

ОСОБЕННОСТИ ПОДГОТОВКИ И РАСКРЫТИЯ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ О РЕОРГАНИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Александр ПОЛОМОШНЫХ

Академия экономических знаний Молдовы

În acest articol sunt abordate probleme ce vizează dezvăluirea informației de către întreprinderile aflate în proces de reorganizare. Studiul evaluează particularitățile de pregătire și de prezentare a rapoartelor financiare în diferite stadii de reorganizare în formele diverse ale acesteia. În urma investigației a fost elaborată schema detaliată care reflectă ordinea de dezvăluire a informației de către întreprinderile reorganizate.

This article describes the problems of information disclosure by enterprises involved in the process of reorganization. The study examined features of the preparation and submission of financial statements in various stages of reorganization of its various forms. The result is a detailed scheme that reflects the order of disclosure reorganized enterprises.

Реорганизация, являясь специфическим этапом жизненного цикла предприятия, ставит перед его руководством множество вопросов, среди которых – и обязанность по подготовке и представлению финансовой отчетности. Специфичность данного процесса проявляется в том, что реорганизуемым предприятиям помимо традиционных отчетов следует подготовить также ряд специальных документов. Помимо обычной финансовой отчетности предоставляемая информация содержит сведения, позволяющие судить о ходе выполнения плана реорганизации предприятий, что повышает значимость процесса её подготовки.

Устанавливая обязательность раскрытия информации при реорганизации предприятий, финансовое законодательство Республики Молдова не содержит, однако, подробных инструкций по её сбору и подготовке, что делает процесс реорганизации весьма сложным и запутанным. Общие правила подготовки и представления отчетности предприятиями в ходе реорганизации установлены в *статье 34 Закона РМ о бухгалтерском учете – «Требования к отчетности в случае реорганизации субъекта»* [1]. Отдельная информация об отчетности реорганизуемых акционерных обществ содержится также в *Инструкции об этапах реорганизации акционерного общества* [2], в которой проводится примерный перечень обязательных документов и общие требования к ним.

Ввиду того, что ни в одном нормативном документе Республики Молдова не даётся исчерпывающее объяснение порядка раскрытия информации о реорганизации предприятий, попытаемся сформулировать единый алгоритм на основе сложившейся отечественной практики в этой сфере и с учётом опыта других стран.

