**Поглощение организаций: правовой, бухгалтерский и налоговый аспекты**

Е. СОРОКИНА. ООО «Центр бухгалтерского обслуживания «Баланс ПЛЮС»

Одним из способов реорганизации организации является присоединение одной компании к другой (поглощение). Присоединяющаяся компания ликвидируется, а к правопреемнику переходят активы, имущество, права и обязательства ликвидируемой фирмы. Правопреемник рассчитывается не только по прежним обязательствам, но и по обязательствам присоединенной компании. Присоединяющееся общество считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) записи о прекращении деятельности присоединенной организации.

Присоединением общества признается прекращение одного или нескольких обществ с передачей всех их прав и обязанностей другому обществу. Общее собрание участников каждого общества, участвующего в реорганизации в форме присоединения, принимает решение о такой реорганизации, об утверждении договора о присоединении, а общее собрание участников присоединяемого общества также принимает решение об утверждении передаточного акта. Совместное общее собрание участников обществ, участвующих в присоединении, вносит в учредительные документы общества, к которому осуществляется присоединение, изменения, связанные с составом участников общества, определением размеров их долей, иные изменения, предусмотренные договором о присоединении, а также при необходимости решает другие вопросы, в том числе об избрании органов общества, к которому осуществляется присоединение. Сроки и порядок проведения такого общего собрания определяются договором о присоединении.

При присоединении одного общества к другому к последнему переходят все права и обязанности присоединенного общества в соответствии с передаточным актом. При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица (п. 4 ст. 57 ГК РФ).

Существует несколько видов поглощения.

По направлению объединений:

горизонтальная интеграция - объединение компаний, производящих одно и то же изделие или осуществляющих одни и те же стадии производства, например двух производителей одного продукта или двух розничных торговых фирм;

вертикальная интеграция - объединение предприятий одной сферы деятельности, но участвующих в разных стадиях технологической цепочки, связанных кооперацией. Прямая интеграция направлена на проникновение на рынки сбыта, обратная - на получение доступа к источникам сырья и комплектующих.

По виду связей:

родовое объединение охватывает взаимосвязанные предприятия одной отрасли;

конгломератное объединение связано с покупкой активов компаний, которые принадлежат к разным отраслям, не обладают технологическим единством или производственной общностью; создаются конгломераты с целью последующей перепродажи активов по более высокой цене или для диверсификации бизнеса.

По характеру объединения:

враждебные или дружественные;

союз равноправных или «поедание» слабого.

По целям:

производственные - расширение производственных мощностей и повышение их загрузки, совершенствование технологии и организации производственных процессов;

коммерческие - увеличение доли рынка, контроль (регулирование) сбыта и поставок;

финансовые - централизация финансовой политики, усиление позиций на рынке ценных бумаг, обеспечение прозрачности компании, расширение возможностей финансирования, экономия на налоговых выплатах;

инвестиционные - возможность капиталовложений в перспективные активы, модернизацию производства, проведение мониторинга эффективности и риска инвестиций.

**Формирование показателей бухгалтерского учета и отчетности при реорганизации в форме присоединения**

Формирование в бухгалтерском учете информации и показателей бухгалтерской отчетности о реорганизации в форме присоединения регулируется Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденными приказом Минфина России от 20.05.03 г. № 44н (далее - Методические указания).

Для формирования бухгалтерской отчетности при реорганизации в форме присоединения бухгалтеру необходимо иметь следующие документы:

учредительные документы юридического лица, к которому присоединилось другое юридическое лицо;

решение учредителей о присоединении;

договор о присоединении;

передаточный акт, который может включать бухгалтерскую отчетность, акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств, первичные учетные документы по материальным ценностям, расшифровки кредиторской и дебиторской задолженности и др.;

свидетельство о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций в ЕГРЮЛ.

Дата утверждения передаточного акта определяется учредителями в пределах срока реорганизации, предусмотренного в договоре о решении учредителей о присоединении с учетом следующих процедур:

уведомления кредиторов (акционеров, участников) о принятом решении о реорганизации в форме присоединения и предъявления ими требований о прекращении или досрочном исполнении обязательств и возмещении убытков;

инвентаризации имущества и обязательств и др.

