

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.375.6

ЕВДОКИМОВИЧ
АЛЕКСЕЙ АЛЕКСЕЕВИЧ

**РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ И МЕТОДИК
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ
ПРИ СЛИЯНИЯХ И ПОГЛОЩЕНИЯХ БИЗНЕСОВ**

**Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика**

Минск, 2019

Научная работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Коротаяев Сергей Леонидович, доктор экономических наук, профессор, директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт»

Официальные оппоненты: Олейник Оксана Викторовна, доктор экономических наук, профессор, первый проректор, Житомирский государственный технологический университет

Бугаев Александр Владимирович, кандидат экономических наук, профессор кафедры, УО «Витебский государственный технологический университет», кафедра экономики

Оппонирующая организация УО «Полоцкий государственный университет»

Защита состоится 17 апреля 2019 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 16 марта 2019 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Агабекова Н. В.

ВВЕДЕНИЕ

Рыночная модель экономического развития в условиях глобализации отличается большим разнообразием и широкой вариативностью различного рода хозяйственных операций, коммерческих и некоммерческих сделок, транзакций. К числу основных из них относятся такие, как купля-продажа, возмездное оказание услуг и выполнение работ, дарение, аренда, лизинг, займы и кредиты, залоги и т.д.

Один из наиболее сложных видов коммерческих сделок — сделки по слиянию и поглощению, сопровождаемые чаще всего исполнением не одного типового стандартного договора, а целого комплекса разносторонних хозяйственных договоров, каждый из которых может включать индивидуальные особенности, отражающие интересы участников этих сделок. Характерными особенностями таких сделок являются: их латентный характер; высокая стоимость; реализация в юрисдикциях разных стран; высокая степень сложности юридического оформления и как следствие высокая стоимость их правового, консалтингового, технического, бухгалтерского, аудиторского и иного сопровождения.

Практическая реализация этих сделок, как правило, предполагает вовлечение большого количества хозяйствующих субъектов, юридических и физических лиц, органов государственного управления, что предполагает согласование экономических интересов различных групп заинтересованных сторон.

В настоящее время отсутствует единая общепринятая методология отражения в учете хода совершения сделок по слиянию и поглощению и признания в бухгалтерской отчетности их результатов. В Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) основное внимание уделяется представлению отчетности вне связи с реальным текущим учетным процессом, обусловленным сделками по слиянию и поглощению. В то же время национальным законодательством Республики Беларусь предусмотрены лишь самые общие требования к бухгалтерскому учету и отчетности в целом, без должной детализации относительно конкретных методик отражения сделок по слиянию и поглощению.

Актуальность диссертационного исследования обусловлена необходимостью решения целого комплекса взаимосвязанных проблем теории, методологии, методики и организации учета и отчетности результатов сделок по слиянию и поглощению в контексте гармонизации национального законодательства с МСФО и передовыми практиками.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с научными программами (проектами), темами. Диссертационное исследование является самостоятельным, целостным, законченным научным исследованием, теоретические и методические аспекты которого реализованы в планах НИР кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университет».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка, теоретико-методологическое и организационно-методическое совершенствование систем бухгалтерского учета и отчетности при слияниях и поглощениях бизнесов.

Целевая направленность исследования обусловила необходимость постановки и решения следующих задач:

- обосновать сущность сделок по слиянию и поглощению, их процессов и форм, предмета и объекта бухгалтерского учета сделок по слиянию и поглощению, видов оценки объектов учета и элементов консолидированной отчетности;
- разработать методику бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, неконтролирующей доли (доли меньшинства), гудвилла на основе справедливой стоимости при совершении сделок по слиянию и поглощению (для материнской и дочерних организаций) как на момент совершения таких сделок, так и на отчетную дату;
- разработать методику обособленного учета внутрихозяйственных расчетов в группе организаций, образованной в результате совершения сделок по слиянию и поглощению;
- разработать методику формирования консолидированной бухгалтерской отчетности по группе организаций за отчетный период, в котором были совершены сделки по слиянию и поглощению, на основе оценок по справедливой стоимости и исключения трудоемких операций по использованию консолидационных корректировок.

Объектом диссертационного исследования является система бухгалтерского учета хозяйственных операций, обусловленных сделками по слиянию и поглощению бизнеса. В качестве предмета исследования выступают методики оценки и отражения в учете и отчетности активов, обязательств, собственного капитала, неконтролирующей доли (доли меньшинства), гудвилла, внутригрупповых транзакций по справедливой стоимости. Выбор объекта и предмета исследования вызван необходимостью развития теоретико-методологических и организационно-методических аспектов создания единой системы отражения в текущем учете результатов совершения сделок по слиянию и поглощению, формирования единого методологически цельного информационного потока на

всех этапах жизненного цикла таких сделок — от первичного признания до отражения конечных консолидированных результатов в отчетности.

Научная новизна полученных результатов состоит в развитии методологии и разработке новых методик бухгалтерского учета и отчетности при слияниях и поглощениях бизнесов на всех этапах жизненного цикла таких сделок: научном обосновании новой трактовки предмета сделок по слиянию и поглощению в качестве особого объекта бухгалтерского учета и отчетности (концепция капитала); развитии методики первичного признания активов, обязательств, капиталов и гудвилла материнской и дочерними организациями в бухгалтерском учете и отчетности на дату приобретения по справедливой стоимости; формировании теоретических, методологических и методических основ консолидированного бухгалтерского учета как информационной базы для составления консолидированной бухгалтерской отчетности; развитии методики последующей оценки активов, обязательств, капиталов и гудвилла материнской и дочерними организациями в бухгалтерском учете и отчетности для цели консолидации на отчетные даты.

