проблемы правового регулирования [Электронный ресурс] / А. В. Коровайко // Ваш партнер консультант. – 2001. – № 35. – Режим доступа: <http://www.eg-online.ru>.
61. Костырко Л. А. Стратегия финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта: методология и организация / Л. А. Костырко. – Луганск : Изд-во СНУ им. В.Даля, 2002. – 560с.
62. Костюченко В. Консолідована фінансова звітність при поетапному об'єднанні бізнесу / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 12–16.
63. Кохановский В. П. Философия и методология науки : [учебн. для высших учебных заведений]. – Ростов н/Д. : «Феникс», 1999. – 576 с.
64. Кривошеев А. Отражение в учете слияния и выделения предприятий / А. Кривошеев // Облік, податки, аудит в Україні. – 2005. – №7. – С.52–56.
65. Крупка Я. Д. Облікова політика при реорганізації підприємств / І. Я. Крупка, Я. Д. Крупка //Становлення облікової політики в Україні. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 131–133.
66. Крупка І. Я. Деякі аспекти відображення капіталу у звітності підприємства /І. Я. Крупка // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – Вип. № 2 (60). – Луганськ : СНУ, 2003. – С. 163–166.
67. Крупка Я. Д. Моделювання обліку фінансових інституцій / Я. Д. Крупка // Вісник Київського нац. торгов.-економ. ун-ту – Київ. – 2008. № 5 – С. 161–167.
68. Крупка Я. Д. Облік і оподаткування при поділі підприємств / Я. Д. Крупка // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економіка. – Вип. 35. – Львів : ЛКА, 2011. – С. 193–197.
69. Крупка Я. Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 354 с.
70. Крупка Я. Д. Облік інвестицій [Монографія] / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с.

71. Кузь І. І. Облікова політика як особлива форма моделювання процесу обліку / І. І. Кузь // Економічний аналіз : Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – 2011. – Вип. 8 – С. 403-407.
72. Кузь І. І. Оцінка акціонерної вартості підприємства на основі показників доданої та чистої теперішньої вартості / І. І. Кузь // Економічний аналіз : Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – 2011. – Вип. 9. – С. 265– 270.
73. Кузь І. І. Сутність та перспективи розвитку методу моделювання в економічному аналізі та в бухгалтерському обліку / І. І. Кузь // Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку : тези доповідей V Міжн. наук.-практ. конф. 29 вересня – 1 жовтня 2011 р. – Тернопіль : СМП «Тайп», 2011. – С. 169-171.
74. Кузь І. І. Теоретичні аспекти моделювання в бухгалтерському обліку / І. І. Кузь // Науковий вісник ВНУ ім. Л. Українки – Луцьк : Волинський націон. ун-т ім. Л. Українки, 2012. – № 5. – С. 132 – 136.
75. Кузь І. І. Моделювання системи та процедур в бухгалтерському обліку: взаємозв'язок понять / І. І. Кузь, Я. Д. Крупка // Вісник Терноп. націон. екон. ун-ту – Тернопіль : Економічна думка, 2013. – Вип. 3. – С. 92–103.
76. Кураков Л. П. Большой толковый словарь экономических и юридических терминов / Л. П. Кураков, В. Л. Кураков. – М. : Вуз и школа, 2001. – 720 с.
77. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета [учебн.]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
78. Краївська І.А., Скоков Б.Г. Роль моделювання у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / І.А. Краївська, Б.Г. Скоков – Режим доступу: <http://khg.kname.edu.ua>.
79. Леоте Э., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения/Пер. с фр. Н.В. Богородского; Под ред. А.П. Рудановского.М., 1924.С.28.
80. Про надання роз'яснень стосовно порядку приведення статутів акціонерних товариств у відповідність до вимог Закону України «Про акціонерні товариства» – Лист № 4010 Держкомпідприємництва від 10.04.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.legal.golta.net>.

81. Про порядок застосування окремих положень Закону України «Про акціонерні товариства» Лист № 5224 Держкомпідприємництва від 07.05.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net>.
82. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.
83. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь / Словар современной экономической науки/ И.Л. Лопатников. - М. Издательство «АВФ», 1996. – с. 704.
84. Ливин Б.М. Методи оцінки ефективності інвестиційних проектів / Б.М. Ливин, Я.Д. Крупка // Будівельне виробництво. Міжвідомчий науково-технічний збірник. – 2001. – № 42. – С. 92-97.
85. Мазур И. И. Реструктуризация предприятий и компаний [справочное пособие] / [И. И. Мазур, В.Д. Шапиро и др.]; под. ред. И.И. Мазура. – М. : Высшая школа, 2000. – 587 с.
86. Макконелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К. Р. Макконелл, С. Л. Брю; пер. с англ. 11-го изд. – К. : Хагар-Демос, 1993. – 785 с.
87. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
88. Малюга Н. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 388 с.
89. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.
90. Малюга Н. М. Моделювання діяльності підприємства в комп'ютерних програмах з бухгалтерського обліку / Н. М. Малюга, В. В. Євдокимов // Вісник Запорізького націон. ун-ту. – 2004. – № 2. – С. 54–62.
91. Манойленко О. Інституційне оточення процедур ліквідації суб'єктів господарювання в Україні / О. Манойленко // Вісник Націон. академії

державного управління. – 2006. – № 1. – С. 236–241.

92. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.

93. Международный бухгалтерский учет : GAAP и IAS [Справочник бухгалтера от А до Я] / [сост. В.М. Матвеева]. – М. : Издательство «Дело и Сервис», 1998. – 192 с.

94. Методичні рекомендації до виявлення ознак неплатоспроможності підприємства й ознак дій із приховування банкрутства, фіктивного банкрутства або доведення до банкрутства. Затверджено наказом Міністерства економіки та європейської інтеграції України від 17 січня 2001 р. № 10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

95. Міжнародні стандарти обліку 2000 / [За ред. С.Ф. Голова]; перекл. з англ. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

96. Міжнародні стандарти оцінки. Принципи, стандарти та правила / За ред. О. Драпіковського, І. Іванової. – К. : UKRels, 1999. – 122 с.

97. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

98. Моделирование: Философский словарь. / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М. : Политиздат, 1981. – 445 с.

99. Моделирование процессом управления промышленным производством. – Новосибирск : Наука, 1981. – 136 с.

100. Назарова І. Особливості обліку перетворення суб'єктів підприємницької діяльності [Електронний ресурс] / І. Назарова – Режим доступу: <http://econa.at.ua>.

101. Назарова І. Я. Роль і функції балансу при поділі суб'єктів господарювання / І. Я. Назарова // Галицький економічний вісник. – Тернопіль : ТДТУ, 2008. – Вип. 3. – С. 136–141.

