

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ  
ПО ФОРМИРОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ РЕОРГАНИЗАЦИИ ОРГАНИЗАЦИЙ**

(утверждены приказом Минфина России  
от 20.05.2003 № 44н, с изменениями от 04.08.2008 № 73н,  
от 25.10.2010 № 132н)

**I. Общие положения**

1. Настоящие Методические указания устанавливают правила формирования в бухгалтерской отчетности информации об осуществлении в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации реорганизации организаций (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (далее - организации).

(в ред. приказа Минфина России от 25.10.2010 № 132н)

Настоящие Методические указания не применяются в отношении хозяйственных операций, связанных с приватизацией государственных и муниципальных унитарных предприятий.

2. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществления реорганизации организаций производится при наличии предусмотренных Гражданским кодексом Российской Федерации решения учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами <\*>; решения уполномоченных государственных органов <\*> или решения суда, в случаях, установленных законом, при реорганизации организации в форме разделения или выделения из состава организации одной или нескольких организаций; согласия уполномоченных государственных органов при осуществлении реорганизации организаций в форме слияния, присоединения или преобразования в случаях, установленных законом.

-----  
<\*> Далее - учредители.

3. Для формирования информации об осуществлении реорганизации в бухгалтерской отчетности в решении учредителей могут предусматриваться: сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств;

способ оценки передаваемого (принимаемого) в порядке правопреемства имущества и обязательств, применительно к положениям пунктов 7 и 8 настоящих Методических указаний;

порядок правопреемства в связи с изменениями в имуществе и обязательствах, которые могут возникнуть после даты утверждения передаточного акта или разделительного баланса в результате текущей деятельности реорганизуемой организации, а также особый порядок осуществления отдельных хозяйственных операций (получение (предоставление) кредитов и займов, осуществление финансовых вложений и др.);

порядок формирования уставного капитала, складочного капитала, уставного фонда, паевого фонда (далее - уставный капитал) и его величина для отражения в учредительных документах возникших организаций и реорганизуемой организации;

направление (распределение) чистой прибыли отчетного периода и прошлых лет реорганизуемой организации с учетом возможной необходимости ее направления на выкуп (приобретение) у акционеров акций, списание (признание с оценкой последствий) условных обязательств и др.

## II. Признание осуществления реорганизации для целей бухгалтерского учета. Оценка имущества и обязательств

4. Формирование бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации производится при наличии:

учредительных документов организаций, возникших в результате реорганизации;

решения учредителей или соответствующих органов, определенных законодательством Российской Федерации и указанных в пункте 2 настоящих Методических указаний, о реорганизации;

договоров о слиянии или присоединении в установленных законодательством Российской Федерации случаях;

передаточного акта или разделительного баланса, которые в соответствии с решением (договором) учредителей могут включать следующие приложения:

- бухгалтерскую отчетность в составе, установленном Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, № 48, ст. 5369; 1998, № 30, ст. 3619; 2002, № 13, ст. 1179), в соответствии с которой определяется состав имущества и обязательств реорганизуемой организации, а также их оценка на последнюю отчетную дату перед датой оформления передачи имущества и обязательств в установленном законодательством порядке;

- акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемой организации, проведенной в соответствии с законодательством Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами перед составлением передаточного акта или

разделительного баланса, подтверждающих их достоверность (наличие, состояние и оценку имущества и обязательств);

- первичные учетные документы по материальным ценностям (акты (накладные) приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов и др.), перечни (описи) иного имущества, подлежащего приемке-передаче при реорганизации организаций;

- расшифровки (описи) кредиторской и дебиторской задолженностей с информацией о письменном уведомлении в установленные сроки кредиторов и дебиторов реорганизуемых организаций о переходе с момента государственной регистрации организации имущества и обязательств по соответствующим договорам и контрактам к правопреемнику, расчетов с соответствующими бюджетами, государственными внебюджетными фондами и др.;

документа, подтверждающего факт о внесении соответствующей записи регистрирующего органа в Единый государственный реестр юридических лиц (далее - Реестр) в соответствии с законодательством Российской Федерации:

- о вновь возникших организациях при реорганизации в форме слияния, выделения, разделения и преобразования;

- о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций при реорганизации в форме присоединения и т.д.

