

**Ярослав Крупка** – доктор економічних наук, професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету;

**Ірина Назарова** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету

## Балансове узагальнення та звітність підприємств у період реорганізаційних перетворень

Розглянуто різні варіанти реорганізаційних перетворень на підприємствах, роль і значення перехідних балансів та інших форм звітності при їх здійсненні. Визначено основні процедури, пов'язані з формуванням такої звітності під час об'єднання, поділу підприємств, набуття ними іншої організаційно-правової форми. Зроблено пропозиції стосовно особливостей відображення у звітності операцій, пов'язаних із передачею майна, капіталу й зобов'язань новоутвореним структурам.

**Ключові слова:** реорганізація підприємств, об'єднання, поділ, перетворення, звітність, передавальний баланс, розподільчий баланс.

**Постановка наукової проблеми та її значення.** Невід'ємна умова будь-яких реорганізаційних заходів, у т. ч. й при об'єднанні чи поділі бізнесу, перетворенні чи набутті підприємством іншої організаційно-правової форми – розкриття інформації про активи, капітал, зобов'язання в балансі й інших формах звітності. Для підприємств, що перестають функціонувати, складаються заключні баланси, для правонаступників – вступні. Обов'язкова умова під час реорганізаційних перетворень на підприємствах – формування передавальних, об'єднувальних, розподільчих та інших видів балансів.

Баланс виступає основною зв'язуючою ланкою між суб'єктами, що зазнають реорганізаційних перетворень, і новоствореними. На підставі балансу й інших звітних форм визначається вартість майна, капіталу та зобов'язань, що переходить від одного суб'єкта до іншого. Складанню такої перехідної звітності передують велика підготовча робота з виявлення реальної наявності активів і пасивів, об'єктивності їх оцінки, узгодження величини капіталу новоутворених структур та розподілу його між власниками. Тому формування такої інформації при здійсненні реорганізаційних перетворень є актуальним, має теоретичне й практичне значення.

**Аналіз досліджень цієї проблеми.** Питанню щодо місця та ролі балансового узагальнення в господарському житті підприємств постійно приділяли значну увагу в теорії та практиці. Наукові дискусії щодо теоретичного обґрунтування сутності балансового узагальнення вели ще на початку й у середині минулого століття. Із проблем оцінювання змісту та сутності балансового узагальнення думки вчених дещо розходяться. Одні вважають балансове узагальнення одним із методів бухгалтерського обліку, інші – лише формою звітності, ще інші – способом перевірки правил дотримання подвійного запису. Вічне питання щодо облікової формули – що є первинним – баланс чи рахунки, – так і залишається нерозв'язаним. Нині продовжують теоретичні розробки в цьому напрямі В. Костюченко, М. Корягін, П. Куцик, В. Сопко, П. Хомин, В. Швець, С. Легенчук, М. Лучко та ін.

Не претендуючи на однозначне вирішення цього питання, ми хочемо визначити роль і місце балансу, балансового узагальнення в реорганізаційних процесах, узгодити облікові процедури, що передують формуванню перехідної звітності, визначити події після дати її складання й до формування вступних балансів новоутворених структур. На жаль, у вітчизняних наукових виданнях із бухгалтерського обліку цим питанням не приділено належної уваги. Але якраз там можна простежити, що баланс – невід'ємна складова реорганізації при об'єднанні, поділі чи перетворенні підприємств.

**Мета цієї статті** – узагальнення теоретичних положень та набутої практики стосовно реорганізації підприємств за допомогою їх об'єднання, поділу чи перетворення, визначення ролі й місця перехідної звітності під час таких реорганізаційних перетворень. До головних завдань належить дослідження можливих форм і показників передавальних балансів, визначення облікових процедур, що супроводжують складання такої перехідної звітності.

**Виклад основного матеріалу й обґрунтування отриманих результатів дослідження.** Під реорганізацією розуміють систему організаційних заходів з метою об'єднання, поділу чи перетворення

юридичної особи, що супроводжуються зміною її організаційно-правової форми, складу власників майна, капіталу й зобов'язань із вирішенням питань правонаступництва. У законодавчих актах та економічній літературі трапляються й інші трактування цього поняття. Зокрема, у Господарському кодексі України реорганізацію згадано лише як один зі способів припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності у вигляді злиття, приєднання, поділу й перетворення (2, ст. 59), що, на нашу думку, не має достатнього обґрунтування, оскільки не завжди реорганізація призводить до ліквідації юридичної особи. У Цивільному кодексі України визначення реорганізації як економічної категорії взагалі не подано, а лише висвітлено її складники, зокрема злиття, приєднання, поділ, виділ і перетворення.