102. Назарова І. Я. Форми реорганізації підприємства та їх облікове забезпечення / І. Я. Назарова // Економіка і ринок : облік, аналіз, контроль. – Науковий журнал ТДЕУ – Тернопіль : Економічна думка, 2005. – Вип.12. – С. 235–237.

103. Нармбаев К. Л. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
104. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: [пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 495с.
105. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
106. Новодворский В. Д. Формирование бухгалтерского баланса при реорганизации юридического лица / В. Д. Новодворский, Н. Н. Клинов // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 20. – С. 32–36.
107. Організація бухгалтерського обліку / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592с.
108. Орлова В. Злиття підприємств: оподаткування і бухоблік / В. Орлова // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 84. – С. 31–36.
109. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: [монографія] / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.
110. Отенко І. П. Аналіз та оцінка факторів економічної безпеки підприємства / І. П. Отенко, О. Ф. Ярошенко //Науковий вісник ужгородського ун-ту. – Серія «Економіка». – 2007. – С. 43–48.
111. Очиченко И. И. Универсальная информационная модель бухгалтерского учета для ревизии и экспертизы. // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 12. – С. 69–74.
112. Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы, 1979. – 304 с.
113. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. — 224 с.
114. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета : [учебн.] / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

115. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
116. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
117. Подольский В. И. Информационные системы бухгалтерского учета : [учебн. для вузов]. / В. И. Подольский, В. В. Дик, А. И. Уринцов [под ред. В. И. Подольского]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 319 с.
118. Положення про порядок збільшення (зменшення) статутного фонду акціонерного товариства. Рішення ДКЦПФР від 08.04.1998 р. № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.
119. Положення про порядок погодження планів санації господарських товариств та державних підприємств, щодо яких прийнято рішення про приватизацію. Затверджено наказом ФДМУ від 05. 10. 2001 р. № 1809 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.
120. Положення про порядок реєстрації випуску акцій акціонерного товариства при збільшенні статутного фонду у зв'язку з індексацією основних фондів (07–04/98). Рішення ДКЦПФР від 17. 03. 2000 р. № 25б [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.
121. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.
122. Положенко Д. Банкрутство і шляхи його подолання / Д. Положенко, С. Варгіч // Вісник НБУ. – 1999. – № 10. – С. 59–63.
123. Потьомкін Ю. С. Особливості процедур розпорядження майном та санації у разі порушення справи про банкрутство / Ю. С. Потьомкін // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2003. – № 2. – С. 36–38.
124. Пратт Ш. Оценка бизнеса. Скидки и премии / Шенон П. Пратт. – М. : Квинто-Менеджмент, 2005. – 392 с.
125. Примакова О. Ліквідація (реорганізація) підприємства / О. Примакова, В. Мякота, М. Бойцова. –Х. : Фактор, 2004. – 240 с.
126. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в

Україні»: від 30 жовтня 1996 р. № 448/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

127. Закон України «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності»: від 18 лютого 1992 р. № 2132-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №21. – С. 296.

128. Про оподаткування операцій при реорганізації підприємств: лист ДПАУ від 17.08.2001 р. №11202/7 16-1217-26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

129. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом і державними цільовими фондами: закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

130. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічний аспект) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 424 с.

131. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

132. Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.

133. Рашитов Р.С. Моделирование как метод бухгалтерского учета. [Учеб. пособ.]. / Р. С. Рашитов, Я. В. Соколов – Л., 1974. – 28 с.

134. Рожнов В.С. Автоматизация учета на промышленных предприятиях. — М.: Экономика, 1969. — 56 с.

135. Рудановский А. П. Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории. – М., 1912. – 390 с.

136. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [4-е изд., перераб. и доп.] / Г.В. Савицкая. – Минск: ООО «Новое знание», 1999. – 668 с.

137. Словарь-справочник менеджера / Под. ред. М.Г. Лапусты. – М.: ИНФРА-М., 1986. – 608с.

138. Смирнов Д.В. Основы бухгалтерского учета. – Л.: Издательство Ленинградского университета, 1969. – 76 с.
139. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособ. для вузов]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
140. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета.-М: Финансы и статистика, 2004. - 272 с.
141. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 367 с.
142. Соколов Я. В., Рашитов Р.С. Моделирование как метод бухгалтерского учета. – Л.: ЛИСТ им. Ф. Энгельса, 1974. – 188 с.
143. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности : [учебн. пособ.] / О. В. Соловьева. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.
144. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : Основи теорії та концептуальні засади побудови : [Навч.-метод. посібн.] / В. В. Сопко, О. В. Сопко. – К. : Знання України, 2003. – 231 с.
145. Спасібо-Фатєєва І. Поділ АТ на декілька ТОВ: порядок дій / І. Спасібо-Фатєєва //Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 110. – С. 37–40.
146. Стратегический менеджмент : [Учебн.] / Пер.с англ. Н. И. Алмазовой. – М. : ООО «Издательство Проспект», 2003. – 336с.
147. Телюкина М. В. Реорганизация как способ прекращения деятельности юридических лиц / М. В. Телюкина // Законодательство. – 2000. – № 1. – С. 40–49.
148. Теория и практика антикризисного управления : [Учебн. для вузов] / [Г. З. Базаров, С. Г. Беляев, Л. П. Белых и др.]; под ред. С. Г. Беляева и В. И. Кошкина. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1996. – 469 с.
149. Теплов Л. П. Что считать? Популярные очерки по экономической кибернетике. – М. : Московский рабочий, 1970. – 124 с.
150. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : [навч. посіб.] / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.
151. Ткач В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач,

- М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 159 с.
152. Ткач В. И. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия / В. И. Ткач, Т. О. Кубасова, Е. П. Шумилин. – М. : Изд-во «ПРИОР», 2000. – 128 с.
153. Ткач В. И. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия / В. И. Ткач, Т. О. Кубасова, Е.П. Шумилин. – М.:Издательство «ПРИОР», 2000. – 128 с.
154. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н. М. Ткаченко. – К. : АСК., 2005. – 784 с.
155. Тренев В. Н. Реформирование и реструктуризация предприятий: методика и опыт / [В. Н. Тренев, В. А. Ириков, С. В. Ильдеменов и др.]. – М. : «Издательство Приор», 2001. – 320 с.
156. Уманцев Г. В. Некоторые учетные аспекты реорганизации предприятий / Г. В. Уманцев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.business.ua>.
157. Умнов Э. А. Системы автоматизированной обработки учетной информации / Э. А. Умнов, М. А. Шакиров. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 271 с.
158. Ушанов Ю. А. Экономико-математическое моделирование в американских корпорациях / Ю. А. Ушанов. – М. : Наука, 1980. – 184 с.
159. Федоренко В.М. Денежное обращение и кредит капиталистических стран: [Учебн.] / В. М. Федоренко, А. В. Федоренко. – 2-е изд., перераб. и доп. – К. : Высшая школа, 1989. – 288 с.
160. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : [монографія] / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін; за наук. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2002. – 387 с.
161. Философский словарь. / Под ред. И. Т. Фролова. – 4-е изд. – М. : Политиздат, 1980. – 444 с.
162. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи; пер. с англ. – М. : «Дело ЛТД», 1993 – 864 с.

