

УДК – 347
ББК – 67.404

СОШНИКОВА Ольга Владиславовна,
специалист 1 категории
Московской объединенной
энергетической компании (МОЭК),
магистрант Национального института бизнеса

12.00.03 – гражданское право; предпринимательское право; семейное право;
международное частное право

О СУЩНОСТИ РЕОРГАНИЗАЦИИ И ОТРАЖЕНИИ ЕЕ ИТОГОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Аннотация. В статье исследуются проблемы российского законодательства в части определения процесса реорганизации и оформления документации, подтверждающей факт перехода прав и обязанностей от правопрédéшественника к правопреемнику. Обсуждается вопрос применения бухгалтерского учета при реорганизации юридических лиц.

Ключевые слова: реорганизация, юридическое лицо, слияние, разделение, присоединение, выделение, преобразование, передаточный акт, бухгалтерский учет, заключительная бухгалтерская отчетность.

SOSHNIKOVA Olga Vladislavovna,
expert of 1 category of the Moscow United Energy Company (MUEC),
undergraduate of National institute of business

ABOUT AN ENTITY OF REORGANIZATION AND REFLECTION OF ITS TOTALS IN ACCOUNTING

Summary. In article problems of the Russian legislation regarding determination of process of reorganization and design of documentation confirming the fact of transition of the rights and duties from the right predecessor to the assignee are researched. The question of application of accounting by reorganization of legal entities is discussed.

Keywords: reorganization, legal entity, merge, division, association, separation, conversion, gear act, accounting, final accounting reports.

В Российской Федерации процессы реорганизации юридических лиц происходят довольно часто. По данным Федеральной налоговой службы, на 01.01.2016 г. из более чем четырех миллионов юридических лиц, запись о которых внесена в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), созданы путем реорганизации 86 335, в том числе 65 085 – коммерческих организаций и 21 250 – некоммерческих. Прекратили свою деятельность в результате реорганизации 524 372 юридических лица.

Однако четкого определения реорганизации российский законодатель до настоящего времени не сформулировал.

В статье 57 Гражданского кодекса Российской Федерации упоминается о пяти формах реорганизации [2, ст. 57]:

1. Слияние.
2. Присоединение.
3. Разделение.
4. Выделение.
5. Преобразование.

Слияние представляет собой процесс, при котором все права и обязанности реорганизуемых юридических лиц переходят к создаваемому юридическому лицу [2, ст. 58]. Иначе говоря, новое юридическое лицо является правопреемником, по крайней мере, двух реорганизуемых юридических лиц. В процессе реорганизации в форме присоеди-

нения также участвуют два и более юридических лица. При этом одно из участвующих в реорганизации лиц (присоединяющее) продолжает свою деятельность, а другие (присоединяемые) – прекращают.

Разделение представляет собой такую форму реорганизации, в которой одно юридическое лицо разделяется на несколько юридических лиц.

Четвертой формой реорганизации является выделение, представляющее собой процесс, при котором не только создаются новые юридические лица, но и сохраняется старое.

В случае преобразования юридического лица меняется его организационно-правовая форма. Права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются. Исключения составляют права и обязанности, относящиеся к учредителям (участникам) юридического лица. Законодательство регламентирует те организационно-правовые формы, в которые может быть преобразовано то или иное юридическое лицо. Так, например, в соответствии со ст. 20 Федерального закона «Об акционерных обществах» акционерное общество вправе преобразоваться в общество с ограниченной ответственностью или в производственный кооператив, а по единогласному решению всех акционеров общество вправе преобразоваться в некоммерческое партнерство [7, ст. 20].

Нововведением в Гражданском кодексе Российской Федерации является то, что с 2014 г. допускается реорганизация юридического лица (юридических лиц) с одновременным сочетанием нескольких форм, указанных в ст. 57 ч. 1 Гражданского кодекса Российской Федерации [2, ст. 57].

