

УДК 33.334.7

***ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СДЕЛОК ПО ОБЪЕДИНЕНИЮ БИЗНЕСА И
ОТРАЖЕНИЕ ИХ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ***

Лезина Е.А.

студент,

Уфимский филиал Финансового университета при Правительстве Российской

Федерации,

Уфа, Россия

Гильманова А.Р.

студент,

Уфимский филиал Финансового университета при Правительстве Российской

Федерации,

Уфа, Россия

Аннотация

Исследование правового обеспечения сделок по объединению бизнеса при современном динамичном развитии рыночных отношений, является необходимым условием для своевременного выявления проблем и законодательных пробелов. Важным моментом также является отражение объединения бизнеса в бухгалтерском учете. В статье дано определение объединению бизнеса, выявлено, что оно не ограничивается лишь сделками по приобретению одним юридическим лицом другого (сделками по присоединению), а имеет более широкие границы. Сделаны выводы, что правильная оценка приобретенного бизнеса и верное отражение этого действия в бухгалтерском учете связана с многими трудностями, проявляющимися на различных этапах, которые также отражены в исследовании. Новизна исследования заключается в выявлении положительных сторон применения

международных стандартов в сделках по объединению бизнеса, а также рекомендаций для выгодного приобретения и правильного отражения сделок по приобретению бизнеса в бухгалтерском балансе.

Ключевые слова: объединение бизнеса, гудвилл, правовое сопровождение сделок, бухгалтерский учет, оценка бизнеса, отражение объединения бизнеса.

***LEGAL SUPPORT OF BUSINESS COMBINATION TRANSACTIONS AND
THEIR REFLECTION IN ACCOUNTING***

Lezina E.A.

student,

Ufa branch of the Financial University under the Government of the Russian

Federation,

Ufa, Russia

Gilmanova A.R.

student,

Ufa branch of the Financial University under the Government of the Russian

Federation,

Ufa, Russia

Annotation

The study of the legal support of business combination transactions in the modern dynamic development of market relations is a prerequisite for the timely identification of problems and legislative gaps. It is also important to reflect the business combination in accounting. The article gives a definition of a business combination, it is revealed that it is not limited only to transactions on the acquisition by one legal entity of another (transactions on merger), but has wider boundaries. It is concluded that the correct assessment of the acquired business and the correct

reflection of this action in accounting is associated with many difficulties that appear at various stages, which are also reflected in the study. The novelty of the study lies in the identification of the positive aspects of applying international standards in business combinations, as well as recommendations for profitable acquisitions and the correct reflection of business acquisitions in the balance sheet.

Key words: business combination, goodwill, legal support of transactions, accounting, business valuation, reflection of business combination.

Введение

В современном мире все предприниматели стремятся к развитию и росту своего дела. Накопление ресурсов и укоренение своего положения на рынке нередко приводит к тому, что сильные и крупные организации поглощают своих более слабых конкурентов. Слияние и поглощение компаний выступает неотъемлемой частью сегодняшней действительности. Но какое правовое основание имеет данный процесс и как правильно отразить его при ведении бухгалтерского учета? На эти вопросы мы постараемся найти ответ в ходе исследования.

Основной целью исследования является анализ правового обеспечения сделок по объединению бизнеса, а также исследование процесса отражения сделок по объединению бизнеса в бухгалтерском учёте организации.

Основная часть

Реорганизация юридического лица, в соответствии с нормами ГК Российской Федерации, возможна в форме присоединения, слияния, преобразования, выделения, разделения. Данные виды предусмотрены статьей 57 Гражданского Кодекса РФ, но говоря об объединении бизнеса, нас интересует только две формы реорганизации: слияние и присоединение [1].

Слияние и присоединение организаций, согласно закону, может быть реализовано по решению либо уполномоченного органа данной организации, либо по решению ее участников.

Вышеуказанная статья закона допускает реорганизацию с участием нескольких организаций, которые могут иметь не одинаковые организационно-правовые формы.

В случае, когда реорганизация лица происходит в форме слияния, она начинает свое юридическое существование с момента регистрации нового юридического лица. Если речь идет о присоединении, то первое лицо считается реорганизованным, когда в уполномоченных органах вносится информация о прекращении деятельности присоединенного бизнеса.

При слиянии организаций, как гласит статья 58 ГК РФ, права и обязанности данных лиц переходят к вновь возникшему предприятию. В случае присоединения данная статья предусматривает переход обязанностей и прав присоединенной организации к организации, к которой происходит присоединение [1].