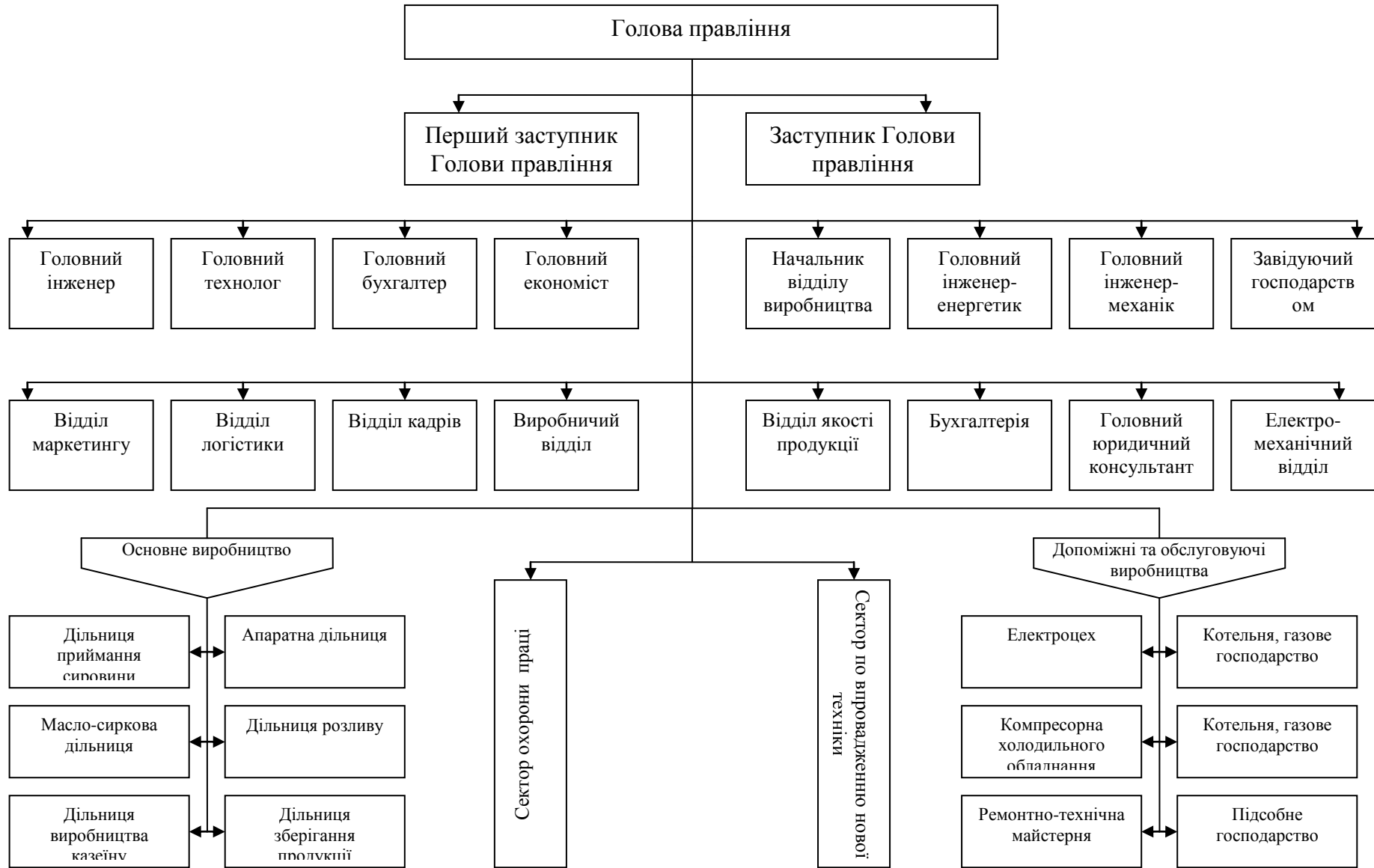
163. Харитонов С. А. Гибкая автоматизация бухгалтерского учета и отчетности: вопросы теории и практики / С. А. Харитонов . – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2001. – 320 с.
164. Харитонova А. Реорганізація шляхом перетворення / А. Харитонova // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – №.65. – С. 7–14.
165. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
166. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
167. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
168. Цыганков К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр. – 2007. – С. 462.
169. Чумаченко Н. Г. ЭВМ в учете и экономическом анализе.- К.: КИНХ, 1970. — 104 с.
170. Шапошников А. А. Классификационные модели в бухгалтерском учете / А. А. Шапошников. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 144 с.
171. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [навч. посіб]. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.
172. Шевченко Н. Поняття та сутність правонаступництва при реорганізації господарських товариств / Н. Шевченко // Господарське право. – 2006. – № 5. – С. 44–47.
173. Шерстюк О. Л. Методика складання розподільчого балансу під час реструктуризації підприємств, що підлягають приватизації / О. Л. Шерстюк // Державний інформаційний бюлетень про приватизацію. – 2002. – № 5. – С. 51–54.
174. Шкарабан С. И. Основы оперативного экономического анализа / С. И. Шкарабан. – Львов : Вища школа, 1998. – 140 с.

175. Шуремов Е. Модель учета определяет возможности программы / Е. Шуремов // Финансовая газета. – 1998. – № 36 (352). – С. 15.
176. Шуремов Е. Л. Системы автоматизации бухгалтерского учета: классификация, построение, выбор. / Под. ред. А.В. Власова. – М. : Бухгалтерский учет, 1996. – 160 с.
177. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
178. Соколов Я.В. Моделирование как метод бухгалтерського учета : учеб. пособие. / Я. В. Соколов, Р. С. Рашитов. – Л.:ЛИСТ им. Энгельса, 1974. – 30 с.
179. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с
180. Яруга А. Бухгалтерський облік і моделі організації: висновки досліджень, зроблені для облікової політики Польщі / А. Яруга, В. Новак // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 9. – С. 31–35.
181. Hahn F. H. Robinson-Hahn Love-Hate Relationship: An Interview // Feiwel G. R. (ed) Joan Robinson and Modern Economic Theory. — L.: Macmillan, 1989.
182. Needles B.E. Principles of Accounting / [Belverd E. Needles, Arthur Andersen Dend Co. Alumn, Henry R. Anderson, James C. Caldwell]. – Boston : Houghton Mifflin Company, 1990. – 1220 p.
183. Schirmer F. Reorganisations-management / F. Schirmer. – Wiesbaden : Verlag, 2000. – 401 p.
184. The Analysis and Evaluation of Public Expenditures: the PPB System, Washington, 1996. – 149 p.