Положения, выносимые на защиту. В результате проведенного исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

1. Теоретико-методологическое обоснование сущности сделок по слиянию и поглощению в качестве особого объекта бухгалтерского учета и отчетности, под которым понимается процесс, в рамках которого одна организация получает контроль над бизнесом другой организации. Суть и новизна предложенного методологического подхода заключается в рассмотрении купленного бизнеса не в виде совокупности приобретенных активов и обязательств, а с точки зрения концепции капитала, под которой понимается приобретение капитала по стоимости выплаченного возмещения. Предложенная методологическая концепция капитала положена в основу разработки нового учетно-аналитического инструментария для отражения в учете и отчетности сделок по слиянию и поглощению путем применения системы оценок объектов учета по справедливой стоимости. Это позволяет, во-первых, приводить оценку приобретаемого капитала к справедливой стоимости, во-вторых, идентифицировать в бухгалтерском учете такие новые объекты бухгалтерского учета и отчетности, как гудвилл, неконтролирующая доля миноритарных собственников в капитале (доля меньшинства).

2. Методика первичного признания и оценки активов, обязательств и капитала (включая миноритарный) по справедливой стоимости на дату совершения сделок по слиянию и поглощению. Суть и новизна методики заключается в тестировании на обесценение основных средств, запасов, дебиторской задолженности, определении справедливой стоимости обязательств и доведении исторической стоимости этих объектов в бухгалтерском учете дочерних организаций

до справедливой стоимости. Это позволяет оценить собственный капитал дочерних организаций в сумме инвестиций приобретателя в ходе совершения сделок по слиянию и поглощению, оценить и выделить неконтролирующую долю (долю меньшинства) и, как следствие, объективно измерить и отразить в учете первоначальную стоимость гудвилла.

3. Методика обособленного учета внутрихозяйственных расчетов в рамках группы организаций, образованной в результате совершения сделок по слиянию и поглощению. Суть и новизна методики заключается в дополнении существующей учетной системы новыми элементами бухгалтерской отчетности («Дебиторская задолженность аффилированная», «Кредиторская задолженность аффилированная», «Трансферная стоимость продукции, товаров, работ, услуг»), разработке системы специальных учетных записей, отражающих хозяйственные операции внутри группы с использованием дополнительных субсчетов, что делает возможным проведение прямой консолидации отчетных данных отдельной бухгалтерской отчетности материнской организации и индивидуальных бухгалтерских отчетностей дочерних организаций.

4. Методика прямой консолидации бухгалтерской отчетности материнской и дочерних организаций за отчетный период. Суть и новизна методики заключается в оценке активов, обязательств, капитала неконтролирующей доли (доли меньшинства) по справедливой стоимости и в использовании новых объектов учета и элементов отчетности, таких как гудвилл (с учетом результатов теста на обесценение приобретенного бизнеса), собственный капитал и неконтролирующая доля. Это значительно повышает эффективность оценочных и учетно-аналитических процедур, увеличивает оперативность составления и представления консолидированной отчетности, делает такую отчетность более надежной за счет исключения трудоемких операций по использованию консолидационных корректировок.

Личный вклад соискателя ученой степени. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области решения проблем и развития методологии и методик бухгалтерского учета и отчетности при слияниях и поглощениях бизнесов. Все теоретические и методические положения и выводы, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют научную новизну, практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация диссертации и информация об использовании ее результатов. Основные положения научного исследования были представлены диссертантом на международных научно-теоретических и научно-практических конференциях, в том числе: «Международные стандарты финансовой отчетности: практика применения в государствах — членах Евразийского экономического союза» (Минск, 2015), «Новые горизонты — 2015» (Минск, 2015), «Применение МСФО в Беларуси: состояние и последующие шаги» (Минск, 2016), Global Au-

tomotive Meeting (Германия, Берлин, 2017), The World Bank's Centre for Financial Reporting Reform (CFRR) — International Federation of Accountants (IFAC) Regional Small- and Medium-sized Practices (SMP) Forum (Австрия, Вена, 2017), «Национальные инициативы по совершенствованию образования в области бухгалтерского учета, укреплению потенциала профессиональных бухгалтерских организаций в Республике Беларусь» (Минск, 2017), «Экономика и управление: социальный, экономический и инженерный аспекты» (Брест, 2018), «Учет, налогообложение и контроль: теория и методология» (Украина, Тернополь, 2018).

Разработанные методология и методики бухгалтерского учета и отчетности при слияниях и поглощениях апробированы и внедрены в ряде холдингов и предприятий Республики Беларусь, что подтверждено соответствующими актами внедрения и справками.

Опубликование результатов диссертации. По теме диссертационного исследования опубликована 21 научная работа, в том числе одна монография, 12 статей в научных рецензируемых журналах, 8 — в материалах конференций. Объем публикаций, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, составляет 4,83 авторского листа.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 107 источников, и приложений. Работа изложена на 162 страницах. Объем, занимаемый 12 рисунками, 54 таблицами, 3 приложениями, составляет 36 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Экономическая сущность и теоретические основы сделок по слиянию и поглощению**» исследована сущность, содержание такого феномена современной рыночной экономики, как сделки по слиянию и поглощению бизнесов. Дана характеристика особенностей предмета, субъектов, основных форм, правовых и финансово-экономических механизмов реализации этих сделок, изучены основные правовые формы объединения организаций в Республике Беларусь, оказывающие влияние на построение систем учета и отчетности.