5. Дата утверждения в установленном порядке передаточного акта или разделительного баланса определяется учредителями в пределах срока проведения реорганизации, предусмотренного в договоре (решении) учредителей о реорганизации с учетом предусмотренных законодательством необходимых процедур (уведомления кредиторов (акционеров, участников) о принятом решении о реорганизации и предъявления ими требований о прекращении или досрочном исполнении обязательств и возмещении убытков, проведения инвентаризации имущества и обязательств и др.).

6. Составление передаточного акта или разделительного баланса рекомендуется приурочивать к концу отчетного периода (года) или дате составления промежуточной бухгалтерской отчетности (квартала, месяца), являющейся основанием для характеристики и оценки передаваемого имущества и обязательств реорганизуемой организацией.

7. Оценка передаваемого (принимаемого) при реорганизации организации имущества производится в соответствии с решением учредителей, определенным в решении (договоре) 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.).

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.

При оценке передаваемого в ходе реорганизации имущества по решению (договору) учредителей по остаточной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений) отражение в передаточном акте или разделительном балансе реорганизуемой организации передаваемого имущества производится в сумме, которая приведена по соответствующим числовым показателям в бухгалтерской отчетности, являющейся основанием для составления этих документов.

В соответствии с решением (договором) учредителей оценка передаваемого при реорганизации имущества по текущей рыночной стоимости может быть произведена реорганизуемой организацией при составлении передаточного акта или разделительного баланса.

8. Оценка обязательств реорганизуемой организации в передаточном акте или разделительном балансе отражается в сумме, по которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете, с учетом сумм убытков, причитающихся возмещению кредиторам в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Оценка подлежащих выкупу акций акционерных обществ в уставном капитале организации по требованию акционеров осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации по цене не ниже их текущей рыночной стоимости, определенной в установленном порядке акционерными обществами.

Оценка выкупленных по требованию акционеров акций реорганизуемым акционерным обществом в размере фактических затрат отражается в заключительной бухгалтерской отчетности по статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров» Бухгалтерского баланса.  
(в ред. приказа Минфина России от 04.08.2008 № 73н)

### III. Бухгалтерская отчетность при осуществлении реорганизации организаций

9. 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. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 6 августа 1999 г. № 6417-ПК указанный приказ в государственной регистрации не нуждается), приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (по заключению

Министерства юстиции Российской Федерации от 5 августа 2003 г. № 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 России от 04.08.2008 № 73н)

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 России от 04.08.2008 № 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.

11. 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.

12. 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 России от 04.08.2008 № 73н)

13. 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.

14. 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. № 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. № 153н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 23 января 2008 г., регистрационный номер 10975; «Российская газета», № 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 правопродшественника.

(в ред. приказа Минфина России от 04.08.2008 № 73н)

#### IV. Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в форме слияния

15. При реорганизации в форме слияния на день, предшествующий внесению в Реестр записи о возникшей организации, все реорганизуемые организации, прекращающие свою деятельность, составляют заключительную бухгалтерскую отчетность с закрытием счетов учета прибылей и убытков.

16. До даты внесения в Реестр записи о возникшей организации при реорганизации в форме слияния все операции, связанные с текущей деятельностью реорганизуемых организаций (продажа товарно-материальных ценностей, осуществление расчетов с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, начисление оплаты труда работникам, осуществление расчетов по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и по обязательным платежам в государственные внебюджетные фонды, списание расходов будущих периодов, не подлежащих включению в передаточный акт, например, на приобретение лицензии на осуществление деятельности, права на которую не

подлежат передаче в порядке правопреемства, и другие расходы аналогичного характера), а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта, отражаются в бухгалтерском учете организаций, прекращающих свою деятельность в связи с реорганизацией в форме слияния.