ДОДАТКИ



Структура управління ПАТ «Тернопільський молокозавод»



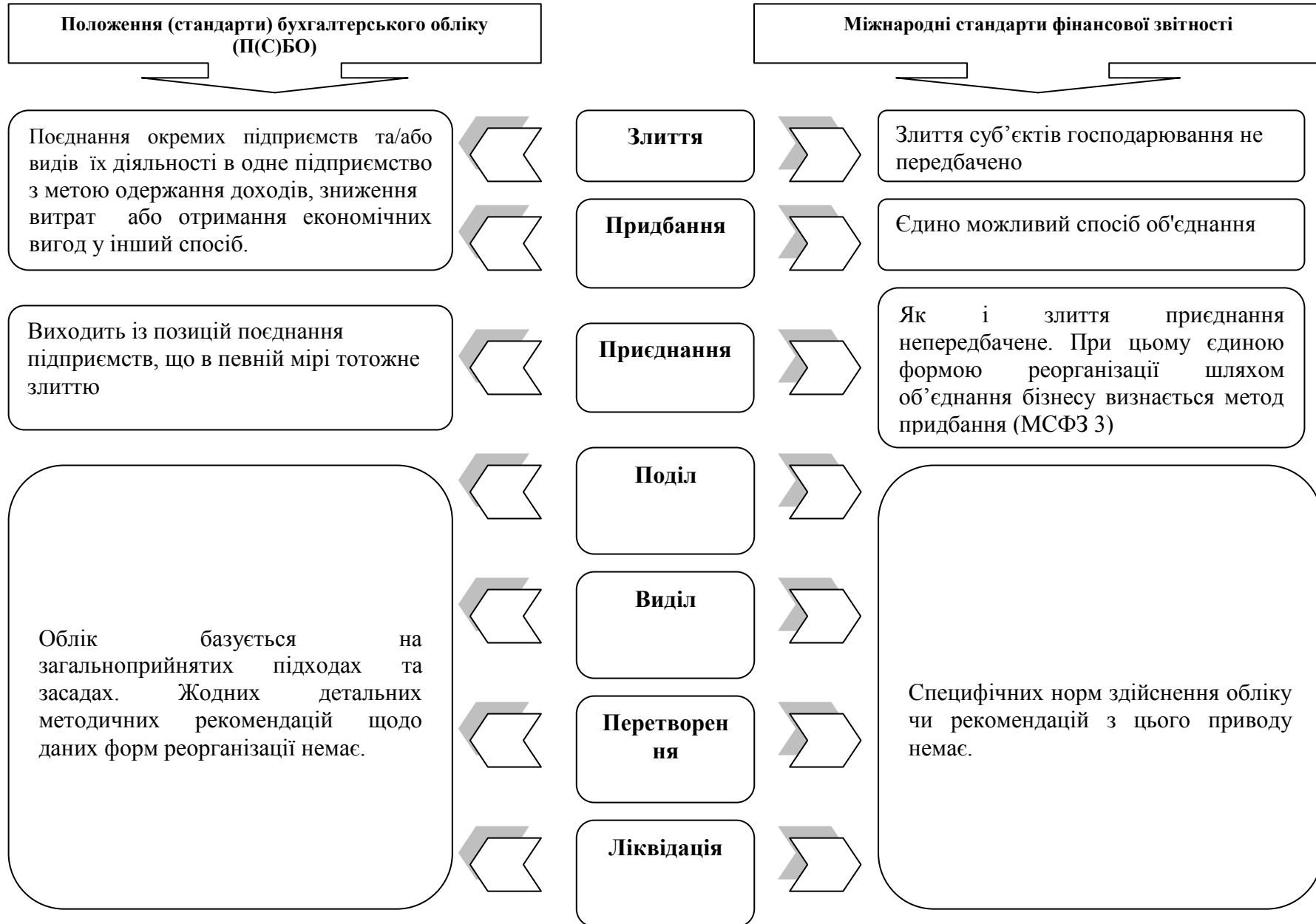
Організаційна структура ПАТ «Тернопільський молокозавод»

Часові межі еволюційних хвиль	Суть та зміст еволюційних хвиль
<p><i>Період з 1991 по 1996 рр.</i></p>	<p>Характеризується появою акціонерних товариств як нової форми утвердження приватної власності. Створення та функціонування товариств відбувалось за умови проходження процесів приватизації та роздержавлення.</p>
<p><i>Період з 1996 по 2000 рр.</i></p>	<p>Акціонерні товариства займають провідне місце в структурі господарюючих суб'єктів економіки. Відбуваються процеси стосовно нарощування їх акціонерного капіталу, зокрема й шляхом реорганізації самих товариств. Це період становлення основних принципів функціонування акціонерного капіталу в Україні.</p>
<p><i>Період з 2000 по 2009 рр.</i></p>	<p>Етап функціонального пристосування акціонерних товариств до вимог середовища. Характеризується пристосуванням акціонерного капіталу до норм законодавства та потреб акціонерів. Відбуваються реорганізаційні процеси, пов'язані із ліквідацією чи перетвореннями акціонерних товариств в ЗАТ або ж ТзОВ.</p>
<p><i>Період з 2009 р. по даний час</i></p>	<p>Хвиля організаційного та юридичного реформування у підходах до здійснення господарської діяльності у формі акціонерних товариств, пов'язана із прийняттям Закону України «Про акціонерні товариства». Характеризується проходженням типових реорганізаційних процесів пов'язаних із перетвореннями АТ в приватні або публічні товариства.</p>