В работе обосновывается трактовка сделок по слиянию и поглощению в качестве особого объекта бухгалтерского учета и отчетности, под которым понимается процесс, в рамках которого одна организация получает контроль над бизнесом другой организации. Предлагается авторское определение контроля как неоспоримого права на принятие решений в приобретаемом бизнесе для целей получения доходов материнской организацией в форме дивидендов.

В диссертации предложена авторская теоретико-методологическая трактовка сделок по слиянию и поглощению бизнесов не в виде совокупности приобретенных активов и обязательств, а в качестве приобретенного капитала по стоимости выплаченного возмещения (концепция капитала).

Такая методология, во-первых, позволяет приводить оценку приобретаемого капитала к справедливой стоимости, во-вторых, вызывает необходимость оценки и отражения в бухгалтерском учете ряда новых объектов, таких как гудвилл, неконтролирующая доля миноритарных собственников в капитале (доля меньшинства), в-третьих, признавать в качестве отдельного элемента индивидуальной отчетности дочерних организаций гудвилл, оцениваемый на основе измерения справедливой стоимости активов, обязательств, собственного капитала, неконтролирующей доли на дату приобретения бизнеса (рисунок 1).



Рисунок 1. — Структурно-логическая схема основного бухгалтерского равенства на основе использования концепции капитала

Такой подход позволяет существенно трансформировать учетно-аналитический инструментарий для отражения в учете и отчетности сделок по слиянию и поглощению, осуществить переход объектов учета на оценку по справедливой стоимости и существенно снизить трудоемкость составления консолидированной отчетности по результатам совершения сделок по слиянию и поглощению.

В диссертации научно обоснована необходимость разработки нового методического механизма, который позволит выделять в качестве отдельной совокупности все операции внутри группы организаций, образовавшейся в результате совершения сделок по слиянию и поглощению, для того чтобы обособленно учитывать дебиторскую и кредиторскую задолженности между аффилированными сторонами, внутригрупповые доходы и расходы.

В диссертации научно обоснованы основы теории консолидированной бухгалтерской отчетности по результатам совершения сделок по слиянию и поглощению. Предложено авторское определение консолидированной бухгалтерской отчетности, определена ее предметно-содержательная область, выявлена

цель и раскрыты ее задачи, выделены специфические объекты, присущие данной форме отчетности, и детерминирован метод, позволяющий исследовать данную область науки о бухгалтерском учете. Это дает возможность создавать теоретико-методологическую основу для формирования консолидированной отчетности по результатам совершения сделок по слиянию и поглощению, которой посвящена третья глава диссертации.

Вторая глава **«Методология отражения сделок по слиянию и поглощению в бухгалтерском учете и отчетности»** посвящена исследованию естественного исторического генезиса признания в бухгалтерском учете и отчетности результатов совершения сделок по слиянию и поглощению, анализу методологии отражения таких сделок согласно требованиям законодательства Республики Беларусь, стран ЕврАзЭС в области бухгалтерского учета и отчетности и концептуальных подходов к отражению таких сделок согласно требованиям МСФО.

В результате исследования существующих практик отражения в учете и отчетности результатов совершения сделок по слиянию и поглощению сделан вывод об отсутствии единой позиции в странах ЕврАзЭС, связанной с решением данной проблемы. Имеющиеся расхождения обусловлены различием методологических подходов к трактовке, что является непосредственным объектом учета результата сделок по слиянию и поглощению.

Как показал анализ нормативной базы Республики Беларусь, Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» лишь упоминает тему объединения бизнеса при совершении сделок по слиянию и поглощению: определяет термин «гудвилл», устанавливает только общее требование о включении информации в случае приобретения бизнеса в отчетном периоде после даты приобретения путем исключения внутригрупповых операций и не содержит конкретных методических рекомендаций по отражению в бухгалтерском учете этапов совершения сделок по слиянию и поглощению как на дату приобретения, так и методик бухгалтерского учета результатов таких сделок на последующие отчетные даты.

Аналогичный вывод можно сделать и по результатам анализа содержаний Концептуальных основ финансовой отчетности и МСФО, в которых содержатся только общие требования на уровне консолидированной отчетности материнской организации на отчетную дату, формируемой под влиянием сделок по слиянию и поглощению. При этом МСФО не устанавливает порядок бухгалтерского учета процессов совершения сделок по слиянию и поглощению ни у материнской, ни у дочерних организаций, а прямое распространение норм МСФО на практику отражения в учете является невозможным. Это приводит к возникновению целого комплекса методических проблем использования МСФО в условиях национального законодательства Республики Беларусь. В частности, возникает неопределенность в идентификации такой категории и такого объек-

та учета, как гудвилл, как у материнской, так и у дочерних организаций. Кроме того, отсутствуют конкретные пошаговые рекомендации по оценке гудвилла как актива при его принятии к учету, последующей его оценке на каждую отчетную дату, тестированию на обесценение гудвилла с учетом финансовых результатов деятельности дочерних организаций на каждую отчетную дату, определению условий и порядка списания его стоимости в соответствии с этими условиями.

