Содержание:

Введение

1.Реорганизация юридического лица в законодательстве гражданского права стр. 2 2.Признаки реорганизации юридического лица стр. 4 3.Формы реорганизации юридического лица стр. 6 4. Правопреемство в налоговом праве стр.9 5. Бухгалтерская отчетность при осуществлении реорганизации организаций стр.12 6. Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в форме разделения стр. 14 7. Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в форме выделения стр. 16 8. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности стр. 18 Заключение Используемая литература

Введение

Актуальность выбранной темы выражается в большом значении института юридического лица, как в гражданском праве, так и в современной рыночной экономике в целом. Жизнь современного общества немыслима без объединения людей в группы, союзы разных видов, без соединения их личных усилий и капиталов для достижения тех или иных целей. Основной правовой формой такого коллективного участия лиц в гражданском обороте и является конструкция юридического лица. Появление института юридического лица в самом общем виде обусловлено теми же причинами, что и возникновение и эволюция права: усложнением социальной организации общества, развитием экономических отношений и, как следствие, общественного сознания. На определенном этапе общественного развития правовое регулирование отношений с участием одних лишь физических лиц, как единственных субъектов частного права, оказалось недостаточным для развивающегося экономического оборота.Объект данного исследования — имущественные и организационные общественные отношения, возникающие в связи с возникновением, деятельностью и прекращением юридических лиц.Предметом изучения работы являются вопросы гражданско-правового регулирования деятельности юридических лиц.  
Целью работы является раскрытие правовой природы юридического лица как хозяйствующего субъекта на современном этапе.  
Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:  
1. Изучение теоретических основ института юридического лица;  
2. рассмотрение основных признаков и классификации юридических лиц;  
3. изучение особенностей регистрации юридических лиц в свете нового законодательства;  
4. рассмотрение вопросов прекращения юридических лиц: реорганизации и ликвидации.

## 1. Признаки реорганизации юридического лица

Реорганизация тесно связана с универсальным правопреемством, производными основаниями возникновения и относительными основаниями прекращения права собственности и иных вещных прав. Ее существенные признаки: специфика субъектного состава, форм, содержания и правовых последствий.

1. По российскому праву субъектом реорганизации может выступать только юридическое лицо.

2. Для реорганизации характерен закрытый перечень форм.

3. При реорганизации происходит прекращение существующих и (или) создание новых юридических лиц (за рубежом обычно добавляют: в упрощенном порядке), и, следовательно, обязательна государственная регистрация.

4. В результате реорганизации имеет место правопреемство.

Поскольку реорганизация всегда связана с имущественным правопреемством между юридическими лицами, при ее проведении существенное значение имеет вопрос об объеме прав и обязанностей, переходящих к правопреемнику. В результате реорганизации права и обязанности реорганизованных юридических лиц могут переходить:

1. В полном объеме только к одному правопреемнику (при слиянии, присоединении и преобразовании).

2. В полном объеме, но к нескольким правопреемникам в соответствующих частях (при разделении).

3. Частично как к одному, так и к нескольким правопреемникам (при выделении).

В отличие от ликвидации реорганизация не означает погашения обязательств юридического лица, прекращающего деятельность. Все его права и обязанности переходят к вновь образованным юридическим лицам - его правопреемникам.

Правопреемство при реорганизации носит универсальный (общий) характер. Предполагается, что, во-первых, правопреемникам передаются не отдельные права и обязанности, а весь их комплекс. И во-вторых, организация-правопреемник не вправе отказаться от принятия каких-либо обязательств реорганизуемого юридического лица.[5]

В процессе реорганизации необходимо решить все вопросы, связанные с определением субъектов, к которым переходят конкретные права и обязанности. Наиболее актуальна эта проблема, безусловно, для реорганизации в формах разделения и выделения, поскольку при слиянии, присоединении и преобразовании возникает одно юридическое лицо, которое и является правопреемником всех реорганизованных лиц.

При реорганизации составляется разделительный баланс (в случаях разделения и выделения) или передаточный акт (в случаях слияния, преобразования и присоединения).

Разделительный баланс должен содержать однозначный ответ на вопрос о том, к какому именно юридическому лицу перешло каждое конкретное обязательство.

И передаточный акт, и разделительный баланс должны включать в себя сведения обо всех без исключения обязательствах должника, включая те, в отношении которых реорганизуемое юридическое лицо считает, что у него есть основания их не исполнять.

Реорганизация юридического лица может осуществляться только в соответствии с Гражданским кодексом РФ. В противном случае решение о реорганизации или ликвидации юридического лица, а также акт о регистрации юридического лица, созданного в результате реорганизации другого юридического лица, признаются судом недействительными.

