

Деятельность БС на различных этапах хозяйствования организации

**Особенности бухгалтерского дела на стадии создания
предприятия**

Бухгалтерский учет в организации ведется систематически без пропусков с момента ее образования до официального закрытия по тем или иным причинам.

Поэтому бухгалтер необходим организации с момента, когда она только создается, он участвует в подготовке и регистрации учредительных документов, открывает расчетный счет в банке, ставит организацию на учет в налоговых органах, осуществляет платежи организационных расходов. Формирует Учетную политику для целей бухгалтерского учета и налогового учета в 3-х месячный срок со дня регистрации.

Деятельность организации начинается с ее государственной регистрации и на этой стадии бухгалтер проводит очень важную для организации работу. В небольших фирмах процедуру регистрации часто проводит именно бухгалтер.

Порядок регистрации хозяйствующих субъектов регламентирован Федеральным законом от 08.08.01 №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Для того, чтобы зарегистрировать фирму, как полноправного участника хозяйственных отношений необходимо в налоговые органы представить следующие документы:

- а) подписанное заявителем заявление о государственной регистрации;
- б) протокол, договор или иной документ в соответствии с законодательством о создании юридического лица;
- в) учредительные документы юридического лица (подлинники или нотариально удостоверенные копии);
- г) документ об уплате государственной пошлины.

Государственная регистрация осуществляется в срок не более 5 рабочих дней со дня представления документов в регистрирующий орган. Решение о регистрации принятое регистрирующим органом и выдача свидетельства о регистрации является основанием внесения соответствующей записи в реестр юридических лиц. Внесение записи в государственный реестр признается моментом государственной регистрации.

Следующий этап регистрации - постановка организации на налоговый учет. Это также обязанность бухгалтера. Порядок постановки на налоговый учет установлен ст. 84 Налогового кодекса РФ.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет российской организации по месту нахождения ее обособленного подразделения (за исключением филиала, представительства) в течение пяти дней со дня получения сообщения от этой организации в соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ, российской организации по месту нахождения ее филиала, представительства, иностранной некоммерческой неправительственной организации по месту осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации через отделение на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц, в течение пяти дней со дня внесения соответствующей записи в этот реестр, иностранной организации по месту осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации через аккредитованные филиал, представительство на основании сведений, содержащихся в государственном реестре аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц, в течение пяти дней со дня внесения соответствующей записи в этот реестр, через иное обособленное подразделение в течение пяти дней со дня получения от этой организации заявления о постановке на учет и всех необходимых документов и в тот же срок выдать (направить) российской организации, иностранной организации соответственно уведомление о постановке на учет в налоговом органе, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

(в ред. Федеральных законов от 04.11.2014 N 347-ФЗ, от 03.07.2016 N 243-ФЗ)

Налогоплательщик подает заявление установленной формы в налоговый орган и одновременно представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке:

- свидетельства о регистрации;
- учредительных и иных документов, необходимых при государственной регистрации;
- других документов, подтверждающих в соответствии с законодательством Российской Федерации создание организации.

Налоговый орган обязан поставить налогоплательщика на учет в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях.

Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

В это же время организация встает также на учёт в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования и Фонды медицинского страхования. Организация является страхователем по отношению к своим работникам и как страхователь обязана встать на учет в этих органах социального страхования и обеспечения.

В соответствии с Федеральным законом от 15.12.01 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» регистрация страхователей в территориальных органах Пенсионного фонда РФ является обязательной и осуществляется в пятидневный срок со дня государственной регистрации по месту их нахождения.

Вновь созданная организация открывает также один или несколько счетов в банке. Это также функция бухгалтера. Для открытия счета в банк представляются:

- заявление на открытие счета, подписанное учредителями юридического лица;
- копия свидетельства о государственной регистрации юридического лица, заверенная нотариально;
- свидетельство налогового органа о регистрации предприятия в качестве налогоплательщика;
- копия документа о регистрации в качестве плательщика в Пенсионный фонд;
- нотариально заверенная копия устава (положения) юридического лица;
- карточка с образцами подписей и оттиска печати (ф. № 0401026), заверенных нотариально.