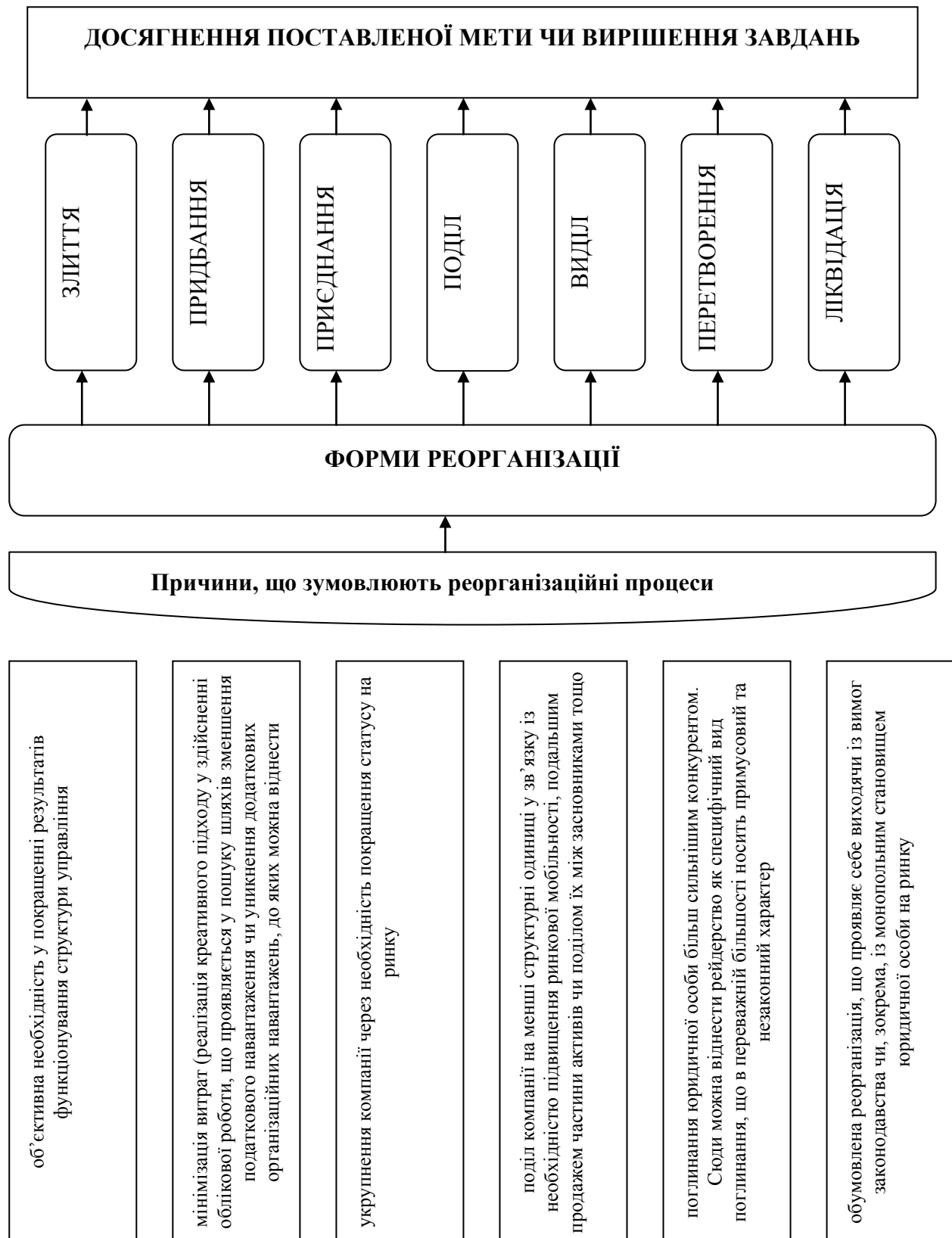
Еволюційні хвилі реорганізації акціонерних товариств в Україні

Трактування форми реорганізації та ліквідації	Цивільний кодекс України	Господарський кодекс України	Податковий кодекс України
Злиття	Передавання майна, прав і обов'язків іншій особі- правонаступнику та припинення діяльності юридичних осіб, що об'єднуються	Перехід усіх майнових права та обов'язків до суб'єкта господарювання, що утворений внаслідок злиття.	Об'єднання двох і більше платників податків та передача усіх прав та обов'язків зі сплати податків та погашення податкового боргу новому об'єднаному платнику податку
Приєднання	Передавання майна, прав та обов'язків іншій особі- правонаступнику та припинення діяльності приєднаних юридичних осіб	У разі приєднання одного або кількох суб'єктів господарювання до іншого суб'єкта господарювання до цього останнього переходять усі майнові права та обов'язки приєднаних суб'єктів господарювання.	Трактується аналогічно
Поділ	Ділення юридичної особи на кілька суб'єктів з передачею їм за розподільчим актом (балансом) відповідних часток майна та зобов'язань на умовах правонаступництва	При поділі суб'єкта господарювання усі його майнові права і обов'язки переходять за роздільним актом (балансом) у відповідних частках до кожного з нових суб'єктів господарювання, що утворені внаслідок цього поділу.	Поділ платника податків на дві і більше особи, до яких переходять усі права та обов'язки з погашення податкового боргу та сплати податків які виникли до такої реорганізації.
Виділ	Виділ з юридичної особи однієї або кількох новостворених осіб з передачею їм частини майна, прав та обов'язків реорганізованого суб'єкта	У разі виділення одного або кількох нових суб'єктів господарювання до кожного з них переходять за роздільним актом (балансом) у відповідних частках майнові права і обов'язки реорганізованого суб'єкта.	Виділ з платника податків інших платників податків не тягне за собою розподілу податкових зобов'язань чи податкового боргу окрім випадків застосування солідарної або розподільної відповідальності за порушення податкового законодавства
Перетворення	При зміні організаційно-правової форми до нової юридичної особи переходить усе майно, права та обов'язки попереднього суб'єкта господарювання	Перетворення одного суб'єкта господарювання в інший до новоутвореного суб'єкта господарювання переходять усі майнові права і обов'язки попереднього суб'єкта господарювання.	Зміна організаційно-правового статусу передбачає набуття усіх прав і обов'язків щодо погашення грошових зобов'язань чи податкового боргу, які виникли до його реорганізації;
Ліквідація		Припинення діяльності суб'єкта господарювання	Зупинення дії статусу платника податків, та закриття рахунків

Порівняльна характеристика визначення основних форм реорганізації та ліквідації у нормативних актах