Укладачі довідника «Реструктуризація підприємств і компаній» І. І. Мазур та В. Д. Шапіро під реорганізацією розуміють перебудову, перетворення юридичної особи з припиненням діяльності конкретної юридичної особи без ліквідації підприємства з подальшою державною реєстрацією нової юридичної особи, що здійснюється у формі злиття, приєднання, поділу, виділу, перетворення [8]. Є. М. Андрушак поєднує реорганізацію з такими категоріями, як «реструктуризація», «санация», «реінжиніринг» [1, с. 84].

На нашу думку, дані трактування не повністю відображають суть самого процесу. Адже не завжди реорганізація супроводжується припиненням діяльності, санаційними заходами чи ліквідацією підприємства. Головними критеріями визнання процесу реорганізації можна вважати:

- організаційні заходи, викликані суспільно-економічними передумовами, рішенням власників, іншими чинниками;
- зміну організаційно-правової форми, статусу та власників суб'єктів господарювання;
- вирішення питань правонаступництва.

Процес реорганізації вимагає особливого інформаційного забезпечення, формування перехідних балансів та іншої звітності при передачі майна й зобов'язань від попередників до правонаступників. До найважливіших принципів, що повинні враховуватися під час формування обліково-аналітичної інформації при реорганізації підприємства, можна віднести такі:

- усі активи, зобов'язання, права й обов'язки при реорганізації попередньо функціонуючого суб'єкта на підставі передавального акту переходять до новоствореної структури;
- наявність майна та зобов'язань кожного суб'єкта при злитті, приєднанні, поділі чи виділі повинна бути підтверджена проведеною інвентаризацією, дані якої враховують при складанні звітності;
- у разі приєднання одного суб'єкта до іншого до останнього переходять усі права й обов'язки того підприємства, яке приєднується;
- під час поділу до новоутворених структур переходять усі права й обов'язки попереднього суб'єкта господарювання;
- майно та зобов'язання кожної новоствореної структури при поділі чи виділі повинні бути відокремлені в розподільчому балансі, сумарна вартість яких мусить відповідати даним загального балансу;
- кінцем звітного періоду вважають дату реорганізації, на яку повинні бути складені баланс й інші форми звітності;
- дата складання такої звітності може не збігатися з кінцем календарного звітного періоду;
- у вступних балансах новоутворених структур використовують дані розподільчого балансу на дату початку їхньої діяльності після державної реєстрації;
- на дату реорганізації звітність складається за формами та змістом подання річної фінансової звітності.

Оцінюючи всю складність і відповідальність формування реорганізаційних балансів та іншої звітності, можна стверджувати, що зазначені процедури є не просто складанням звітності, а складним обліковим процесом, який починається задовго до заповнення перехідних балансів і триває аж до юридичної реєстрації новоутворених структур та побудови в них власних облікових систем відповідно до інформаційних потреб нових власників. Як зазначають М. В. Корягін та П. О. Куцик, така звітність повинна бути сигнальним інструментом, який відображає відповідність моделі облікової системи існуючим запитам користувачів облікової інформації [3, с. 93].

Реорганізаційні баланси, на нашу думку, можуть бути кількох видів:

- 1) об'єднувальний (зведений, консолідований) баланс, у якому відображено інформацію, пов'язану з об'єднанням кількох суб'єктів, їхніх активів, зобов'язань, капіталу;

2) розподільчий баланс, що відображає процес поділу, виділу господарських суб'єктів із визначенням для кожної нової структури у вартісному вираженні активів, зобов'язань, капіталу;