Сам налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии любого банковского счета в семидневный срок, как того требует п. 2, ст. 23, ч. 1 Налогового кодекса РФ. В случае нарушения этого срока взимается штраф.

Еще одна очень важная обязанность бухгалтера на стадии начала деятельности организации - участие в выборе системы налогообложения.

Налогоплательщики-организации с численностью работников до 100 человек с фиксированным законодательством доходом за отчетный налоговый период могут выбрать упрощенную систему налогообложения, предусмотренную гл. 26.2 НК РФ, или придерживаться традиционной системы налогообложения.

Бухгалтер и руководитель должны проанализировать целесообразность применения той или иной системы налогообложения и разработать соответствующую учетную политику. Для этих целей законодательство предоставляет бухгалтеру три месяца и если учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогового учета не будет соответствовать характеру деятельности организации, то это может стать причиной некорректного отражения результатов деятельности организации в финансовой отчетности. Это ведет к финансовым потерям, так как может стать могут возникнуть штрафные санкции со стороны налоговых органов. Правильно составленная учетная политика может стать основой для представления положения дел организации достоверно, без искажения финансовой отчетности.

В наибольшей степени эти особенности проявляются при создании, реорганизации предприятия, прекращении его деятельности, когда необходимо составлять вступительный, разделительный, объединительный, saniруемый и ликвидационный балансы. Эти балансы называются специальными. В отличие от периодического (месячного, квартального, годового) баланса, формируемого по данным финансовой бухгалтерии, специальные балансы подготавливаются при наступлении этих событий.

В их задачи не входит определение финансового результата деятельности и информирование о финансовом положении хозяйствующего субъекта. Чаще всего специальные балансы предназначены для определения и оценки стоимости имущества, вступающего в хозяйственный цикл деятельности при создании и реформировании предприятия или находящегося по результатам хозяйствования на стадии санации, банкротства и ликвидации.

До государственной регистрации и начала первого финансового года вновь созданное предприятие должно составить вступительный баланс, отражающий соотношение имущества и капитала на дату учреждения и являющийся основой для начальных бухгалтерских записей будущего отчетного периода. В активе этого баланса показывают стоимость реально полученного в качестве вклада в уставный капитал имущества, в том числе денежных средств в кассе и на расчетных счетах, а в пассиве - величину уставного капитала и заемных средств. Если к дате составления баланса за счет полученных средств были произведены какие-либо учредительские расходы, их величина отражается в активе вступительного баланса. Статьи актива вступительного баланса заполняются по данным вещественных описей имущества и обязательств учредителей, предоставленных ими создаваемому предприятию. Величина учредительных расходов определяется на основе первичных документов, подтверждающих их факт и размеры. Отражение этих расходов в балансе необходимо, чтобы сохранить в последующем сумму уставного капитала неизменной.

Если предприятие создается впервые, рыночная стоимость внесенных в качестве вклада основных средств, нематериальных активов и оборотных средств принимается к учету и отражается в последующем бухгалтерском балансе как фактическая стоимость их приобретения. Разница между рыночной оценкой и стоимостью, по которой эти объекты числились на балансе передающей организации, отражается в составе финансового результата их выбытия у предприятия-учредителя.

Вступительный баланс нового предприятия, являющегося правопреемником ранее существовавших организаций, как правило, сохраняет общепринятое количество статей актива и пассива, предусмотренное образцами форм бухгалтерской отчетности. Остаются прежними и методы оценки этих статей, хотя это не обязательно.

В действующем законодательстве нет регламентации даты составления вступительного баланса. Поскольку он представляется одновременно с другими учредительными документами и является их составной частью, можно предположить, что это должна быть дата их представления в учредительный орган. Началом хозяйственной деятельности является день учреждения организации, т.е. его официальной регистрации.