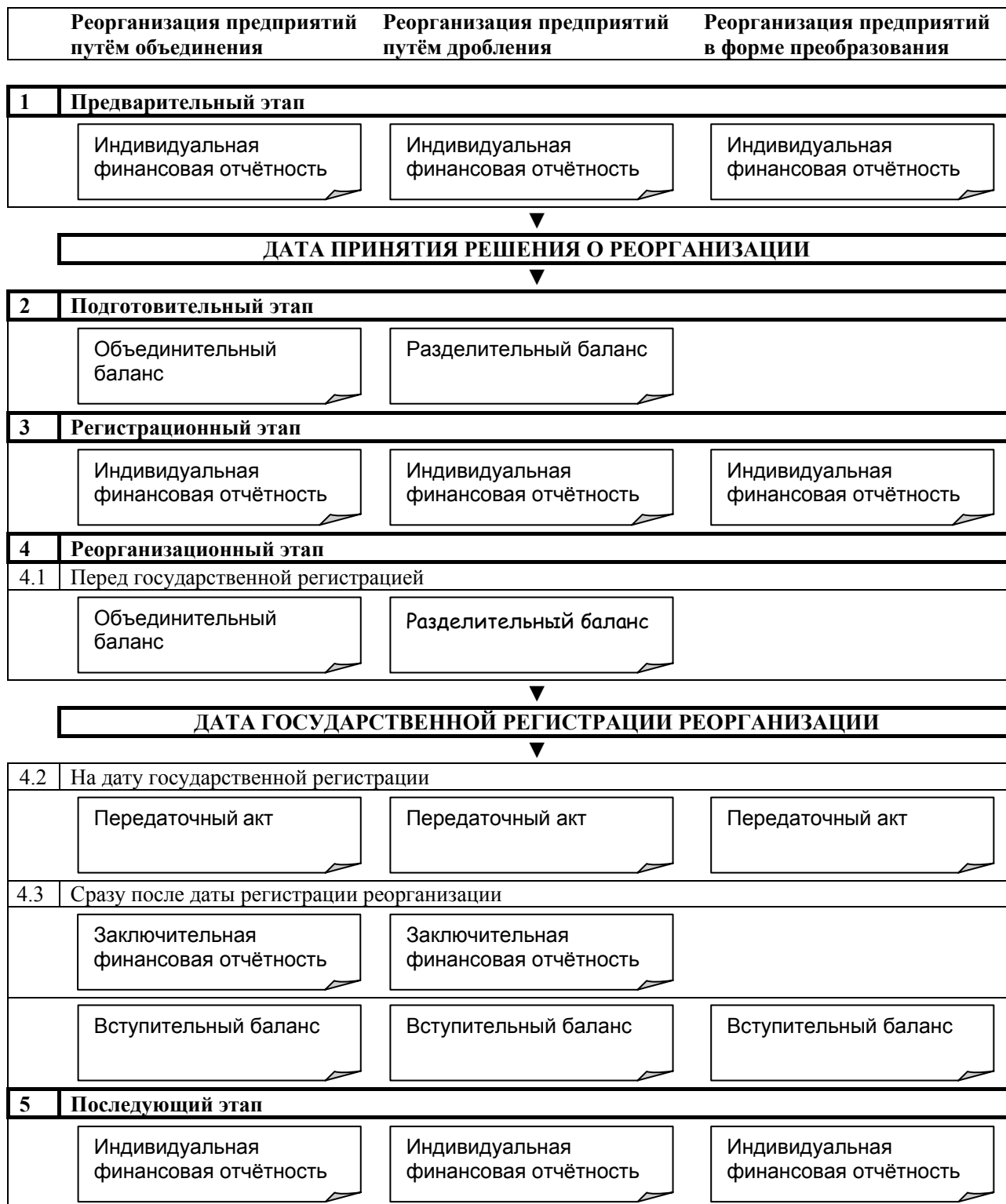
Независимо от формы, процесс реорганизации предприятий, с точки зрения подготовки финансовой отчетности, может быть разделён на пять базовых этапов:

- предварительный этап;
- подготовительный этап;
- регистрационный этап;
- организационный этап;
- последующий этап.

Для каждого из перечисленных этапов, в зависимости от формы реорганизации, должны быть подготовлены соответствующие отчёты, характеристика которых представлена ниже (табл.1).

Таблица 1

Порядок подготовки финансовой отчётности при различных формах реорганизации предприятий



Источник: Разработано автором

Рассмотрим особенности подготовки перечисленных выше документов более подробно, соблюдая их хронологическую последовательность.

Независимо от формы реорганизации всем её процедурам предшествует обычная деятельность исходных предприятий, которые в соответствии с законодательством о бухгалтерском учёте составляют и представляют индивидуальную финансовую отчётность в общеустановленные сроки. На данном этапе, несмотря на возможное наличие планов по реорганизации, нет оснований для каких-либо специальных проводок. Более того, утверждение в соответствии с действующим законодательством РМ договора об объединении (плана дробления) не влечёт за собой записей на счетах.

Намерение осуществить реорганизацию представляет собой, однако, релевантную информацию и должно быть раскрыто в объяснительной записке к финансовому отчёту [3]. Более того, принятие решения о реорганизации после даты составления финансовых отчётов требует соответствующего раскрытия, с тем чтобы не ограничивать возможность пользователей финансовой информации в проведении оценки и принятии правильных решений [3].