3) трансформаційний баланс, що складається в момент перетворення підприємства, набуття ним нового організаційно-правового статусу, зміни форми власності. Складаючи трансформаційний баланс, не так важливо відобразити активи й зобов'язання, оскільки вони, зазвичай, у повному обсязі переходять до новоутвореної структури (хіба що може бути уточнена їх оцінка), як процес формування статутного та інших видів капіталу. Це пов'язано з тим, що, наприклад, при зміні форми власності капітал державного підприємства переходить у процесі викупу (приватизації) до колективного, чи приватних власників. І навіть при перетворенні товариства з обмеженою відповідальністю в акціонерне товариство або, навпаки, капітал суб'єкта зазнає значних змін, пов'язаних з оголошенням, реєстрацією, продажем-викупом акцій, сумарна вартість яких формуватиме статутний капітал товариства. Усе це повинно бути зафіксоване в аналітичному та синтетичному обліку й відображене в балансі трансформованого підприємства.

До реорганізаційних балансів можна також віднести відомі в обліковій теорії нульовий і ліквідаційний баланси. Нульовий баланс, на нашу думку, – це перехідний баланс, який передбачає умовну реалізацію активів та задоволення зобов'язань з урахуванням того, що діяльність підприємства продовжуватиметься. Ліквідаційний баланс призначений для визначення вартості майна підприємства в ринкових цінах із метою розподілу цієї вартості між кредиторами й власниками.

В обох випадках присутні юридичні підходи до оцінки та розподілу власності, виходячи з принципів визначення вартості майна й складу його власників (учасників), розподілу майна між учасниками, зміни (передачі) прав та обов'язків, продовження діяльності. Якраз подібні принципи й властиві реорганізації підприємства: зміна організаційно-правової форми, статусу й власників підприємства; правонаступництво; продовження діяльності.

Об'єднувальний баланс формується під час злиття, придбання, приєднання підприємств. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), а тепер і національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) визнається лише одна форма об'єднання суб'єктів – придбання. У 90-ті роки та й на початку теперішнього століття об'єднання здійснювалося переважно за допомогою злиття, що відіграло певну позитивну роль при корпоратизації, приватизації державних підприємств через простоту у формуванні активів і капіталу новоутворених структур.

Об'єднання за допомогою придбання – більш складний процес як в організаційному плані, так і стосовно процедур формування перехідної звітності, ніж при злитті підприємств. У цьому випадку, замість зведеної, складається консолідована звітність. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Консолідованою вважають об'єднану звітність групи споріднених, пов'язаних підприємств, а консолідацію звітності – обліковим процесом з об'єднання показників зазначеної групи в єдиний набір. Вимоги й порядок складання консолідованої звітності регламентовано в НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Технологія складання консолідованого балансу й інших форм звітності полягає в послідовному поєднанні показників фінансових звітів материнської компанії з аналогічними показниками фінансової звітності дочірніх підприємств. За допомогою арифметичного додавання більшості показників материнського та дочірніх підприємств формується зведена фінансова звітність загалом у групі підприємств. Потрібно зазначити, що всі підприємства групи, що об'єднуються, повинні використовувати єдину облікову політику для таких операцій та інших подій за подібних обставин.

Із загальних підсумків зведеної звітності підлягають вилученню:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство й частка материнської компанії в кожному з дочірніх підприємств;
- сума внутрішньогрупових операцій і внутрішньогрупового сальдо;
- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Методика консолідації ускладнюється, якщо:

- ціна придбання акцій материнською компанією не відповідає їхній вартості за балансом дочірнього підприємства, унаслідок чого виникає позитивний чи негативний гудвіл;
- якщо материнська компанія не має повного контролю над дочірнім підприємством і при складанні консолідованого балансу потрібно враховувати частку меншості;

• при розподілі, коли акціонери дочірнього підприємства не можуть претендувати на весь прибуток материнської компанії й відповідну частину прибутку, то потрібно розподіляти на частку меншості (неконтрольовану частку).

Розглянемо технологію складання консолідованого балансу з урахуванням зазначених особливостей на такому прикладі: материнська компанія МК володіє контрольним пакетом акцій (75 %) дочірнього підприємства ДП у сумі 7000 тис. грн. На момент придбання балансова вартість ДП за сумою власного капіталу становила 7200 тис. грн.