## 

## 2. Формы реорганизации юридического лица

Реорганизация может производиться в пяти формах: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование.

При слиянии два (или более) юридических лица прекращают существование - и возникает одно новое. Реорганизация в форме слияния считается завершенной с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица (а реорганизованные считаются прекратившими свою деятельность). Реорганизация в форме присоединения считается завершенной с момента внесения в государственный реестр записи о прекращении деятельности последнего из присоединенных юридических лиц.

Присоединение - одна из форм реорганизации юридических лиц. Для этой формы реорганизации присущи только ей свойственные особенности. Причем в каждой конкретной ситуации организация зачастую сталкивается с теми или иными бухгалтерскими и налоговыми вопросами, решение которых отсутствует в нормативных актах. О наиболее актуальных из них пойдет речь в настоящей статье на примере общества с ограниченной ответственностью.[6]

Согласно п. 1 ст. 53 Федерального закона N 14-ФЗ присоединением общества признается прекращение одного или нескольких обществ с передачей всех их прав и обязанностей другому обществу. Это означает, что одно юридическое лицо включается в состав другого с последующим прекращением существования первого.[5]

На основании статьи 57 ГК РФ реорганизация юридического лица в форме присоединения может быть осуществлена по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами.[6]

В случаях, установленных законом, реорганизация юридического лица в форме присоединения может быть осуществлена лишь с согласия уполномоченных государственных органов.

Права и обязанности переходят к правопреемнику в соответствии с передаточным актом, который утверждается общим собранием участников присоединяемого общества, и должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами (п. 2 ст. 59 ГК РФ).[7]

При реорганизации общества в форме присоединения к нему другого общества первое из них считается реорганизованным с момента внесения в единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) записи о прекращении деятельности присоединенного общества.

В случае разделения одно юридическое лицо разделяется на два (или более), в результате чего разделяемое прекращает существование - и на его месте возникают два (или более). Реорганизация в форме разделения считается завершенной с момента государственной регистрации последнего из вновь возникших юридических лиц (а реорганизованное - прекратившим свою деятельность). Реорганизация в форме выделения - с момента государственной регистрации последнего из вновь возникших юридических лиц.

Выделение - антипод присоединения: из состава определенного юридического лица выделяется одно (или более) новое, при этом прежнее сохраняет свое существование и наряду с ним начинает функционировать новое (выделенное).

Под реорганизацией в форме выделения в российском законодательстве понимается создание одного или нескольких юридических лиц с передачей части прав и обязанностей реорганизуемой организации без прекращения последнего. В данном случае имеет место не прекращение юридического лица, а возникновение наряду с уже существующим на базе его имущества еще одного или нескольких юридических лиц (п. 4 ст. 58 ГК РФ).[8]

Так, при проведении выделения реорганизуемое юридическое лицо сохраняет часть своих прав и обязанностей. Поэтому к правопреемникам юридического лица, реорганизованного в форме выделения, его права и обязанности не переходят как единое целое.

В результате при проведении реорганизации в форме выделения возможны два варианта: во-первых, реорганизуемое юридическое лицо может передать правопреемникам определенный объем своих прав и обязанностей, сохранив за собой лишь их незначительную часть; во-вторых, ситуация может быть прямо противоположной, если к выделившимся правопреемникам переходят отдельные права и обязанности, а реорганизуемый субъект сохраняет основную их массу. Закон не устанавливает каких-либо непосредственных критериев, определяющих пропорциональность перехода активов и пассивов от реорганизуемого в форме выделения, поэтому сложно говорить о наличии универсального правопреемства между реорганизованным юридическим лицом и юридическим лицом, образованным в результате выделения. Вместе с тем после проведения выделения юридическое лицо, из которого произошло выделение, по терминологии ГК РФ (п. 4 ст. 58) и других федеральных законов признается реорганизованным, а потому встает вопрос о правопреемстве от юридического лица, существовавшего до реорганизации, к юридическому лицу, созданному после ее осуществления.

Права и обязанности юридического лица, существовавшего до реорганизации, не могут превратиться в бессубъектные, и поэтому при данной форме реорганизации, как и при иной любой, происходит переход от одного юридического лица к другому всех прав и обязанностей. Исключение составляют лишь те права и обязанности, которые объективно не могут переходить к возникающему в результате выделения юридическому лицу в связи со сменой организационно-правовой формы в сравнении с ранее существовавшей или по иным обстоятельствам, указанным в федеральном законе.

