

## 2.4. ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ РАЗДЕЛЕНИИ ОРГАНИЗАЦИИ

Миславская Н.А., д.э.н., профессор, кафедра  
«Бухгалтерский учет в коммерческих организациях»

*Финансовый университет при Правительстве РФ*

Современные реалии развития российского экономического общества неразрывно связаны с процессами реорганизации юридических лиц. Наиболее часто встречающейся и одной из самых сложных с точки зрения осуществления бухгалтерских процедур формой этого процесса является разделение организаций. В статье делается упор на ключевые вопросы, которые требуют пристального рассмотрения со стороны учредителей, главных бухгалтеров, высшего руководящего звена экономических субъектов, находящихся в преддверии процесса разделения, даны практические рекомендации по оптимизации соответствующих процедур.

Разделение – это прекращение существования одного юридического лица, сопровождающееся одновременным возникновением на его основе двух или более организаций. Экономическая сущность этой процедуры заключается в «дроблении» одного хозяйствующего субъекта на несколько самостоятельных и независимых предприятий.

Данная форма реорганизации является одним из способов повышения эффективности работы предприятия, и чаще всего в основе ее лежат следующие причины:

- наличие у организации финансовых трудностей вследствие убыточности одного или нескольких сегментов ее деятельности. В данном случае приоритет при разделении будет у вновь возникшей организации, занимающейся перспективным и приносящим основной доход бизнесом;
- необходимость уменьшения значительной кредиторской задолженности предприятия. Речь идет о переводе обязательств на одно из вновь возникших юридических лиц и тем самым создания условий для выхода из кризиса других;
- управленческий кризис, связанный с невозможностью эффективного руководства, ввиду значительных размеров компании (в том числе на уровне международного разделения производств), существенных административных расходов, снижения уровня контроля. Подразумевается, что при сокращении в размерах вновь созданные экономические субъекты будут мобильно реагировать на потребности рынка и иметь больше шансов на оптимизацию накладных расходов [2, с. 26].

Процедура разделения включает в себя определенные этапы. Первый – принятие соответствующего решения посредством проведения общего собрания учредителей (участников) и, в соответствии с требованиями ст. 60 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), уведомление о произошедшем Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) по месту регистрации юридического лица в срок не позднее трех дней с момента принятия решения о разделении. Далее, после того

как налоговым органом в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) будет внесена запись о начале процедуры реорганизации, юридическое лицо помещает в средствах массовой информации (в журнале «Вестник государственной регистрации» и в сети Интернет на официальном сайте ФНС РФ) уведомление о разделении, а также сообщает об этом всем имеющимся у него кредиторам. Затем на собрании вновь созданных организаций их участники (учредители) должны решить такие вопросы, как утверждение уставов, учредительных договоров, регистрация в Федеральной службе по финансовым рынкам эмиссии ценных бумаг (для акционерных обществ). И только после этого, предоставив в ФНС РФ надлежащий пакет документов в соответствии с требованиями Федерального закона «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 8 августа 2001 г. №129-ФЗ, осуществить государственную регистрацию вновь возникших юридических лиц с одновременным внесением в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности реорганизуемой организации. В соответствии со ст. 57 ГК РФ разделение считается полностью завершенным с момента государственной регистрации последнего из вновь возникших юридических лиц.

Из всех перечисленных этапов разделения организации первый является основополагающим, так как именно здесь решаются все принципиальные правовые и экономические вопросы, связанные с правопреемством – переходом прав и обязанностей экономического субъекта к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с разделительным балансом. В ст. 59 ГК РФ сказано, что данный документ утверждается учредителями (участниками) юридического лица и представляется вместе с учредительными документами для государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

Учитывая важность в нашем вопросе разделительного баланса, необходимо акцентировать внимание на его экономической природе. Ее традиционная (и единственная) трактовка связана с ныне утратившим силу документом – приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) «О порядке отражения в бухгалтерском учете отдельных операций, связанных с введением в действие первой части Гражданского кодекса РФ» от 28 июля 1995 г. №81. Именно здесь было определено следующее: «При разделении юридических лиц (выделении из состава юридического лица его отдельного или нескольких подразделений) составляемый разделительный баланс состоит из общего баланса, по ранее действовавшему юридическому лицу, и балансов каждого нового юридического лица, образованного на базе подразделений, ранее входящих в состав прежнего юридического лица. Данные разделительного баланса являются также и данными баланса каждого нового юридического лица на дату начала его деятельности, после их государственной регистрации». Иными словами – данные разделительного баланса должны быть идентичны совокупным соответствующим показателям вступительных балансов вновь созданных юридических лиц. Однако на практике данное положение соблюсти бывает