Первым значимым моментом в отражении информации о реорганизации предприятий является составление объединительного баланса / разделительного баланса. Несмотря на то, что данные документы должны быть представлены реорганизуемыми предприятиями Государственной регистрационной палате по истечении трёх месяцев после опубликования второго объявления о реорганизации в *Monitorul Oficial al RM*, их разработка ведётся уже на момент принятия решения о реорганизации. Дата, на которую составляется объединительный баланс / разделительный баланс, выбирается уполномоченным органом реорганизуемых предприятий и указывается в решении о реорганизации [5].

В соответствии с действующим законодательством РМ, проект решения о реорганизации предприятий должен содержать порядок перераспределения имущества и капитала реорганизуемых предприятий. Наиболее объективной формой отражения данного процесса является упомянутый объединительный баланс / разделительный баланс. Он позволяет учесть как экономические, так и правовые аспекты процесса реорганизации предприятий, наглядно представляя преемственность прав и обязательств.

Для составления объединительного баланса / разделительного баланса необходима определённая подготовительная работа, одной из важных составляющих которой является проведение полной инвентаризации.

Общий принцип составления объединительного баланса сводится к построчному сложению индивидуальных балансов исходных предприятий. При этом во избежание дублирования информации важно выполнить ряд элиминирующих корректировок, направленных на компенсирование взаимных статей.

Разделительный баланс составляется на основании достигнутой договорённости о разделе имущества и капитала по одному из критериев. Зачастую при составлении разделительного баланса суммы актива и пассива в силу тех или иных причин могут различаться, что может быть скорректировано путём начисления взаимной задолженности.

Как было сказано выше, процесс реорганизации может затянуться, в ходе чего возможно наступление отчётной даты (конец квартала, полугодия, года). Поскольку юридически реорганизация может считаться завершённой только после внесения всех необходимых записей в Государственный реестр предприятий и организаций, до этой даты реорганизуемые предприятия должны составлять и представлять государственным органам отчётность в соответствии с установленными правилами.

В финансовых отчётах, составляемых предприятиями после официального инициирования процесса реорганизации, должны найти отражение как повседневные финансово-хозяйственные операции, так и операции, непосредственно связанные с реорганизационными процедурами (расходы по оформлению документов, консультационные услуги, корректировки, вызванные инициированными налоговыми проверками, и проч.).

Подготавливая отчётность, предприятие, которое согласно принятому решению подлежит реорганизации в форме выделения, должно принять к сведению, что в определённых случаях требуется дополнительное раскрытие информации о доходах, расходах, сумме прибылей и убытков, а также налога на прибыль, относящихся к выделяемым фрагментам. Существует ряд условий для признания деятельности прекращаемой, среди которых наличие у предприятия единой программы прекращения деятельности, практического подтверждения начала осуществления программы, а также возможности выделить прекращаемую деятельность для целей составления бухгалтерской отчётности [6].

Начиная с отчётного периода, в который деятельность признана прекращаемой, реорганизуемое предприятие в пояснительной записке к годовой финансовой отчётности отдельно раскрывает следующую информацию:

1) описание прекращаемой деятельности:

- операционный или географический сегмент, в рамках которого происходит прекращение деятельности;
- дата признания деятельности прекращаемой;
- дата или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

2) стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;

3) суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумма начисленного подоходного налога, относящегося к прекращаемой деятельности;

4) движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчётного периода.

Информация, предусмотренная третьим и четвертым пунктом, по выбору предприятия может быть раскрыта не в пояснительной записке к бухгалтерской отчётности, а в отчёте о прибылях и убытках и отчёте о движении денежных средств. Помимо предусмотренных нормативными актами, предприятие может включить в указанные формы бухгалтерской отчётности дополнительные графы для отражения показателей, характеризующих отдельно продолжаемую и прекращаемую деятельность [7].