Загальні підхід у визначенні форм реорганізації з точки зору П(С)БО та МСФЗ

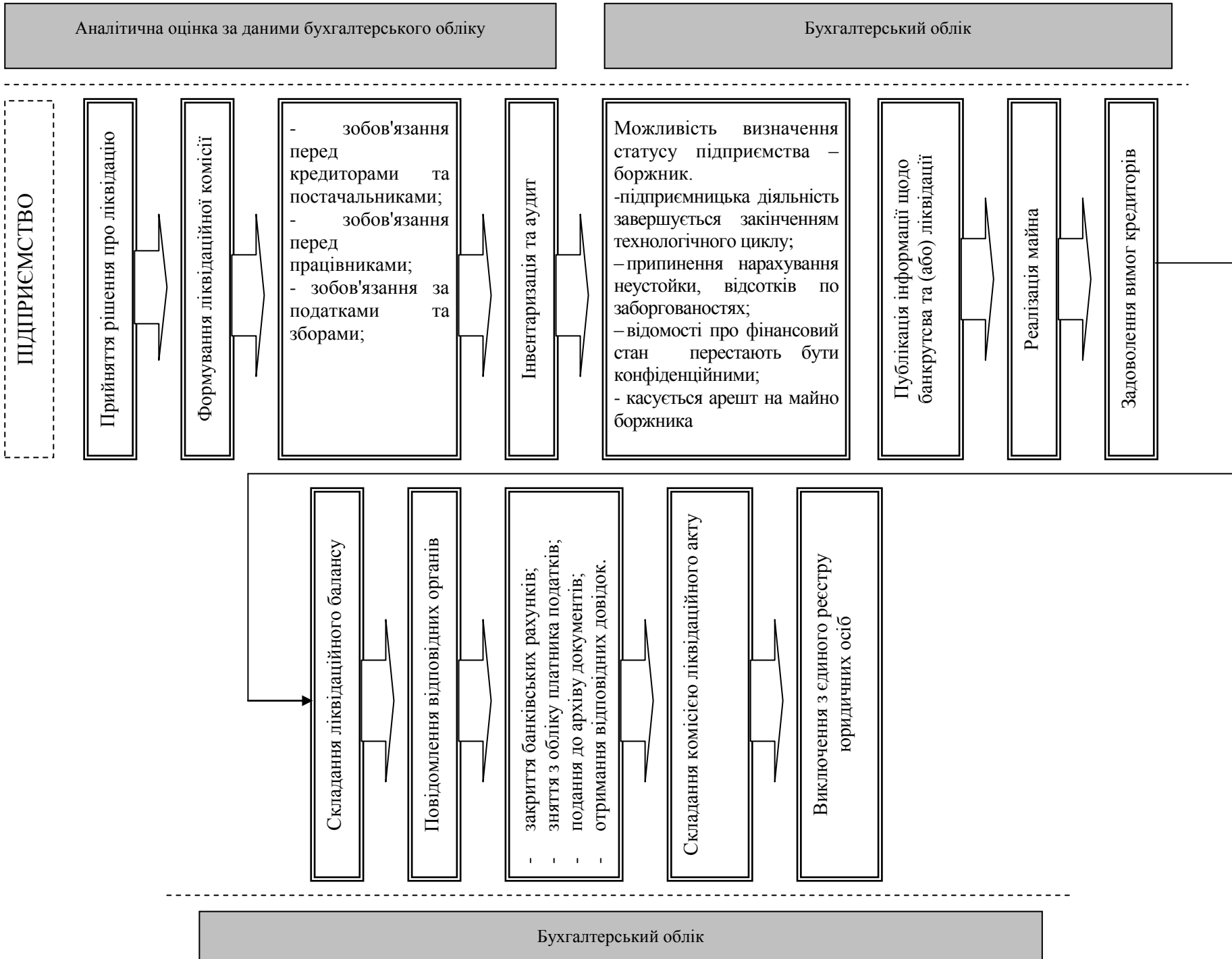


Причини та передумови реорганізаційних процесів

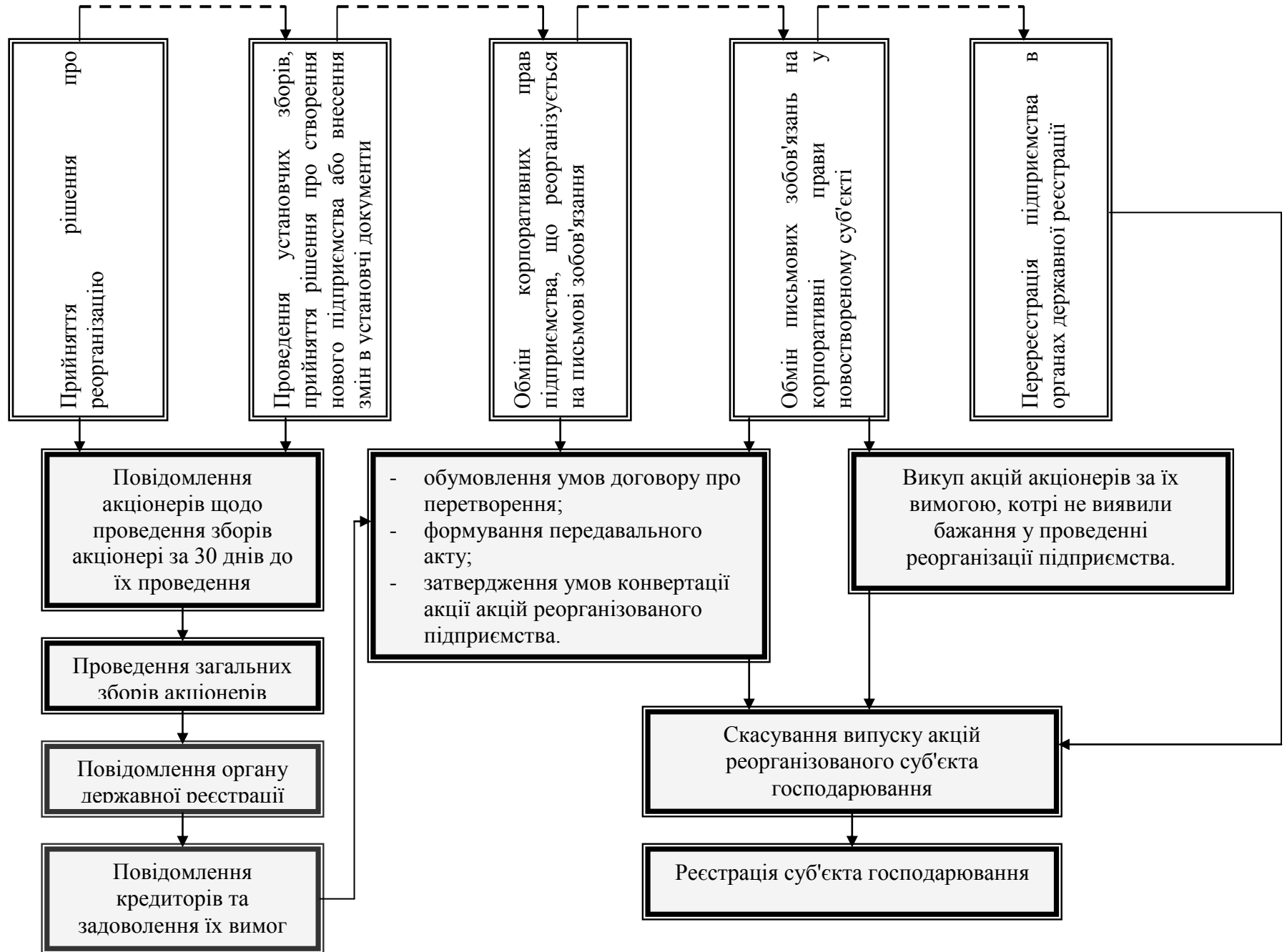
Додаток 3



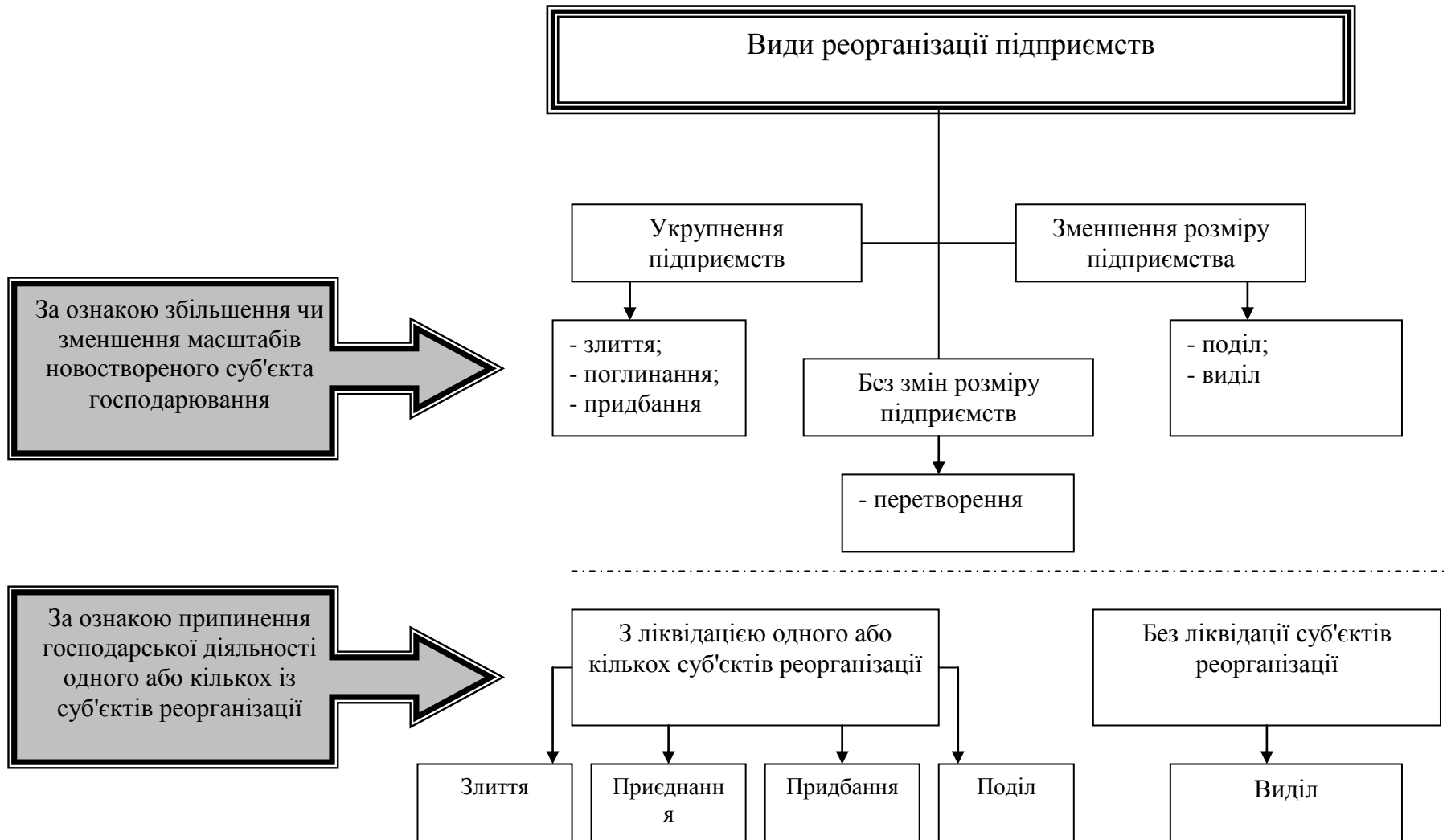
Основні причини, шляхи та доцільність реорганізації акціонерних товариств в результаті поділу та виділу



Модель процедури ліквідації підприємства, що застосовувалась при ліквідації ЗАТ «Макас»



Модель реорганізації, що була використана при перетворенні ЗАТ «Буцацький сирзавод»



Класифікація видів реорганізацій підприємств за відповідними ознаками

«Затверджено»
загальними зборами учасників (акціонерів)
«___» _____, протокол № _____

Передавальний акт

майна, капіталу, зобов'язань при перетворенні Закритого акціонерного товариства «Бучацький сирзавод» у товариство з обмеженою відповідальністю «Бучацький сирзавод»

м. Бучач

«___» _____ 201_ р.