Но рассматриваемое правопреемство не может быть отнесено и к сингулярному преемству, как иногда ошибочно полагают, или к преемству в отдельных правах и обязанностях. Это универсальное правопреемство, которое следует рассматривать на отрезке от юридического лица, существовавшего до реорганизации, к юридическому лицу, появившемуся в результате проведения реорганизации, а также ко всем выделенным юридическим лицам. Обособление отдельных прав и обязанностей возможно лишь в плоскости прав и обязанностей юридических лиц, созданных после осуществления реорганизации, но здесь правопреемства вообще нет. Если же рассматривать связи между юридическим лицом, существовавшим до реорганизации, и всеми юридическими лицами, возникшими в результате такой реорганизации, по отдельности, как примеры сингулярного правопреемства, то в результате осуществления реорганизации в форме выделения должны появиться бессубъектные права и обязанности, учитывая, что здесь не будет универсального преемства. Универсальное преемство нельзя сложить из сингулярных, поскольку складывая нули, нельзя получить единицу.

Правопреемство, происходящее в форме выделения, является примером транслятивного правопреемства, что отличает его от конститутивного правопреемства и соответственно конститутивного правоприобретения, при котором правопредшественник на основании своего права, сохраняя его за собой, устанавливает для правопреемника другое право, которое ограничивает затем право правообладателя, пока существует право правопреемника.

3. Правопреемство в налоговом праве

Под правопреемством понимают переход права и (или) обязанности (в данном случае налоговой) от одного субъекта (правопредшественника) к другому  
(правопреемнику).   
В соответствии с пунктом 3 статьи 50 НК РФ реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов.  
Иными словами, правопреемник как бы замещает правопредшественника и в дальнейшем исполняет его налоговые обязанности.  
В гражданском праве (например, в договорах об уступке права требования или о переводе долга) стороны могут специально установить, что к другому лицу переходит только определенное право или только определенная обязанность, а не весь комплекс прав и обязанностей. [3]

Требования к реорганизации предприятий

Чтобы при реорганизации предприятия состоялось налоговое правопреемство, необходимо соблюдать:

во-первых, требования гражданского права, регулирующего процедуру реорганизация;

во-вторых, нормы антимонопольного законодательства;

в-третьих, правила о правопреемстве, установленные налоговым законодательством.  
Процедура реорганизации регулируется Гражданским кодексом РФ, а также законами об отдельных видах юридических лиц.

Уведомление налоговых органов о реорганизации. [4]  
В соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ предприятие обязано сообщить в налоговый орган о ликвидации или реорганизации в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.  
Налоговые инспекции вправе провести выездную налоговую проверку реорганизуемых предприятий независимо от того, когда проводилась предыдущая проверка. Требовать, чтобы реорганизуемое предприятие досрочно исполнило свои налоговые обязанности, налоговые инспекции не вправе. Но они могут выявить в ходе проверки суммы недоимок, подлежащих уплате в бюджет, а также принять решение о наложении штрафных санкций при наличии налоговых правонарушений.

Передаточный акт и разделительный баланс  
Если реорганизация проводится в форме слияния, присоединения или преобразования, то права и обязанности переходят к правопреемникам в соответствии с передаточным актом. Если проводится разделение или выделение, то права и обязанности переходят к правопреемнику в соответствии с разделительным балансом. Но до того момента, как юридическое лицо будет зарегистрировано, права и обязанности остаются за правопредшественником, даже если передаточный акт и разделительный баланс уже составлены и подписаны.  
Кстати, в этих документах должны содержаться положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами. Если передаточный акт и разделительный баланс не представлены вместе с учредительными документами либо в этих документах нет положений о правопреемстве, то в государственной регистрации вновь возникшему юридическому лицу могут отказать.  
На практике часто возникает вопрос, как отразить в разделительном балансе сведения о правопреемстве по всем обязательствам в отношении всех кредиторов и должников? Ведь в статьях баланса содержатся лишь обобщенные показатели результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, и по нему невозможно установить размер задолженности перед конкретными кредиторами. Действительно, в балансе невозможно конкретно показать, кому именно и сколько должна организация. Поэтому достаточно того, чтобы из передаточного акта или разделительного баланса было ясно. что все обязательства юридического липа - правопредшественника действительно перешли к правопреемнику.[4]  
Это означает, что сумма актива баланса юридического липа (при слиянии - юридических лип) до реорганизации должна быть равна сумме активов баланса юридических лип (при слиянии - юридического липа) после реорганизации.  
Соответственно и сумма пассивов баланса (балансов) юридических лиц до реорганизации также должна равняться сумме пассивов баланса юридических лиц после реорганизации. Однако совпадение этих сумм не всегда гарантирует, что правопреемник действительно способен за счет полученных активов расплатиться по перешедшим к нему долгам правопредшественника.  
Когда проводится реорганизация в форме разделения или выделения, то правопреемников может быть несколько. В этом случае права и обязанности распределяются между ними пропорционально подученному имуществу. В частности, если в результате разделения предприятия к одному из нескольких правопреемников перешло 10 процентов всего его имущества, то к этому же правопреемнику должно перейти и 10 процентов всех обязательств правопредшественника перед третьими лицами и перед бюджетом. Формально это выражается в том. что у каждого правопреемника сумма актива баланса должна быть равна сумме пассива баланса.[4]  
В некоторых случаях все же возникает необходимость четко определить, к какому конкретно правопреемнику перешли обязательства конкретных кредиторов и в какой части. Особое значение это имеет при реорганизации в форме разделения и выделения, когда правопреемников может быть несколько, а кредиторам нужно знать, к какому из правопреемников перешли обязанности по возврату конкретных кредитов.