Наиболее часто вновь образуемые предприятия создаются на основе коллективной собственности в виде обществ с ограниченной ответственностью (ООО), акционерных обществ. Для таких организаций во избежание возможных недоразумений и споров в отношениях между владельцами необходим индивидуальный учет и обособленное отражение во вступительном балансе первоначального взноса каждого участника ООО или учредителя акционерного общества (АО) и расчетов с ними. Для этого предусмотрен специальный бухгалтерский счет «Расчеты с учредителями», а во вступительном балансе - статья с аналогичным названием.

Порядок учреждения акционерного общества подробно регламентирован в Федеральном законе «Об акционерных обществах». Согласно ему ответственность за организацию, состояние и достоверность бухгалтерского учета в обществе, своевременное представление ежегодного отчета и другой финансовой отчетности в соответствующие органы, а также сведений, представляемых акционерам, кредиторам и в средства массовой информации, несет исполнительный орган общества. Бухгалтеру вновь создаваемой организации необходимо предусмотреть в учете характер расчетов с собственниками и участниками организации. Для этого необходимо сформировать и вести регистр бухгалтерского учета, который бы отражал фактическое состояние расчетов на отчетную дату.

**Особенности бухгалтерского дела на стадии
реорганизации предприятия**

Реорганизацией ранее созданного юридического лица является прекращение деятельности или другое изменение правового положения этой организации, что ведет к изменению отношений данной организации, как юридического лица.

Процесс реорганизации может проходить в формах слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования. В таких преобразованиях могут быть заинтересованы учредители или участники организации. Реорганизация юридического лица в форме его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц в соответствии с законодательством может также осуществляться по решению уполномоченных государственных органов или по решению суда.

С учетом Приказа Минфина РФ от 20.05.2003 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» необходимо:

- решения учредителей или соответствующих органов о реорганизации;
- договоров о слиянии или присоединении в установленных законодательством Российской Федерации случаях;
- учредительных документов организаций, возникших в результате реорганизации;
- передаточного акта или разделительного баланса.

В соответствии с решениями учредителей передаточный акт может включать следующие приложения:

- акты и описи имущества по результатам инвентаризаций имущества и обязательств реорганизуемой организации. Инвентаризации проводятся в соответствии с законодательством и иными нормативными правовыми актами перед составлением передаточного акта или разделительного баланса и подтверждают состояние и оценку имущества и обязательств;

- бухгалтерскую отчетность, в соответствии с которой определяются 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;

- первичные учетные документы по материальным ценностям (накладные, акты приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов и др.), необходимые для передачи;

- расшифровки кредиторской и дебиторской задолженностей с информацией о письменном уведомлении в установленные сроки кредиторов и дебиторов организации о том, что имущество и обязательств по соответствующим договорам и контрактам к правопреемнику, состоянии расчетов с соответствующими бюджетами, внебюджетными фондами

Уведомление дебиторов и кредиторов должно предшествовать составлению передаточного акта.

При этом кредиторы акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью имеют право в течение 30 дней со дня их уведомления о предстоящей реорганизации письменно потребовать досрочного или срочного исполнения долговых обязательств прежнего предприятия.

В связи с этим важной задачей бухгалтерии становится определение реальной величины кредиторской задолженности, подлежащей уплате по таким требованиям. В первую очередь должна быть погашена задолженность по предъявляемым обязательствам, вытекающим из договоров займа, аренды, лизинга, кредитных договоров, которые прекращаются с момента официального признания реорганизации. Остальная кредиторская задолженность может быть включена в ее общую сумму, правопреемником которой становится присоединяющее или вновь создаваемое юридическое лицо на основе передаточного акта.

Суммы задолженности присоединяемой организации перед присоединяющей, и наоборот, определяют по данным выверки расчетов между ними;

- документа, подтверждающего факт внесения соответствующей записи регистрирующего органа в Единый государственный реестр юридических лиц. Это необходимо в соответствии с законодательством Российской Федерации о вновь возникших организациях при реорганизации в форме слияния, выделения, разделения и преобразования;
- документа о прекращении деятельности присоединенных организаций и реорганизации в форме присоединения и т.д.