В этой связи в диссертации предлагаются варианты возможных названных проблем. При этом в качестве общей методологической предпосылки предлагается ввести в научный оборот и в практику такую категорию, как «жизненный цикл объекта приобретаемого бизнеса». Это является обязательным условием для оценки эффективности управленческих решений и выработки оптимальной бизнес-стратегии как в процессе слияний и поглощений, так и для последующей оценки тех финансовых результатов, которые были получены вследствие совершения этих сделок. Поэтому под жизненным циклом приобретаемого объекта предлагается понимать временной лаг от момента принятия решения о слиянии или поглощении до отчетной даты составления бухгалтерской отчетности.

В диссертации предлагается формировать учетную систему на основе использования концепции капитала и идентификации жизненного цикла, что позволит вести учет гудвилла в рамках единой информационной модели бухгалтерского учета. Это обеспечит более высокую надежность учетно-аналитической и отчетной информации с точки зрения достоверности, транспарентности и возможности оперативного использования для составления консолидированной бухгалтерской отчетности и принятия управленческих решений.

Третья глава **«Развитие методик бухгалтерского учета и отчетности по сделкам по слиянию и поглощению в Республике Беларусь»** посвящена решению трех ключевых проблем темы исследования: во-первых, первичному признанию активов, обязательств, капиталов и гудвилла материнской и дочерних организаций в бухгалтерском учете и отчетности на дату приобретения; во-вторых, теоретическим, методологическим и методическим основам консолидированного бухгалтерского учета как информационной базы для составления консолидированной бухгалтерской отчетности; в-третьих, методике последующей оценки активов, обязательств, капиталов и гудвилла материнской и дочерних организаций в бухгалтерском учете и отчетности для цели консолидации на отчетные даты.

В диссертации разработан алгоритм отражения в бухгалтерском учете и отчетности активов, обязательств приобретенного бизнеса и гудвилла согласно методологии жизненного цикла. Он включает в себя три основных этапа: первичное признание на дату приобретения, текущий бухгалтерский учет в течение отчетного периода, последующая оценка на каждую отчетную дату (рисунок 2).



Рисунок 2. — Структурно-логическая схема жизненного цикла сделок по слиянию и поглощению

В диссертации разработаны методики оценки, бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности как для материнской, так и для дочерних организаций. Данная методика реализована для трех типовых, наиболее часто встречающихся на практике ситуаций совершения сделок по слиянию и поглощению: когда цена покупки материнской организацией бизнеса дочерней организации превышает справедливую стоимость капитала дочерней организации (ситуация, когда образуется гудвилл); когда цена покупки материнской организацией бизнеса дочерней организации меньше справедливой стоимости капитала дочерней организации (ситуация, когда складывается выгодная покупка для материнской организации); когда слияния и поглощения осуществляются в форме безвозмездной передачи материнской организацией бизнеса дочерней организации (далее — объединение бизнесов, осуществляемое без передачи возмещения).

В диссертации разработан алгоритм отражения в бухгалтерском учете активов, обязательств приобретенного бизнеса и гудвилла согласно методологии жизненного цикла на этапе их первичного признания на дату приобретения.

Первичное признание является обязательным элементом построения любой учетно-аналитической и информационной системы. В контексте проблематики сделок по слиянию и поглощению наименее исследованной является область методологии первичного признания активов, обязательств приобретенного бизнеса и гудвилла.

В рамках реализации методологической концепции капитала для дочерних организаций разработаны следующие оценочные процедуры на дату покупки бизнеса: оценка капитала дочерней организации в сумме инвестиций материнской организации в результате совершения сделки по слиянию и поглощению бизнеса и неконтролирующей доли (доли меньшинства) по справедливой стоимости; оценка справедливой стоимости активов и обязательств дочерней организации; осуществление первичного признания и оценка гудвилла.

Для корректного отражения структурных элементов капитала в бухгалтерском учете у дочерних организаций в диссертации обоснована целесообразность использования дополнительных субсчетов к счету 80 «Уставный капитал»: 80-1 «Сумма вкладов согласно учредительным документам», 80-2 «Справедливая стоимость капитала материнской организации». В частности, необходимость введения дополнительного субсчета 80-2 «Справедливая стоимость капитала материнской организации» обусловлена тем, что согласно концепции капитала под собственным капиталом подразумеваются денежные средства материнской организации, инвестированные в покупку бизнеса дочерней организации. Для целей обеспечения сбалансированного отражения справедливой стоимости инвестиций в приобретаемый капитал дочерней организации при проведении консолидации отчетности предлагается, чтобы субсчет 80-2 «Справедливая стоимость капитала материнской организации» в сумме с субсчетом 80-1 «Сумма вкладов согласно учредительным документам» соответствовал сумме долгосрочных финансовых вложений материнской организации на дату приобретения в ходе совершения сделки по слиянию и поглощению бизнеса дочерней организации.

Для того чтобы обеспечить максимально объективное отражение в учете и отчетности неконтролирующей доли (доли меньшинства), предложена система дополнительных субсчетов: 80-10 «Неконтролирующая доля в уставном капитале», 83-10 «Неконтролирующая доля в добавочном капитале», 84-10 «Неконтролирующая доля в прибыли».

В диссертации разработан комплекс методик проведения тестов на обесценение таких активов, как основные средства, запасы, дебиторская задолженность, а также обязательств с целью приведения их к справедливой стоимости.