То есть правовым основанием для объединения бизнеса служит Гражданской кодекс РФ и иные нормативно-правовые акты, но для правильного оформления реорганизации предприятия, необходимо использовать международные стандарты финансовой отчетности.

В данной ситуации речь идет о МСФО (IFRS) 3. Данный стандарт был введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 28.12.2015 N 217н.

Опираясь на п.3 МСФО (IFRS) для определения объединения бизнеса, организация должна использовать определение из МСФО (IFRS). Активы и обязательства, приобретаемые организацией должны составлять бизнес, если этого нет, то отчитывающаяся организация учитывает операцию как приобретение активов [8; 16].

Рассмотрим пример: организация «А» на первоначальной стадии геологоразведки приобретает несколько скважин. На этой стадии организации не владеет достаточной информацией об объеме полезных ископаемых.

При заданных условиях проверяем действия по покупке активов на основании ранее указанному определению: поскольку актив находится на стадии исследований, очевидно, что точная информация о наличии полезных ископаемых отсутствует, но в то же время, ресурс должен создавать отдачу. Таким образом, в данном случае очевидно отсутствие вклада. Ввиду отсутствия плана добычи и других программ, позволяющих превратить вклад в доход, можно говорить об отсутствии условий, свидетельствующих о наличии процесса. При этом реализуемая геологоразведка таким процессом не является. Более того, отсутствует и план получения от актива прибыли. То есть инвестиция в этом случае будет признана активом, из-за отсутствия в данном случае условий для признания ее бизнесом.

Рассмотрим другой пример: организация «Б» покупает месторождение, которое находится на разработке. У приобретаемой компании подтверждены запасы природных ископаемых, то есть имеется вклад в форме подтвержденных ресурсов, которые, вследствие применения процессов, могут создать прибыль. Организация несет расходы на добычу ресурсов, что является процессом получения дохода от активов. Организация планирует получать выручку от продажи ресурсов, являющаяся отдачей в данной ситуации.

В приведенном примере прослеживается соответствие условиям наличия бизнеса, а не обособленных активов, следовательно, сделка должна признаваться сделкой по объединению бизнеса, ее отображение в отчетности осуществляться по условиям МСФО (IFRS) 3.

МСФО (IFRS) называет операцией, в результате которой организация-приобретатель получает контроль над несколькими объектами приобретения,

объединением бизнесов. Есть множество способов получить контроль, среди них:

- передача денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы);
- выпуск долей в капитале;
- принятие обязательств;
- выпуск долей в капитале;
- предоставление нескольких видов возмещения;
- объединение посредством договора;

Более того, существуют различные структуры объединения бизнеса:

- несколько объектов приобретения становятся дочерними организациями приобретателя, либо чистые активы бизнесов объединяются с активами приобретателя;
- чистые активы нескольких владельцев в капитале объединяющейся организации передаются другой;
- чистые активы одной или доли собственников в капитале всех объединяющихся организаций передаются новой организации (слияние или компеляция);
- контроль над объединенной организацией получают несколько собственников из объединяющихся организаций[6; 54].

Подробно изучая приведенный перечень, можно заметить, что определение объединения бизнеса не ограничивается лишь сделками по приобретению одним юридическим лицом другого (сделками по присоединению), поскольку оно значительно шире.

Важно отметить еще один момент: в случае если получение прибыли не является целью деятельности организации, то оно не является объединением бизнеса. Так, например, объединением бизнеса не будет являться покупка библиотеки без намерения получить прибыль от ее дальнейшего

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

использования. Наличие в организации goodwill является показателем того, что переданный актив организации является бизнесом.

Goodwill – «Доброе имя», деловая репутация организации, являющаяся разницей между ценой покупки организации и ее собственным капиталом.

Теперь перейдем к следующему значимому вопросу – отражение объединения бизнеса в бухгалтерском учете. В случае объединения бизнеса составляется отчетность новообразованной организации. При первичной оценке приобретенные активы и обязательства оцениваются по справедливой цене, в отчетности в консолидированном балансе.

При первичной оценке goodwill происходит учет фактической стоимости: сумма разницы между справедливой стоимостью и расходами на объединение обретенных обязательств и активов. Отражение в отчете происходит также в консолидированном балансе, отдельно от иных нематериальных активов, в составе необоротных активов[7; 37].

