

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РЕОРГАНИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ В ПРОЦЕССЕ РЕСТРУКТУРИЗАЦИИ И ПРИВАТИЗАЦИИ

<http://edoc.bseu.by>

*Е.Н. Шибeko,
канд. экон. наук, доцент*

До недавнего времени предприятия Республики Беларусь функционировали в такой экономической среде, которая была в значительной степени закрыта от конкурирующего влияния передовых рыночных экономик. Недостаток конкуренции на всех уровнях экономики оказывал неблагоприятное воздействие в первую очередь на крупные промышленные предприятия. По международным стандартам многие крупные промышленные предприятия республики неконкурентоспособны. Их технология, машины и оборудование в большинстве случаев устарели, на них работает избыточное количество рабочих и служащих, ресурсы используются малоэффективно, особенно энергетические, и практически отсутствует охрана окружающей среды. Такие предприятия плохо структурированы организационно (мало уделяется внимания вопросам организации сбыта производимой продукции и маркетинга, прикладных исследований и развития, включая проектирование производимых товаров, финансовые системы и отчетность). Такие предприятия до сих пор обеспечивают своих служащих и их семьи широким набором социальных услуг, включая жилье, здравоохранение, детские сады, транспортные услуги, сооружения для занятия спортом и проведения культурных мероприятий, дома отдыха и т.д. Представляется, что при положительном решении о приватизации таких предприятий их необходимо будет реструктуризировать.

В настоящее время нет единого мнения по поводу времени проведения реструктуризации и приватизации: должен ли процесс реструктуризации предшествовать или следовать за процессом приватизации. Однако существует ряд предприятий (или отраслей), реструктуризацию которых целесообразно проводить одновременно с приватизацией. Это — крупные и средние промышленные предприятия, реструктуризация которых осложняется внешними обстоятельствами социального характера, такими, как принудительное увольнение рабочей силы, передача социальных активов в коммунальную собственность и др. В данную категорию попадают предприятия металлургической промышленности, тяжелого машиностроения, военно-промышленного комплекса.

Промышленная реструктуризация означает преодоление различий между характеристиками текущей деятельности предприятия и характеристиками, необходимыми в случае, если они становятся конкурентоспособными на внутреннем и внешнем рынках. Реструктуризация происходит в том случае, когда предприятие переходит к такой номенклатуре производимой продукции и структуре затрат, которая конкурентоспособна и размещена достаточно динамично, чтобы оставаться выгодной.

В Положении о реструктуризации государственных объединений, предприятий, находящихся в республиканской собственности, отмечается, что «реструктуризация предприятий включает мероприятия по организационной, управленческой, имущественной, финансовой и технической адаптации предприятия к условиям экономики, а также по изменению номенклатуры выпускаемой продукции в целях повышения эффективности производства» [1, с. 9]. Документом регламентировано, что реструктуризация предприятия проводится на основании программы, к разработке которой могут привлекаться специалисты других организаций, а также эксперты.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности: «реструктуризация — это программа, которая спланирована и контролируется руководством компании и существенно изменяет: а) масштаб деятельности компании; б) способы осуществления деятельности [2, с. 922].

Под определение реструктуризации могут подпадать следующие события [2, с. 932]:

- а) продажа или прекращение деятельности;
- б) закрытие хозяйственных подразделений в стране или регионе; перемещение хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;
- в) изменение в структуре управления, например, ликвидация уровня управления;
- г) фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное воздействие на характер и направленность деятельности компании.

Приватизация промышленных предприятий сопровождается чаще всего реструктуризацией в форме реорганизации последних. Гражданским кодексом Республики Беларусь предусмотрено пять основных форм реорганизации предприятия: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование [3, ст. 53]. Каждая из форм имеет свои особенности, влияющие на организацию бухгалтерского учета (табл. 1).

Формы реорганизации предприятий и их влияние на организацию бухгалтерского учета операций по реорганизации