При реорганизации прежнего предприятия путем присоединения, слияния, выделения или разделения величина его имущества, обязательств и собственного капитала изменяется. Основным документом, служащим основанием для бухгалтерского учета изменения величины и стоимости активов и обязательств преобразованного и нового предприятия, является передаточный акт. К нему прилагается передаточный баланс, отражающий стоимость имущества, долговых обязательств и собственного капитала реорганизуемого юридического лица, и пояснения к нему, раскрывающие отдельные виды активов, обязательств и слагаемые собственного капитала. Эти пояснения позволяют более точно и правильно дифференцировать или объединять показатели бухгалтерской отчетности реформируемых организаций.

Слияние двух и более юридических лиц ведет к прекращению их деятельности и передаче имущества и обязательств вновь создаваемому предприятию. При этом финансовые возможности, возможности производственно-хозяйственной и сбытовой деятельности изменяются по сравнению с возможностями прежних организаций.

Дата утверждения в установленном порядке передаточного акта или разделительного баланса определяется учредителями в пределах срока проведения реорганизации.

Оценка передаваемого или принимаемого при реорганизации организации имущества производится в соответствии с решением учредителей, определенным в решении о реорганизации, - по остаточной стоимости, либо по текущей рыночной стоимости, либо по иной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений и др.). Составление передаточного акта или разделительного баланса рекомендуется приурочивать к концу отчетного налогового периода или дате составления промежуточной бухгалтерской отчетности (квартала, месяца), являющейся основанием для характеристики и оценки передаваемого имущества и обязательств реорганизуемой организации.

При этом стоимость имущества, отраженного в передаточном акте или разделительном балансе, должна совпадать с данными, приведенными в приложениях (описях, расшифровках) к передаточному акту или разделительному балансу в соответствующей стоимостной оценке.

Расходы, связанные с реорганизацией (государственной регистрацией возникших организаций, внесением соответствующих изменений в учредительные документы, регистрацией ценных бумаг, оплатой юридических услуг и др.) признаются организациями как прочие расходы соответствующего периода и отражаются в бухгалтерском учете организации, их осуществляющей. В отчете о финансовых результатах организации указанные расходы независимо от их значимости раскрываются обособленно по отдельной строке.

Величина собственного капитала вновь создаваемого юридического лица определяется как сумма капиталов соединенных предприятий. Если какое-либо из них имеет претензионную кредиторскую задолженность, величина его части доли в совместном капитале может быть уменьшена на сумму переходящей задолженности.

Поэтому может случиться, что величина собственного капитала новой организации будет меньше суммы соединенных капиталов совместного бизнеса.

При присоединении одного юридического лица к другому все права и обязанности присоединяемой организации переходят к тому юридическому лицу, к которому она присоединяется. Реорганизация в форме присоединения считается завершенной с момента внесения в Единый государственный реестр записи о прекращении деятельности последнего из присоединенных юридических лиц. При этом заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий внесению в Единый государственный реестр записи о прекращении ее деятельности.

В этот момент производятся закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение (направление на определенные цели) на основании договора о присоединении учредителей суммы чистой прибыли присоединяющейся организации.

Организация, у которой в процессе присоединения к ней другой или других организаций, на основании решения учредителей, изменяется только объем имущества и обязательств и текущий отчетный период не прерывается, закрытие счета учета прибылей и убытков в бухгалтерской отчетности не производится. Данные о полученных в процессе реорганизации основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемник при составлении бухгалтерской отчетности на дату внесения в Единый государственный реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций заполняет в оценке, по которой они отражаются в передаточном акте.

При реорганизации в форме разделения, создаются две или более новых организации, а прежнее предприятие прекращает свое существование. К возникшим в результате этого самостоятельным юридическим лицам переходят права, обязанности, активы и пассивы прежнего предприятия в соответствии с разделительным балансом. На основании принятого решения о разделении и подтверждающих документов регистрирующий орган вносит в Единый государственный реестр записи о создании новых предприятий на базе прежнего юридического лица и прекращении его деятельности (ликвидации).