Ми, комісія з припинення діяльності Закритого акціонерного товариства «Бучацький сирзавод» (далі ЗАТ «Бучацький сирзавод») у складі голови правління товариства _____, голови ревізійної комісії _____, начальника юридичного відділу _____, начальника відділу виробництва _____, головного бухгалтера _____, керуючись ст. 107 Цивільного кодексу України та на підставі рішення загальних зборів ЗАТ «Бучацький сирзавод» від «___» _____ 200_ р., протокол № _____ склали даний акт про те, що правонаступником в результаті перетворення ЗАТ «Бучацький сирзавод» за усіма його зобов'язаннями, є товариство з обмеженою відповідальністю «Бучацький сирзавод» (далі ТзОВ «Бучацький сирзавод»). Для забезпечення правонаступництва новоутвореному ТзОВ «Бучацький сирзавод» передаються наступні активи, зобов'язання, елементи власного капіталу:

№ п/п	Майно, капітал, зобов'язання	Код рядка	Балансова вартість	Додатки з детальним викладом переданих активів, зобов'язань, капіталу
1	2	3	4	5
	Активи			Додаток №
	I Необоротні активи			
1	Нематеріальні активи (гудвіл)	1010		
2	Основні засоби			
	- залишкова вартість			
	- первісна вартість	1011		
	- знос	1012		
3	Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
	II Оборотні активи			
4	Запаси	1100-1110		