Консолідацію звітності підприємств доцільно проводити в розробній таблиці, форму якої й необхідні розрахунки наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Розробна таблиця складання консолідованого балансу

Стаття балансу	Рядок	Підприємства		Капітал ДП, що належить		Вилучення	Консолідований баланс групи
		МК	ДП	групі	неконтр. частці		
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Актив</b>							
I. Необоротні активи,	1095	27 000	6000			5400	27 600
у т. ч.:							
гудвіл при консолідації;	1055					(1600)	1600
основні засоби;	1010	20 000	6000				26 000
довгострокові інвестиції.	1030	7000	–			7000	–
II. Оборотні активи,	1195	9000	8000			200	16 800
у т.ч внутрішні розрахунки		200	–			200	–
<b>Разом</b>	1300	36 000	14 000			5600	44 400
<b>Пасив</b>				75%	25%		
I. Власний капітал,	1495	29 000	8240	6180	1960	5400	28 780
у т. ч.:							
зарєєстрований капітал;	1400	12 000	3200	2400	800	2400	12 000
додатковий капітал;	1410	7200	2400	1800	600	1800	7200
резервний капітал;	1415	3000	400	300	100	300	3000
нерозподілений прибуток минулих років;	1420	4000	1200	900	300	900	4000
нерозподілений прибуток звітнього року	1420	2800	1040	780	160		2580
<b>Неконтрольована частка</b>	1490						1960
IV. Поточні зобов'язання,	1695	7000	5760				13 660
у т. ч.:							
з учасниками групи;	1640						1000
те саме меншості;	1640						100
із внутрішніх розрахунків	1645		200			200	–
<b>Разом</b>	1900	36 000	14 000			5600	44 400

У гр. 3 і 4 подано показники балансів МК і ДП на кінець звітнього року, із яких видно, що МК одержала прибутку за звітний період на 2800 тис. грн, а ДП – відповідно, 1040 тис. грн. На зборах акціонерів МК прийнято рішення про виплату дивідендів у сумі 1000 тис. грн, а у ДП – 400 тис. грн, із яких на ДП припадає 100 тис. грн, решта 300 тис. грн (75 %) належать МК.

Послідовність розрахунків:

1. Визначається позитивний гудвіл при консолідації, що входить до необоротних активів у консолідованому балансі:

$$7000 - 5400(7200 \times 0,75) = 1600 \text{ тис. грн};$$

2. Розраховується частка МК у ДП на кінець року (з урахуванням відповідної частки прибутку звітного року:  $1040 \times 0,75 = 780$  тис. грн):

$$5400 + 780 = 6180 \text{ тис. грн};$$

3. Визначається неконтрольована частка: 25 % від власного капіталу ДП за всіма статтями. Із нерозподіленого прибутку звітного року меншості належить 260 тис. грн ( $1040 \times 25\%$ ). З оголошених дивідендів 25 %, або 100 тис. грн, потрібно нарахувати акціонерам меншості та перенести до поточних зобов'язань як заборгованість за несплаченими дивідендами. Отже, неконтрольована частка, яку потрібно відобразити в рядку 1490 балансу, становить:

$$800 + 600 + 100 + 300 + (260 - 100) = 1960 \text{ тис. грн};$$

4. Установлюються статті, що повинні бути еліміновані (виключені) при консолідації:

- гудвіл при консолідації – 1600 тис. грн;
- інвестиції у ДП – 7000 тис. грн;
- частка власного капіталу ДП, що належить групі – 5400 тис. грн (крім прибутку звітного періоду);
- внутрішньогрупове сальдо за розрахунками між МК і ДП – 200 тис. грн.

Прибуток звітного періоду, одержаний материнською компанією, за винятком оголошених дивідендів, які переходять до поточних зобов'язань, зокрема, до розрахунків з учасниками групи, і частка прибутку (75 %), одержана ДП, становить  $(2800 - 1000) + 780 = 2580$  тис. грн.

Консолідований баланс, очищений від внутрішніх операцій, з урахуванням розподілу прибутку й капіталу між учасниками групи та неконтрольованою часткою становитиме:

$$\text{– в активі: } \frac{\text{необоротні активи}}{27600} + \frac{\text{оборотні активи}}{16800} = \frac{\text{баланс}}{44400};$$

*власний неконтрольована поточні*

$$\text{– у пасиві: } \frac{\text{капітал}}{28780} + \frac{\text{частка}}{1960} + \frac{\text{зобов'язання}}{13660} = \frac{\text{баланс}}{44400}.$$

Невід'ємний елемент поділу підприємства – формування розподільчого балансу. Приклад такого балансу в результаті виділу з Компанії «МК» Товариства «ДП» з урахуванням коригувальних процедур після дати складання розподільчого балансу подано в табл. 2.