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

Имущество и обязательства в соответствии с Методическими указаниями оцениваются по следующим правилам:

передаваемое имущество может оцениваться по решению учредителей по остаточной, текущей рыночной или иной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений и др.), при этом стоимость имущества, отраженного в передаточном акте, должна совпадать с данными, приведенными в приложениях (описях, расшифровках) к передаточному акту;

оценка обязательств присоединяющейся организации в передаточном акте отражается в сумме, по которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете, с учетом сумм убытков, причитающихся к возмещению;

подлежащие выкупу акции акционерных обществ в уставном капитале организации по требованию акционеров оцениваются не ниже их текущей рыночной стоимости;

при аннулировании выкупленных присоединяющейся организацией собственных акций после выполнения всех предусмотренных процедур на номинальную стоимость акций в бухгалтерском учете отражается уменьшение уставного капитала; возникающая при этом разница между фактическими затратами на выкуп акций и номинальной их стоимостью относится на финансовые результаты реорганизуемой организации в качестве операционных доходов (расходов);

данные о полученных основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемник выражает в оценке, по которой они отражаются в передаточном акте с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности организации, составленной присоединяющейся организацией.

Согласно п. 11 Методических указаний передача имущества и обязательств при реорганизации по передаточному акту от одной организации к другой в порядке универсального правопреемства не рассматривается для целей бухгалтерского учета как продажа имущества и обязательств или как безвозмездная их передача, которая бухгалтерскими записями не отражается.

**Составление заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организацией**

При реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий внесению в ЕГРЮЛ записи о прекращении ее деятельности. При этом закрывается счет учета прибылей и убытков и распределяется (направляется на определенные цели) на основании договора о присоединении учредителей сумма чистой прибыли присоединяющейся организации. Если у организации при присоединении к ней другой организации изменяется только объем имущества и обязательств и текущий отчетный год не прерывается, то счет учета прибылей и убытков в бухгалтерской отчетности она не закрывает и заключительную бухгалтерскую отчетность на дату государственной регистрации прекращения деятельности присоединяемой организации не формирует.

До даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединяющейся организации при реорганизации в форме присоединения все операции, связанные с ее текущей деятельностью, а также расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта, отражаются в бухгалтерском учете присоединяющейся организации.

Отражению подлежат, например:

продажа товарно-материальных ценностей;

расчеты с кредиторами;

начисление амортизации по передаваемому имуществу;

начисление оплаты труда работникам;

расчеты по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и 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).

**Составление вступительной бухгалтерской отчетности правопреемника**

Бухгалтерская отчетность правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций формируется путем построчного объединения (суммирования или вычитания при непокрытом убытке прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации с учетом числовых показателей бухгалтерской отчетности правопреемника, составленной на дату государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации, за исключением:

числовых показателей, отражающих взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность между реорганизуемыми организациями, включая расчеты по дивидендам;

финансовых вложений одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций;

иных активов и обязательств, характеризующих взаимные расчеты реорганизуемых организаций, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

При этом числовые показатели отчетов о прибылях и убытках правопреемника и присоединяющейся организации за отчетные периоды до даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации не суммируются. Однако с указанной даты в отчете о прибылях и убытках правопреемника отражаются доходы и расходы присоединенной организации.

**Формирование уставного капитала**

На дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций в соответствии с договором о присоединении отражается сформированный уставный капитал. Данным договором может быть предусмотрено его увеличение или уменьшение.

При увеличении 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.), на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций правопреемник отражает величину уставного капитала, зафиксированную в договоре о присоединении.

При уменьшении уставного капитала правопреемника по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций в бухгалтерской отчетности правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ 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)».

Величина уставного капитала может не совпасть со стоимостью чистых активов правопреемника. В этом случае числовые показатели раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций формируются в следующем порядке. При превышения стоимости чистых активов при конвертации акций над величиной уставного капитала числовые показатели формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций). В других случаях разница регулируется числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Во всех случаях формирования раздела «Капитал и резервы» никаких записей в бухгалтерском учете не производится.

Пример. В результате реорганизации ООО стоимость чистых активов составила 140 000 руб., при этом в соответствии с договором о присоединении уставный капитал должен составить 100 000 руб. По строке «Уставный капитал» отражается сумма 100 000 руб., по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - 40 000 руб. (140 000 - 100 000).

**Ответственность по налоговым обязательствам**

Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником в порядке, установленном ст. 50 ГК РФ.