В диссертации предложено, что дочерние организации вправе принять решение использовать в качестве справедливой стоимости активов или справедливую стоимость, определенную независимым оценщиком, или балансовую стоимость за вычетом износа и обесценения (без привлечения независимых оценщиков).

В диссертации сформулировано и обосновано определение гудвилла как объекта бухгалтерского учета и элемента бухгалтерской отчетности. Гудвилл — неидентифицируемый актив дочерней организации, определяемый на дату ее приобретения материнской организацией, объединяющий деловую репутацию организации, деловые связи и контакты, кадровый потенциал и профессиональные навыки и умения, коммерческий опыт работы, клиентуру и рынки сбыта и т.д. На дату приобретения дочерняя организация должна признать гудвилл в качестве своего неидентифицируемого актива на дату ее приобретения материнской организацией. Данный актив по своей природе не может быть идентифицированным, так как точная оценка отдельных элементов гудвилла представляется сомнительной.

В этой связи в диссертации предлагается признать и оценить гудвилл, приобретенный при объединении бизнесов, как величину превышения совокупности долгосрочных вложений материнской организации в капитал дочерней организации и неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной по справедливой стоимости, над справедливой стоимостью идентифицируемых приобретенных активов за вычетом справедливой стоимости идентифицируемых принятых обязательств дочерней организации.

Для отражения в бухгалтерском учете дочерней организации объектов учета по справедливой стоимости предлагается дополнить типовой план счетов бухгалтерского учета новым счетом 92 «Гудвилл» с соответствующими субсчетами 92-1 «Гудвилл на дату приобретения», 92-2 «Обесценение гудвилла».

В отличие от существующих, в предлагаемой методике реализован иной методологический подход к бухгалтерской интерпретации сделок по слиянию и поглощению — с точки зрения концепции капитала, а не согласно распространенному в настоящее время пониманию таких сделок, как сделки по приобретению совокупности активов и обязательств.

Это позволяет, во-первых, приводить стоимость приобретаемого капитала к справедливой оценке, во-вторых, признавать в качестве отдельного элемента индивидуальной отчетности дочерних организаций гудвилл, оцениваемый на основе измерения справедливой стоимости активов, обязательств, собственного капитала, неконтролирующей доли (доли меньшинства) на дату приобретения бизнеса.

В диссертации предлагаются теоретические, методологические и методические основы консолидированного бухгалтерского учета как информационной базы для составления консолидированной бухгалтерской отчетности. Неотъем-

лемой частью составления консолидированной отчетности является выявление и нивелирование внутригрупповых операций между материнской и дочерними организациями. При наличии таких операций в настоящее время невозможно осуществлять прямую консолидацию отчетных данных отдельной бухгалтерской отчетности материнской организации и индивидуальных отчетностей дочерних организаций в части исключаемых внутригрупповых операций без корректировок.

Для решения данной проблемы в диссертации разработана система синтетического бухгалтерского учета, цель которой — обеспечить практическую реализацию идеи составления консолидированной бухгалтерской отчетности в соответствии с рекомендациями международных стандартов и существующими белорусскими реалиями.

Для отражения хозяйственных операций внутри группы организаций предлагается использовать дополнительные субсчета, открываемые к счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы», раскрыта их структура и назначение.

Это позволяет формировать новые массивы учетной информации, которые необходимы для последующего признания отдельных показателей бухгалтерской отчетности, таких как «Дебиторская задолженность аффилированная», «Кредиторская задолженность аффилированная», «Трансферная стоимость продукции, товаров, работ, услуг». Использование этих показателей бухгалтерской отчетности радикально упрощает процедуры консолидации группы организаций.

Важным этапом учетного процесса отражения результатов сделок по слиянию и поглощению является процедура проведения теста на обесценение гудвилла на каждую отчетную дату. В этой связи в диссертации предлагается методика последующей оценки активов, обязательств, капиталов и гудвилла материнской и дочерними организациями в бухгалтерском учете и отчетности для цели консолидации на отчетные даты и показано, каким образом дочерние организации должны оценивать гудвилл на сумму, признанную на дату приобретения за вычетом любых накопленных убытков от обесценения (гудвилл не амортизируется).

Гудвилл проверяется на обесценение на уровне каждой дочерней организации, с которой он естественным образом может быть ассоциирован. Для достижения этой цели предлагается сохранять учетно-отчетную обособленность дочерних организаций в виде отдельных учетно-аналитических систем и отдельных балансов. Следовательно, в разработке дополнительных систем отчетности необходимости не возникнет.

Для тех случаев, когда в результате тестирования устанавливается, что балансовая стоимость единицы превышает ее возмещаемую сумму, дочерней организацией признается убыток от обесценения. Если возмещаемая сумма единицы превышает ее балансовую стоимость, такая единица и отнесенный к ней гудвилл считаются необесцененными. Если балансовая стоимость единицы превышает ее возмещаемую сумму, дочерней организацией признается убыток от обесценения гудвилла по формуле, показанной на рисунке 3.

$$\boxed{\text{Обесценение гудвилла}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Балансовая} \\ \text{стоимость} \\ \text{чистых активов} \end{array}} + \boxed{\text{Гудвилл}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Возмещаемая} \\ \text{стоимость} \\ \text{бизнеса} \end{array}}$$

Рисунок 3. — Структурно-логическая схема обесценения гудвилла

При наличии признаков обесценения гудвилла в диссертации предложена корреспонденция счетов с использованием дополнительного субсчета 92-2 «Обесценение гудвилла» с субсчетами 84-1 «Нераспределенная прибыль» и 84-10 «Неконтролирующая доля в прибыли».

