

Специфика составления отчетности и роль аудита при проведении мероприятий по реорганизации в форме слияния и присоединения в России и зарубежных странах

© 2015 г. О.Н. Синькина *

Компании в России и зарубежных странах в целях достижения эффекта синергии прибегают к реорганизации в форме слияния и присоединения. Для объяснения сущности сделок по слияниям и присоединениям в российском законодательстве используется институт универсального правопреемства. В МСФО и стандартах США ГААП применяется понятие «объединение бизнеса», как операция, в результате которой покупатель получает контроль.

Сравнение основных положений национальных стандартов по объединению, применяемых в европейских странах, свидетельствует о продолжении глобального сближения с МСФО: применение метода приобретения для учета операций по объединению; идентификация покупателя как предприятия, получающего контроль; признание активов и обязательств по справедливой стоимости; подготовка консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Однако, несмотря на присоединения к ЕС, страны-члены сохранили право выбирать национальные учетные принципы для отдельной отчетности и отчетности компаний, ценные бумаги которых не допущены к организованным торгам. Так, для учета гудвилла используется амортизация; покупателем является предприятие–покупатель по договору и объединение отражается по дате государственной регистрации. Сближение национальных стандартов по учету к МСФО приводит к образованию разрыва со стандартами по налогообложению и увеличению дополнительных затрат на учет временных разниц.

Многие компании, проводящие реорганизацию, привлекают консультантов и аудиторов для сопровождения сделки на всех ее этапах для обеспечения должного соответствия. Переход России на применение международных стандартов аудита в аудиторской деятельности с 1 января 2018 г. должен привести к единому подходу, повышению качества и увеличению доверия пользователей к проаудированной отчетности, что особенно важно в период реорганизации компаний.

Ключевые слова: правила проведения реорганизации, реорганизация в форме слияния и присоединения, отчетность по РПБУ, МСФО, стандартам ГААП США при реорганизации, налоговая отчетность при реорганизации, аудит при мероприятиях по реорганизации в форме слияния и присоединения.

Введение

Опыт деятельности в России и зарубежных странах показывает, что компании в целях адаптации к постоянно меняющимся условиям внешней среды, достижения эффекта синергии (экономия от масштаба, повышение конкурентных преимуществ, увеличение доли на рынке) прибегают к реорганизации в форме укрупнения, что достигается путем слияния и присоединения.

В английском деловом словаре дается следующее определение реорганизации: во-первых, это реструктуризация операций компании с целью сосредоточения на ключевых и выведения на аутсорсинг дополнительных видов деятельности, часто сопровождаемая сокращением штата сотрудников; во-вторых, это объединение двух или более компаний в новую компанию; в-третьих, это реструктуризация долга или капитала после внешнего управления при процедуре банкротства [1]. В Кембриджском словаре реорганизация определена как изменение способа организации компании с целью ее улучшения [2].

В Законе о компаниях 2006 г. Соединенного Королевства (действующая редакция от 2015 г.) в части 26 «Реорганизация и реконструкция» реорганизация представляет собой изменение структуры

* Аспирант кафедры «Аудит и контроль». Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва, ГСП-3, 125993, Ленинградский проспект, д. 49. cornl@mail.ru.

акционерного капитала путем объединения или дробления акций с целью урегулирования отношений с кредиторами и собственниками¹. Таким образом, в британском праве термин «реорганизация» используется для отражения изменения структуры компании, не сопровождающегося созданием новой компании. В ч. 27 Закона «Слияние и выделение общественных компаний» приведено определение и два вида слияний и выделений: слияние путем присоединения (передача активов и обязательств другой существующей компании) и слияние путем образования новой компании (передача активов и обязательств новой компании); выделение путем деления и передачи активов и обязательств двум или более компаниям, каждая из которых существующая или новая компания. Кодекс Сити по правилам слияний и поглощений Соединенного Королевства (действующая редакция от 2013 г.), основываясь на Законе о компаниях 2006 г., относит к сделкам по слияниям и присоединениям помимо непосредственно слияний сделки по реорганизации акционерного капитала, выпуск новых акций, приобретение акций в дочернем предприятии, приобретение контрольного и неконтрольного пакетов акций².

Реорганизация – комплексный процесс, объединяющий нормы гражданского, налогового, трудового, административного законодательства, законодательства о бухгалтерском учете и аудите, международного законодательства, который необходимо отразить в отчетности и проверить, предусмотрев ряд аспектов. В связи с ростом в России в последнее время числа компаний, проводящих реорганизации в форме слияний и присоединений, тема исследования является актуальной и представляет особый интерес.

Правила реорганизации в форме слияния и присоединения в соответствии с гражданским, административным и трудовым законодательством РФ

Действующее законодательство не дает определения реорганизации. Гражданский кодекс приводит формы реорганизации, а для объяснения сущности использует институт универсального правопреемства [3, с. 221].

При слиянии прекращается деятельность обоих участников и создается новое предприятие, деятельность предшествующих слиянию обществ прекращается, права и обязанности каждого из них

переходят к вновь возникшему юридическому лицу. При присоединении прекращает свою деятельность только присоединяемое общество с передачей его активов и пассивов, прав и обязанностей обществу, к которому осуществляется присоединение. В связи с тем что при реорганизации в форме присоединения реорганизованное общество продолжает свою деятельность, а не вновь возникает, как при реорганизации в форме слияния, в бизнес-реалиях с требованиями наличия безупречной деловой репутации и историей деятельности именно эта форма распространена в большей степени. Реорганизация в форме присоединения избирается участниками в качестве одного из наиболее эффективных способов концентрации капитала.

Реорганизация юридического лица может быть осуществлена по решению его учредителей или органа юридического лица, уполномоченного на то учредительным документом. В течение трех рабочих дней после даты принятия решения о реорганизации юридического лица оно обязано уведомить в письменной форме регистрирующий орган (управление ФНС России по субъектам РФ) о начале процедуры реорганизации с указанием формы реорганизации и приложением решения о реорганизации. На основании такого уведомления регистрирующий орган в срок не более трех рабочих дней вносит в ЕГРЮЛ запись о том, что юридическое лицо находится в процессе реорганизации.

Реорганизуемое юридическое лицо в течение пяти рабочих дней после даты направления уведомления о начале процедуры реорганизации в письменной форме уведомляет известных ему кредиторов о начале реорганизации³.

Реорганизуемое юридическое лицо после внесения в ЕГРЮЛ записи о начале процедуры реорганизации дважды с периодичностью один раз в месяц публикует в средствах массовой информации, в которых размещаются данные о государственной регистрации юридических лиц, уведомление о своей реорганизации. В уведомлении о реорганизации указываются сведения о каждом участвующем в реорганизации, создаваемом или продолжающем деятельность в результате реорганизации юридическом лице, форма реорганизации, описываются порядок и условия заявления кредиторами своих требований, приводятся иные сведения, предусмотренные законом⁴.