Форма реорганизации предприятия	Передача объектов собственности, отражаемых в бухгалтерском учете	Основные регистры и документы, подтверждающие факт реорганизации предприятия	Источники формирования уставного капитала
Слияние	Новому юридическому лицу передаются в полном объеме активы и пассивы: имущество; денежные средства; обязательства (в том числе задолженность по налогам); капитал; резервы; фонды	Договор о слиянии; инвентаризационные описи имущества и обязательств; передаточный акт каждого ликвидируемого предприятия; ликвидационные балансы	Уставные капиталы реорганизуемых предприятий; фонды накопления; нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года; фонд переоценки; резервный фонд
Присоединение	Одному из правопреемников полностью передаются активы и пассивы: имущество; денежные средства; обязательства (в том числе задолженность по налогам); капитал, резервы; фонды	Договор о присоединении; инвентаризационные описи имущества и обязательств; передаточный акт каждого присоединяемого предприятия; ликвидационные балансы каждого присоединяемого предприятия	Уставные капиталы реорганизуемых предприятий; фонды накопления; нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года; фонд переоценки; резервный фонд
Разделение	В соответствии с разделительным балансом передаются: имущество; денежные средства; обязательства (в том числе задолженность по налогам); капитал, резервы, фонды	Решение о разделении и создании новых предприятий; инвентаризационные описи имущества и обязательств; разделительный баланс; передаточные акты на основании разделительного баланса	Уставный капитал реорганизуемого предприятия; фонд накопления, нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года; фонд переоценки; резервный фонд
Выделение	Реорганизуемое предприятие передает часть активов и соответствующую часть пассивов: имущество; денежные средства; обязательства за исключением обязательств по налогам; капитал, резервы, фонды	Решение о выделении и создании нового предприятия; инвентаризационные описи имущества и обязательств; передаточный акт на выделенное имущество; разделительный баланс	Вклады учредителей; фонды накопления; нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года; фонд переоценки; резервный фонд
Преобразование	Полностью передаются новому юридическому лицу активы и пассивы: имущество; денежные средства; обязательства (в том числе задолженность по налогам); капитал, резервы, фонды	Решение о преобразовании; инвентаризационные описи имущества и обязательств; передаточный акт; ликвидационный баланс	Уставный капитал реорганизуемого предприятия; дополнительные вклады учредителей

Согласно ст. 52 Гражданского кодекса Республики Беларусь предприятие считается реорганизованным (за исключением присоединения) с момента государственной регистрации вновь возникающих юридических лиц. При реорганизации предприятия в форме присоединения к нему другого предприятия первое из них считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный регистр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного предприятия [3, с. 43—44].

Основанием для отражения в бухгалтерском учете операций по реорганизации предприятия в условиях его реструктуризации и приватизации служит передаточный акт. Передаточный акт составляется предприятиями в произвольной форме. К нему прилагается бухгалтерская отчетность, составляемая в установленном порядке в объеме форм годового бухгалтерского отчета на дату регистрации реорганизованного предприятия. Передаточный акт должен содержать следующую информацию: дату и форму регистрации; организационно-правовую форму и наименование правопреемника, сумму активов и сумму пассивов баланса реорганизуемого предприятия на дату реорганизации с расшифровкой по разделам баланса; список прилагаемых форм отчетности; список прилагаемых инвентаризационных описей, сличительных ведомостей; список других прилагаемых документов.

В зависимости от формы реорганизации предприятия возникают различия в составлении бухгалтерских записей по передаче имущества, капитала и обязательств правопреемнику. К сожалению, каких-либо рекомендаций по отражению в бухгалтерском учете операций по реорганизации предприятия в республиканских нормативных актах не имеется. На основе действующей методологии и методики бухгалтерского учета нами предлагается комплекс бухгалтерских записей по отражению некоторых исследуемых операций (табл. 2).

Выбытие имущества у реорганизуемого предприятия отражается с применением счетов проекта нового Плана, в разработке которого принимал участие автор [4]. При передаче вновь созданному юридическому лицу основных средств и нематериальных активов, кроме общего передаточного акта, на каждый объект целесообразно оформлять унифицированную форму первичной документации «Акт (накладная) приемки-передачи основных средств» (ф. ОС-1).

Отражение в бухгалтерском учете операций по реорганизации предприятия
в условиях его реструктуризации и приватизации

№ п/п	Содержание операций по передаче имущества, капитала, обязательств при различных формах реорганизации предприятия	Бухгалтерские записи	
		дебет	кредит
1	2	3	4
Выделение (слияние, разделение, присоединение)			
У реорганизуемого предприятия			
1	Передача основных средств:		
	первоначальная стоимость объектов	01/1	01
	списание суммы начисленной амортизации по переданным объектам	02	01/1
	остаточная стоимость объектов	58	01/1
2	Передача нематериальных активов:		
	первоначальная стоимость объектов	76	04
	списание суммы начисленной амортизации	05	76
	остаточная стоимость объектов	58	76
3	Передача производственных запасов	58	10,40,41
4	Передача денежных средств	58	50,51
5	Отражается изменение состава источников на сумму вкладов		88/ капитал в инвести- циях
		83,84	
У правопреемника (нового предприятия)			
6	Отражается размер зарегистрированного уставного капитала	75	80
7	Внос имущественных вкладов:		
	основных средств	08	75
		01	08
		01	02
	нематериальных активов	08	75
		04	08
		04	05
	производственных запасов	10,12,40,41	75
	денежных средств	50,51	75
Преобразование			
У реорганизуемого предприятия			
1	Передача основных средств:		
	первоначальная стоимость объектов	01/1	01
	списание суммы начисленной амортизации	02	01/1
	остаточная стоимость объектов	76	01/1