Во всех формах, кроме присоединения, юридическое лицо считается реорганизованным с момента государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате реорганизации. Реорганизация компаний в форме присоединения считается завершенной после исключения из ЕГРЮЛ присоединенного юридического лица [2, ст. 57].

Процесс реорганизации характеризуется таким качеством, как правопреемство,

которое подразумевает переход прав и обязанностей одного юридического лица к другому. При этом для случаев реорганизации в формах слияния, присоединения и преобразования правопреемство наступает в силу закона, и оформления каких-либо других документов, подтверждающих правопреемство, не требуется. При реорганизации в формах разделения и выделения права и обязанности переходят в соответствии с передаточным актом [2, ст. 58].

Передаточный акт должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами, а также порядок определения правопреемства в связи с изменением вида, состава, стоимости имущества, возникновением, изменением, прекращением прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица, которые могут произойти после даты, на которую составлен передаточный акт [2, ст. 59]. Иными словами, передаточный акт не просто фиксирует перечень имущества и обязательств юридического лица на определенную дату, но должен определять порядок перехода имущества и обязательств, которые изменились или появились до даты завершения реорганизации.

Поскольку передаточный акт подлежит утверждению учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшим решение о реорганизации [2, ст. 59], его подготовка должна начаться до принятия решения о реорганизации.

Таким образом, укрупненно реорганизация состоит из следующих этапов:

1. Подготовка передаточного акта (для случаев разделения и выделения).
2. Принятие решения о реорганизации.
3. Уведомление о реорганизации кредиторов и налоговых органов.
4. Внесение в ЕГРЮЛ записей о прекращении деятельности и/или создании юридических лиц.

В юридической литературе и науке гражданского права проблемы реорганизации исследовались многими учеными. Так, например, С.В. Мартышкин, анализируя в своей диссертации понятие реорганиза-

ции, обращает внимание на тот факт, что определение реорганизации как способа прекращения деятельности юридического лица является не полным, так как при реорганизации, проводимой в форме выделения, действует не только реорганизуемое юридическое лицо, но и созданное новое [4, с. 21].

В.П. Мозолин считает реорганизацию специфическим способом образования новых и прекращения действующих юридических лиц, связанным с переходом прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица к другим юридическим лицам в порядке универсального правопреемства [5, с. 72].

Е.В. Аксенова в своей диссертации дала следующее определение: «Реорганизации юридических лиц – это процесс перемены лиц в имущественных и иных правоотношениях, прекращение или изменение организации, связанное с изменением ее организационно-правовой формы, имущественного состава и состава участников, характеризующийся изменением комплекса их прав и обязанностей и влекущий универсальное правопреемство» [1].

Юридически идеальным представляется определение, данное Е.В. Кафтайловой, О.Ю. Ручкиным и Ю.В. Трунцевским: «Реорганизация – процедура (совокупность юридических действий), опосредующая переход в порядке правопреемства прав и обязанностей от одного или нескольких юридических лиц (правопредшественников) к другому или другим юридическим лицам (правопреемникам), связанная с прекращением правопредшественников и (или) созданием правопреемников» [3].

Однако все приведенные выше определения, на взгляд автора, не затрагивают сущностных основ реорганизации, а ограничиваются лишь внешними юридическими проявлениями – переходом прав и обязанностей от одного субъекта к другому и возникновением или прекращением субъектов права. Но ведь объем прав и обязанностей по отношению к кредиторам и дебиторам реорганизуемых юридических лиц не меняется. Меняется только субъект этих прав и обязанностей. Неужели ради этого стоит проводить реорганизацию?

Представляется, что ключевой целью реорганизации является оптимизация корпоративных отношений, т.е. отношений между организацией и ее участниками или собственниками ее имущества (для некорпоративных организаций). Так, при любой реорганизации, кроме преобразования, изменится объем прав участников или собственников имущества юридического лица, а при реорганизации в форме преобразования изменится перечень прав участников или собственников.