До внесения в реестр записи о возникших организациях все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемой организации (расчеты с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, расходы по его содержанию, начислению оплаты труда работникам и др.), а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета в составе затрат реорганизуемой организации.

На день, предшествующий внесению в Единый государственный реестр записи о возникших организациях организацией, прекращающей свою деятельность, выполняются учетные записи по закрытию последнего отчетного года по счетам учета продаж, учета прочих доходов и расходов в разрезе составляющих финансовый результат с формированием нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) для составления заключительной бухгалтерской отчетности с разделением соответствующих числовых показателей в разрезе возникших организаций согласно разделительному балансу.

В заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации должны найти отражение записи об операциях, произведенных в период с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации возникших организаций.

На основе разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности организации, составляется вступительная бухгалтерская отчетность каждой новой организации на дату государственной регистрации.

Данные о полученных в процессе реорганизации в форме разделения объектах основных средств, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемники при составлении вступительной бухгалтерской отчетности на дату их государственной регистрации фиксируют в оценке, по которой полученное имущество в соответствии с решением учредителей отражено в разделительном балансе, с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

Реорганизация предприятия в форме выделения характеризуется тем, что оно продолжает функционировать в прежнем качестве, но отдельные его структурные подразделения или виды деятельности обособляются и на их основе создается одно или несколько самостоятельных юридических лиц.

К ним переходит в соответствии с разделительным балансом и часть имущества и обязательств, а следовательно, прав и обязанностей реорганизованного юридического лица.

При реорганизации в форме выделения организация, у которой в процессе выделения из нее другой организации на основании решения учредителей меняется только объем имущества и обязательств, а текущий отчетный год не прерывается, закрытие счета прибылей и убытков не производит и заключительную бухгалтерскую отчетность не формирует.

При реорганизации организации в форме выделения составляется разделительный баланс, который содержит положения о правопреемстве имущества и обязательств реорганизуемой организации. На основании решения учредителей бухгалтер производит разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, за исключением числовых показателей отчета о прибылях и убытках.

До внесения в Единый государственный реестр записи о возникшей организации при реорганизации в форме выделения все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемой организации, а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса, отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета в составе затрат реорганизуемой организации.

Хозяйственные операции, произведенные в период реорганизации отражаются в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, которая составляется на дату внесения в Единый государственный реестр записи о возникших организациях.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации составляется на основе разделительного баланса.

Данные о полученных в процессе реорганизации основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемник при составлении вступительной и бухгалтерской отчетности на дату государственной регистрации фиксирует в оценке, по которой они отражаются в разделительном балансе с учетом числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации на дату внесения в Единый государственный реестр записи о возникшей организации.

Сформированный уставный капитал возникшей при выделении организации отражается во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации.

При слиянии разных юридических лиц все права и обязанности каждого из них в соответствии с передаточным актом переходят к организации, возникшей в результате слияния. Предприятия, реорганизуемые в форме слияния, считаются прекратившими свою деятельность.

При реорганизации в форме слияния на день, предшествующий внесению в Единый государственный реестр записи о возникшей организации, все реорганизуемые организации, прекращающие свою деятельность, составляют заключительную бухгалтерскую отчетность с закрытием счетов учета прибылей и убытков. При этом все операции, связанные с текущей деятельностью реорганизуемых организаций (продажа товарно-материальных ценностей, расчеты с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, начисление оплаты труда работникам, расчеты по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и др.), а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта, отражаются в учете организаций, прекращающих свою деятельность в связи с реорганизацией в форме слияния. Эти расходы должны быть отражены бухгалтером в заключительной бухгалтерской отчетности организаций, прекращающих свою деятельность в связи с реорганизацией в форме слияния.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытых убытков прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций.