На завершающем этапе подготовки консолидированной бухгалтерской отчетности предлагается методом трансформации (без отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета) объединить статьи активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов материнской организации с аналогичными статьями ее дочерних организаций.

При составлении консолидированного бухгалтерского баланса по предлагаемой методике необходимо и достаточно осуществлять лишь две консолидационные корректировки относительно исключения элементов бухгалтерского баланса, а не 16, как предусмотрено в настоящее время законодательством. Эти две корректировки предлагают исключение уже выделенных в качестве самостоятельных элементов на уровне бухгалтерских отчетов:

- 1) балансовой стоимости инвестиций материнской организации в дочерние организации и собственного капитала, принадлежащего материнской организации, в дочерних организациях;
- 2) внутригрупповых активов и обязательств, относящихся к операциям между организациями группы.

Согласно разработанной методике применительно к составлению консолидированного отчета о прибылях и убытках достаточно осуществлять только одну консолидационную корректировку, предполагающую исключение сумм внутри групповых доходов и расходов, относящихся к операциям между организациями группы и уже выделенных в качестве самостоятельных элементов на уровне бухгалтерских отчетов.

Предлагаемая интегрированная модель, основанная на методологической концепции капитала и оценке элементов отчетности по справедливой стоимо-

сти, и разработанные методики позволяют формировать более достоверную и надежную консолидированную отчетность.

Применение на практике таких методик исключает необходимость проведения дополнительных трудоемких учетно-аналитических процедур, связанных с определением стоимостных величин данных консолидационных корректировок, так как исключаемые элементы уже были выделены в качестве самостоятельных элементов в бухгалтерском учете и на уровне отдельной отчетности материнской организации и индивидуальных отчетностей дочерних организаций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы и научно обосновать рекомендации по совершенствованию систем учета и отчетности при слияниях и поглощениях в контексте гармонизации с МСФО.

1. В диссертации научно обоснована новая теоретико-методологическая трактовка предмета сделок по слиянию и поглощению в качестве особого объекта бухгалтерского учета и отчетности. Основная отличительная особенность предлагаемой методологии заключается в идее рассматривать купленный бизнес в качестве приобретенного капитала по стоимости выплаченного возмещения (концепция капитала), а не в виде совокупности приобретенных активов и обязательств, как принято считать в настоящее время. Такая методологическая концепция капитала может быть положена в основу разработки принципиально нового учетно-аналитического инструментария интерпретации сделок по слиянию и поглощению путем осуществления применения системы оценок объектов учета по справедливой стоимости.

Это позволяет, во-первых, приводить стоимость приобретаемого капитала к справедливой оценке, во-вторых, признавать в качестве новых отдельных объектов бухгалтерского учета и отчетности организаций гудвилл, оцениваемый на основе измерения справедливой стоимости активов, обязательств, собственного капитала, неконтролирующей доли (доли меньшинства) на дату приобретения бизнеса.

Кроме того, при практической реализации методического инструментария, разработанного на основе предложенной концепции, появляется возможность существенного снижения трудоемкости составления консолидированной отчетности по результатам сделок по слиянию и поглощению [1–3, 5, 7, 14, 20].

2. Разработана методика первичного признания активов, обязательств и капитала (включая миноритарный) по справедливой стоимости на дату совершения сделок по слиянию и поглощению, в основу которой положена идея проведения теста на обесценение основных средств, запасов, дебиторской задол-

женности, определение справедливой стоимости обязательств и таким образом доведение исторической стоимости этих объектов в бухгалтерском учете дочерних организаций до справедливой стоимости.

Такой подход позволяет оценивать собственный капитал дочерних организаций в размере фактических инвестиций, осуществленных приобретателем в процессе совершения сделок по слиянию и поглощению. Также в диссертации разработана методика идентификации и оценки неконтролирующей доли (доли меньшинства) и, как следствие, первичного признания и оценки гудвилла по справедливой стоимости.

Предложено дополнить существующий типовый план счетов счетом 92 «Гудвилл» с соответствующими субсчетами 92-1 «Гудвилл на дату приобретения», 92-2 «Обесценение гудвилла». Кроме того, для отражения хозяйственных операций в ходе реализации сделок по слиянию и поглощению предложена корреспонденция данного счета с типовыми и дополнительными счетами и субсчетами: 02-2 «Обесценение основных средств», 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 80-1 «Сумма вкладов согласно учредительным документам», 80-2 «Справедливая стоимость капитала материнской организации», 80-10 «Неконтролирующая доля в уставном капитале», 83-1 «Добавочный капитал», 83-10 «Неконтролирующая доля в добавочном капитале», 84-1 «Нераспределенная прибыль», 84-10 «Неконтролирующая доля в прибыли».

Это позволяет обеспечивать непосредственное составление бухгалтерской отчетности, содержащей информацию по результатам сделок по слиянию и поглощению, непосредственно на основе данных бухгалтерского учета, а не путем трудоемких корректирующих отчетность расчетов [1, 4, 6, 13, 15, 16].

