

Реорганизация: учет у учредителя присоединяемого предприятия

Реорганизация путем объединения активов юридических лиц – явление достаточно распространенное, однако по этим операциям всегда возникает немало вопросов. Наиболее сложные из них – это определение долей участников реорганизации в уставном капитале предприятия, к которому осуществляется присоединение.

В статье рассмотрены порядок бухгалтерского учета и налогообложения на примере практической ситуации.

Предприятие «А» (учредитель) владело долями в уставных фондах (УФ):

1) ОАО «В» – 50 тыс. руб.;

2) УП «С» – 1 тыс. руб.;

3) ОАО «Д» – 60 тыс. руб.

В декабре 2022 г. на общем собрании акционеров принято решение о реорганизации ОАО «Д» путем присоединения к нему ОАО «В» и УП «С» и увеличении УФ общества за счет чистых активов последних.

В этом же месяце ОАО «В» и УП «С» были ликвидированы.

В январе 2023 г. инспекцией по ценным бумагам зарегистрирована дополнительная эмиссия акций ОАО «Д» на сумму чистых активов ОАО «В» и УП «С», в связи с чем доля предприятия «А» в УФ ОАО «Д» увеличилась на 2000 тыс. руб.

Бухгалтерский учет

Присоединением признается прекращение деятельности присоединяемых организаций с передачей всех их прав и обязанностей хозяйственному обществу, к которому осуществляется прикрепление. **Между сторонами заключается договор о присоединении. Переход прав и обязанностей происходит на основании передаточного акта.**

Реорганизация ОАО «Д» путем присоединения к нему ОАО «В» и УП «С» объединила их активы, обязательства, собственные капиталы, и уставный фонд общества был увеличен за счет их чистых активов.

Справочно.

В случае реорганизации налогоплательщик обязан в течение 5 рабочих дней со дня реорганизации представить в налоговый орган копию передаточного акта (подп. 1.4.3 п. 1 ст. 22 Налогового кодекса (НК)).

По сути, это означает, что все составляющие собственного капитала присоединяемых организаций были определены в качестве источника увеличения УФ ОАО «Д» и обеспечили ему дополнительный выпуск акций и последующее их распреде-

ление между бывшими собственниками ОАО «В» и УП «С». При этом в пользу предприятия «А» как бывшего акционера ОАО «В» и учредителя УП «С» было передано акций на 2000 тыс. руб.

С учетом ранее произведенных финансовых вложений в ОАО «Д» общая стоимость акций, которыми стало обладать предприятие «А», составила 2060 тыс. руб. (60 тыс. руб. + 2000 тыс. руб.).

До реорганизации предприятие «А» имело финансовые вложения в ОАО «В» и УП «С» на 51 тыс. руб. В связи с их ликвидацией из бухгалтерского учета ОАО «Д» они должны быть исключены и одновременно отражены инвестиции предприятия «А» в сумме 2000 тыс. руб.

Такой подход подтверждается нормами Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», утв. постановлением Минфина от 22.12.2018 № 74 (далее – НСБУ № 74).

Так, согласно абз. 2 п. 22 НСБУ № 74 «при замене одного финансового актива на другой с существенно отличающимися условиями либо значительном изменении условий имеющегося финансового актива в бухгалтерском учете отражается погашение первоначального финансового актива и признание нового».

Списание финансовых вложений

Для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных финансовых вложений, в том числе в ценные бумаги и в УФ других организаций, предназначен сч. 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (ч. 1 п. 11 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

Необходимо отметить, что **вклады в долгосрочные активы относятся к инвестиционным активам** (абз. 3 ч. 1 п. 2 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)). Доходы и расходы, связанные с их продажей и прочим выбытием, включаются в состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на сч. 91 «Прочие доходы и расходы» (абз. 1 п. 14 Инструкции № 102).