¹ Companies Act 2006 (revised 2015). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en.pdf (дата обращения: 22.07.2015).

² The City code on takeovers and mergers of the Panel on Takeovers and Mergers (revised 2013). URL: www.thetakeoverpanel.org.uk/wp-content/uploads/2008/11/code.pdf (дата обращения: 22.07.2015).

³ Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 237-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ Гражданский кодекс РФ № 51-ФЗ от 30 ноября 1994 г. (в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 268-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Государственная регистрация юридического лица, создаваемого в результате реорганизации, допускается не ранее истечения срока для обжалования решения о реорганизации, т.е. по истечении трех месяцев после внесения в ЕГРЮЛ записи о начале процедуры реорганизации, так как решение о реорганизации юридического лица может быть признано недействительным по требованию участников реорганизуемого юридического лица, которое может быть предъявлено в суд не позднее чем в течение трех месяцев после внесения в ЕГРЮЛ записи о начале процедуры реорганизации⁵.

При государственной регистрации юридического лица, создаваемого путем реорганизации в форме слияния, в регистрирующий орган представляются следующие документы⁶:

- подписанное заявителем заявление о государственной регистрации вновь возникающего юридического лица, создаваемого путем реорганизации, в котором подтверждается, что предоставленные учредительные документы соответствуют установленным законодательством РФ требованиям, что сведения, содержащиеся в этих учредительных документах и заявлении о государственной регистрации, достоверны, что передаточный акт содержит положения о правопреемстве по всем обязательствам вновь возникшего юридического лица в отношении всех его кредиторов, что все кредиторы реорганизуемого лица уведомлены в письменной форме о реорганизации и в установленных законом случаях вопросы реорганизации юридического лица согласованы с соответствующими государственными органами;

- учредительные документы юридического лица в двух экземплярах;

- договор о слиянии;

- передаточный акт, содержащий положения о правопреемстве по всем обязательствам вновь возникшего юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами, а также порядок определения правопреемства в связи с изменением вида, состава, стоимости имущества, возникновением, изменением, прекращением прав и обязанностей реорганизуемого юридического лица, которые могут произойти после даты его составления;

- документ об уплате государственной пошлины;

- документ, подтверждающий представление в территориальный орган Пенсионного фонда РФ све-

дений о каждом работающем застрахованном лице (при реорганизации страхователя – юридического лица он представляет сведения в течение одного месяца со дня утверждения передаточного акта, но не позднее дня представления в регистрирующий орган документов для государственной регистрации юридического лица, создаваемого путем реорганизации);

- документ, подтверждающий присвоение выпуску или выпускам акций государственного регистрационного номера;

- документ, подтверждающий внесение изменений в решение о выпуске облигаций или иных эмиссионных ценных бумаг.

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого лица для внесения изменений в сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ, в регистрирующий орган по месту нахождения лица, к которому осуществляется присоединение, представляются следующие документы⁷:

- заявление о внесении записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица;

- договор о присоединении;

- передаточный акт;

- страхователь – юридическое лицо при реорганизации в форме присоединения к другому юридическому лицу представляет сведения об уволенных работниках не позднее дня представления в регистрирующий орган, документов для внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Регистрирующий орган осуществляет в срок не более чем пять рабочих дней со дня представления документов на государственную регистрацию и выдает документ, подтверждающий факт внесения записи в соответствующий государственный реестр.

Юридические лица считаются реорганизованными в форме слияния с момента государственной регистрации вновь возникшего юридического лица, а юридические лица, реорганизуемые в форме слияния, считаются прекратившими свою деятельность. 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 лица⁸.

В соответствии с трудовым законодательством реорганизация не может являться основанием для расторжения трудовых договоров с работниками

⁵ Гражданский кодекс РФ № 51-ФЗ от 30 ноября 1994 г. (в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 268-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶ Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 237-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁷ Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 237-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸ Гражданский кодекс РФ № 51-ФЗ от 30 ноября 1994 г. (в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 268-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

организации; представители работников имеют право получать от работодателя информацию по вопросам реорганизации организации; в случае, когда сторонами условия трудового договора не могут быть сохранены, допускается их изменение по инициативе работодателя за исключением изменения трудовой функции работника – о предстоящих изменениях работодатель обязан уведомить работника в письменной форме не позднее чем за два месяца⁹.

Согласно административному законодательству РФ при слиянии и присоединении к административной ответственности за совершение административного правонарушения привлекается вновь возникшее и присоединившее юридическое лицо соответственно¹⁰.

Составление налоговой отчетности в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах при реорганизации в форме слияния и присоединения

Общие положения. Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником. Реорганизация не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемником организации. При слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо. При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо¹¹.

Сумма налога (пеней, штрафов), излишне уплаченная или излишне взысканная до реорганизации, подлежит зачету налоговым органом в счет исполнения правопреемником обязанности реорганизованного юридического лица по погашению недоимки по иным налогам и сборам, задолженности по пеням и штрафам за налоговое правонарушение. Зачет производится не позднее одного месяца со дня завер-

шения реорганизации по письменному заявлению налогоплательщика.

Если организация была вновь создана в результате реорганизации в форме слияния после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее государственной регистрации до конца данного года. При этом, если день регистрации попадает в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени с этого дня до конца календарного года, следующего за годом создания. При реорганизации в форме присоединения реорганизованное общество продолжает свою деятельность, поэтому налоговый период не прерывается и принимается как календарный год.

Налоговые декларации (расчеты) представляются в налоговый орган по месту учета налогоплательщика в электронной форме вновь созданными при реорганизации в форме слияния организациями, численность работников которых превышает 100 человек.

С 1 января 2015 г. в Налоговый кодекс РФ введена норма, предусматривающая постановку на учет российской организации, созданной в результате реорганизации в форме слияния и реорганизованной в форме присоединения, в налоговом органе по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежавшего реорганизованной (присоединенной) организации. Постановка на учет осуществляется на основании сведений о реорганизации российской организации, содержащихся в ЕГРЮЛ. При прекращении деятельности российской организации в результате реорганизации снятие ее с учета в налоговых органах осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки, за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налог на добавленную стоимость. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации не признается реализацией товаров, работ или услуг. Соответственно, объекта налогообложения по НДС не возникает.

При реорганизации в форме слияния (присоединения) вычетам у правопреемника подлежат суммы налога, исчисленные и уплаченные реорганизованной организацией с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг) или после отражения в учете у правопреемника операций в случаях расторжения или изменения условий соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей, но не позднее одного года с момента такого возврата.