3. Разработана методика обособленного учета внутрихозяйственных расчетов в рамках группы организаций, образованной в результате сделок по слиянию и поглощению, в основе которой — идея проведения прямой консолидации отчетных данных отдельной бухгалтерской отчетности материнской организации и индивидуальных бухгалтерских отчетностей дочерних организаций.

В контексте практической реализации в диссертации разработана система специальных учетных записей, отражающих хозяйственные операции внутри группы организаций с использованием дополнительных субсчетов, таких как 60-1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 60-2 «Расчеты с аффилированными поставщиками и подрядчиками», 60-3 «Расчеты с ассоциированными поставщиками и подрядчиками», 60-4 «Расчеты с совместно контролируемыми поставщиками и подрядчиками» и на аналогичных дополнительных субсчетах к счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Цель предлагаемой системы субсчетов и отражения учетных записей по ним — формирование новых массивов учетной информации для последующего признания в качестве отдельных элементов бухгалтерской отчетности: «Дебиторская задолженность аффилированная», «Кредиторская задолженность аффилированная», «Трансферная стоимость продукции, товаров, работ, услуг». Использование этих элементов бухгалтерской отчетности радикально упрощает процедуры консолидации группы организаций [1, 10, 11, 19, 21].

4. Разработана методика консолидации бухгалтерской отчетности материнской и дочерних организаций за отчетный период по результатам совершения сделок по слиянию и поглощению. В отличие от применяемых в настоящее время данная методика позволяет, во-первых, оценивать активы, обязательства и капитал (включая миноритарный) по справедливой, а не исторической стоимости; во-вторых, использовать новые объекты учета и элементы отчетности как гудвилл (с учетом результатов теста на обесценение приобретенного бизнеса), собственный капитал и неконтролирующую долю, что в совокупности дает возможность значительно повысить эффективность оценочных и учетно-аналитических процедур, сократить время составления, представления и аудита консолидированной отчетности, сделать такую отчетность более надежной за счет исключения трудоемких операций по использованию консолидационных корректировок [1, 8, 9, 12, 17, 18].

Использование предлагаемой методологии концепции капитала и разработанных на ее основе методик бухгалтерского учета и отчетности означает создание единой системы отражения в текущем учете сделок по слиянию и поглощению с последующим формированием отчетности и тем самым — единого методологически цельного информационного потока на всех этапах жизненного цикла таких сделок — от первичного признания до отражения конечных консолидированных результатов в отчетности.

Рекомендации по практическому использованию результатов. Экономическая значимость заключается в значительном повышении эффективности отражения в учете и отчетности сделок по слиянию и поглощению бизнесов за счет существенного сокращения трудоемкости учетно-аналитических работ, экономии дорогостоящих услуг независимых оценщиков, а также существенного усиления надежности и качества информации, содержащейся в консолидированной отчетности по результатам соответствующих сделок. Разработанные в диссертации положения способствуют инвестиционной привлекательности субъектов хозяйствования Республики Беларусь посредством улучшения инвестиционного климата.

Социальная значимость полученных результатов исследования заключается в существенном повышении открытости и понимания результатов сделок по слиянию и поглощению для таких категорий пользователей бухгалтерской отчетности, как органы государственного управления и контроля, трудовые кол-

лективы, профсоюзы, собственники и кредитные учреждения, потенциальные инвесторы.

Практическая значимость результатов исследования подтверждается актами о практическом использовании результатов исследования в бухгалтерском учете и отчетности ОАО «БАТЭ» — управляющая компания холдинга «Автокомпоненты», ОАО «Дорожно-строительный трест № 1, г. Витебск» холдинга «Белавтодор», ОАО «Туровский молочный комбинат», ООО «Завод Бульбашь», производственное унитарное предприятие «АЛКОПАК», справками о возможном практическом использовании результатов исследования в бухгалтерском учете и отчетности холдингов «Белавтодор», «МЭТЗ им. В. И. Козлова», ОАО «Слуцкий сыродельный комбинат» холдинга «Мясомолпром».

Предложения по развитию методик были учтены при разработке национальных правил аудиторской деятельности «Особенности аудита консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2018 г. № 83, сборника «Примеры аудиторских заключений по бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь», одобренного решением Методологического совета по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь от 22 декабря 2017 г. (справка Министерства финансов Республики Беларусь от 20.02.2019 г. № 15-2-10/11).

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

Монографии

1. Евдокимович, А. А. Развитие методологии и методик бухгалтерского учета и отчетности при слияниях и поглощениях бизнесов : монография / А. А. Евдокимович. — Минск : БГАТУ, 2018. — 152 с.

Статьи в научных рецензируемых журналах

2. Евдокимович, А. А. МСФО: критерии выбора учетной политики при слияниях и поглощениях / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2015. — № 7. — С. 29–30.
3. Евдокимович, А. А. МСФО: раскрытие информации об учетной политике при слияниях и поглощениях / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2015. — № 8. — С. 16–18.
4. Евдокимович, А. А. МСФО: критерии изменения учетной политики при слияниях и поглощениях / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2015. — № 8. — С. 47–48.