практически невозможно, во-первых, по причине прошедшего времени между принятием решения о разделении и окончанием ведения хозяйственной деятельности реформируемого экономического субъекта. И во-вторых, из-за принципиально неверного, формального подхода к составлению данных разделительного баланса, который по своей сути не является формой бухгалтерской отчетности, а является документом гражданско-правового характера, устанавливающим порядок правопреемства при разделении [5, с. 67].

В сложившейся ситуации, когда постфактум произошло смешение природы правового и технического бухгалтерского документа, особое значение приобретают принципы формирования разделительного баланса. На сегодня эти вопросы регулируются приказом Минфина РФ «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» от 20 мая 2003 г. №44н (далее – приказ №44н).

Первый (и часто задаваемый в социальных сетях профессионального сообщества) вопрос – это дата составления разделительного баланса. Здесь необходимо обратить внимание на п. 3 приказа №44н, который устанавливает информацию, которая может содержаться в решении учредителей – помимо формирования уставного капитала, порядка правопреемства и направления использования чистой прибыли, речь идет об обязательной процедуре инвентаризации имущества и обязательств и способах их оценки с целью распределения и передачи новым правопреемникам. Две последние процедуры – инвентаризация и оценка – могут привести к несовпадению данных бухгалтерского учета с данными разделительного баланса на дату его составления. Чтобы избежать этих нежелательных с технической точки зрения последствий необходимо сделать следующее.

1. Провести процедуру инвентаризации и учесть на счетах бухгалтерского учета ее последствия на день, предшествующий составлению разделительного баланса.
2. При оценке передаваемого в ходе разделения имущества предусмотреть вариант его оценки по остаточной стоимости, что приведет к совпадению числовых показателей в бухгалтерской отчетности, являющейся основанием для составления разделительного баланса. Более того, вновь созданные организации получают шанс в будущем улучшить свои экономические показатели, проведя переоценку и сформировав добавочный капитал.

При выборе учредителями (участниками) реорганизуемого юридического лица другого способа оценки активов (по текущей рыночной стоимости; по фактической себестоимости материально-производственных запасов; по первоначальной стоимости финансовых вложений) переоценку также желательно провести на день, предшествующий составлению разделительного баланса. Однако стоимостная оценка данного имущества должна совпадать с данными, приведенными в приложениях, описях, расшифровках, прилагаемых к разделительному балансу. Оценка обязательств реорганизуемой организации в разделительном балансе отражается в сумме, по которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете.

Представляется, что именно вышеупомянутые причины побудили законодателей в пп. 5 и 6 прика-

за №44н дать следующие рекомендации: дата утверждения разделительного баланса определяется учредителями в пределах срока проведения реорганизации, предусмотренного в договоре (решении) учредителей, а составление разделительного баланса рекомендуется приурочивать к концу отчетного периода (года) или дате составления промежуточной бухгалтерской отчетности (квартала, месяца), являющейся основанием для характеристики и оценки передаваемого имущества и обязательств реорганизуемой организацией.

Следующий принципиальный вопрос – структура разделительного баланса. Как правило, он состоит из трех основных частей. Первая включает общую информацию о реорганизации юридического лица – полные наименования разделяемой организации и ее правопреемников, их организационно-правовые формы, дату и сроки разделения, принципы правопреемства. Следующая часть – непосредственно форма разделительного баланса, включающая в себя показатели об активах и обязательствах разделяемой организации и распределение соответствующих балансовых статей между бухгалтерскими балансами правопреемников. Третья часть разделительного баланса включает в себя пояснения, расшифровывающие конкретно и подробно распределение активов, обязательств и капитала между вновь формирующимися юридическими лицами [3, с. 14].

Именно из-за формального составления последней части впоследствии, после разделения, между организациями возникают споры, требующие судебного разбирательства. В соответствии со ст. 6 ГК РФ, права и обязанности сторон определяются, исходя из требований добросовестности, разумности и справедливости. В нашем понимании это означает необходимость принятия компромиссного решения, удовлетворяющего интересам всех участников процесса разделения юридического лица.