1	2	3	4
2	Передача нематериальных активов: списание суммы начисленной амортизации остаточная стоимость объектов	05 76	04 04
3	Передача производственных запасов	76	10,12,40,41
4	Передача денежных средств	76	50,52
5	Передача дебиторской задолженности	76	45,62,71
6	Передача части собственного капитала	80,82,83,84	76
7	Передача доли кредиторской задолженности	60,68,69, 70,71	76
У правопреемника (нового предприятия)			
8	Поступление имущества: объекты основных средств	08	76
		01	08
	объекты нематериальных активов	01	02
		08	76
		04	08
		04	05
производственные запасы денежные средства	10,12,10,41	76	
	50,51	76	
9	Зачисление дебиторской задолженности	45,62,71	76
10	Поступление источников собственных средств	76	80,82,83, 84
11	Зачисление кредиторской задолженности	76	60,68,69, 70,71

В каждой из перечисленных форм реорганизации предприятия до составления передаточного акта производится инвентаризация и формируются инвентаризационные описи имущества и обязательств, которые являются обязательным приложением к договорам и передаточным актам.

При реорганизации предприятия в форме выделения, как правило, реорганизуемое предприятие осуществляет вклад в уставный капитал выделенного предприятия части принадлежащих ему имущества и обязательств.

При разделении предприятия (создании самостоятельных юридических лиц) составляется разделительный баланс, который состоит из общего баланса ранее действовавшего юридического лица и балансов каждого вновь созданного юридического лица.

При присоединении имущество передается по акту и передаточному балансу в качестве взносов в уставный капитал по принципу выделения нового юридического лица. Для отражения в

бухгалтерском учете операций по передаче имущества таким же образом целесообразно использовать счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

При слиянии нескольких предприятий и образовании на их базе вновь созданного юридического лица осуществляются операции по реорганизации на основе акта приемки имущества и разделительного баланса. При этом в бухгалтерском учете реорганизуемых предприятий отражаются взносы в уставный капитал так же, как при соединении или разделении общества.

При преобразовании общества (ООО, ОАО) с изменением организационно-правовой формы на другую на основе передаточного акта правопреемнику передают все активы и обязательства, которые не будут являться вкладами в уставный капитал. Преобразуемое предприятие обязано составить заключительный баланс с учетом операции на передачу всех функций правопреемнику. Представляется, что в данном случае в бухгалтерском учете передачу имущества и обязательств целесообразно отражать с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Реструктуризация предприятий может осуществляться с прекращением хозяйственной деятельности. Чаще всего хозяйственная деятельность реорганизуемого предприятия продолжается. Кроме того, документы по реорганизации составляются на одну дату, и значительно позже новое предприятие или предприятия регистрируются как отдельные юридические лица. В этой связи при передаче активов и пассивов реорганизуемого предприятия реформирования баланса не осуществляется (как это было видно). Однако накопленная традиционным порядком прибыль на реорганизуемом предприятии должна быть списана правопреемнику. При этом целесообразно использовать следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 80 «Прибыли и убытки»;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на сумму убытка;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 80 «Прибыли и убытки» — на сумму прибыли.

Л и т е р а т у р а

1. Положение о реструктуризации государственных объединений, предприятий, находящихся в республиканской собственности // Нац. экан. газ. 1996. № 46. С. 9.

2. Международные стандарты финансовой отчетности 1999 г. (изд. на рус. яз.). М., 1999.

3. Гражданский кодекс Республики Беларусь: с коммент. к разделам / Коммент. В.Ф. Чигиря. 3-е изд. Мн., 2000.

4. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению / В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko. А.Л. Бавдей и др.; Под общ. ред. Л.Л. Ермолович, В.Е. Ванкевича. Мн., 2002.

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ, ВХОДЯЩИХ В СОСТАВ ИМУЩЕСТВЕННОГО КОМПЛЕКСА ПРЕДПРИЯТИЯ

*И.В. Щитникова,
канд. экон. наук, доцент*

Оценка земельных участков предприятий — это новое направление оценочной деятельности в Республике Беларусь. С введением нового Гражданского кодекса земля становится товаром. Но для того чтобы это положение вступило в силу, нужны подзаконные акты, система регистрации прав и система оценки земли. С 1 января 1999 г. в Республике Беларусь вступил в силу Земельный кодекс (ЗК), который наряду с Гражданским кодексом является базой для вовлечения земли в хозяйственный оборот, содержит правовые нормы, регулирующие все правоотношения, связанные с землей.

Земельный участок промышленного назначения — это принадлежащая промышленному предприятию часть поверхностного (почвенного) слоя суши, определенная территориальными границами, включая находящийся на ней лес, растения и замкнутые водоемы. Собственник земельного участка вправе использовать по своему усмотрению все, что находится под и над поверхностью этого участка. При этом для пользования воздушным пространством на большой высоте и недрами необходимо получить соответствующие лицензии и осуществлять периодические платежи за их использование.

Отдельная оценка стоимости земельного участка промышленного назначения осуществляется для того, чтобы:

определить стоимость всего предприятия;

рассчитать размер налогооблагаемой базы, приходящейся на земельный участок;

установить размеры компенсаций при отчуждении земли при принятии решения о ликвидации предприятия и осуществлении нового строительства;