В том случае, если все необходимые формальности были соблюдены, реорганизуемым предприятиям необходимо представить в Государственную регистрационную палату пакет документов для регистрации результатов процесса реорганизации, обязательными среди которых являются объединительный баланс / разделительный баланс, передаточный акт. Источником информации для передаточного акта, по нашему мнению, может служить финальная версия объединительного баланса / разделительного баланса, которые наиболее объективно позволят оценить соблюдение требования правопреемственности [5].

В соответствии с *Гражданским кодексом РМ*, права и обязательства реорганизуемых юридических лиц передаются в соответствии с передаточным актом [5]. Данный документ представляется вместе с учредительными документами для государственной регистрации вновь возникших юридических лиц или для внесения изменений в учредительные документы существующих юридических лиц. Состав и стоимость имущества, отражённые в передаточном акте, должны исходить из данных объединительного баланса / разделительного баланса, а также соответствовать приложенным описям и расшифровкам.

Порядок составления передаточных актов зависит от формы и конкретных условий реорганизации и может быть обобщён в следующей таблице (табл. 2).

Таблица 2

Составление передаточных актов при различных формах реорганизации предприятий

Форма реорганизации	Между кем составляется	Источник данных
Слияние	Между каждым из исходных предприятий и объединённым предприятием	Объединительный баланс
Присоединение	Между каждым из присоединяемых предприятий и присоединяющим предприятием	
Разделение	Между исходным предприятием и каждым создаваемым предприятием-правопреемником	Разделительный баланс
Выделение	Между исходным предприятием и каждым выделившимся предприятием	
Преобразование	Между исходным предприятием и его правопреемником	Финансовая отчётность исходного предприятия

Источник: разработано автором

Согласно данным приведенной выше таблицы, передаточный акт фактически является двухсторонним документом, закрепляющим передачу имущества в ходе реорганизации предприятий в соответствии с принятым ранее решением.

Типовая форма передаточного акта на данный момент не предусмотрена. Передаточный акт составляется предприятиями самостоятельно, с учётом требований *Закона РМ о бухгалтерском учёте*, и должен содержать общую информацию о реорганизуемых предприятиях:

- организационно-правовая форма и полное наименование предприятий, юридический адрес, вид реорганизации;
- организационно-правовые формы и наименование лиц, образующихся в результате реорганизации, порядок правопреемства;
- сведения о передаваемых реорганизуемыми предприятиями активах и пассивах с указанием их оценки.

К передаточному акту должны прилагаться следующие документы:

- бухгалтерский баланс (балансы) реорганизуемых субъектов;
- отчёт о прибылях и убытках и другие формы отчётности реорганизуемых предприятий;
- акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемого предприятия, подтверждающие их достоверность (наличие, состояние и оценку имущества и обязательств);
- 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 договорам и контрактам к правопреемнику; расчётов с соответствующими бюджетами и др.

После внесения записей о проведенной реорганизации в Государственный реестр предприятий и организаций при окончательной передаче имущества и обязательств, к передаточному акту рекомендуется дополнительно приложить:

- первичные учётные документы по материальным ценностям (акты приёмки-передачи основных средств, накладные на получение товарно-материальных запасов и др.), перечни (описи) иного имущества, подлежащего приёмке-передаче при реорганизации предприятий;
- первичные документы по передаваемым обязательствам (договоры, контракты и др.);
- пояснительную записку, раскрывающую информацию о влиянии экономических операций после момента утверждения объединительного баланса / разделительного баланса на имущественное положение участвующих в реорганизации предприятий;
- документ, подтверждающий внесение соответствующей записи регистрирующего органа в Государственный реестр предприятий и организаций о вновь возникших организациях в результате реорганизации в форме слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования, о прекращении деятельности последней из присоединённых организаций при реорганизации в форме присоединения и т.д.

В результате рассмотрения представленных документов при соблюдении необходимых условий орган государственной регистрации вносит необходимые записи в Государственный реестр предприятий и организаций. Юридические основания завершения процесса реорганизации установлены *Законом РМ о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей* и обобщены в таблице 3.