На этот случай НК РФ предусматривает правило: если разделительный баланс не позволяет определить обязанности правопреемника по выплате долгов и налогов реорганизованного предприятия либо выплата этих долгов и налогов в полном объеме невозможна, то по решению суда вновь возникшие юридические липа могут солидарно исполнять финансовые и налоговые обязанности своего предшественника.  
Чтобы возложить солидарную ответственность на правопреемников реорганизованного путем разделения (выделения) предприятия, налоговая инспекция должна:

- обратиться в суд с соответствующим иском;

- доказать в суде, что разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника в части обязанностей по уплате налогов либо исключает возможность исполнения в полном объеме этих обязанностей;

- убедить суд. что вся реорганизация была специально направлена на то, чтобы не исполнить обязанности по уплате налогов.  
Но сделать это достаточно сложно, а значит, привлечь правопреемников к солидарной ответственности фактически невозможно.  
Для того чтобы дело не доводить до суда и определить, к какому из нескольких правопреемников перешли права и обязанности перед конкретными кредиторами, к бухгалтерскому балансу, составляемому при разделении, следует прилагать список дебиторов и кредиторов. В этом списке следует указать все суммы дебиторской и кредиторской задолженности, которые имелись у предприятия до реорганизации (перечислить и основания этой задолженности  
- договоры, иные первичные документы). Кроме того, необходимо разработать и приложить к балансу порядок распределения этой задолженности между правопреемниками после реорганизации.

4. Бухгалтерская отчетность при осуществлении

реорганизации организаций

На день, предшествующий дате внесения в Реестр соответствующей записи (о возникших организациях - при реорганизации в формах слияния, разделения и преобразования, о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций - при реорганизации в форме присоединения) реорганизуемой организацией, прекращающей свою деятельность, составляется заключительная бухгалтерская отчетность.

Заключительная бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. N 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 6 августа 1999 г. N 6417-ПК указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 5 августа 2003 г. N 07/8121-АК указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), в объеме форм годовой бухгалтерской отчетности, принятых ранее организацией, за период с начала отчетного года до внесения в Реестр соответствующей записи о вновь возникших организациях (о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций).

(в ред. Приказа Минфина РФ от 04.08.2008 N 73н)[10]

При составлении заключительной бухгалтерской отчетности производится закрытие счетов учета прибылей и убытков и направление (распределение) суммы чистой прибыли на цели, определенные решением (договором) учредителей, с учетом особенностей, предусмотренных в разделах V и VII настоящих Методических указаний.

При реорганизации организации в форме разделения или выделения, осуществляемой одновременно с реорганизацией в форме слияния или присоединения, в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, составляемая на дату внесения в Реестр записи о государственной регистрации организации, создаваемой путем реорганизации в форме разделения или выделения, вступительная бухгалтерская отчетность, при внесении одновременно записи о прекращении деятельности организации, создаваемой путем реорганизации в форме разделения или выделения, может являться одновременно ее заключительной бухгалтерской отчетностью при соблюдении условия неизменности оценки имущества, передаваемого по разделительному балансу, являющемуся одновременно передаточным актом в соответствии с законодательством Российской Федерации.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 04.08.2008 N 73н)[10]

В связи с несовпадением даты передачи имущества и обязательств реорганизуемой организации на основе передаточного акта или разделительного баланса и даты внесения в Реестр соответствующей записи о возникших организациях (о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций) в возникающий промежуток времени между этими датами в установленном порядке реорганизуемой организацией составляется и представляется промежуточная и (или) годовая бухгалтерская отчетность.

При этом числовые показатели промежуточной и (или) годовой, а затем и заключительной бухгалтерской отчетности могут не соответствовать данным передаточного акта или разделительного баланса.

Возникающие в этот период изменения в стоимости передаваемого имущества и обязательств следует раскрывать в пояснительной записке к промежуточной и (или) годовой бухгалтерской отчетности, заключительной бухгалтерской отчетности либо в уточнениях к передаточному акту или разделительному балансу.