С экономической точки зрения автору статьи представляется, что главной целью реорганизации является максимизация доходов либо минимизация расходов ее учредителей (участников).

Все организации, проходя путь реорганизации, составляют бухгалтерскую отчетность. Бухгалтерскую сторону реорганизации регламентирует Приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» [6, § 1].

Методические указания, обозначенные в данном приказе, устанавливают основные правила формирования информации о проведении реорганизации организаций в бухгалтерской отчетности. Методические указания составлены в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации [6, § 1].

Согласно парагр. 2 п. 4 Методических указаний, формирование бухгалтерской отчетности при реорганизации осуществляется при наличии следующих документов:

- 1) учредительные документы организаций, которые возникли (являются правопреемниками) в результате реорганизации;
- 2) решение учредителей или соответствующих органов о начале процедуры реорганизации;
- 3) договор о слиянии или присоединении (только в случаях, установленных законодательством Российской Федерации);
- 4) передаточный акт или разделительный баланс, которые могут включать такие приложения, как:

- бухгалтерская отчетность, согласно которой определяется состав имущества и обязательств реорганизуемой организации, а также их оценка на последнюю отчетную дату перед датой оформления передачи имущества и обязательств в установленном законодательством порядке;

- акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемой организации;

- первичные учетные документы по материальным ценностям;

- 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 и др.;

5) документ, подтверждающий факт внесения соответствующей записи регистрирующего органа в Единый государственный реестр юридических лиц о:

- вновь возникших организациях;

- прекращении деятельности последней из присоединенных организаций [6, § 4].

Стоит отметить, что, согласно приказу, при реорганизации составляется передаточный акт или отдельный баланс. Однако, согласно гражданскому законодательству, разделительный баланс больше не существует как необходимый документ для проведения реорганизации. Передаточный акт является обязательным документом только при реорганизации в формах разделения и выделения. При реорганизации в формах слияния, присоединения и преобразования передаточный акт не составляется.

В соответствии с вышесказанным возникает следующий вопрос: если методические указания, представленные в приказе, расходятся с положениями гражданского законодательства и не изменяются на протяжении двух лет, то является ли этот факт следствием принципиальной позиции Министерства финансов РФ о необходимости составления разделительного баланса

или передаточного акта для целей бухгалтерского учета? Или данный факт объясняется тем, что Министерство финансов РФ не успело привести подзаконный нормативный акт в соответствие изменившемуся законодательству?

В старой редакции части первой Гражданского кодекса Российской Федерации (ст. 59) давалось определение разделительному балансу и передаточному акту. Разделительный баланс и передаточный акт – документы, составляющиеся при реорганизации организаций и содержащие «положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами» [2, ст. 59].

Можно сделать вывод о том, что передаточный акт и разделительный баланс имеют одинаковое значение. Следовательно, убрать из гражданского законодательства разделительный баланс было разумно.

Согласно новой редакции, передаточный акт должен содержать следующую информацию:

1) положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами [2, ст. 59];

2) порядок определения правопреемства в связи с изменением вида, состава, стоимости имущества, возникновением, изменением, прекращением прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица, которые могут произойти после даты, на которую составлен передаточный акт [2, ст. 59].

Передаточный акт составляется только при реорганизации, проводимой в формах разделения и выделения. Почему по остальным формам реорганизации не указаны какие-либо документы, обозначающие объем прав и обязанностей, переходящие к правопреемнику? Представляется, что указание данного документа не имеет смысла при реорганизации в формах присоединения, слияния и преобразования. Это связано с тем, что при слиянии, присоединении и преобразовании все права и обязанности переходят к одному лицу,

то есть оно является единственным правопреемником реорганизуемых организаций. В случаях разделения и выделения образуется несколько организаций, и для разграничения прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица необходимо создать документ, в котором будут указываться, какие права и обязанности переходят к вновь созданным организациям в отдельности.