⁹ Трудовой кодекс РФ № 197-ФЗ от 30 декабря 2001 г. (в ред. Федерального закона от 05.10.2015 № 285-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁰ Кодекс РФ об административных правонарушениях № 195-ФЗ от 30 декабря 2001 г. (в ред. Федерального закона от 27.10.2015 № 291-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹¹ Налоговый кодекс РФ (часть первая) № 146-ФЗ от 31 июля 1998 г. (в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 232-ФЗ), часть вторая № 117-ФЗ от 5 августа 2000 г. (в ред. Федерального закона от 05.10.2015 № 278-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Подлежащие учету у правопреемника суммы налога, предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организацией и уплаченные этой организацией при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), но не предъявленные ею к вычету, подлежат вычету правопреемником.

Налог на прибыль. Расходами вновь созданных и реорганизованных организаций признаются расходы, осуществленные (понесенные) реорганизуемыми организациями в той части, которая не была учтена ими при формировании налоговой базы. В целях налогообложения организациями-правопреемниками состав таких расходов и их оценка определяются по данным и документам налогового учета реорганизуемых организаций на дату завершения реорганизации (дату внесения записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица – при реорганизации в форме присоединения).

Амортизация реорганизуемой организацией начисляется по месяц (включительно), в котором в установленном порядке завершена реорганизация, а образующейся в результате реорганизации организацией – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена ее государственная регистрация.

При реорганизации в форме слияния, присоединения, предусматривающей конвертацию акций реорганизуемой организации в акции создаваемых организаций или в акции организации, к которой осуществлено присоединение, стоимость полученных акционерами реорганизуемой организации акций создаваемых организаций или организации, к которой осуществлено присоединение, признается равной стоимости конвертированных акций реорганизуемой организации по данным налогового учета акционера на дату завершения реорганизации (на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица – при реорганизации в форме присоединения).

При передаче имущества в результате реорганизации налогоплательщиков-акционеров (участников, пайщиков) не образуется прибыль (убыток), учитываемая в целях налогообложения.

Налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налог на имущество организаций. Правопреемство возникает в части обязанностей по налогу на имущество. Принятое на учет в качестве основных средств движимое имущество, которое получено в результате реорганизации и которое облагалось налогом на имущество у предшественника, облагается налогом на имущество у налогоплательщика-правопреемника.

Страховые взносы. При создании в результате слияния организации после начала календарного года первым расчетным периодом для нее является

период со дня создания до окончания данного календарного года. При реорганизации в форме присоединения реорганизованное общество продолжает свою деятельность, поэтому расчетный период не прерывается и признается как календарный год¹².

Правопреемник осуществляет уплату страховых взносов, представление расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам. При этом законом № 212-ФЗ не предусмотрено правопреемство в части базы для начисления страховых взносов при реорганизации плательщика страховых взносов – организации. Таким образом, в случае реорганизации юридического лица вновь возникшая или реорганизованная организация при определении базы для начисления страховых взносов не вправе учитывать выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу работников в реорганизуемых организациях. У вновь созданной организации в базу для начисления страховых взносов включаются выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу работников, начиная со дня создания этой организации – со дня ее государственной регистрации.

Выездная проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией организации, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Необходимо отметить, что с 1 января 2015 г. отменена норма закона № 212-ФЗ, обязывающая плательщиков страховых взносов письменно сообщать в орган контроля за уплатой страховых взносов о реорганизации в течение трех дней со дня принятия такого решения, ранее в 2013 г. аналогичная норма была отменена в Налоговом кодексе относительно информирования налоговых органов по месту нахождения организации. Отмена обязанности организаций информирования о фактах, связанных с реорганизацией, уполномоченных органов связана с введением с 1 января 2015 г. нормы постановления на учет реорганизованных организаций в налоговом органе на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ. Кроме того, регистрирующий орган не позднее рабочего дня, следующего за днем государственной регистрации, представляет в форме электронного документа сведения, содержащиеся соответственно в ЕГРЮЛ, в государственные внебюджетные фонды для регистрации и снятия с регистрационного учета юридических лиц в качестве страхователей. Регистрирующий орган также в срок не более чем пять рабочих дней с момента государственной реги-

¹² Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (в ред. Федерального закона от 13.07.2015 № 213-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

страции представляет в форме электронного документа сведения о регистрации в государственные органы, определенные Правительством РФ.

Составление бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете при реорганизации в форме слияния и присоединения

Формирование бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации производится при наличии¹³:

- учредительных документов;
- решения учредителей о реорганизации;
- договоров о слиянии или присоединении;
- передаточного акта, включающего в соответствии с решением учредителей следующие приложения:

последнюю бухгалтерскую отчетность реорганизуемой организации, в соответствии с которой определяются состав имущества и обязательств реорганизуемой организации, а также их оценка на последнюю отчетную дату перед датой оформления передачи имущества и обязательств; акты инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемой организации; акты приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов, перечни иного имущества, подлежащего приемке-передаче при реорганизации организаций; расшифровки 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 бюджетами, государственными внебюджетными фондами;

– документа, подтверждающего факт внесения соответствующей записи регистрирующего органа в ЕГРЮЛ.

Оценка принимаемого при реорганизации имущества производится в соответствии с решением учредителей, определенным в решении о реорганизации, – по остаточной, фактической стоимости, по текущей рыночной стоимости. Оценка обязательств реорганизуемой организации в передаточном акте отражается в сумме, по которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете.

Последним отчетным годом для реорганизуемого юридического лица в форме слияния является период с 1 января года, в котором произведена государственная регистрация вновь возникших юри-

дических лиц, до даты такой государственной регистрации. При реорганизации юридического лица в форме присоединения последним отчетным годом для юридического лица, которое присоединяется к другому юридическому лицу, является период с 1 января года, в котором внесена запись в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, до даты ее внесения.

Реорганизуемое юридическое лицо в форме слияния и присоединения составляет последнюю бухгалтерскую отчетность на дату, предшествующую дате государственной регистрации вновь возникшего юридического лица и дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, соответственно. Отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта до: 1) даты государственной регистрации, 2) даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, соответственно.

Первым отчетным годом для возникшего в результате реорганизации в форме слияния юридического лица является период с даты его государственной регистрации по 31 декабря года, в котором произошла реорганизация¹⁴.

Возникшее в результате реорганизации в форме слияния и реорганизованное в форме присоединения юридическое лицо должно составить первую бухгалтерскую отчетность по состоянию на дату его государственной регистрации и на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций, соответственно, на основе данных передаточного акта и построения объединения числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности. При этом суммирование числовых показателей отчетов о финансовых результатах за отчетные периоды до даты государственной регистрации не производится¹⁵.