В случае составления передаточного акта или разделительного баланса непосредственно перед представлением соответствующих документов для государственной регистрации возникших (прекращения деятельности) реорганизуемых организаций, а также оценки передаваемого имущества по остаточной стоимости (фактической себестоимости, первоначальной стоимости), а обязательств - в сумме, по которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете, числовые показатели промежуточной и (или) годовой и заключительной бухгалтерской отчетности могут соответствовать данным передаточного акта или разделительного баланса.

Передача имущества и обязательств при реорганизации по передаточному акту или разделительному балансу от одной организации к другой организации в порядке универсального правопреемства не рассматривается для целей бухгалтерского учета как продажа имущества и обязательств или как безвозмездная их передача.

Передача имущества и обязательств по передаточному акту или разделительному балансу организацией, передающей имущество и обязательства в порядке правопреемства, бухгалтерскими записями не отражается.

Расходы, связанные с реорганизацией (с государственной регистрацией возникших организаций, с внесением соответствующих изменений в учредительные документы, с регистрацией ценных бумаг, оплатой юридических услуг и др.), признаются организациями, участвующими в реорганизации, в качестве прочих расходов соответствующего периода и отражаются в бухгалтерском учете организации, осуществляющей эти расходы. В отчете о прибылях и убытках организации, осуществляющей эти расходы, указанные прочие расходы независимо от их существенности раскрываются обособленно по отдельной строке.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 04.08.2008 N 73н)[10]

Во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей в результате реорганизации организации на начало отчетного периода (дату государственной регистрации) данные об имуществе, обязательствах и других числовых показателях заполняются на основе утвержденных в установленном порядке передаточного акта или разделительного баланса, а также данных заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованных организаций, составленной с учетом возникших изменений в составе и стоимости передаваемого имущества и обязательств.

В случае прекращения обязательства совпадением должника и кредитора в одном лице при реорганизации в форме слияния (присоединения) во вступительный бухгалтерский баланс организации, возникшей в результате реорганизации в форме слияния (присоединения), не включаются:

числовые показатели, отражающие взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность между реорганизуемыми организациями, включая расчеты по дивидендам;

финансовые вложения одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций;

иные активы и обязательства, характеризующие взаимные расчеты реорганизуемых организаций, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

Начисление амортизации по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам организаций, возникших в результате реорганизации (за исключением реорганизации в форме преобразования), производится с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация организаций, исходя из срока полезного использования объекта и способа начисления амортизации, определяемых организациями, возникшими в результате реорганизации (за исключением реорганизации в форме преобразования), в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. N 26н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 28 апреля 2001 г., регистрационный номер 2689), и Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. N 153н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 23 января 2008 г., регистрационный номер 10975; "Российская газета", N 22, 2 февраля 2008 г.), при принятии объекта к бухгалтерскому учету на основании передаточного акта или разделительного баланса независимо от ранее применяемого способа начисления амортизации у правопредшественника.

(в ред. Приказа Минфина РФ от 04.08.2008 N 73н)

5. Особенности формирования показателей

бухгалтерской отчетности при осуществлении

реорганизации в форме разделения

При реорганизации организации в форме разделения для составления разделительного баланса, содержащего положения о правопреемстве имущества и обязательств реорганизуемой организации на основании решения учредителей, производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации. При этом никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

Разделение числовых показателей отчета о прибылях и убытках реорганизуемой организацией не производится.

На день, предшествующий внесению в 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.

До внесения в Реестр записи о возникших организациях при реорганизации в форме разделения все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемой организации (расчеты с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, расходы по его содержанию, начислению оплаты труда работникам, осуществлению расчетов по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и платежам в государственные внебюджетные фонды, списанию расходов будущих периодов и т.п.), 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.

В заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации должны найти отражение записи в бухгалтерском учете операций, указанных в пункте 28 настоящих Методических указаний, произведенных в период с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации возникших при реорганизации в форме разделения организаций.

На основе разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности реорганизованной в форме разделения организации с учетом отраженных операций, указанных в пункте 29 настоящих Методических указаний, составляется вступительная бухгалтерская отчетность каждой новой организации на дату государственной регистрации.

Исходя из особенностей реорганизации организации в форме разделения, осуществляемой с одновременным слиянием или присоединением создаваемых организаций с другой организацией или другими организациями в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, на дату внесения в Реестр записи о государственной регистрации организаций, создаваемых путем реорганизации в форме разделения, составляется вступительная бухгалтерская отчетность, которая при внесении в Реестр записи о прекращении деятельности созданной организации может являться одновременно ее заключительной бухгалтерской отчетностью.