Далее происходит первоначальная оценка в сумме превышения доли покупателя между ценой активов и обязательств приобретаемого бизнеса над первоначальными затратами по объединению бизнеса. Необходимо указать данную позицию в составе прибыли в отчете о прибылях и убытках.

Доля меньшинства при первоначальной оценке учитывается исходя из справедливой стоимости приобретенных обязательств и активов, отражается в консолидированном балансе. Отражение происходит в составе собственного капитала акционеров организации-приобретателя.

Процедура составления отчетности объединенной компании предполагает соблюдение ряда установленных правил.

Во-первых, поскольку материнская организация контролирует обязательства и активы дочерних организаций, статьи обязательств и активов компаний построчно суммируются. Во-вторых, вследствие того, что объединение осуществляется в форме приобретения с позиции собственников

организации-приобретателя, выпущенный капитал объединенной компании всегда равен выпущенному капиталу организации-приобретателя.

И, в-третьих, происходит исключение капитала дочерних компаний, исходя из доли организации-приобретателя, одновременно с затратами компании-покупателя на объединение бизнеса. Также, при наличии доли меньшинства, капитал дочерней организации в соответствующей части включается в эту долю[5; 68].

Приобретение организации может происходить разными путями. В первом случае организация-приобретатель может инвестировать в ассоциированную компанию, что позволяет до получения контроля значительно влиять на приобретаемую организацию. Итак, в консолидированной отчетности организации приобретателя инвестиции будут учитываться как инвестиции в ассоциированную компанию по методу долевого участия, в соответствии с МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании».

Инвестиции до получения контроля могут не давать организации-приобретателю значительного влияния, как мы видим на примере второго случая. Тогда они будут учитываться согласно МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» по фактической или справедливой стоимости.

Расходы на поэтапное объединение бизнеса формируются по каждой отдельной сделке, определяют goodwill при приобретении. Если инвестиция учитывается по методу долевого участия еще до получения контроля (приобретения бизнеса), то при получении контроля для целей составления баланса объединенной компании необходимо сделать корректировку ее балансовой стоимости относительно фактической. Так можно проследить влияние метода учета инвестиций до получения контроля на отражение этих

инвестиций в консолидированной отчетности организации-приобретателя до даты приобретения.

В процессе применения пошагового приобретения бизнеса организация-приобретатель может столкнуться с отсутствием точных данных о справедливой цене интересующих активов, которые необходимы для расчета goodwill.

Данная ситуация может возникнуть, если на начальном этапе инвестирования организация-приобретатель не планирует получать значительное влияние или приобретать бизнес и в силу этого не собирает необходимую информацию. Возможны случаи, когда получить такую информацию просто нет возможности, поскольку на интересующий бизнес нет значительного влияния[8; 14].

Приобретаемая организация может вести учет по стандартам, не требующим оценки активов и обязательств по справедливой стоимости (стоит отметить, что не все МСФО ее требуют), а осуществить такую оценку после приобретения организации задним числом представляется весьма проблематичным. Вместе с тем МСФО (IFRS) 3 не содержит исключений к применению указанных в нем требований. Возможно, это связано с тем, что действия по скупке мелких пакетов акций без цели получить прибыль от их перепродажи в будущем, не имея конкретных планов по приобретению значительного влияния или контроля, встречаются редко. Поэтому организации-приобретатели, не имеющие информацию о справедливой стоимости активов на предыдущие даты обмена, вынуждены осуществлять оценку этой стоимости задним числом, на основании информации о балансовой и рыночной стоимости указанных статей на даты обмена.

Среди сложностей в отражении сделок по объединению бизнеса нередко возникают проблемы с определением переданного возмещения и goodwill.

С одной стороны определить переданное возмещение несложно: оно составляет сумму денежных средств, уплаченных продавцу за проданную организацию. Но если по условиям договора предусмотрена уплата покупателем дополнительной суммы, например, если предприятие за определенный промежуток времени покажет установленные результаты, то возмещение называется условным. В учёте условное возмещение должно быть оценено путем привлечения специализированного лица – оценщика.

В свою очередь сложность оценки goodwill заключается в том, что иногда его значение может получиться отрицательным. Такое положение свидетельствует о покупке предприятия по заниженной цене, или, если руководствоваться терминами МСФО (IFRS) 3, организация совершила выгодную покупку.