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 орга-

¹³ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 20 мая 2003 г. № 44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» (в ред. Приказа Минфина РФ от 25.10.2010 № 132н). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁴ Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. Федерального закона от 04.11.2014 № 344-ФЗ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁵ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 20 мая 2003 г. № 44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» (в ред. Приказа Минфина РФ от 25.10.2010 № 132н). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

низациями, включая расчеты по дивидендам; финансовые вложения одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций; иные активы и обязательства, характеризующие взаимные расчеты реорганизуемых организаций.

Вновь созданная организация, возникшая в результате реорганизации в форме слияния, оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня регистрации. Реорганизация относится к существенным изменениям условий хозяйствования, поэтому реорганизованное в форме присоединения юридическое лицо может производить изменение учетной политики. Кроме того, организация должна признать оценочные обязательства в связи с предстоящим осуществлением программы действий по реорганизации.

Для целей обеспечения сопоставимости числовых показателей бухгалтерской отчетности по окончании процесса реорганизации, при котором было осуществлено присоединение организации, информация за предшествующие реорганизации периоды подлежит корректировке: показатели бухгалтерского баланса организации-правопреемника должны быть скорректированы так, как если бы организация имела на указанные даты активы и обязательства с учетом присоединения (была реорганизованной на указанные даты с учетом принципа ретроспективности).

Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами МСФО и стандартами США ГААП при реорганизации в форме слияния и присоединения

Для сделок по реорганизации в форме слияния и присоединения в МСФО и стандартах США ГААП используется понятие «объединение бизнеса». Событие, при котором покупатель получает контроль над одним или более бизнесами, признается объединением бизнеса. Объединение бизнеса может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых причин: 1) один или несколько видов коммерческой деятельности становятся дочерними предприятиями покупателя, или чистые активы одного или нескольких видов коммерческой деятельности сливаются в покупателя; 2) одно объединяющееся предприятие передает свои чистые активы, или его собственники передают свои доли участия другому предприятию или его собственникам; 3) все объединяющиеся предприятия передают свои чистые активы, или владельцы таких предприятий передают свои доли участия вновь сформированному предприятию (операции по слиянию или компиляции); 4) группа прежних собственников одного из объединяющихся предприятий получает контроль над объединенным предприятием¹⁶.

Операции по объединению бизнеса учитываются в соответствии со стандартом США *FASB ASC 805* (для компаний, составляющих отчетность по США ГААП) или МСФО (*IFRS*) 3*R* (для компаний, составляющих отчетность по МСФО) по методу приобретения. Метод приобретения требует: 1) идентифицировать покупателя; 2) определить дату приобретения; 3) признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии; 4) признать и оценить гудвилл или доход от выгодной сделки. На дату приобретения покупатель должен признать (*принцип признания*): гудвилл, идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства, неконтролирующую долю в приобретаемом предприятии (НДУ). Покупатель должен оценить активы и обязательства по справедливой стоимости, НДУ по МСФО либо по справедливой стоимости, либо как пропорциональную часть участия в величине чистых активов приобретаемого предприятия, а НДУ по стандартам США ГААП только по справедливой стоимости (*принцип оценки*).

На операции по объединению предприятий, находящихся под общим контролем, не распространяется вышеуказанный порядок. Объединение предприятий, находящихся под общим контролем, по стандарту США ГААП определяется как операция по передаче или обмену бизнеса между предприятиями, контролируемые материнской компанией, приводящая к изменению подотчетной единицы (получающей стороны), а по МСФО – как операция, при которой все объединяющиеся бизнесы, в конечном счете контролируются одной и той же стороной как до, так и после объединения бизнеса, и этот контроль не является временным [4, с. 8–2].

Компании, составляющие отчетность по МСФО и США ГААП, должны, используя профессиональное суждение, определить природу операций и выбрать соответствующий метод учета. Стандарт США ГААП *FASB ASC 805* приводит руководство по учету операций между предприятиями, находящимися под общим контролем, и называет метод объединения интересов как метод, используемый многими компаниями. Процедуры, применяемые при методе объединения интересов, включают следующие шаги: 1) активы и обязательства передаются по их учетной стоимости (никакие корректировки до справедливой стоимости активов и обязательств не производятся в отличие от метода приобретения); 2) счета капитала объединяющихся предприятий объединяются; 3) доходы и расходы объединяющихся предприятий объединяются с начала периода, в котором произошло объединение, исключая внутригрупповые операции; отчет о прибылях и убытках отражает результаты объединенного предприятия за полный год, вне зависимости от того,

¹⁶ Приложение № 32 к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 г. № 160н МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (в ред. Приказа Минфина РФ от 26.08.2015 № 133н). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

когда произошло объединение, при условии наличия общего контроля в этот период; 4) внутригрупповые операции и остатки, соответствующие прибыли между объединяющимися предприятиями, исключаются из объединенной финансовой отчетности; 5) сравнительные данные представляются, как если бы предприятия были объединены всегда, за периоды, когда они находились под общим контролем; 6) никакого нового гудвилла не признается (признается только гудвилл, уже отраженный в отчетности объединяющихся предприятий).

МСФО не приводит руководство по учету операций между предприятиями, находящимися под общим контролем, но предусматривает раскрытие выбранного применяемого метода в учетной политике. МСФО (*IAS*) 8 при отсутствии специального руководства в МСФО требует использовать профессиональные суждения и руководства других принимающих стандарты организаций со схожими учетными принципами для развития и применения учетной политики в той части, в которой они не противоречат Концептуальным основам и другим МСФО, интерпретациям.

Таким образом, до выпуска руководства по учету операций по объединению предприятий,

находящихся под общим контролем, Советом по Международным стандартам финансовой отчетности компании, составляющие отчетность по МСФО, могут применять один из двух методов: метод приобретения (так как по нему есть руководство в МСФО 3R) и метод учета предшественника или метод объединения интересов (ссылаясь на руководство США ГААП). В то же время, по мнению консультантов международной компании Эрнст & Янг и других специалистов, учет по справедливой стоимости – не подходящий метод для отражения операций по объединению предприятий, находящихся под общим контролем, метод объединения интересов – это единственный метод, который может быть применен к данным операциям [5, с. 22; 6, с. 344].

Сравнение учетных принципов отражения реорганизации в форме слияния и присоединения (объединения) в разных странах

В табл. 1 представлена сводная информация по учетным принципам отражения реорганизации в форме слияния и присоединения (объединения) в разных странах.