При этом суммирование числовых показателей отчетов о финансовых результатах организаций, реорганизуемых в форме слияния во вступительной бухгалтерской отчетности организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния, не производят.

Данные о полученных в процессе реорганизации основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах возникшая организация при составлении вступительной бухгалтерской отчетности на дату государственной регистрации заполняет в оценке, по которой они отражаются в передаточном акте с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемых в форме слияния организаций.

В соответствии с договором о слиянии и предусмотренным в нем решением учредителей о порядке конвертации (обмена) акций или долей и паев организаций, реорганизуемых в форме слияния, на акции, доли или паи возникшей организации во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается сформированный уставный капитал.

В случае, если договором о слиянии предусмотрено увеличение уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, в том числе за счет собственных источников участвующих в реорганизации организаций (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т. д.), то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии.

В случае, если в договоре о слиянии предусмотрено уменьшение уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сущность реорганизации предприятия в форме преобразования состоит в его реструктуризации для адаптации к новым производственным, экономическим, личным, общественным и налоговым изменениям. Предмет, цели деятельности, экономическая специфика предприятия остаются прежними.

При реорганизации путем преобразования происходит наиболее существенное изменение юридического статуса предприятия. При этом у прекращающей свою деятельность организации возникает только один правопреемник. Это имеет место при изменении организационно-правовой формы организации, например, когда государственное унитарное предприятие путем приватизации становится акционерным обществом. При преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другой организационно-правовой формы к нему переходят в соответствии с передаточным актом все права и обязанности реорганизуемого предприятия.

Мотивы, которые вынуждают хозяйственные организации к реорганизации, могут быть очень разными. Во многих случаях причиной этого служит потребность в новом капитале, дополнительных инвестициях, возникшая благодаря интенсивному развитию созданного предприятия. Примером может служить преобразование индивидуального предприятия (ИП) в ООО, в результате которого оно получает дополнительные источники финансирования и возможность существенного расширения объемов деятельности.

Вопросы, связанные с передачей имущества и обязательств правопреемнику при изменении организационно-правовой формы собственности, подлежат урегулированию в передаточном акте.

В соответствии с решением учредителей о реорганизации расходы, связанные с переоформлением документов, могут производиться за счет самих учредителей.

При составлении заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации в форме преобразования на день, предшествующий внесению в Единый государственный реестр записи о возникшей организации, производятся закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение на основании решения учредителей чистой прибыли.

Вступительная бухгалтерская отчетность организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности.

В соответствии с решением учредителей о порядке конвертации и обмена акций (долей, паев) организаций во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается сформированный уставный капитал.

При реорганизации предприятия составляют бухгалтерский реорганизационный баланс с целью разграничить финансовые результаты деятельности организации до и после реорганизации. При этом определяется прибыль или убыток от деятельности предприятия прежней правовой формы и создается основа для исчисления финансового результата новой организации.

Балансовые и бухгалтерские последствия операций реорганизации зависят от вида и характера изменений правовой формы.

Если преобразование осуществляется без передачи прав и имущества прежнего предприятия, составлять реорганизационный баланс не нужно. Так поступают, например, при реорганизации общества с ограниченной ответственностью в закрытое акционерное общество, если состав учредителей и доли их участия остаются прежними. В этом случае составляют вступительный (организационный) баланс, по сути своей повторяющий последний операционный (текущий) баланс прежней организации.

Если в результате реорганизации хотят увеличить возможности привлечения дополнительных источников финансирования, расширить состав участников или изменить доли участия, необходимо составление нового вступительного баланса.

Если участники нового предприятия пришли к согласованному решению о необходимости переоценки всех или части активов прежней организации по рыночной стоимости, это должно найти отражение в реорганизационном балансе.

Если реорганизация связана с выходом одного или нескольких участников из данного предприятия, реорганизационный баланс приобретает свойства ликвидационного баланса. Бухгалтерский учет и отчетность в этом случае ориентируются на восстановительную или рыночную стоимость активов.