Таблиця 2

**Формування балансу при поділі суб'єкта господарювання**

Баланс	Коди рядків	За розподільчим балансом				Коригування після дати розподільчого балансу	Вступний баланс товариства «ДП»
		до реорганізації	після реорганізації	сума, тис. грн	%		
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Актив</b>							
I. Необоротні активи	1095	26 348	21 236	5112	19,4		5112
Нематеріальні активи:							
• залишкова вартість	1000	16	16				
• первісна вартість	1001	40	40				
• накопичена амортизація	1002	24	24				
Основні засоби:							
• залишкова вартість	1010	26 332	21 220	5112	19,4		5112
• первісна вартість	1011	37 620	30 210	7410	19,7		7410
• знос	1012	11 288	8990	2298	20,3		2298
Довгострокові фінансові інвестиції	1030						
II. Оборотні активи	1195	16 760	13 340	3420	20,4	-11	3409

1	2	3	4	5	6	7	8
Запаси	1100	10 460	7940	2520	24,1		2520
Дебіторська заборгованість	1125	2920	2080	840	28,8		840
Гроші та їх еквіваленти	1165	3380	3320	60	1,8	-11	49
<b>Усього активів</b>	1300	43 108	34 576	8532	19,8	-11	8521
<b>Пасив</b>							
I. Власний капітал	1495	34 644	27 754	6890	19,9	-11	6879
Зареєстрований капітал	1400	25 000	20 000	5000	20,0		5000
Капітал у дооцінках	1405	4200	3385	815	19,4		815
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	5444	4369	1075	19,7	-11	1064
<b>Неконтрольована частка</b>	1490	444	444				
III. Поточні зобов'язання	1695	8020	6378	1642	20,5		1642
<b>Усього пасивів</b>	1900	43 108	34 576	8532	19,8	-11	8521

Відповідно до рішення загальних зборів учасників компанії «МК» у результаті реорганізації з неї виділяється товариство «ДП». Учасникам новоутвореного суб'єкта належить 20 % статутного капіталу, що в сумі становить 5000 тис. грн. На нову господарську одиницю слід було б передати в цій же пропорції й капітал у дооцінках у сумі 840 тис. грн ( $4200 \cdot 20\%$ ), а також нерозподілений прибуток – 1089 тис. грн ( $5444 \cdot 20\%$ ).

Однак, за даними аналітичного обліку, виділеному суб'єкту належить передати 815 тис. грн, або 19,4 % капіталу в дооцінках (за відсотком належної величини основних засобів в облікових цінах), що в обліку материнської компанії буде відображено за дебетом субрахунку 41.1 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» і кредитом субрахунку 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки», а в обліку нової юридичної особи – зворотним записом.

Нерозподілений прибуток передається товариством «ДП» з урахуванням коригувальних записів двох типів.

По-перше, за узгодженням із вищим органом управління виділеному в самостійну структуру об'єкту передано цілісний майновий комплекс (основні засоби, запаси – за обліковою вартістю), який закріплений до реорганізації за ним же, як за відокремленим сегментом господарської діяльності. Дебіторська заборгованість та зобов'язання, що закріплені за правонаступником, визначено з урахуванням виробничо-господарських стосунків суб'єкта з партнерами: зовнішніми постачальниками й кредиторами, замовниками й покупцями. З урахуванням цього під час складання розподільчого балансу виник дефіцит активів у сумі 14 тис. грн. Його враховано при виділі новоутвореному товариству належної суми нерозподіленого прибутку. Тому записом у дебеті рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і кредитом рахунка 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки» передається не 1089, а 1075 тис. грн нерозподіленого прибутку.

По-друге, на зменшення нерозподіленого прибутку віднесено також додаткові реєстраційні платежі, які здійснені після дати складання розподільчого балансу в сумі 11 тис. грн.