Продовження Додатку М

1	2	3	4	5
5	Дебіторська заборгованість (зокрема між підприємствами)	1130- 1155		
6	Гроші та їх еквіваленти	1165		
	Всього активів	1300		
	Пасив			
	I Власний капітал			
7	Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
8	Капітал у дооцінках Додатковий капітал	1405- 1410		
9	Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)	1420		
10	III Поточні зобов'язання (зокрема й між підприємствами)	1600- 1690		
	Всього пасивів	1900		

Цей акт складений за даними заключного балансу ЗАТ «Бучацький сирзавод» станом на «__» _____ 200_ р., а також згідно з результати проведеної інвентаризації окремих видів майна, резервів, актами взаємної звірки розрахункових операцій. Детальний та повний перелік переданих активів, зобов'язань, капіталу у розрізі елементів та грошового вимірника наведено у додатках до передавального акту.

Цей акт складено у 4-х примірниках.

Голова комісії _____
 члени комісії з припинення _____
 діяльності ЗАТ Бучацький сирзавод» _____

Підписи голови та членів комісії з припинення діяльності ЗАТ «Бучацький сирзавод» посвідчено нотаріусом _____

«__» _____ 201_ р.

«Затверджено»
загальними зборами учасників (акціонерів)
«__» _____, протокол № _____

Розподільчий баланс

майна, капіталу, зобов'язань при реорганізації Відкритого акціонерного товариства «Макас» у товариство з обмеженою відповідальністю «Бистриця і К» та Закрите акціонерне товариство «Макас»

Актив	Код рядка	Станом на 01.01.20__ р. по завершальному балансу ВАТ «Макас»	Передано	
			ЗАТ «Макас»	ТОВ «Бистриця і К»
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000			
первісна вартість	1001	4,7	1,2	3,5
накопичена амортизація	1002	3,7	0,9	2,8
Незавершені капітальні інвестиції	1005	9,6		
Основні засоби	1010			
первісна вартість	1011	3992	991,8	3000,2
знос	1012	1287,1	173,5	1113,6
Інвестиційна нерухомість	1015			
Довгострокові біологічні активи	1020			
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030			
інші фінансові інвестиції	1035			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040			
Відстрочені податкові активи	1045			
Інші необоротні активи	1090			
Усього за розділом I	1095	2715,5	678,9	2036,6
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	1049,5	262,4	787,1
Поточні біологічні активи	1110			

1	2	3	4	5
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	723,6	180,9	542,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	270,8	67,7	203,1
з бюджетом	1135			
у тому числі з податку на прибуток	1136			
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	58,6	14,7	43,9
Поточні фінансові інвестиції	1160			
Гроші та їх еквіваленти	1165	92	23	69
Витрати майбутніх періодів	1170	7,1	1,8	5,3
Інші оборотні активи	1190			
Усього за розділом II	1195	4917,1	1229,3	3687,8
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200			
Баланс	1300	7632,6	1908,2	5724,4

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	Передано	
			ЗАТ «Макас»	ТОВ «Бистриця і К»
1	2	3	4	5
I. Власний капітал		250		187,5
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		62,5	
Капітал у дооцінках	1405			
Додатковий капітал	1410	1538,4	384,6	1153,8
Резервний капітал	1415	62,5	15,6	49,9
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1236,7	309,8	926,9
Неоплачений капітал	1425	()	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()	()
Усього за розділом I	1495	3087,6	771,9	2315,7
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500			
Довгострокові кредити банків	1510	1125,9	281,5	844,4
Інші довгострокові зобов'язання	1515	1297,5	324,4	973,1
Довгострокові забезпечення	1520			

1	2	3	4	5
Цільове фінансування	1525			
Усього за розділом II	1595	2423,4	605,9	1817,5
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600			
Поточна кредиторська заборгованість за:				
довгостроковими зобов'язаннями	1610	18,8	4,7	14,1
товари, роботи, послуги	1615	1881,8	470,5	1411,3
розрахунками з бюджетом	1620	85,3	21,3	64
у тому числі з податку на прибуток	1621			
розрахунками зі страхування	1625	39	9,8	29,2
розрахунками з оплати праці	1630	86,2	21,6	64,6
Поточні забезпечення	1660			
Доходи майбутніх періодів	1665			
Інші поточні зобов'язання	1690	10,8	2,7	8,1
Усього за розділом III	1695	2121,9	530,5	1591,4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700			
Баланс	1900	7632,6	1908,2	5724,4

**Додаток до розподільчого балансу
(пояснююча частина)
до рядків 1011-1012
розподільчого балансу ВАТ «Макас» від 01.01.20__р.
Відомість переданих основних засобів (знос) з балансу ВАТ «Макас» на
баланс ТОВ «Бистриця і К»**

Найменування основних засобів	Кількість	Первісна вартість (ряд. 1011)	Знос (ряд. 1012)	Залишкова вартість	Документ, що посвідчує балансову належність
Автомобіль ГАЗ-5203	1	243832,00	75896,00	167936,00	Техпаспорт
Автомобіль ГАЗ-5312	1	156800,00	87564,00	69236,00	Техпаспорт
Автомобіль ГАЗ-3302	1	123586,00	28356,00	95230,00	Техпаспорт
Виробнича лінія сичужного сиру	1	189286,00	32560,00	156726,00	Акт введення
Технологічна лінія з переробки молока	1	298356,00	65782,00	232574,00	
Холодильне обладнання	1	45589,45	13892,00	31697,45	Акт введення
Ванна сироварна В2-ОСВ-5	2	24320,56	9547,00	14773,56	Техпаспорт
Комплекс виробничих будівель та споруд	1	365155,23	13250,69	351904,54	Акт введення
Нежитлова будівля адмінбудинку	1	89356,00	34571,00	54785,00	Свідоцтво про право власності
Разом		1536281,2	361418,69	1018136,55	

Первісна вартість переданих основних засобів з балансу ВАТ «Макас» на баланс ТОВ «Бистриця і К» складає 1536281,2 грн (Один мільйон п'ятсот тридцять шість тисяч двісті вісімдесят одну грн. 20 коп.), сума нарахованого зносу – 361418,69 грн. (Триста шістдесят одна тисяча чотириста вісімнадцять грн. 69 коп.), залишкова вартість – 1018136,55 грн. (Один мільйон вісімнадцять тисяч сто тридцять шість грн. 55 коп.).

Директор ВАТ «Макас» _____
М.П.

Директор ТОВ «Бистриця і К» _____
М.П.