Важно отметить, что отражение прибыли в учете становится возможным лишь после повторной оценки организацией-приобретателем всех приобретенных активов и обязательств бизнеса. Нужно также соблюсти условие, что после произведения повторных расчетов результат остается прежним[9; 49].

Таким образом, среди результатов исследования можно отметить, что произведенный анализ правового обеспечения сделок по объединению бизнеса, не ограничивается исключительно российским законодательством. Более того, оно основано на международных стандартах, что позволяет организациям из разных стран применять одинаковую процедуру для объединения бизнеса, не создавая противоречий и конкуренции между нормами своих государств. Это дает широкие возможности для привлечения иностранного капитала и наращиванию объемов и оборотов национальных корпораций.

Также среди результатов исследования можно отметить выявленные сложности в отражении сделок по объединению бизнеса в области определения переданного компанией возмещения и goodwill, а также предложения по

преодолению данных сложностей путем привлечения специализированного оценщика не только в целях составления окончательного баланса, но и перед проведением сделки, для совершения наиболее выгодных приобретений.

Заключение

Подводя итог вышесказанному, можно отметить, что правильная оценка приобретенного бизнеса и верное отражение этого действия в бухгалтерском учете связана с многими трудностями, которые могут появиться на любом этапе.

Чтобы предпринять верные действия на любой из стадий приобретения бизнеса, важно руководствоваться законодательными нормами, то есть осуществлять правовое обеспечение сделок по объединению бизнеса, и специальными положениями, которые позволят безошибочно отразить такие сделки в бухгалтерском учёте.

Библиографический список:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 N 51-ФЗ // Российская газета. N 238-239. 08.12.1994.
2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 №217н «О введении в действие на территории Российской Федерации Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»// СПС «Консультант Плюс»
3. Генералова Н.В., Соколова Н.А. Гудвилл в финансовой отчетности по МСФО / Н.В. Генералова // Международный бухгалтерский учет. - 2018. - №16. – С.21.
4. Гусакова А.А., Муллинова С.А. Определение стоимости гудвилла в формате МСФО / А.А. Гусакова , С.А. Муллинова // Инновационная наука. - 2016. - №11-1. – С.19.

5. Дешин В.Е. Объединение бизнеса и его отражение в консолидированной финансовой отчетности / В.Е. Дешин // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - №3. – С.28.
6. Клочкова Е.Н. Экономика предприятия: учебник для вузов, 2-е изд., перераб. и доп. / Е.Н. Клочкова // М.: Издательство Юрайт, 2020. — 382 с.
7. Куняев Н.Е., Мартынов Л.М., Старожук Е.А. Принципы совершенствования систем менеджмента бизнес-объединений строительной сферы под влиянием гиперконкуренции / Н.Е. Куняев, Л.М. Мартынов, Е.А. Старожук // Вестник БГУ. Экономика и менеджмент. - 2018.- №4. – С.26.
8. Миславская Н.А. Объединение бизнеса: учет и раскрытие информации в финансовой отчетности / Н.А. Миславская // Международный бухгалтерский учет. -2011. -№13. – С.47.
9. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция финансового капитала в сделке по объединению бизнеса / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. -2013. - №46. – С.22-28.
10. Плотников В.С., Плотникова О.В. Гудвилл как капитализация стоимости трансакционных издержек по объединению бизнеса / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Экономический анализ: теория и практика. - 2017. - №1. – С.2.
11. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет как катализатор информации для бизнес-модели объединения бизнеса / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №35. – С.12.
12. Сулимова Е.А., Чернядьева М.И. Особенности процесса объединения предприятий / Е.А. Сулимова, М.И. Чернядьева // Инновации и инвестиции. - 2020. - №2.- С.36.
13. Тетерлева А.С. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. Пособие / А.С. Тетерлева // Екатеринбург: Изд-во Уральского университета, 2016. – 176 с.

14. Торосян Е.К., Сажнева Л.П., Зарубина Ж.Н. Основы предпринимательской деятельности / Е.К. Торосян, Л.П. Сажнева, Ж.Н. Зарубина // СПб: Университет ИТМО, 2016. – 130 с.
15. Трачук А.В. Основы бизнеса / А.В. Трачук // М: КноРус, 2020. - 346 с.
16. Трофимова Л.Б. Актуальные вопросы объединения бизнеса в условиях принятия федерального закона «о консолидированной финансовой отчетности» / Л.Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. -2011. - №10. – С.14.

Оригинальность 82%