Отже, як видно з прикладу, валюта вступного балансу товариства «ДП» відрізняється від суми виділених новоутвореному суб'єкту активів та пасивів. І це пов'язано з коригуванням окремих статей через додаткові операції й події, які потрібно внести в облік після дати складання розподільчого балансу.

**Висновки та перспективи подальшого дослідження.** Невід'ємна складова частина реорганізаційних перетворень – формування перехідних балансів й іншої звітності, на підставі яких майно та зобов'язання передаються до новоутворених суб'єктів. Тому в теорії балансознавства доцільно виділяти в окрему групу реорганізаційні баланси, до яких відносити об'єднувальний (консолідований), розподільчий, трансформаційний, а також нульовий і ліквідаційний баланси. Ураховуючи складність їх формування, у перспективі варто розробити й затвердити окремий нормативний акт у формі положення чи методичних рекомендацій, у якому передбачити принципи та найбільш важливі правила формування балансу й звітності при реорганізації підприємств.

*Джерела та література*

1. Андрущак Є. М. Реорганізація як ефективний засіб вирішення проблеми банкрутства підприємств / Є. М. Андрущак // Регіональна економіка. – 2002. – № 1. – С. 83–89.
2. Господарський кодекс України – Законодавство України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/436-15.
3. Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – К. : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
4. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навч.-практ. посіб. / В. М. Костюченко. – К. : Центр учб. л-ри. – 2008. – 528 с.
5. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Екон. думка, 2001. – 302 с.
6. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С. Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8(158). – С. 53–63.
7. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови : [монографія] / М. Р. Лучко. – К. : КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 2007. – 263 с.
8. Мазур І. І. Реструктуризація підприємств і компаній : справ. посібник / І. І. Мазур, В. Д. Шапіро і др. – М. : Высш. шк., 2000. – 587 с.
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_065](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065).
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/z1223-13>.
11. Назарова І. Я. Роль і функції балансу при поділі суб'єктів господарювання / І. Я. Назарова // Галицький економічний вісник. – Вип. 3. – Тернопіль : ТДТУ, 2008. – С. 136–141.

**Крупка Ярослав, Назарова Ирина. Балансовое обобщение и отчетность предприятий в период реорганизационных преобразований.** Рассматриваются различные варианты реорганизационных преобразований, роль и значение переходных балансов и других форм отчетности при их осуществлении. Раскрыты основные процедуры, связанные с формированием такой отчетности при объединении, делении предприятий, переводе их на другие организационно-правовые формы. Даются предложения, касающиеся особенностей отражения в отчетности операций по передаче новообразованным структурам имущества, капитала и обязательств. Предлагается в теории балансоведения выделять отдельной группой реорганизационные балансы и относить к ним объединительный (консолидированный), распределительный, трансформационный, а также нулевой и ликвидационный балансы. Целесообразно также разработать и утвердить отдельное положение или методические рекомендации для раскрытия основных принципов и правил составления отчетности при реорганизации предприятий.

**Ключевые слова:** реорганизация предприятий, объединение, деление, преобразование, отчетность, передаточный баланс, разделительный баланс.

**Krupka Yaroslav, Nazarova Iryna. Balance Compilation and Reporting of the Enterprises in the Period of Reorganization Changes.** Different variants of reorganization changes, the role and importance of transitional balances and other forms of statements and their implementation have been considered. The main procedures related with the formation of such statements in the period of merge, distribution of enterprises, transfer them to other legal forms have been disclosed. Suggestions concerning the specifics of display the operations of property transactions, capital and liabilities at the statements have been given. At the theory of balance keeping proposed to allocate a separate group of reorganization balances, which are consist of: unification (consolidated), distribution, transformation, and also the zero and the liquidation balances. It is advisable to develop and adopt a specific provision or guidelines for disclosure the basic principles and rules for reporting the reorganization of enterprises.

**Key words:** reorganization, merger, division, transformation, reporting, transfer balance, distribution balance.

УДК [339.1:658.8]:657

**Мирослава Кулинич** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

## Методичні підходи в обліковому відображенні торговельних знижок

У статті розглянуто економічну сутність знижок як частини маркетингової політики ціноутворення, визначено основну мету надання знижок. Здійснено аналіз й оцінку методичних підходів торговельних знижок, виходячи з