(абзац введен Приказом Минфина РФ от 04.08.2008 N 73н) [10]

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 в порядке правопреемства имущество в соответствии с решением учредителей отражено в разделительном балансе, с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

Сформированный уставный капитал возникших при разделении организаций отражается во вступительном бухгалтерском балансе в соответствии с решением учредителей о реорганизации в форме разделения и предусмотренным в нем порядке конвертации (обмена) акций (долей, паев) реорганизуемой организации в (на) акции (доли, паи) возникших организаций.

В случае, если в решении учредителей о разделении предусмотрено увеличение уставных капиталов возникших организаций по сравнению с величиной уставного капитала реорганизуемой организации, в том числе за счет собственных источников (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.) реорганизуемой в форме разделения организации, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникших в результате реорганизации в форме разделения организаций отражается величина уставного капитала, зафиксированная в решении учредителей о разделении.

В случае, если в решении учредителей о разделении предусмотрено уменьшение величины уставных капиталов возникших в результате реорганизации в форме разделения организаций по сравнению с уставным капиталом реорганизуемой организации, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникших организаций отражается величина уставного капитала, зафиксированная в решении учредителей о разделении, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемников в разделе "Капитал и резервы" числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

В случае, если величина уставного капитала, предусмотренная в решении учредителей о разделении, не совпадает со стоимостью чистых активов возникших в результате разделения организаций, то числовые показатели раздела "Капитал и резервы" вступительных бухгалтерских балансов возникших в результате разделения организаций формируются в нижеследующем порядке.

В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов возникшей в результате реорганизации в форме разделения организации над величиной уставного капитала числовые показатели раздела "Капитал и резервы" вступительного бухгалтерского баланса формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).

В остальных случаях, если стоимость чистых активов возникшей организации окажется больше величины уставного капитала, зафиксированной в учредительных документах, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе "Капитал и резервы" числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

В случае, если стоимость чистых активов возникшей в результате реорганизации в форме разделения организации окажется меньше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе "Капитал и резервы" числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в круглых скобках.

При этом во всех перечисленных в настоящем пункте случаях формирования числовых показателей раздела "Капитал и резервы" вступительного бухгалтерского баланса организаций, возникших в результате реорганизации в форме разделения, никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

6. Особенности формирования показателей

бухгалтерской отчетности при осуществлении

реорганизации в форме выделения

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 и текущий отчетный год не прерывается, закрытие счета учета прибылей и убытков не производит и заключительную бухгалтерскую отчетность применительно к положениям пункта 9 настоящих Методических указаний не формирует.

При реорганизации организации в форме выделения для составления разделительного баланса, содержащего положения о правопреемстве имущества и обязательств реорганизуемой организации, на основании решения учредителей производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

При этом разделение числовых показателей отчета о прибылях и убытках реорганизуемой организации не производится.

При раскрытии информации в части признания суммы доходов и отдельных затрат выделяемого структурного подразделения (сегмента или части (совокупности) сегмента) реорганизуемой организации (начисление амортизации по передаваемому имуществу, расходы по его содержанию, начислению оплаты труда работникам и т.п.), а также по осуществлению расчетов по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и платежам в государственные внебюджетные фонды по выделяемому структурному подразделению (сегменту или части (совокупности) сегмента) организации на дату составления годовой бухгалтерской отчетности реорганизуемая организация может руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2002 г. N 66н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 2 августа 2002 г., регистрационный N 3655).[10]

До внесения в Реестр записи о возникших организациях при реорганизации в форме выделения все расходы, связанные с текущей деятельностью реорганизуемой организации (расчеты с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, расходы по его содержанию, начислению оплаты труда работникам, осуществлению расчетов по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и платежам в государственные внебюджетные фонды, по списанию расходов будущих периодов и т.п.), 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 с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации вновь возникших в результате реорганизации в форме выделения организаций, в том числе указанные в пункте 36 настоящих Методических указаний, а также операции по вводу в действие (эксплуатацию) основных средств должны найти отражение в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, составленной на дату внесения в Реестр записи о возникших организациях.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации составляется на основе разделительного баланса с учетом отраженных реорганизуемой организацией операций, указанных в пунктах 36 и 37 настоящих Методических указаний.

Данные о полученных в процессе реорганизации основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемник при составлении вступительной 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 Реестр записи о возникшей организации.

Исходя из особенностей реорганизации организации в форме выделения, осуществляемой одновременно со слиянием или присоединением в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, на дату внесения в Реестр записи о государственной регистрации организации, создаваемой путем реорганизации в форме выделения, составляется вступительная бухгалтерская отчетность, которая при внесении в Реестр записи о прекращении деятельности выделившейся организации может являться одновременно ее заключительной бухгалтерской отчетностью.