В передаточном акте необходимо указать размер неуплаченных налогов и сборов. При этом правопреемник должен оплатить обязательства:

выявленные до завершения реорганизации и указанные в передаточном акте (в том числе налоги, сборы, пени и штрафы за нарушение налогового законодательства);

по налогам и сборам, выявленные инспекторами после завершения реорганизации, а также пени за их несвоевременную уплату.

После реорганизации путем присоединения налоговые органы не вправе требовать от правопреемника уплаты штрафов, наложенных после ее завершения.

Но штрафы - это незначительная часть налоговых обязательств. Более существенные суммы налоговые органы взыскивают по обязательствам, связанным с уплатой налогов и пеней. Их же налогоплательщик должен исполнить независимо от того, когда будет установлен факт недоплаты налогов: до или после завершения реорганизации. Поэтому, прежде чем приступить к реорганизации, нужно провести инвентаризацию налоговых обязательств компаний, причем лишь за тот период, который доступен для проверки налоговым органам (три предшествующих календарных года и текущий год).

Налог на прибыль. При реорганизации компании у налогоплательщиков-акционеров не образуется прибыль (убыток), учитываемая в целях налогообложения (п. 3 ст. 277 НК РФ). Данная норма позволяет не включать:

в доходы положительную стоимость чистых активов присоединенной компании;

в расходы отрицательную стоимость чистых активов присоединенной компании;

в доходы правопреемника разницу между рыночной оценкой активов присоединенной компании и оплаченной стоимостью ее акций, а если указанная разница отрицательная, не включать ее в расходы.

Если присоединяющая организация - правопреемник присоединенного предприятия по всем сделкам, заключенным до момента реорганизации, то стоимость имущества, по которой оно принято к налоговому учету реорганизованным юридическим лицом, не изменится. Убыток от погашения акций присоединяемой организации при налогообложении прибыли не учитывается присоединяющей организацией. Стоимость акций и прочего имущества для целей налогового учета правопреемник определяет исходя из фактических затрат на его приобретение.

При реорганизации в форме присоединения юридического лица к другому юридическому лицу (правопреемнику) составление расчета и уплата налога на прибыль организаций осуществляются последним (правопреемником) в общеустановленном порядке на основании данных консолидированного (с учетом данных присоединенных организаций) бухгалтерского учета за I квартал, полугодие, 9 месяцев, отчетный год (см. письмо Минфина России от 20.01.05 г. № 03-03-01-04/1/14). Согласно абзацу 5 п. 2 ст. 286 НК РФ сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в IV квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам 9 месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

При этом сумма авансовых платежей, исчисленная по итогам 9 месяцев, и сумма авансового платежа, исчисленная по итогам полугодия, определяются правопреемником как сумма авансовых платежей, исчисленных присоединенными обществами и АО до реорганизации по итогам 9 месяцев и полугодия соответственно.

Пример. Юридическое лицо в результате реорганизации в форме присоединения к другому юридическому лицу прекратило деятельность 31 марта 2003 г. и по итогам I квартала 2003 г. получило убыток в размере 200 тыс. руб., исчисленный в соответствии с положениями главы 25 НК РФ. Согласно п. 3 ст. 55 НК РФ последним налоговым периодом для присоединяемого юридического лица является I квартал 2003 г. В соответствии с п. 8 ст. 274 НК РФ, если в налоговом периоде налогоплательщиком получен убыток (в рассматриваемом случае - за I квартал 2003 г.), то в данном налоговом периоде налоговая база признается равной нулю. Организация-правопреемник за I квартал 2003 г. получила налогооблагаемую прибыль в размере 700 тыс. руб. и должна уплатить в бюджет налог на прибыль за I квартал 2003 г. в сумме 168 тыс. руб. (700 тыс. руб. х 24%). Организация-правопреемник начиная с 1 января 2004 г. (при налогооблагаемой прибыли) вправе заявить льготу на сумму убытка, полученного присоединенным юридическим лицом за I квартал 2003 г. в размере 200 тыс. руб., в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 283 НК РФ.

НДС. Передача имущества организации ее правопреемнику при реорганизации реализацией не признается, поэтому НДС обложению не подлежит (п. 3 ст. 39 НК РФ). Если организация будет использовать имущество в операциях, не подлежащих НДС, то она должна восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету. Причем по амортизируемому имуществу восстановить нужно только ту часть налога, которая приходится на остаточную стоимость имущества.