Таблица 1 Сводная информация по общим положениям и учетным принципам отражения реорганизации в форме слияния и присоединения (объединения) в разных странах [Summary of the general provisions and accounting principles reflect the reorganization in the form of mergers and acquisitions (associations) in the different countries]					
Страна	Российская Федерация	Страны Европейского союза (28 членов)	Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	Соединенные Штаты Америки	Федеративная Республика Германия
Показатель					
Общие положения					
Законодательство, регулирующее деятельность организаций при объединении	Гражданский кодекс РФ (ст. 57, 58, 59, 60)	Правило 2005/56/ЕС от 25 октября 2005 г. Европейского Парламента и Совета по трансграничным слияниям обществ*, [7, с. 542]	Закон о компаниях 2006 г. Соединенного Королевства (часть 26 «Реорганизация и реконструкция», часть 27 «Слияние и выделение общественных компаний»)	Часть 230 – Общие Правила и Положения, Закон о ценных бумагах 1933 г. (230.145, 230.800)**	Торговый кодекс Германии (параграф 25), Закон о реорганизации*** [8, с. 21]
Система учета	РПБУ	ГААП ЕС (МСФО)	ГААП Великобритании и Ирландии	ГААП США	ГААП Германии
Стандарт по объединению	Приказ Министерства финансов РФ от 20 мая 2003 г. № 44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций»	МСФО (<i>IFRS</i>) 3R «Объединения бизнеса»	Стандарт финансовой отчетности <i>FRS</i> 102 Раздел 19 «Объединение бизнеса и гудвилл»	Стандарт финансового учета США <i>FASB ASC Topic</i> 805, «Объединения бизнеса»	Торговый кодекс Германии (параграфы 300–307 «Полное объединение»)

Страна Показатель	Российская Федерация	Страны Европейского союза (28 членов)	Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	Соединенные Штаты Америки	Федеративная Республика Германия
Применение МСФО при подго- товке финансовой отчетности	По ФЗ «О консолидиро- ванной финансовой отчетности» кредитные, страховые и иные орга- низации, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам путем их включения в котировальный список, обязаны составлять КФО в соответствии с МСФО с 2012 г. (за исключением организаций, которым предоставлена отсрочка по статье 8). При этом КФО составляется наряду с бухгалтерской отчет- ностью	По Правилам ЕС 1606/2002 компании стран – членов, цен- ные бумаги которых допущены к организо- ванным торгам в ЕС, должны использовать МСФО при подготов- ке консолидирован- ной финансовой отчетности с 2005 г. При этом странам предоставлен выбор в требовании примене- ния МСФО при подго- товке отдельной отчетности и отчетно- сти компаний, ценные бумаги которых не допущены к организо- ванным торгам	С 2005 г. признаны МСФО при подго- товке консолидиро- ванной финансовой отчетности компани- ями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Остальные компании должны применять нацио- нальные стандарты	Компании составля- ют добровольную дополнительную отчетность по МСФО наряду с отчетностью по национальным стан- дартам	С 2005 г. признаны МСФО при подго- товке консолидиро- ванной финансовой отчетности компани- ями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам. Остальные компании должны применять нацио- нальные стандарты
Сравнительный анализ положений национальных стандартов по объединению					
Идентификация операции по объе- динению бизнеса	Отсутствует определе- ние. Следующие сделки удовлетворяют критери- ям объединения бизнеса по МСФО: 1. Приобретение доли в уставном капитале. 2. Приобретение пред- приятия в целом как иму- щественного комплекса. 3. Формы реорганизации юридических лиц (присо- единение, слияние)	Операция, в резуль- тате которой покупатель получает контроль над одним или более бизнесами	Операция, в резуль- тате которой покупа- тель получает кон- троль над одним или более бизнесами	Операция, в резуль- тате которой покуп- атель получает контроль над одним или более бизнесами	Операция приобре- тения предприятия
Идентификация покупателя	Предприятие, являющее- ся покупателем по догово- ру	Предприятие, получа- ющее контроль	Предприятие, полу- чающее контроль	Предприятие, полу- чающее контроль	Предприятие, явля- ющееся покупате- лем по договору
Определение даты приобретения	Дата государственной регистрации	Дата, на которую покупатель приобре- тает контроль над приобретаемым предприятием	Дата, на которую покупатель приобре- тает контроль над приобретаемым предприятием	Дата, на которую покупатель приобре- тает контроль над приобретаемым предприятием	Дата государствен- ной регистрации
Метод учета опе- раций по объеди- нению (метод при- обретения)	Не определен	Применяется для всех операций	Применяется для всех операций	Применяется для всех операций	Применяется для всех операций
Метод учета опе- раций по объеди- нению (метод объединения интересов)	Не определен	Не определен	Применяется для операции под общим контролем [9, с. 35]	Применяется для операции под общим контролем	Не определен
Признание акти- вов и обязательств	Активы и обязательства признаются по сумме, указанной в передаточ- ном акте (активы – по балансовой, рыночной стоимости, обязатель- ства – только по балансо- вой стоимости)	Идентифицируемые активы и обязатель- ства, принятые в рам- ках сделки, оценива- ются по справедливой стоимости	Идентифицируемые активы и обязатель- ства, принятые в рамках сделки, оце- ниваются по спра- ведливой стоимости	Идентифицируемые активы и обязатель- ства, принятые в рамках сделки, оце- ниваются по спра- ведливой стоимости	Идентифицируемые активы и обязатель- ства, принятые в рамках сделки, оце- ниваются по спра- ведливой стоимости