Все вышеперечисленные расходы должны найти отражение в заключительной бухгалтерской отчетности организаций, прекращающих свою деятельность в связи с реорганизацией в форме слияния.

17. Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей в результате реорганизации в форме слияния 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, сформированной с учетом отраженных в бухгалтерском учете операций, перечисленных в пункте 16 настоящих Методических указаний, за исключением взаимных расчетов по числовым показателям, приведенным в пункте 13 настоящих Методических указаний, а также с учетом особенностей, предусмотренных в пункте 19 настоящих Методических указаний.

При этом суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках организаций, реорганизуемых в форме слияния, во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей в результате реорганизации в форме слияния организации не производится.

В аналогичном порядке на основе данных разделительного баланса, являющегося одновременно передаточным актом, и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности организаций, реорганизуемых в форме разделения или выделения одновременно со слиянием создаваемых организаций с другой организацией или другими организациями, формируется вступительная бухгалтерская отчетность правопреемника.

(абзац введен приказом Минфина России от 04.08.2008 № 73н)

18. 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.

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

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 в форме слияния 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 величины 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)».

В случае, если величина уставного капитала, предусмотренная договором о слиянии, не совпадает со стоимостью чистых активов возникшей организации, то числовые показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в нижеследующем порядке.

В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов возникшей в результате реорганизации в форме слияния 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, 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 слияния 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 возникшей в результате реорганизации в форме слияния организации никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

## V. Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в форме присоединения

20. При реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий внесению в Реестр записи о прекращении ее деятельности. При этом производится закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение (направление на определенные цели) на основании договора о присоединении учредителей суммы чистой прибыли присоединяющейся организации.

21. Организация, у которой в процессе присоединения к ней другой (других) организации (организаций) на основании решения учредителей изменяется только объем имущества и обязательств и текущий отчетный год не прерывается, закрытие счета учета прибылей и убытков в бухгалтерской отчетности не производит и заключительную бухгалтерскую отчетность на дату государственной регистрации прекращения деятельности присоединяемой организации применительно к положениям пункта 9 настоящих Методических указаний не формирует.

22. До даты внесения в Реестр записи о прекращении деятельности присоединяющейся организации при реорганизации в форме присоединения все операции, связанные с ее текущей деятельностью (продажа товарно-материальных ценностей, осуществление расчетов с кредиторами, начисление амортизации по передаваемому имуществу, начисление оплаты труда работникам, осуществление расчетов по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и по обязательным платежам в государственные внебюджетные фонды, списание расходов будущих периодов, не подлежащих включению в передаточный акт, например, на приобретение лицензии на осуществление деятельности, права на которую не подлежат передаче в порядке правопреемства, и другие расходы аналогичного характера), а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта, отражаются в бухгалтерском учете присоединяющейся организации.

Все вышеперечисленные расходы должны найти отражение в заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации.

23. Бухгалтерская отчетность правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций при реорганизации в форме присоединения формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации с учетом отраженных ею в бухгалтерском учете операций, перечисленных в пункте 22 настоящих Методических указаний, и числовых показателей бухгалтерской отчетности правопреемника, составленной на дату государственной регистрации

прекращения деятельности присоединяющейся организации, за исключением числовых показателей, отражающих взаимные расчеты и перечисленных в пункте 13 настоящих Методических указаний, и с учетом особенностей, определенных в пункте 25 настоящих Методических указаний.

При этом суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках правопреемника и присоединяющейся организации за отчетные периоды до даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации не производится.

Числовые показатели отчета о прибылях и убытках правопреемника при реорганизации в форме присоединения с даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации отражают доходы и расходы реорганизованной в форме присоединения организации.

В аналогичном порядке на основе данных разделительного баланса, являющегося одновременно передаточным актом, и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности организации, созданной при реорганизации в форме разделения или выделения, и числовых показателей бухгалтерской отчетности правопреемника (организация, к которой присоединяется организация, созданная при реорганизации в форме разделения или выделения), составленной на дату государственной регистрации прекращения деятельности организации, созданной при реорганизации в форме разделения или выделения, осуществляемой одновременно с присоединением, формируется бухгалтерская отчетность правопреемника.

