

# УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО РЕОРГАНИЗАЦИИ ООО

**Александр БУГАЕВ,**

*аудитор, профессор, член-академик Американской бухгалтерской ассоциации,  
член Европейской бухгалтерской ассоциации*

Юридические лица, созданные в процессе реорганизации общества с ограниченной ответственностью, т.е. в процессе слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования (ст. 53 Гражданского кодекса Республики Беларусь; далее — ГК), являются правопреемниками реорганизуемых лиц и принимают на себя их обязательства (часть обязательств), в т.ч. согласно ст. 54 ГК и обязательства по уплате налогов.

Процесс реорганизации ООО предусматривает передачу имущества и обязательств (части имущества и обязательств) правопреемникам. Начисление и уплата налогов при этом не осуществляются, поскольку передача имущества и обязательств правопреемнику при реорганизации юридического лица не признается реализацией. На это, в частности, указывает п. 5.1.4 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 29.06.2001 № 94 (в ред. постановления МНС РБ от 31.01.2003 № 6). Таким образом, у реорганизуемого общества не возникает оборота, облагаемого НДС и другими налогами.

Отчуждение имущества на основе правопреемства нельзя отнести к безвозмездной передаче по следующим причинам:

а) безвозмездная передача имущества совершается в рамках договора дарения, а передача имущества при реорганизации происходит на основании передаточного акта или разделительного баланса (ст. 55 ГК);

б) в силу договора дарения даритель безвозмездно передает вещь или освобождает от имущественной обязанности перед собой (ст. 543 ГК).

Основанием для отражения в учете хозяйственных операций по реорганизации ООО служит передаточный акт или разделительный баланс. Форма реорганизации определяет особенности отражения в бухучете операций по передаче имущества и обязательств общества. При этом записи как у реорганизуемых, так и у вновь созданных юридических лиц значительно отличаются.

Инвентаризационные описи имущества и обязательств являются приложениями к договору о реорганизации ООО, и на основании передаточного акта переданные имущество и обязательства отражаются как долгосрочные финансовые вложения.

Выбытие имущества у реорганизуемого общества отражается без применения сч. 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств», 48 «Реализация прочих активов», т.к. передача имущества вновь созданному юридическому лицу не является реализацией. Напомним, что при передаче имущества в уставный капитал также не происходит реализации, поскольку у реорганизуемого общества в отношении переданного имущества



сохраняются обязательственные имущественные права (право на получение дивидендов и т.п.), несмотря на то, что переданное имущество принадлежит новому владельцу по праву собственности (ст. 44 ГК). Реализацией же имущества является безусловная передача имущества и права собственности на него.

## **Реорганизация в форме выделения**

При реорганизации юридического лица в форме выделения реорганизуемое лицо обычно осуществляет вклад части принадлежащих ему имущества и обязательств в уставный капитал выделенного общества. Учредителем вновь созданного юридического лица может быть единственный участник — реорганизуемое общество.

В бухгалтерском учете реорганизуемого ООО отражаются следующие записи.

При передаче объектов основных средств:

**ДЕБЕТ 06                      КРЕДИТ 01**

— на списание первоначальной стоимости объектов;

**ДЕБЕТ 02                      КРЕДИТ 06**

— на сумму начисленного износа по переданным объектам.

При передаче нематериальных активов:

**ДЕБЕТ 06                      КРЕДИТ 04**

— на первоначальную стоимость переданных нематериальных активов;

**ДЕБЕТ 05                      КРЕДИТ 06**

— на сумму износа нематериальных активов.

При передаче текущих активов составляются записи:

**ДЕБЕТ 06                      КРЕДИТ 10, 40, 41, 50, 51.**

## **Разделение, присоединение и слияние**

При разделении общества с ограниченной ответственностью (создании самостоятельных юридических лиц) составляется разделительный баланс, который включает общий баланс ранее действовавшего юридического лица и балансы вновь созданного юридического лица. Данные разделительного баланса являются начальным балансом каждого созданного лица на дату начала его деятельности после государственной регистрации (ст. 55 ГК).