[10](абзац введен Приказом Минфина РФ от 04.08.2008 N 73н)

Сформированный уставный капитал возникшей при выделении организации отражается во вступительной бухгалтерской отчетности в соответствии с решением учредителей о реорганизации в форме выделения и предусмотренным в нем в соответствии с законодательством порядке конвертации (обмена) акций (определение размеров долей, паев) реорганизуемой организации в (на) акции (доли, паи) возникшей организации.

В случае, если по решению учредителей передача прав на имущество, используемое для формирования уставного капитала выделяемой организации, производится в качестве взноса в уставный капитал выделяемой организации без изменения уставного капитала реорганизуемой организации, то такая передача имущества отражается в бухгалтерской отчетности у реорганизуемой организации как финансовые вложения, а у выделяемой организации - как взнос в уставный капитал.

В случае, если по решению учредителей происходит разделение уставного капитала реорганизуемой организации с конвертацией акций в соответствии с законодательством Российской Федерации, то в разделе "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса реорганизуемой организации на дату государственной регистрации возникшей в результате реорганизации в форме выделения организации и возникшей в результате реорганизации в форме выделения организации на дату внесения записи в Реестр в числовые показатели включается стоимость чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).

В случае, если стоимость чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации в форме выделения, окажется больше величины уставного капитала, зафиксированного в решении учредителей, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".[10]

В случае, если стоимость чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации в форме выделения, окажется меньше величины уставного капитала, зафиксированного в решении учредителей, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в круглых скобках.

В аналогичном порядке подлежит урегулированию указанная разница и в бухгалтерском балансе реорганизуемой организации на дату государственной регистрации организации, возникшей в результате реорганизации в форме выделения.

При этом во всех перечисленных в настоящем пункте случаях формирования числовых показателей раздела "Капитал и резервы" вступительного бухгалтерского баланса возникшей в результате реорганизации в форме выделения организации и в бухгалтерском балансе реорганизуемой организации на дату государственной регистрации возникшей в результате реорганизации в форме выделения организации никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

7. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

Начиная с даты принятия учредителями решения о проведении реорганизации в бухгалтерской отчетности (промежуточной и (или) годовой), составляемой и представляемой в период проведения реорганизации в установленном порядке участвующими в реорганизации организациями, подлежит дополнительно раскрытию следующая информация о проводимой реорганизации:

основание проведения реорганизации;

сведения об организациях, участвующих в реорганизации, и правопреемниках;

дата составления передаточного акта или разделительного баланса;

изменения в составе и стоимости имущества (ввод в эксплуатацию основных средств из состава незавершенного строительства, их амортизация, выбытие и т.п.) и обязательств (погашение (увеличение в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации) задолженности) начиная с даты составления передаточного акта или разделительного баланса, а также события, вызвавшие соответствующие изменения в активах и обязательствах;

расходы, связанные с реорганизацией;

формирование уставного капитала возникших организаций;

несоответствие (уточнение) данных передаточного акта или разделительного баланса числовым показателям заключительной бухгалтерской отчетности;

несоответствие данных заключительной бухгалтерской отчетности числовым показателям вступительного бухгалтерского баланса;

невыполненные условия и прочие события, связанные с признанной реорганизацией, и др.

Организации, прекратившие свою деятельность в результате реорганизации, заполняют на основании передаточного акта или разделительного баланса в бухгалтерском балансе заключительной бухгалтерской отчетности числовые показатели графы "На конец года".

В пояснительной записке к заключительной бухгалтерской отчетности организации, прекратившей свое существование, может быть раскрыта информация о проведенной реорганизации и прекращении ее деятельности, с указанием:

основания для проведения реорганизации;

документов передачи имущества и обязательств правопреемнику;

документов, подтверждающих закрытие, переоформление расчетных и других банковских счетов реорганизуемой организацией;

сведений о снятии с учета реорганизуемой организации налоговыми органами, территориальными органами Пенсионного фонда Российской Федерации, региональными отделениями Фонда социального страхования Российской Федерации, территориальными органами Государственного комитета Российской Федерации по статистике и др.

Организации, продолжающие осуществление своей деятельности после проведенной реорганизации в форме присоединения или выделения, составляют промежуточную и (или) годовую бухгалтерскую отчетность с учетом полученных (переданных) имущества и обязательств.

Данные передаточного акта или разделительного баланса, изменения величины уставного капитала, добавочного капитала и других числовых показателей бухгалтерского баланса раскрываются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

При реорганизации в форме выделения организация может раскрывать информацию о доходах, расходах, суммах прибылей (убытков), а также налога на прибыль, в том числе относящихся к выделяемому структурному подразделению (сегменту или части (совокупности) сегмента), в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности либо в отчете о прибылях и убытках в соответствии с порядком, приведенным в приложении к Положению по бухгалтерскому учету "Информация о прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02.