Страна Показатель	Российская Федерация	Страны Европейского союза (28 членов)	Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	Соединенные Штаты Америки	Федеративная Республика Германия
Учет операций между организациями, находящимися под общим контролем	Не предусмотрен отдельный учет операций	Операции под общим контролем остаются вне сферы применения стандарта. Компании выбирают в учетной политике метод приобретения или объединения интересов для отражения таких операций	Применяется метод объединения интересов	Применяется метод объединения интересов	Не предусмотрен отдельный учет операций
Признание и последующий учет гудвилла	При приобретении предприятия в целом как имущественного комплекса: положительный гудвилл отражается как актив и амортизируется в течение 20 лет. Отрицательный гудвилл отражается в составе прочих доходов. При реорганизации: гудвилл не признается, возникающие разницы отражаются в составе капитала	Положительный гудвилл отражается как актив, отрицательный гудвилл в составе доходов. Положительный гудвилл ежегодно проверяется на обесценение	Положительный гудвилл отражается как актив, отрицательный гудвилл в уменьшении нематериальных активов, а впоследствии при их погашении в составе доходов. Положительный гудвилл с определенным сроком полезного использования подлежит амортизации в течение этого срока, при невозможности определения срока – в течение не более 10 лет	Положительный гудвилл отражается как актив, отрицательный гудвилл – в составе доходов. Положительный гудвилл ежегодно проверяется на обесценение	Положительный гудвилл отражается как актив, отрицательный гудвилл – в бухгалтерском балансе отдельной строкой в разделе Капитал. Положительный гудвилл с определенным сроком полезного использования подлежит амортизации в течение срока использования, при превышении срока 5 лет в пояснениях к отчетности необходимо раскрыть обоснование [10, с. 128]
Признание неконтролирующей доли участия	При приобретении предприятия в целом как имущественного комплекса: не предусмотрено. При реорганизации: не возникает	Оценивается по справедливой стоимости или как доля в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов	Оценивается как доля в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов	Оценивается по справедливой стоимости	Оценивается как доля в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов
Раскрытие дополнительной информации (гипотетический финансовый отчет)	Не определено	Раскрытие информации о выручке, прибыли, убытке объединенного предприятия за текущий отчетный период (при допущении даты приобретения как начало периода)			
<p>* Directive 2005/56/EC of the European Parliament and of the Council of 26 October 2005 on cross-border mergers of limited liability companies. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV:I26041 (дата обращения: 01.09.2015).</p> <p>** Part 230 - General Rules and Regulations, Securities Act of 1933 (amended 2015). URL: http://www.ecfr.gov/cgi-bin/text-idx?node=17:3.0.1.1.12&rgn=div5 (дата обращения: 02.09.2015).</p> <p>*** Umwandlungsgesetz (UmwG) (Zuletzt geändert 24.04.2015). URL: http://www.gesetze-im-internet.de/umwg_1995/BJNR321010994.html (дата обращения: 03.09.2015).</p>					

Сравнение основных положений национальных стандартов по объединению в разных странах, представленных в табл. 1, показывает продолжение глобального сближения с МСФО: применение метода приобретения для учета операций по объединению; идентификация покупателя как предприятия, получающего контроль; признание активов и обязательств по справедливой стоимости; подготовка консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Однако, несмотря на присоединения к ЕС,

страны-члены сохранили право выбирать учетные принципы для отдельной отчетности, отличающиеся от МСФО. Так, ФРГ, Великобритания, Северная Ирландия, Республика Ирландия учитывают гудвилл, применяя не проверку на обесценение, а амортизацию. Например, в ФРГ идентифицируют покупателя как предприятие, являющееся покупателем по договору, и отражают объединение по дате государственной регистрации, что сближает с учетными принципами, применяемыми для объединения в РФ.

Необходимо отметить, что в США также ведется программа сближения с МСФО. Кроме того, компании составляют и представляют добровольную дополнительную отчетность по МСФО наряду с отчетностью по национальным стандартам.

В РФ кредитные, страховые и иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО с 2012 г.

Сравнение отдельных аспектов налогообложения при реорганизации в форме слияния и присоединения (объединения) в разных странах

В табл. 2 представлена сводная информация по учетным для целей налогообложения принципам

отражения реорганизации в форме слияния и присоединения (объединения) в разных странах.

Представленная в табл.2 информация свидетельствует о том, что сближение национальных стандартов по учету к МСФО приводит к образованию разрыва со стандартами по налогообложению и увеличению дополнительных затрат на учет временных разниц. Эти затраты можно назвать ценой за конкурентные учетные принципы в современных рыночных условиях [15, с. 520]. Например, учет активов, обязательств, гудвилла.

Несмотря на то что наблюдается тенденция в стремлении многими странами поддержать рынок внутренних и трансграничных слияний и поглощений усиливается контроль и ограничение переноса (уменьшение налоговой базы) правопреемником убытков, полученных реорганизуемыми организаци-

Таблица 2

Сводная информация по отдельным аспектам учетных принципов отражения реорганизации в форме слияния и присоединения для целей налогообложения (объединения) в разных странах [Summary information on certain aspects of accounting principles reflect the reorganization in the form merger and acquisition for tax purposes (associations) in different countries]				
Страна	Российская Федерация	Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия	Соединенные Штаты Америки	Федеративная Республика Германия
Показатель				
Законодательство о налогах и сборах, регулирующее деятельность организаций при объединении	Налоговый кодекс РФ, часть 2 (ст. 250 п. 8, ст. 268.1, ст. 283 п. 5)	Закон о налогообложении предприятий 2009 г. (ст. 731)*, Закон о налогообложении предприятий 2010 г. (ст. 39)** Соединенного Королевства	Закон о внутреннем налогообложении США, Раздел 26 (ст. 172, 197, 382) ***	Закон о доходе в Германии (ст. 7, ст. 10d) ****
Перенос (уменьшение налоговой базы) правопреемником убытков, полученных реорганизациями, на будущее	При реорганизации: в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток	В течение 3 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток	В течение 20 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. (применяются ограничения при изменении доли владения более чем на 50 % в течение 3 лет) [11, с. 365]	Без ограничения времени. Может быть использована сумма в пределах 1 млн евро, а при превышении 1 млн евро – 60 % от прибыли за год. Реорганизация в рамках группы при передаче от 25 % до 50 % или более 50 % доли в пределах 5 лет приводит к потере права переноса убытка [12, с. 67; 13, с. 2]
Признание в налоговом учете гудвилла	При приобретении предприятия в целом как имущественного комплекса: отрицательный гудвилл отражается в составе внереализационных доходов; положительный гудвилл признается расходом равномерно в течение 5 лет начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности	Положительный гудвилл амортизируется по фиксированной ставке в размере 4 %. [14, с. 3]	Положительный гудвилл амортизируется равномерно в течение 15 лет	Положительный гудвилл амортизируется равномерно в течение 15 лет
<p>* Corporation Tax Act 2009 (amended 2015). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/contents (дата обращения: 03.09.2015).</p> <p>** Corporation Tax Act 2010 (amended 2015). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents (дата обращения: 03.09.2015).</p> <p>*** Title 26 - Internal Revenue Code of the United States of America (amended 2010). URL: http://uscode.house.gov/ (дата обращения: 04.09.2015).</p> <p>**** Einkommensteuergesetz (EStG) (zuletzt geändert 02.11.2015). URL: http://www.gesetze-im-internet.de/estg/ (дата обращения: 04.11.2015).</p>				

ями, на будущее. Например, это касается объединения в рамках группы.

Роль аудита при мероприятиях по реорганизации в форме слияния и присоединения

Развитие интеграционных процессов в России и зарубежных странах приводит к совершенствованию не только учетных принципов, но и методов и форм аудиторской деятельности. Повышается роль и ответственность аудита. Появились такие методы и виды проведения аудита, как дю-дилидженс, аудит рисков, аудит системы внутреннего контроля, аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости (с привлечением при необходимости других специалистов (оценщиков)), аудиторское задание по подтверждению достоверности производных балансовых отчетов (синергетических, стратегических, прогнозных, гипотетических) [16, с. 234].