С этой целью первоначально определяют долю основных средств реорганизуемой организации, которая должна приходиться на каждого правопреемника. Далее пропорционально этой доле распределяют оборотные активы, собственный капитал, краткосрочные и долгосрочные обязательства. Соблюдение этой процедуры будет гарантировать равенство активов и пассивов вновь создаваемых юридических лиц в разделительном балансе. Также для правопреемников это гарантирует наличие суммы ресурсов (активов), необходимых для погашения полученной доли займов, кредитов и кредиторской задолженности.

В соответствии с п. 26 приказа №44 при составлении разделительного баланса производится только разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, и никаких записей на счетах бухгалтерского учета не производится. Это объясняется тем, что передача имущества и обязательств по разделительному балансу от одной организации к другой в порядке универсального правопреемства не рассматривается для целей бухгалтерского учета как продажа имущества и обязательств или как безвозмездная их передача.

*Пример.* На собрании учредителей Общества с ограниченной ответственностью (ООО) «А» было

принято решение о разделении организации на две – ООО «Б» и ООО «В». В результате этой процедуры 75% внеоборотных активов ООО «А» будут принадлежать ООО «Б», а 25% – ООО «В».

Все остальные балансовые статьи будут разделены в той же пропорции (табл. 1).

Таблица 1

**РАЗДЕЛИТЕЛЬНЫЙ БАЛАНС ООО «А»**

Тыс. руб.

Наименование статьи	Активы ООО «А» на дату составления разделительного баланса	Активы, переходящие по завершении реорганизации	
		ООО «Б»	ООО «В»
<b>Внеоборотные активы</b>			
Нематериальные активы	100	75	25
Основные средства	200	150	50
<b>Оборотные активы</b>			
Запасы	50	38	12
Дебиторская задолженность	100	75	25
Денежные средства	150	112	38
Баланс:	600	450	150
Наименование статьи	Пассивы ООО «А» на дату составления разделительного баланса	Пассивы, переходящие по завершении реорганизации	
		ООО «Б»	ООО «В»
<b>Капитал и резервы</b>			
Уставный капитал	100	150	50
Добавочный капитал	100	-	-
Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток	200	150	50
<b>Долгосрочные обязательства</b>			
Заемные средства	150	112	38
<b>Краткосрочные обязательства</b>			
Кредиторская задолженность	50	38	12
Баланс:	600	450	150

Данный пример демонстрирует технический подход, который желательно использовать в ходе разделения. Однако, помимо этого, необходимо обратить внимание на экономическую взаимосвязь между учетными объектами, а именно:

- передача нематериальных активов и основных средств осуществляется в соответствии с видами деятельности вновь создаваемых организаций. Например, если одна организация занимается торговлей, а другая производством продукции, то первой должно быть передано торговое оборудование, а второй – производственное;
- при передаче основных средств необходимо учитывать и передавать соответствующую долю добавочного капитала организации (в случае ранее проводившейся дооценки объектов);
- сальдо по регулирующим счетам бухгалтерского учета необходимо передавать во взаимосвязи с основными объектами учета. То есть счета резервов под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам, по финансовым вложениям должны передаваться вместе с соответствующими запасами,

дебиторской задолженностью, финансовыми вложениями;

- передачу дебиторской и кредиторской задолженности по одному контрагенту лучше транслировать одному правопреемнику;
- обязательства перед бюджетом по налоговым платежам и по взносам перед внебюджетными фондами также должны быть привязаны к конкретным статьям баланса и хозяйственным операциям.

Все результаты и обоснования разделения объектов бухгалтерского учета должны быть зафиксированы и оформлены в качестве приложений к разделительному балансу.

Такое подробное, пообъектное, разделение может гарантировать в будущем исключение судебных разбирательств.

Помимо этого, в соответствии с требованиями п. 4 приказа №44н, разделительный баланс должен иметь следующие приложения.

1. Бухгалтерскую отчетность, в соответствии с которой определяется состав имущества и обязательств разделяемой организации, а также их оценка на последнюю отчетную дату перед датой оформления передачи имущества и обязательств в установленном законодательством порядке.
2. Акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств разделяемой организации.
3. Первичные учетные документы по материальным ценностям (акты (накладные) приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов и т.д.), перечни (описи) иного имущества, подлежащего передаче при реорганизации организаций.
4. Расшифровки (описи) кредиторской и дебиторской задолженностей с информацией о письменном уведомлении в установленные сроки кредиторов и дебиторов реорганизуемых организаций о переходе с момента государственной регистрации организации имущества и обязательств по соответствующим договорам и контрактам к правопреемнику, расчетов с соответствующими бюджетами, государственными внебюджетными фондами.