При присоединении реорганизуемого предприятия после составления инвентаризационных описей и передаточного баланса заключается договор с другим предприятием о присоединении. Имущество передается по акту приемки-передачи и передаточному балансу в качестве имущественного вклада в уставный капитал по принципу выделения нового юридического лица (описанного выше). В бухгалтерском учете операции по передаче имущества и обязательств реорганизуемого общества отражаются через сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения».

При слиянии нескольких предприятий и образовании на их основе нового юридического лица хозяйственные операции по реорганизации осуществляются на основании акта приемки-передачи имущества и разделительного баланса. В бухгалтерском учете реорганизуемого ООО взносы в уставный капитал отражаются так же, как и при разделении или присоединении общества.



## Преобразование с изменением организационно-правовой формы

При преобразовании общества с изменением организационно-правовой формы на другую на основе передаточного акта правопреемнику передаются все активы и обязательства, которые при этом не рассматриваются в качестве вклада в уставный капитал.

Реорганизуемое общество обязано составить заключительный баланс и передать все функции правопреемнику. В бухгалтерском учете передача имущества и обязательств отражается записями:

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 01**

— на сумму первоначальной стоимости переданных правопреемнику объектов основных средств;

**ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 76**

— на сумму начисленного износа по выбывшим объектам;

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 04**

— на сумму переданных нематериальных активов по первоначальной стоимости;

**ДЕБЕТ 05 КРЕДИТ 76**

— на сумму износа по нематериальным активам;

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 10, 12, 40, 41**

— на сумму передаваемых правопреемнику материальных ценностей;

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 18**

— на сумму НДС по оприходованным, но неоплаченным материальным ценностям;

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 50, 51**

— на сумму переданных денежных средств;

**ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 45, 62, 71, 69**

— на сумму переданных правопреемнику имущественных прав требования — обязательств дебиторов.

Реорганизуемое общество согласно передаточному акту передает правопреемнику сумму обязательств:

**ДЕБЕТ 85, 86, 88 КРЕДИТ 76**

— на сумму уставного капитала и разных фондов из прибыли общества;

**ДЕБЕТ 87 КРЕДИТ 76**

— на сумму нераспределенной прибыли общества;

**ДЕБЕТ 96 КРЕДИТ 76**

— на сумму переданных средств целевого финансирования;

**ДЕБЕТ 60, 68, 69, 70, 71, 90, 92 КРЕДИТ 76**

— на сумму долгосрочных и краткосрочных обязательств (долгов) перед кредиторами.

## Учет у вновь созданного юридического лица

Учет операций вновь созданного юридического лица при реорганизации общества в форме выделения, разделения, слияния, присоединения ведется с использованием сч. 75 «Расчеты с учредителями».



Согласно ст. 2 Закона Республики Беларусь от 18.10.1994 № 3321-ХІІ «О бухгалтерском учете и отчетности» в редакции Закона от 25.06.2001 (далее — Закон о бухучете) «обязательства — отражаемые в бухгалтерском учете обязанности организации перед иными лицами, в т.ч. ее учредителями и собственниками, возникновение которых является следствием совершившихся хозяйственных операций». В соответствии с комментарием к сч. 75 Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (приложение 2 к приказу Министерства финансов СССР от 01.11.1991 № 56 (далее — Инструкция) «счет 75 «Расчеты с учредителями» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями предприятия (акционерами акционерного общества, участниками хозяйственного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный фонд предприятия, по выплате доходов и др.». Комментарий к сч. 85 «Уставный капитал» определяет, что «после государственной регистрации предприятия его уставный капитал в сумме вкладов участников, предусмотренных учредительными документами (в сумме произведенной подписки на акции), отражается по кредиту сч. 85 «Уставный капитал» в корреспонденции со сч. 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту сч. 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей».

Таким образом, Закон о бухучете требует отражать в учете обязательства перед учредителями как следствие совершившихся хозяйственных операций, но не как намерение учредителя внести имущество в уставный капитал. Согласно же Инструкции вначале отражается сумма объявленного капитала, а затем — хозяйственные операции по его фактическому заполнению, что в корне противоречит требованиям Закона. Статьей 10 Закона Республики Беларусь от 10.01.2000 № 361-3 «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» предусмотрено, что «законы... имеют большую силу по отношению к... иным правовым актам», к числу которых относится и Инструкция. Следовательно, в бухгалтерском учете формирование уставного капитала должно отражаться согласно требованиям Закона о бухучете.