Таблица 3

Условия окончания процесса реорганизации

Форма реорганизации	Момент её завершения
Слияние	Государственная регистрация создаваемого в результате слияния юридического лица.
Присоединение	Исключение последнего из присоединённых предприятий из Государственного реестра предприятий и организаций.
Разделение	Государственная регистрация последнего из созданных в результате разделения юридических лиц.
Выделение	Государственная регистрация последнего из созданных в результате выделения юридических лиц.
Преобразование	Внесение в Государственный реестр предприятий и организаций необходимых изменений о реорганизуемом предприятии.

Источник: [8, ст. 22]

Так как некоторые формы реорганизации предусматривают прекращение существования одного или нескольких предприятий, каждое из них, согласно действующему законодательству РМ, должно подготовить заключительную финансовую отчётность.

Данная отчётность составляется на дату, предшествующую дате государственной регистрации вновь созданных субъектов (на дату внесения в Государственный реестр предприятий и организаций записи о прекращении деятельности присоединенного субъекта). Заключительная финансовая отчётность должна включать данные об экономических фактах, имевших место в период от начала текущего календарного года до даты государственной регистрации вновь созданных субъектов (дата внесения в Государственный реестр предприятий и организаций записи о прекращении деятельности присоединённого субъекта) [1]. При составлении заключительной отчётности закрываются счета учёта прибылей и убытков и направление (распределение) суммы чистой прибыли на цели, определённые собственниками предприятия.

Составленная заключительная бухгалтерская отчётность должна сопровождаться пояснительной запиской, в которой, по нашему мнению, следует раскрывать следующую информацию:

- основание для проведения реорганизации;
- документы по передаче имущества и обязательств правопреемнику;
- документы, подтверждающие закрытие, переоформление текущих и других банковских счетов реорганизуемого предприятия;
- сведения о снятии с учёта реорганизуемого предприятия налоговой службой, органами социального и медицинского страхования, Национальным бюро статистики.

Вновь созданные в процессе реорганизации юридические лица начинают свою деятельность со вступительной бухгалтерской отчётности, которая составляется на дату их государственной регистрации [1]. Информация об их имуществе и обязательствах вносится в графу «на начало отчётного периода» на основе утверждённых передаточных актов с учётом экономических операций, имевших место с момента утверждения объединительного баланса / разделительного баланса.

Предприятия, прошедшие процедуру реорганизации, составляют и представляют традиционную финансовую и статистическую отчётность в установленном законодательством РМ порядке. Вновь созданные в результате реорганизации субъекты составляют первый финансовый отчёт за период, начиная с даты их государственной регистрации до соответствующей отчётной даты. Следует обратить внимание на тот факт, что *ст.32(3) Закона РМ о бухгалтерском учёте* предусматривает возможность большей продолжительности первого отчётного периода для предприятий, созданных не ранее первого октября. Однако в условиях действия *ст.34(4)* того же закона именно в случае реорганизации первым отчётным периодом является период со дня государственной регистрации по 31 декабря текущего года [1].

В том случае, когда в результате реорганизации к предприятию-правопреемнику переходят права в отношении дочерних и зависимых обществ реорганизованного предприятия, то ему, наряду со вступительной бухгалтерской отчётностью, следует составлять сводную бухгалтерскую отчётность группы взаимосвязанных фирм с раскрытием информации в пояснениях к сводной бухгалтерской отчётности.

Представляет интерес соблюдение требования сопоставимости финансовой информации в отчётности предприятий, продолжающих деятельность после реорганизации. Речь идёт о присоединяющем предприятии при реорганизации в форме присоединения, а также исходном предприятии при выделении.

Законодательство Республики Молдова на данный момент не содержит специальных требований к финансовой отчётности таких предприятий, поэтому обратимся к зарубежному опыту. В Российской Федерации для целей сопоставимости показателей финансовой отчётности по окончании реорганизации в формах присоединения/выделения предусмотрена корректировка информации за предшествующие периоды. Указанная корректировка исходит из расчётных значений и не требует внесения дополнительных бухгалтерских записей [9].