Разделительный баланс вместе с учредительными документами представляется на государственную регистрацию вновь созданных юридических лиц. Непредставление разделительного баланса, а также отсутствие в нем положений о правопреемстве по обязательствам реорганизованного юридического лица влекут отказ в государственной регистрации (п. 2,3 ст. 60 ГК РФ).

Следующим этапом разделения организации является составление ее заключительной бухгалтерской отчетности. Производится это на день, предшествующий дате внесения в ЕГРЮЛ записи о возникших новых организациях посредством закрытия счетов учета прибылей и убытков и направления суммы чистой прибыли на цели, определенные решением учредителей.

Заметим, что если дата составления разделительного баланса не приурочена к окончанию отчетного периода и составлению заключительного баланса, то все расходы, произведенные в соответствующий период времени (текущие и связанные с реорганизацией) отражаются на счетах бухгалтерского учета в составе затрат реорганизуемого юридического лица. Данные обстоятельства приведут к необходимости составления промежуточной и (или) годовой бухгалтерской отчетности. При этом числовые показатели

промежуточной, годовой и заключительной бухгалтерской отчетности могут не соответствовать данным разделительного баланса. Все произошедшие изменения и их причины должны быть раскрыты в пояснительной записке к отчетности.

Разделительный баланс и заключительная бухгалтерская отчетность реорганизованной в форме разделения организации служат основанием для составления вступительной бухгалтерской отчетности каждой новой организации на дату государственной регистрации. Отчет о прибылях и убытках на дату регистрации вновь созданных организаций не составляется, так как хозяйственной деятельности организации еще не вели. Начисление амортизации по объектам основных средств, нематериальным активам, доходных вложений в материальные ценности будет начинаться с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором была произведена государственная регистрация [5, с. 40]. Сроки полезного использования и способы начисления амортизации устанавливаются организациями самостоятельно, вне зависимости от применяющихся до процедуры разделения.

Размеры уставных капиталов, возникших при разделении организаций, отражаются во вступительных балансах в соответствии с принятым решением учредителей (участников), а формирование числовых показателей раздела «Капитал и резервы» происходит без каких-либо записей на счетах бухгалтерского учета.

Если в решении о разделении предусмотрено увеличение уставных капиталов возникших организаций по сравнению с величиной уставного капитала реорганизуемого юридического лица, то на эти цели используются составляющие собственного капитала (добавочный капитал, нераспределенная прибыль и др.).

Проиллюстрируем сказанное в табл. 2.

**Таблица 2**

**ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЙ И ВСТУПИТЕЛЬНЫЕ БАЛАНСЫ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ РАЗДЕЛЕНИЯ**

*Тыс. руб.*

Наименование статьи	Заключительный баланс ООО «А»	Вступительный баланс ООО «Б»	Вступительный баланс ООО «В»
Внеоборотные активы	300	225	75
Оборотные активы	400	300	100
Баланс:	700	525	175
Уставный капитал	100	375	125
Добавочный капитал	200	-	-
Резервный капитал	50	-	-
Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток	150	-	-
Кредиторская задолженность	200	150	50
Баланс	700	525	175
Чистые активы	-	<b>525- -150 = 375</b>	<b>175- -50 = 125</b>

Если в решении учредителей о разделении предусмотрено уменьшение величины уставных капиталов

возникших в результате реорганизации в форме разделения организаций, по сравнению с уставным капиталом реорганизуемой организации, то возникающая разница подлежит отражению во вступительных балансах правопреемников числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Пример приведен в табл. 3.

**Таблица 3**

**ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЙ И ВСТУПИТЕЛЬНЫЕ БАЛАНСЫ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ РАЗДЕЛЕНИЯ**

*Тыс. руб.*

Наименование статьи	Заключительный баланс ООО «А»	Вступительный баланс ООО «Б»	Вступительный баланс ООО «В»
Внеоборотные активы	300	225	75
Оборотные активы	400	300	100
Баланс	700	525	175
Уставный капитал	100	50	25
Добавочный капитал	200	-	-
Резервный капитал	50	-	-
Нераспределенная прибыль / непокрытый убыток	150	325	100
Кредиторская задолженность	200	150	50
Баланс	700	525	175
Чистые активы	-	<b>525- -150 = 375</b>	<b>175- -50 = 125</b>

Одновременно бухгалтерам необходимо отслеживать величину такого показателя, как чистые активы организации. Если их стоимость у возникшей организации окажется больше величины уставного капитала, зафиксированной в учредительных документах, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В случае, если стоимость чистых активов возникшей в результате реорганизации в форме разделения организации, окажется меньше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в круглых скобках.