При реализации (погашении) ценных бумаг, которые отражены на сч. 06 (что имеет место в отношении акций ОАО «В»), делается проводка по Д-ту сч. 91 и К-ту сч. 06 (ч. 6 п. 11 Инструкции № 50).

В аналогичном порядке должны отражаться в учете и операции по списанию других вложений, которые прекращают быть таковыми (п. 24 НСБУ № 74).

При этом следует иметь в виду, что признание финансового актива заканчивается по истечении срока действия прав организации на получение будущих денежных потоков от его использования или при передаче его другому лицу (п. 22 НСБУ № 74).

Поскольку ОАО «В» и УП «С» были ликвидированы и предприятие «А» утратило возможность в дальнейшем иметь финансовые выгоды от вложений в эти организации, они подлежат списанию с учета предприятия «А» в размере 51 тыс. руб. (50 тыс. руб. + 1 тыс. руб.). В бухучете делается запись по Д-ту сч. 91 субсч. 91-4 «Прочие расходы» и К-ту сч. 06.

Данная операция должна быть проведена в декабре 2022 г., так как в этом месяце предприятие «А» перестало быть учредителем ОАО «В» и УП «С».

• Новый инвестиционный актив

В рассматриваемой ситуации предприятие «А» напрямую каких-либо активов в качестве финансовых вложений ОАО «Д» не передавало, они образовались непосредственно в результате присоединения ОАО «В» и УП «С», в которых организация «А» была учредителем.

По факту компания «А» получила дополнительно выпущенные акции ОАО «Д» на сумму 2000 тыс. руб. и, таким образом, стала владельцем нового инвестиционного актива, при приобретении которого не понесла каких-либо затрат.

В связи с этим безвозмездный инвестиционный актив в сумме 2000 тыс. руб., обусловленный участием в уставных капиталах ОАО «В» и УП «С», присоединенных к ОАО «Д», в бухучете предприятия «А» необходимо провести по Д-ту сч. 06 и К-ту сч. 91 (абз. 5 п. 4 Инструкции № 102).

Дата отражения такой операции приходится на день принятия решения об определении величины финансовых вложений в ОАО «Д» и, соответственно, количества акций дополнительного выпуска, подлежащих передаче предприятию «А».

Справочно.

Дата регистрации дополнительной эмиссии акций инспекцией по ценным бумагам значения для целей учета не имеет, поскольку процесс оформления имеет технический характер. Равно как для целей учета не влияет, например, дата государственной регистрации изменений в устав организации в связи с его увеличением, поскольку это административная процедура, а не событие, приводящее к изменению активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов. Таким событием является общее собрание участников. Поэтому увеличение УФ отражается на дату принятия такого решения, а не на основании дня фиксации информации об изменениях.

Таким образом, признание 2000 тыс. руб. в качестве финансовых вложений предприятия «А» в УФ (акции) ОАО «Д» должно производиться в декабре 2022 г.

Обратим внимание, что **после реорганизации у предприятия «А» на сч. 06 по-прежнему будут учитываться ранее внесенные им денежные средства в ОАО «Д»** в сумме 60 тыс. руб. Поэтому общая величина финансовых вложений в данную организацию, отраженная в учете, составит 2060 тыс. руб.

Налогообложение операций

В результате дополнительно выпущенных акций под чистые активы ОАО «В» и УП «С», все или часть из которых были переданы предприятию «А», его доля в УФ ОАО «Д» выросла.

В силу того, что организация «В» была акционерным обществом, его собственникам могли быть тоже переданы дополнительно выпущенные акции при

реорганизации. Поэтому процентные доли акционеров в уставном капитале ОАО «Д» изменились.

В соответствии с налоговым законодательством доходы участника (акционера) в виде стоимости доли в УФ (стоимости пая, номинальной стоимости акций) организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций, произведенного за счет собственного капитала общества, в случае изменения процентной доли в УФ хотя бы одного из участников (акционеров) более чем на 0,01% включаются в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Такие доходы отражаются на дату принятия решения о распределении (перераспределении) долей в уставном капитале (паев, акций), увеличении номинальной стоимости акций (подп. 3.3 п. 3 ст. 174 НК).