Но положения Приказа Минфина России от 20.05.2003 № 44н вызывают вопрос: как действовать при реорганизации в формах слияния, присоединения и преобразования? Ведь к правопреемнику переходят права и обязанности, которые впоследствии должны быть поставлены на учет и отражены в балансе. На основании какого документа бухгалтер может составить вступительный баланс? Вероятнее всего, при указанных трех формах реорганизации вместо передаточного акта будет использоваться заключительная бухгалтерская отчетность реорганизуемого лица, в которой будет содержаться информация об имуществе и обязательствах, а также их оценка на дату завершения реорганизации.

Таким образом, можно сделать следующие выводы. Несмотря на то что в российском законодательстве отсутствует определение реорганизации, ученые-правоведы дали, на взгляд автора статьи, оптимальное юридическое определение, которое целесообразно включить в законодательство.

Что касается документов, необходимых для ведения бухгалтерского учета при реорганизации юридических лиц, то, на наш взгляд, Министерству финансов РФ необходимо внести изменения в Приказ от 20.05.2003 № 44н в целях приведения его в соответствие с Гражданским кодексом РФ и указания перечня документов, на основании которых бухгалтер организации-правопреемника будет составлять вступительную бухгалтерскую документацию.

Список литературы:

[1] Аксенова Е.В. Реорганизация юридических лиц по законодательству Российской Федерации: проблемы теории и практики. М., 2006.

[2] Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2016), глава 4, параграф 1 // Собрание законодательства РФ. 05.12.1994. № 32. Ст. 3301.

[3] Кафтайлова Е.В., Ручкин О.Ю., Трунцевский Ю.В. Реорганизация юридических лиц (правовые основы): Научно-практическое пособие. М., 2010.

[4] Мартышкин С.В. Понятие и признаки юридического лица: Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2000.

[5] Мозолин В.П., Юденков А.П. Комментарий к Федеральному закону «Об акционерных обществах», 2-е изд. М., 2003.

[6] Приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н (ред. от 25.10.2010) «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций», глава 1 // Российская газета. 02.07.2003. № 127.

[7] Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 29.06.2015) «Об акционерных обществах» // Собрание законодательства РФ. 01.01.1996. № 1. Ст. 1.

Spisok literatury:

[1] Aksenova E.V. Reorganizaciya yuridicheskix lic po zakonodatel'stvu Rossijskoj Federacii: problemy' teorii i praktiki. M., 2006.

[2] Grazhdanskiy kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaya) ot 30.11.1994 № 51-FZ (red. ot 23.05.2016), glava 4, paragraf 1 // Sobranie zakonodatel'stva RF. 05.12.1994. № 32. St. 3301.

[3] Kaftajlova E.V., Ruchkin O.Yu., Truncevskij Yu.V. Reorganizaciya yuridicheskix lic (pravovy'e osnovy'): Nauchno-prakticheskoe posobie. M., 2010.

[4] Marty'shkin S.V. Ponyatie i priznaki yuridicheskogo lica: Diss. ... kand. jurid. nauk. M., 2000.

[5] Mozolin V.P., Yudenkov A.P. Kommentarij k Federal'nomu zakonu «Ob akcionerny'x obshhestvax», 2-e izd. M., 2003.

[6] Prikaz Minfina Rossii ot 20.05.2003 № 44n (red. ot 25.10.2010) «Ob utverzhdenii Metodicheskix ukazanij po formirovaniyu buxgalterskoj otchetnosti pri osushhestvlenii reorganizacii organizacij», glava 1 // Rossijskaya gazeta. 02.07.2003. № 127.

[7] Federal'ny'j zakon ot 26.12.1995 № 208-FZ (red. ot 29.06.2015) «Ob akcionerny'x obshhestvax» // Sobranie zakonodatel'stva RF. 01.01.1996. № 1. St. 1.