**Особенности бухгалтерского дела на стадии ликвидации
предприятия**

Завершающей стадией жизненного цикла предприятия является его ликвидация. Наиболее распространенной причиной полной ликвидации хозяйственной организации является ее банкротство.

Согласно действующему законодательству учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о его ликвидации, обязаны в течение трех дней сообщить об этом в регистрирующий орган. На основе такого сообщения в Единый государственный реестр делается запись о том, что данное предприятие находится в процессе ликвидации. С этого момента оно не имеет права производить изменения в учредительных документах и осуществлять любые формы реорганизации.

Документы, необходимые для регистрации ликвидации юридического лица, представляются в регистрирующий орган только после завершения всех связанных с этим процедур, предусмотренных законодательством. Предприятие не может быть ликвидировано до того, как, в частности, не удовлетворены имущественные интересы его кредиторов и участников.

Организация и осуществление бухгалтерского учета и аудита на предприятии в состоянии, близком к банкротству, и при его наступлении имеет ряд специфических особенностей, вызванных чрезвычайностью ситуации.

В обычных условиях предполагается, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Организация в ожидании банкротства не может это утверждать и потому обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший хозяйственный год.

Указанное допущение в обязательном порядке оценивается аудитором, который обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

При формировании информации в бухгалтерском учете предприятия на всех стадиях банкротства и проверке ее достоверности в аудите необходимо придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности и неустойчивости его финансового положения. Нельзя стремиться не только к занижению, но и к завышению активов и доходов и уменьшению долговых обязательств и расходов.

Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации-банкроте за разные периоды времени, с тем чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Для этого, несмотря на необходимость изменения учетной политики на разных стадиях банкротства, отчетная информация должна быть сравнимой.

Для выполнения требования сравнимости заинтересованных пользователей бухгалтерии следует информировать об учетной политике, принятой организацией - потенциальным банкротом, ее изменениях и о влиянии этих изменений на финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятия.

Информация об изменениях в финансовом положении организации отражается в отчете о движении денежных средств и является производной от показателей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

В условиях банкротства на различных его этапах кроме обычных периодических балансов, а иногда и вместо них бухгалтерия обязана составлять соединительные и разделительные балансы, saniруемые и ликвидационные бухгалтерские балансы.

Соединительные и разделительные балансы составляют при присоединении предприятия - возможного банкрота к другому, более сильному в финансовом отношении, или отделении (выделении) такого предприятия из организации холдингового типа. Обычно в таких случаях принимаются во внимание внутренние обороты во взаиморасчетах между соединяющимися или разделяющимися организациями.

Промежуточный ликвидационный или saniруемый баланс составляют тогда, когда предприятия находятся в стадии ожидания явного банкротства.

Санируемые балансы могут быть двух видов: до судебного заседания, рассматривающего дело о признании организации банкротом, и после него. В первом случае баланс составляется в основном по данным бухгалтерского учета, но ряд статей последнего по времени периодического баланса при санировании во внимание не принимают. Это относится к статьям «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счета запасов в неликвидной части могут быть подвергнуты уценке.

Во второй разновидности санируемого баланса, составляемого после признания организации банкротом, в балансе отражается не фактическая стоимость имущества, а его стоимость в рыночных ценах на дату составления баланса - задолженность предприятию - исходя из реальных возможностей ее получения. Его цель - отражение справедливой стоимости имущества и обязательств предприятия-должника, за счет которых будут покрываться требования кредиторов.

Банкротство приводит к необходимости организации бухгалтерского дела с учетом специфики каждой из процедур несостоятельности:

- предупреждение банкротства;
- наблюдение;
- финансовое оздоровление;
- внешнее управление;
- конкурсное производство.

Согласно действующему законодательству в случае возникновения признаков банкротства руководитель организации-должника обязан направить учредителям и собственнику имущества сведения о наличии банкротства. Они должны принять своевременные меры по предупреждению наступающего банкротства и восстановлению платежеспособности должника. Такие же меры могут быть приняты кредиторами или иными лицами на основании соглашения с предприятием-должником. В бухгалтерском учете этого предприятия следует отразить обособленно не только выделенные собственником и кредиторами средства, но и эффективность их использования.