(абзац введен приказом Минфина России от 04.08.2008 № 73н)

24. 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 Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций заполняет в оценке, по которой они отражаются в передаточном акте с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности организации, прекращающей свою деятельность при реорганизации в форме присоединения, составленной присоединяющейся организацией.

25. В соответствии с договором о присоединении и предусмотренным в нем решением учредителей о порядке конвертации (обмена) акций (долей, паев) организаций, реорганизуемых в форме присоединения, в (на) акции (доли, паи) правопреемника в бухгалтерской отчетности правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций отражается сформированный уставный капитал.

В случае, если договором о присоединении предусмотрено увеличение уставного капитала правопреемника по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, в том числе за счет собственных источников участвующих в реорганизации в форме присоединения

организаций (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.), то в бухгалтерской отчетности правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о присоединении.

В случае, если в договоре о присоединении предусмотрено уменьшение величины уставного капитала правопреемника, по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то в бухгалтерской отчетности правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о присоединении, а разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В случае, если величина уставного капитала, предусмотренная договором о присоединении, не совпадает со стоимостью чистых активов правопреемника, то числовые показатели раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций формируются в нижеследующем порядке.

В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов правопреемника над величиной уставного капитала числовые показатели раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций 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 правопреемника окажется больше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе правопреемника на дату прекращения деятельности последней из присоединенных организаций в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В случае, если стоимость чистых активов правопреемника окажется меньше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций 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» бухгалтерского баланса правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

## VI. Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в форме разделения

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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 России от 04.08.2008 № 73н)

31. 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.

32. 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 деления организаций формируются в нижеследующем порядке.

В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов возникшей в результате реорганизации в форме деления 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 деления 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 деления, никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

## VII. Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в форме выделения

33. 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.

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

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

35. 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. № 66н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации 2 августа 2002 г., регистрационный № 3655).

36. 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.

37. 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.

38. 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.

(абзац введен приказом Минфина России от 04.08.2008 № 73н)

39. 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 вноса 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)».

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.

### VIII. Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в форме преобразования

40. Условия и порядок реорганизации организации в форме преобразования в соответствующую организационно-правовую форму в соответствии с законодательством Российской Федерации определяются решением учредителей о преобразовании.

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

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

42. При составлении заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемой организацией в форме преобразования на день, предшествующий внесению в Реестр записи о возникшей организации, производится закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение (направление) на основании решения учредителей суммы чистой прибыли.

43. Вступительная бухгалтерская отчетность организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности организации, реорганизуемой в форме преобразования, с учетом особенностей, предусмотренных в пункте 44 настоящих Методических указаний.

44. В соответствии с решением учредителей о порядке конвертации (обмена) акций (долей, паев) организаций, реорганизуемых в форме преобразования, в (на) акции (доли, паи) возникшей организации во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается сформированный уставный капитал.

В случае, если в решении учредителей предусмотрено увеличение уставного капитала возникшей организации по сравнению с уставным

капиталом реорганизуемой организации, в том числе за счет собственных источников (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.), то во вступительной бухгалтерской отчетности организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, отражается величина уставного капитала, зафиксированная в решении учредителей.

В случае, если в решении учредителей предусмотрено уменьшение величины уставного капитала организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в учредительных документах, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В случае, если величина уставного капитала, предусмотренная в решении учредителей, не совпадает со стоимостью чистых активов возникшей организации, то числовые показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в нижеследующем порядке.

В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, 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, 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 организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, 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 организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

45. Начисление амортизации по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам организацией, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, производится исходя из сроков полезного использования,

установленных реорганизованной организацией (правопродшественником) при принятии этих объектов к бухгалтерскому учету в соответствии с действующими нормативными актами.

## IX. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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.