Приведем сопутствующие объединению бизнеса процедуры, которые могут оценить и поддержать эффективность функционирования системы внутреннего контроля в период реорганизации, включающие три уровня:

1) юридический (процесс перехода прав собственности на активы и обязательства, дю-дилидженс сопровождаемых договоров и документов, установление правопреемника, определение его прав и обязанностей, переоформление трудовых договоров с сотрудниками), 2) бухгалтерский (финансовый) (механизмы объединения активов и обязательств, критерии их признания, способы отражения сделок в бухгалтерском учете, определение справедливой стоимости активов и обязательств и гудвилл, формирование статей финансовой и бухгалтерской отчетности), 3) экономический (источники конкурентных преимуществ компании и факторы, их определяющие).

Заключение

Рост числа компаний, проводящих реорганизацию в форме слияния и присоединения, свидетельствует о том, что это один из действенных инструментов изменения способа организации компании с целью ее улучшения. Но так как реорганизация – процедура, требующая внимания к множеству аспектов гражданского, налогового, трудового, учетного законодательства, ее эффективность и в итоге будущее объединенной компании зависит от правильности и своевременности выполнения предусмотренных законом норм, от корректности отражения операций по объединению в бухгалтерской, налоговой, финансовой отчетности, основы которых были рассмотрены в исследовании.

Сравнение основных положений национальных стандартов по объединению, применяемых в разных странах, показывает продолжение глобального сближения с МСФО. Однако, несмотря на присоединение к ЕС, страны-члены сохранили право выбирать учетные принципы для отдельной отчетности, отличаю-

щиеся от МСФО. Так ФРГ, Соединенное Королевство Великобритании и Ирландии, Республика Ирландия учитывают гудвилл, применяя не проверку на обесценение, а амортизацию. Например, в ФРГ идентифицируют покупателя как предприятие, являющееся покупателем по договору, и отражают объединение по дате государственной регистрации, что сближает с учетными принципами, применяемыми для объединения в РФ.

Необходимо отметить, что в США также ведется программа сближения с МСФО. Кроме того, компании составляют и представляют добровольную дополнительную отчетность по МСФО наряду с отчетностью по национальным стандартам.

В РФ кредитные, страховые и иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список, обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО с 2012 г.

На данный момент учетные принципы отражения операций по реорганизации в форме слияния и присоединения в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете и международными стандартами МСФО, США ГААП существенно отличаются, что требует дополнительного раскрытия применяемых правил в пояснениях к отчетности.

Сближение национальных стандартов по учету к МСФО приводит к образованию разрыва со стандартами по налогообложению и увеличению дополнительных затрат на учет временных разниц. Эти затраты можно назвать ценой за конкурентные учетные принципы в современных рыночных условиях.

Многие компании, проводящие реорганизацию, не имеют сотрудников с необходимым опытом и знаниями, которые могли бы предусмотреть все законодательные и практические нюансы. Они привлекают консультантов и аудиторов для сопровождения сделки на всех ее этапах для обеспечения должного соответствия по юридическим, правовым, налоговым, трудовым, финансовым, технологическим вопросам. В свою очередь, развивается и спектр предоставляемых аудиторских услуг: дю-дилидженс, аудит рисков, аудит системы внутреннего контроля, аудит расчетных оценок, включая расчетные оценки справедливой стоимости, задание по подтверждению достоверности прогнозных и гипотетических отчетов.

Аудит в европейских странах проводится в соответствии с национальными и международными стандартами аудита. Переход России на применение международных стандартов аудита в аудиторской деятельности с 1 января 2018 г. должен привести к единому подходу, повышению качества и увеличению доверия пользователей к проаудированной отчетности, что особенно важно в период реорганизации компании.

Библиографический список

1. Business Dictionary.com. URL: <http://www.businessdictionary.com/definition/reorganization.html> (дата обращения: 24.08.2015).

2. Cambridge Dictionaries online. URL: <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/reorganization?q=reorganisation> (дата обращения: 24.08.2015).

3. *Габов А.В.* Теория и практика реорганизации (правовой аспект). М.: Статут, 2014. 879 с.

4. PwC's accounting and financial reporting guide for Business combinations and noncontrolling interests (application of U.S. GAAP and IFRS Standards). 2014, global edition – 816 p. URL: <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/accounting-guides/global-guide-to-accounting-for-business-combinations-and-noncontrolling-interests.jhtml?display=/us/en/cfodirect/issues/business-combinations> (дата обращения: 27.08.2015).

5. Financial reporting developments (a comprehensive guide): Business Combinations. 2014. December. 389 p. URL: www.ey.com/...businesscombinations.../financialreportingdevelopments_... (дата обращения: 27.08.2015).

6. *Humberto N.R.* New business combinations accounting rules and the mergers and acquisitions activity. Thesis Summary. Leicester Business School, De Monfort University, 2009 – 490 p. URL: https://www.dora.dmu.ac.uk/bitstream/handle/2086/4404/Humberto%20Ribeiro_Thesis.pdf. (дата обращения: 01.07.2015).

7. *Enriques L.* A New EU Business Combination Form to Facilitate Cross-Border M&A: The Compulsory Share Exchange. University of Pennsylvania Journal of International Law. 2014, Iss. 2 – Pp. 541–557. URL: <http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1865&context=jil> (дата обращения: 01.09.2015).

8. A guide to public takeovers in Germany. 2015 edition – 32 p. URL: [http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Guide%20to%20public%20takeovers%20in%20Germany%20\(email\).pdf](http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Guide%20to%20public%20takeovers%20in%20Germany%20(email).pdf) (дата обращения: 01.09.2015).

9. UK GAAP vs. IFRS. Spring 2011 edition – 40 p. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/\\$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf). (дата обращения: 01.09.2015).

10. *Wang H.* Intangible Assets – According to German GAAP. International Journal of Business and Management, October 2008. №10. – p. 125–132. URL: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/1090> (дата обращения: 01.09.2015).

11. Global Guide to M&A Tax. 2013 edition. 384 p. URL: www.luther-lawfirm.com/uploads/tx.../MA_Tax_Guide_2013.pdf. (дата обращения: 01.09.2015).

12. Global Tax practice. Inbound acquisitions at a glance. Update 2014. 172 p. URL: http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Inbound%20acquisitions%20at%20a%20glance_neu.pdf. (дата обращения: 01.09.2015).