Следует отметить, что в рассматриваемом случае речь об увеличении номинальной стоимости акций не идет. Также отсутствует распределение (перераспределение) долей в УФ (акций) ОАО «Д».

На самом деле имеет место рост уставного капитала ОАО «Д» за счет переданных при реорганизации составляющих собственного капитала ОАО «В» и УП «С», выпуске дополнительных акций и распределении их бывшим участникам (учредителям) присоединенных предприятий.

В итоге у бывших собственников появляются дополнительно выпущенные акции.

В частности, у организации «А», которое было акционером ОАО «В» и собственником имущества УП «С», в дополнение к акциям ОАО «Д» на 60 тыс. руб. появляются ценные бумаги на сумму 2000 тыс. руб., которые, как отмечалось выше, должны быть показаны на сч. 06 в корреспонденции со сч. 91.

Именно финансовые вложения компании «А» в УФ ОАО «В» и УП «С» обусловили их «материализацию» в ОАО «Д», подтвержденную передачей акций дополнительного выпуска на сумму 2000 тыс. руб. При этом обратим внимание, что в учете предприятия «А» величина фактических расходов на их приобретение осталась прежней – равной сумме вкладов в ОАО «В» и УП «С» (51 тыс. руб.).

Для предприятия «А» 2000 тыс. руб. позиционируются как его собственность в виде финансовых вложений в ОАО «Д» (его акции), в то время как имущество, которое передавалось при реорганизации последнего, компании «А» не принадлежит. Поэтому полученный предприятием «А» актив в виде акций ОАО «Д» в сумме 2000 тыс. руб. рассматривается как доход за счет вложений в размере 51 тыс. руб.

По сути, речь идет о денежной сумме участия в УФ других организаций, которая в бухгалтерском учете признается доходом по инвестиционной деятельности, а при налогообложении прибыли включается в состав внереализационных доходов.

Также, как уже отмечалось ранее, у предприятия «А» произошла замена долей в организациях «В» и «С» стоимостью 51 тыс. руб. на акции ОАО «Д» в размере 2000 руб. без дополнительных вложений, что является приростом в результате новой оценки финансовых вложений в УФ ОАО «Д».

На основании п. 7 ст. 167 НК положительная разница между оценочной стоимостью имущества, передаваемого плательщиком в качестве неденежного взноса (вклада) в УФ иной организации, и его балансовой стоимостью учитывается при определении валовой прибыли у передающей стороны.

Как видим, прирост стоимости вклада в УФ, вызванный его новой оценкой, должен учитываться при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В связи с этим отраженные в учете предприятия «А» **финансовые вложения в акции ОАО «Д» включаются в его валовую прибыль.**

Выше уже отмечалось, что при замене одного финансового актива на другой с существенно отличающимися условиями либо значительном изменении условий имеющегося финансового актива в бухгалтерском учете отражается погашение первоначального и признание нового (абз. 2 п. 22 НСБУ № 74).

Применительно к данной ситуации имеет место замена одного финансового актива (51 тыс. руб.) на другой в размере 2000 тыс. руб., которая происходит одномоментно и отражается в бухучете записями:

Д-т сч. 91 субсч. 91-4 – К-т сч. 06 – на 51 тыс. руб.;

Д-т сч. 06 – К-т сч. 91 субсч. 91-1 «Прочие доходы» – на 2000 тыс. руб.

Под налогообложение попадает сумма в размере 1949 тыс. руб., поскольку 51 тыс. руб. – это фактические расходы предприятия «А».

Справочно.

Следует принять во внимание, что реорганизация налогоплательщика является одним из оснований для проведения налоговыми органами выездной проверки (подп. 2.2 п. 2 ст. 74 НК).

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,
партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
доктор экономических наук