Наблюдение вводится по результатам рассмотрения заявления должника в арбитражном суде. При этом руководители предприятия-должника продолжают осуществлять свои полномочия.

Задача профессионального бухгалтера и аудитора на этом этапе - проверить, насколько достоверны и существенны признаки банкротства, заявленные руководителями организации. Кроме обычных в таких случаях расчетов коэффициентов платежеспособности, финансовой устойчивости и т.п., необходимо удостовериться, насколько предприятие обеспечено заказами, сырьем и материалами, сохранился ли ведущий персонал.

С момента вынесения арбитражным судом определения о введении наблюдения наступают такие последствия:

- приостанавливается исполнение исполнительных документов по имущественным взысканиям, в том числе снимаются аресты на имущество должника и иные ограничения по распоряжению его имуществом, наложенные в ходе исполнительного производства, за исключением исполнительных документов, выданных на основании вступивших в законную

силу до даты введения наблюдения судебных актов о взыскании задолженности по заработной плате, выплате вознаграждения по авторским договорам, об истребовании имущества из чужого незаконного владения, о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, и возмещении морального вреда;

- запрещается удовлетворение требований учредителя (участника) должника о выделении доли (пая) в имуществе должника в связи с выходом из состава его учредителей (участников), выкуп должником размещенных акций или выплата действительной стоимости доли (пая);

- отменяется выплата дивидендов и иных платежей по эмиссионным ценным бумагам;

- не допускается прекращение денежных обязательств путем зачета встречных однородных требований.

В бухгалтерском учете предприятия-должника следует полностью руководствоваться этими предписаниями, а аудитор должен проверить их исполнение.

Внешнее управление вводится арбитражным судом по результатам рассмотрения и оценки эффективности финансового оздоровления.

Совокупный срок финансового оздоровления и внешнего управления согласно действующему законодательству не может превышать два года.

С даты введения внешнего управления:

- прекращаются полномочия руководителя должника, управление делами должника возлагается на внешнего управляющего;
- внешний управляющий вправе издать приказ об увольнении прежнего руководителя и главного бухгалтера или предложить им перейти на другую работу в порядке и на условиях, которые установлены трудовым законодательством;
- временный управляющий, административный управляющий в течение трех дней с даты утверждения внешнего управляющего обязаны обеспечить передачу ему бухгалтерской и иной документации должника, печатей и штампов, материальных и иных ценностей;
- отменяются ранее принятые меры по обеспечению требований кредиторов;
- вводится мораторий на удовлетворение требований кредиторов по денежным обязательствам и об уплате обязательных платежей, за исключением случаев, предусмотренных Федеральным законом от 26.10.2002 N 127-ФЗ (ред. от 31.07.2020) "О несостоятельности (банкротстве)"».

На этом этапе внешнего управления необходимо проверить и оценить реальность и эффективность последней попытки спасти предприятие от финансового краха. Если и эта попытка окажется неудачной, арбитражный суд принимает решение о признании организации-должника банкротом и открытии конкурсного производства его продажи и ликвидации.

На период ликвидации на предприятии должна быть разработана иная учетная политика. Ее цель – обеспечение учетной группировки имущества и обязательств соответствующей фактической степени ликвидности и установленному законодательством порядку удовлетворения требований кредиторов.

Важной задачей бухгалтерии в этом периоде является определение реальной рыночной стоимости имущества, подлежащего продаже, своевременного и полного оприходования вырученных средств и списания выбывших объектов, производство расчетов по погашению долговых обязательств бывших кредиторов.

В ликвидационном балансе необходимо отразить стоимость имущества, оставшегося после удовлетворения требований кредиторов. Оно может быть в натуральной форме распределено между собственниками или продано.

Финансовый результат ликвидации предприятия, полученный в ходе конкурсного производства, определяется путем реформации saniруемого баланса.