В бухгалтерском учете внесение имущества в уставный капитал фиксируется следующими записями:

**ДЕБЕТ 08** **КРЕДИТ 75**

— на сумму поступивших от реорганизованного общества основных средств и нематериальных активов;

**ДЕБЕТ 10, 12, 40, 41** **КРЕДИТ 75**

— на сумму поступивших материальных запасов;

**ДЕБЕТ 50, 51** **КРЕДИТ 75**

— на сумму денежных средств, поступивших вновь созданному обществу в качестве денежного вклада в уставный капитал.

После внесения всей суммы вклада в уставный капитал согласно учредительным документам на общую сумму внесенного имущества делается запись:

**ДЕБЕТ 75** **КРЕДИТ 85.**

### **Учет у правопреемника при реорганизации в форме преобразования**

При реорганизации общества в форме преобразования в бухгалтерском учете правопреемника отражаются все хозяйственные операции по поступившему имуществу и переданным от реорганизуемого общества обязательствам.



Стоимость поступившего имущества и обязательств учитывается на основе передаточного акта по балансовой оценке:

**ДЕБЕТ 08                                      КРЕДИТ 76**

— на сумму поступивших объектов основных средств и нематериальных активов.

После введения объектов в эксплуатацию их первоначальная стоимость отражается записью:

**ДЕБЕТ 01                                      КРЕДИТ 08.**

Поступление текущих активов учитывается следующим образом:

**ДЕБЕТ 10, 12, 40, 41                      КРЕДИТ 76.**

В учете также отражается сумма НДС по приобретенным до реорганизации и неоплаченным материальным ценностям, поскольку исполнение обязательств перед поставщиками переходит к правопреемнику:

**ДЕБЕТ 18                                      КРЕДИТ 76.**

Поступление денежных средств в кассу или их зачисление на расчетный счет правопреемника фиксируется в бухгалтерском учете:

**ДЕБЕТ 50, 51                                КРЕДИТ 76.**

На основе передаточного акта в бухгалтерском учете правопреемника должны быть отражены все имущественные права (в т.ч. и права требования) в виде краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности.

На сумму дебиторской задолженности делаются записи:

**ДЕБЕТ 62, 68, 69, 71                      КРЕДИТ 76.**

На сумму обязательств перед учредителями (так называемых источников собственного капитала):

**ДЕБЕТ 76                                      КРЕДИТ 85, 88, 87, 86.**

В случае реорганизации ООО в течение отчетного года в учете у правопреемника необходимо соблюдать следующие особенности отражения прибыли отчетного года. При реорганизации общества в форме преобразования финансово-хозяйственная деятельность правопреемника осуществляется в продолжение деятельности реорганизуемого общества. В связи с этим бухгалтерская и налоговая отчетность составляются в обычном порядке в соответствии со ст. 13 Закона о бухучете и налоговым законодательством. При этом показатели отчетности отражаются нарастающим итогом с начала отчетного года. Следовательно, при передаче обязательств, в т.ч. и финансового результата, у реорганизуемого общества реформация баланса не осуществляется. Правопреемник ведет учет прибыли или убытка от хозяйственной деятельности до окончания отчетного года. На сумму прибыли делается запись:

**ДЕБЕТ 76                                      КРЕДИТ 80.**

Убыток от хозяйственной деятельности учитывается так:

**ДЕБЕТ 80                                      КРЕДИТ 76.**

Использование прибыли в учете правопреемника отражается следующими записями:

**ДЕБЕТ 81, 87                                КРЕДИТ 76.**

Долгосрочные и краткосрочные обязательства поставщикам, подрядчикам, персоналу, бюджету и прочим кредиторам в учете правопреемника отражаются записью:

**ДЕБЕТ 76                                      КРЕДИТ 60, 68, 69, 70, 71, 90, 92.**