13. Germany revises guidance on corporate loss forfeiture rules. April 25, 2014 3 p. URL: <http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-germany-revises-guidance-corp-loss-forfeiture-rules.pdf>. (дата обращения: 01.09.2015).

14. Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions. United Kingdom. 2014 edition – 17 p. URL: <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/cross-border-mergers-acquisitions/Documents/2014/uk-2014.pdf> (дата обращения: 01.09.2015).

15. *Kessler W., Rolf Eicke R.* New German GAAP – The Gap Between Commercial And Tax Accounting. Tax notes international. August 16, 2010 – p. 519–522. URL: http://steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/Aufsaeetze/59TI0519-Kessler_Eicke.pdf. (дата обращения: 01.09.2015).

16. A Guide to Accounting for Business Combinations. McGladrey, January 2012, second edition – 243 p. URL: mcgladrey.com/.../guide_accounting_for_business_combinations_second_edition.pdf. (дата обращения: 01.07.2015).

Ekonomika v promyshlennosti = Economy in the industry
2015, no. 4 October – December, pp. 86–99
ISSN 2072-1633 (print)
ISSN 2413-662X (online)

The particularity of preparing statements and the role of audit when performing reorganization: merger and acquisition in Russia and foreign countries

Sinkina O. – Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow, cornl@mail.ru

Abstract. When looking for synergy effect companies in Russia and foreign countries resort to reorganization in the form of merger and acquisition. To explain of merger and acquisition transactions the Russia leg-

islation applies the institute of universal legal succession. IFRS and US GAAP applies the term of business unification which is understood as the transaction with the result the buyer gets the control. Comparing basic regulations of relative national standards in European countries, we stipulate the continuing convergence with IFRS: application of purchase method for business combination transactions; identification the purchaser as an entity; treating assets and liabilities by fair value; preparing of consolidated financial statements according to IFRS. However, in spite of joining to EU, member countries have preserved the right to choose national accounting principles for separate reporting

and for reporting of companies, whose securities are not traded. For accounting of goodwill the amortization is; the buyer is the entity-buyer by the contract and the merger is treated by the day of government registration. Convergence of national accounting standards to IFRS brings to formation of gaps with tax standards and increase of additional expenses for accounting time differences. Many companies conducting reorganization attract consultants and auditors to accompany transactions on all stages and to secure the due diligence. When Russia will from the 1st of January 2018 transfer to international audit it will ensure the unique approach, raise of quality and increase of confidence of users to audited reporting, which is especially important in the period of reorganization of companies.

Keywords: rules of execution reorganization; reorganization in the form of merger and acquisition; financial statements in accordance with RAS, IFRS, US GAAP in the time of reorganization; tax statements in the time of reorganization; audit under measures of reorganization in the form of merger and acquisition.

References

1. Business Dictionary.com. Available at: <http://www.businessdictionary.com/definition/reorganization.html> (accessed: 27.08.2015).
2. Cambridge Dictionaries online. Available at: <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/reorganization?q=reorganisation> (accessed: 27.08.2015).
3. Gabov A.V. *Teoriya i praktika reorganizatsii (pravovoi aspekt)*. [Theory and practice of reorganization (law aspect)]. Moscow: *Statut*, 2014. 879 p. (In Russ).
4. PwC's accounting and financial reporting guide for Business combinations and noncontrolling interests (application of U.S. GAAP and IFRS Standards). 2014, global edition – 816 p. Available at: <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/accounting-guides/global-guide-to-accounting-for-business-combinations-and-noncontrolling-interests.jhtml?display=/us/en/cfodirect/issues/business-combinations> (accessed: 27.08.2015).
5. Financial reporting developments (a comprehensive guide): Business Combinations. December 2014. 389 p. Available at: www.ey.com/...business-combinations.../financialreportingdevelopments... (accessed: 27.08.2015).
6. Humberto N.R. New business combinations accounting rules and the mergers and acquisitions activity. Thesis Summary. Leicester Business School, De Monfort University, 2009. 490 p. Available at: https://www.dora.dmu.ac.uk/bitstream/handle/2086/4404/Humberto%20Ribeiro_Thesis.pdf. (accessed: 27.08.2015).
7. Enriques L. A New EU Business Combination Form to Facilitate Cross-Border M&A: The Compulsory Share Exchange. *University of Pennsylvania Journal of International Law*, 2014, Iss. 2. p. 541–557. Available at: <http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1865&context=jil> (accessed: 01.09.2015).
8. A guide to public takeovers in Germany. 2015 edition – 32 p. Available at: [http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Guide%20to%20public%20takeovers%20in%20Germany%20\(email\).pdf](http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Guide%20to%20public%20takeovers%20in%20Germany%20(email).pdf) (accessed: 01.09.2015).
9. UK GAAP vs. IFRS. Spring 2011 edition – 40 p. Available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/\\$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/UK_GAAP_v_IFRS_-_The_basics_-_Spring_2011/$FILE/EY_UK_GAAP_vs_IFRS_-_The%20basics_-_Spring_2011%20.pdf). (accessed: 01.09.2015).
10. Wang H. Intangible Assets – According to German GAAP. *International Journal of Business and Management*, October 2008, №10 – p. 125-132. Available at: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/1090>. (accessed: 01.09.2015).
11. Global Guide to M&A Tax. 2013 edition - 384 p. Available at: www.luther-lawfirm.com/uploads/tx.../MA_Tax_Guide_2013.pdf. (accessed: 01.09.2015).
12. Global Tax practice. Inbound acquisitions at a glance. Update 2014 – 172 p. Available at: http://www.allenoverly.com/SiteCollectionDocuments/Inbound%20acquisitions%20at%20a%20glance_neu.pdf. (accessed: 01.09.2015).
13. Germany revises guidance on corporate loss forfeiture rules. April 25, 2014 – 3 p. Available at: <http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/assets/pwc-germany-revises-guidance-corp-loss-forfeiture-rules.pdf>. (accessed: 01.09.2015).
14. Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions. United Kingdom. 2014 edition – 17 p. Available at: <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/cross-border-mergers-acquisitions/Documents/2014/uk-2014.pdf>. (accessed: 01.09.2015).
15. Kessler W., Rolf Eicke R. New German GAAP – The Gap Between Commercial And Tax Accounting. Tax notes international. August 16, 2010 – p. 519-522. Available at: http://steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/Aufsaeetze/59TI0519-Kessler_Eicke.pdf. (accessed: 01.09.2015).
16. A Guide to Accounting for Business Combinations. McGladrey, January 2012, second edition. 243 p. Available at: mcgladrey.com/.../guide_accounting_for_business_combinations_second_edition.pdf. (accessed: 01.07.2015).

Information about authors: Post-graduate of Chair «Audit and control».