Примеры данной ситуации приведены в табл. 4.

**Таблица 4**

**ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЙ И ВСТУПИТЕЛЬНЫЕ БАЛАНСЫ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ РАЗДЕЛЕНИЯ**

*Тыс. руб.*

Наименование статьи	Заключительный баланс ООО «А»	Вступительный баланс ООО «Б»	Вступительный баланс ООО «В»
Внеоборотные активы	300	225	75
Оборотные активы	400	300	100
Баланс	700	525	175
Уставный капитал	100	80	20
Добавочный капитал	-	-	-
Резервный капитал	-	-	-

Наименование статьи	Заключительный баланс ООО «А»	Вступительный баланс ООО «Б»	Вступительный баланс ООО «В»
Нераспределенная прибыль / непокрытый убыток	-	(5)	5
Кредиторская задолженность	600	450	150
Баланс	700	525	175
Чистые активы	-	525- -450 =75	175- -450 =275

Итак, при составлении бухгалтерской отчетности разделяемой и вновь создающихся организаций возникают определенные нюансы, которые связаны как с организационно-правовой формой юридического лица, так и с несовпадением даты передачи имущества и обязательств реорганизуемой организации с датой внесения в ЕГРЮЛ соответствующих записей. Таким образом, перед проведением собрания учредителей (участников) необходимо тщательно проанализировать особенности и специфику конкретной разделяемой организации с целью уменьшения количества пояснений, приложений, и максимального сближения числовых показателей промежуточной (годовой), заключительной бухгалтерской отчетности и вступительных бухгалтерских балансов новых организаций.

**Литература**

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г.№51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Миславская Н.А. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. // Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М. : Дашков и К, 2014.
3. Миславская Н.А. и др. Представление финансовой отчетности: поправки и изменения [Текст] / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова // Междунар. бухгалтерский учет. – 2010. – №15.
4. Отраслевые нормативы для нормирования труда в период освоения производства [Текст] / М-во тракторного и сельскохозяйственного машиностроения. – Павлодар, 1981. – 50 с.

5. Поленова С.Н. Создание организации: правовой и учетный аспекты [Текст] / С.Н. Поленова // Аудитор. – 2015. – №3.
6. Поленова С.Н. Формирование и оформление дел (документов) бухгалтерии и текущая работа с ними [Текст] / С.Н. Поленова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2014. – №2.

**Ключевые слова**

Разделение; реорганизация; разделительный баланс; заключительный баланс; вступительный баланс; правопреемство.

*Миславская Наталья Анатольевна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Характерной чертой реорганизации юридического лица в форме разделения является вопрос правопреемства. Именно он является причиной экономических споров, касающихся предпринимательской деятельности, по определению принадлежности сторонам субъектного права и субъектной обязанности. Сложности возникают в том случае, когда истец и ответчик признаются судом ненадлежащими, и происходит это именно тогда, когда один из участников спора, обосновывая свои претензии, ссылается на то, что является правопреемником другой организации после разделения последней. В этой ситуации основными документами правоустанавливающего характера выступают соответствующее решение учредителей и разделительный баланс. Последний вызывает наибольшее количество вопросов, так как никаких подробных инструкций по его формированию в настоящее время нет, и арбитражные суды не всегда дают адекватную правовую оценку представляемых сторонами доказательств в отношении спорного права или обязанности.

В условиях неоднозначности правовых и экономических трактовок нормативно-законодательной документации и отсутствия четких инструкционных указаний со стороны Министерства финансов РФ, данная статья содержит ряд пояснений и рекомендаций, как теоретического, так и практического характера. Значимым является то, что акцент сделан на разнообразии возможных ситуаций с соответствующей иллюстрацией форм бухгалтерских балансов, сопровождающих экономические последствия принятых при разделинии решений.

Статья написана на высоком профессиональном уровне, материал излагается в логической последовательности, соответствует требованиям, предъявляемым к публикациям в профессиональных изданиях и рекомендуется для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Поленова С.Н., д.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях» Финансового университета при Правительстве РФ.*