Для целей обеспечения сопоставимости числовых показателей бухгалтерской отчетности по окончании процесса реорганизации, при котором было осуществлено присоединение (выделение) организации, информация за предшествующие реорганизации периоды подлежит корректировке в установленном порядке. При этом никакие записи в бухгалтерском учете не производятся.

Организации, возникшие в результате реорганизации, за отчетный период начиная с даты их государственной регистрации составляют и представляют промежуточную и (или) годовую бухгалтерскую отчетность в установленном законодательством порядке.

Если в результате проведенной реорганизации к правопреемнику перешли права в отношении дочерних и зависимых обществ реорганизованной организации, то правопреемник наряду со вступительной бухгалтерской отчетностью своей организации должен составить в соответствии с действующим порядком сводную бухгалтерскую отчетность группы взаимосвязанных организаций с раскрытием информации в пояснениях к сводной бухгалтерской отчетности.

Оплаты труда работникам, осуществлению расчетов по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и платежам в государственные внебюджетные фонды, по списанию расходов будущих периодов и т.п.), а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса, отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета в составе затрат реорганизуемого юридического лица.

Хозяйственные операции, произведенные в период с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации вновь возникших в результате реорганизации в форме выделения предприятий, а также операции по вводу в действие (эксплуатацию) основных средств должны найти отражение в бухгалтерской отчетности реорганизуемого предприятия, составленной на дату внесения в Реестр записи о возникших организациях.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации составляется на основе разделительного баланса с учетом отраженных реорганизуемым юридическим лицом операций.

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

Сформированный уставный капитал возникшей при выделении организации отражается во вступительной бухгалтерской отчетности в соответствии с решением учредителей о реорганизации в форме выделения и предусмотренным в нем в соответствии с законодательством порядке конвертации (обмена) акций (определение размеров долей, паев) реорганизуемого предприятия в (на) акции (доли, паи) возникшей организации.

Заключение

Реорганизация представляет собой прекращение юридического лица с переходом прав и обязанностей. При ней деятельность подвергшегося реорганизации юридического лица продолжают другие лица.

Различают пять видов реорганизации: слияние (два и более юридических лиц превращаются в одно), присоединение (одно или несколько юридических лиц присоединяются к другому), разделение  
(юридическое лицо делится на два или более юридических лиц), выделение  
(из состава юридического лица выделяются одно или несколько юридических лиц, при этом юридическое лицо, из которого произошло выделение, продолжает существовать) и преобразование (юридическое лицо одного вида трансформируется в юридическое лицо другого вида).

Приведенные пять видов реорганизации разбиваются на две группы. Нас интересует парвая часть.К первой относятся разделение и выделение. Реорганизация в том и в другом случае происходит либо по воле учредителей (участников) юридического лица, либо его органа, уполномоченного на это учредительными документами, либо, независимо от воли юридического лица, - по решению уполномоченного государственного органа. В этом решении определяется срок реорганизации. И если учредители (участники), уполномоченный ими для этой цели орган или орган самого юридического лица не осуществят реорганизацию в указанный срок, суд по иску уполномоченного государственного органа назначает внешнего управляющего юридическим лицом, которому поручает проведение реорганизации. Внешний управляющий наделяется правами органа реорганизуемого юридического лица. В соответствии с поставленной перед ним задачей внешний управляющий составляет разделительный баланс, а также учредительные документы вновь образуемого юридического лица (вновь образованных юридических лиц).  
Баланс и учредительные документы утверждаются судом, и это утверждение служит необходимым основанием для осуществления регистрации учреждаемого юридического лица.

Список используемой литературы

1 Бараненков В.В. Значение института юридического лица в современном российском праве и перспективы его совершенствования 2006 г.)

2. Бараненков В.В. Системно-структурный анализ института юридического лица 2006 г.

3. Вагайцева Т.В. Правопреемство при реорганизации юридических лиц 2008г.

4. Телюкина М.В. Реорганизация как способ прекращения деятельности юридических лиц 2008 г.

6. "Правопреемство в отношении налогов при реорганизации акционерных обществ" (Жданов Д.В., "Законодательство", 2006 г.)

7. "Интересы кредиторов при правопреемстве юридических лиц" (Бондарев А.К., Троценко С.А., "Законодательство", 2007 г.)

8. Комментарий к Гражданскому Кодексу Российской Федерации, части первой О. Н. Садикова. М, 2008 г..

9. Толстой Ю. К. Реорганизация и ликвидация юридических лиц в российском праве. М., 2007 г.

10. Комментарий к Федеральному закону «О государственной регистрации юридических лиц» / Под ред. Б. М. Гонгало и П.В. Крашенинникова. М., 2005 г.