На наш взгляд, проведение подобных корректировок способно повысить информационную ценность финансовой отчётности, а следовательно – целесообразно их применение на практике. Однако поскольку действующий порядок составления финансовой отчётности в Республике Молдова не предусматривает пересчёта показателей прошлых периодов в случае реорганизации предприятий, считаем правомерным раскрытие рассматриваемых корректировок в объяснительной записке.

В объяснительной записке к годовой финансовой отчетности требуется также описание возможных изменений в учетной политике [3]. В этих случаях изменения в учетную политику вносятся на дату государственной регистрации вновь возникших юридических лиц [3].

Для оптимизации учетных процедур при реорганизации считаем оправданным исходить из перспективного подхода в применении изменений к учетной политике. Данный подход установлен *НСБУ 8 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, существенные ошибки и изменение учетной политики»* и заключается в применении новых положений учетной политики с момента их внесения без пересчета входящих остатков [4]. Это особенно актуально при реорганизации в форме объединения, когда исходные предприятия придерживались различных учетных политик.

Таким образом, подготовка и раскрытие информации о реорганизационных процессах имеет большое значение, так как подводит итоги деятельности исходных предприятий, закрепляет переход прав и обязанностей к предприятиям-правопреемникам, устанавливая тем самым основу их будущей деятельности.

На основании сказанного можно сделать следующие выводы.

1. Важной особенностью бухгалтерского учета в условиях реорганизации предприятий является необходимость подготовки и представления специфических форм отчетности. Они предназначены для представления в компетентные государственные органы и удовлетворения информационных потребностей участников реорганизации.
2. Наибольшее значение при реорганизации в форме слияния и присоединения имеет объединительный баланс, который должен быть подготовлен объединяемыми предприятиями на дату принятия решения о реорганизации и дату государственной регистрации её результатов.
3. Основопологающим документом при реорганизации предприятий путём дробления является разделительный баланс, который содержит информацию об имуществе и источниках реорганизуемого субъекта, а также их распределении среди правопреемников.
4. Несмотря на наличие схожих процедур с другими формами реорганизации, с точки зрения раскрытия финансовой информации процесс преобразования предприятий является более простым. Это объясняется, прежде всего, тем, что в нём участвует только одно предприятие.

Литература:

1. Legea contabilității, nr.113 din 27.04.2007 // Monitorul Oficial al RM. - 2007. - Nr.90-93.
2. Instrucțiune privind etapele reorganizării societății pe acțiuni. Aprobata de Hotărâre a CNPF nr.43/9 din 03.08.2006 // Monitorul Oficial al RM. - 2006. - Nr.134.
3. Cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a Standardelor Naționale de Contabilitate și Planului de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor. Ordinul MF al RM nr.174 din 25.12.1997 // Monitorul Oficial al RM. - 1997. - Nr.88-91.
4. Cu privire la aprobarea și punerea în aplicare a Standardului Național de Contabilitate 8 „Profitul (pierderea) net(ă) al (a) perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate” și a Standardului Național de Contabilitate 10 „Evenimente ulterioare datei întocmirii rapoartelor financiare”. Ordinul MF al RM nr.68 din 19.11.2003 // Monitorul Oficial al RM. - 2003. - Nr.234.
5. Codul Civil al RM din 06.06.2002 // Monitorul Oficial al RM. - 2002. - Nr.82-86.
6. Privind acceptarea și publicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Ordinul MF al RM, nr.109 din 19.12.2008 // Monitorul Oficial al RM. - 2008. - Nr.237-240.
7. Практический курс по Международным стандартам финансовой отчетности. - Москва: НАУФОР, 2005.
8. Закон о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, №220 от 19.10.2007 // Monitorul Oficial al RM. - 2007. - Nr.184-187.
9. Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций: Приказ МФ РФ №44Н от 20.05.2003

Prezentat la 28.12.2009