5. Евдокимович, А. А. МСФО: определение бизнеса при слияниях и поглощениях / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2015. — № 9. — С. 22–23.
6. Евдокимович, А. А. Мнение профессионала. Учетная политика и МСФО / А. А. Евдокимович // Финансы, учет, аудит. — 2017. — № 2 (277). — С. 45–47.
7. Евдокимович, А. А. Институт консолидированной финансовой отчетности: генезис становления, теоретические аспекты регулирования в международной практике и Республике Беларусь / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2017. — № 9. — С. 20–26.
8. Евдокимович, А. А. Аналитические примеры элементов аудиторских заключений по бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь, применяемых с 1 января 2018 г. / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2017. — № 12. — С. 9–16.
9. Евдокимович, А. А. Агрегированные примеры аудиторских заключений по бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь, применяемых с 1 января 2018 г. / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2018. — № 1. — С. 12–24.
10. Евдокимович, А. А. МСФО: некоторые аспекты составления консолидированной отчетности по элементам доходов и расходов отчета о прибылях и убытках при слияниях и поглощениях / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2018. — № 10. — С. 30–33.
11. Евдокимович, А. А. МСФО: некоторые аспекты составления консолидированной отчетности по элементам дебиторской и кредиторской задолженности отчета о финансовом положении при слияниях и поглощениях / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2018. — № 11. — С. 47–51.
12. Евдокимович, А. А. Методика консолидации бухгалтерской отчетности материнской и дочерних организаций за отчетный период с момента осуществления сделки по слиянию и поглощению / А. А. Евдокимович // Бухгалт. учет и анализ. — 2018. — № 12. — С. 21–25.
13. Евдокимович, А. А. Методика первичного признания гудвилла по справедливой стоимости на дату осуществления сделки по слиянию и поглощению / А. А. Евдокимович // Финансы, учет, аудит. — 2019. — № 1 (300). — С. 44–46.

Материалы конференций

14. Евдокимович, А. А. Учетная политика промышленных организаций при первом и последующем применении МСФО / А. А. Евдокимович // Международные стандарты финансовой отчетности: практика применения в государствах — членах Евразийского экономического союза : материалы междунар. практ. конф., Минск, 11 июня 2015 г. / М-во финансов Респ. Беларусь ; редкол.: И. С. Шунько [и др.]. — Минск, 2015. — С. 16–19.

15. Евдокимович, А. А. МСФО: слияния и поглощения иностранными предприятиями-инвесторами в белорусском рынке — сопровождение сделок аудиторскими компаниями / А. А. Евдокимович // Новые горизонты — 2015 : сб. материалов Белорусско-Китайского молодежного инновационного форума, секция «Социальные и гуманитарные науки», Минск, 26–27 нояб. 2015 г. / Белорус. нац. техн. ун-т, 2015. — Минск, 2015. — С. 77–79.

16. Евдокимович, А. А. Формирование учетной политики организации в соответствии с МСФО / А. А. Евдокимович // Применение МСФО в Беларуси — состояние и последующие шаги : материалы междунар. практ. конф., Минск, 28 нояб. 2016 г. / М-во финансов Респ. Беларусь ; редкол.: И. С. Шунько [и др.]. — Минск, 2016. — С. 45–47.

17. Евдокимович, А. А. Развитие профессиональных бухгалтерских ассоциаций в Республике Беларусь [Электронный ресурс] / А. А. Евдокимович // The World Bank's Centre for Financial Reporting Reform (CFRR) — International Federation of Accountants (IFAC) Regional Small- and Medium-sized Practices (SMP) Forum : материалы междунар. практ. конф., Вена, Австрия, 30–31 мая 2017 г. / Международная федерация бухгалтеров (IFAC). — Нью-Йорк, 2017. — Режим доступа: <http://www.ifac.org/news-events/2017-07/2017-cfrr-ifac-regional-smp-forum>.

18. Евдокимович, А. А. Роль профессиональных бухгалтерских организаций в бухгалтерском образовании Республики Беларусь — вызовы и решения [Электронный ресурс] / А. А. Евдокимович // Национальные инициативы по совершенствованию образования в области бухгалтерского учета, укреплению потенциала профессиональных бухгалтерских организаций в Республике Беларусь : материалы междунар. практ. конф., Минск, 20–21 сент. 2017 г. / The World Bank's Centre for Financial Reporting Reform (CFRR). — Вена, 2017. — Режим доступа: <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFINR-PREF/0,,contentMDK:23762116~pagePK:64168445~piPK:64168309~theSitePK:4152118,00.html>.

19. Евдокимович, А. А. Global Automotive Meeting: Belarus [Электронный ресурс] / А. А. Евдокимович // 2017 RSM World Conference : материалы Global Automotive Meeting, Берлин, Германия, 23–26 окт. 2017 г. / Междунар. аудитор. сеть RSM. — Берлин, 2017. — Режим доступа: <https://www.rsm.global/insights/rsm-global-blog/rsm-holds-innovation-led-world-conference-berlin>.

20. Евдокимович, А. А. Предмет сделок по слиянию и поглощению. Сделки по слиянию и поглощению как феномен рыночной экономики / А. А. Евдокимович // Экономика и управление: социальный, экономический и инженерный аспекты, секция 2. Формы и инструменты стимулирования прогрессивного развития предприятий и территорий : I Междунар. науч.-практ. конф., Брест,

22–23 нояб. 2018 г. : сб. науч. ст. / Брест. гос. техн. ун-т ; редкол.: В. В. Зазерская [и др.]. — Брест, 2018. — С. 54–58.

21. Евдокимович, А. А. Методика обособленного учета внутрихозяйственных расчетов в рамках группы компаний, образованной в результате сделки по слиянию и поглощению / А. А. Евдокимович // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., Тернопіль, 28 груд. 2018 р. / Терноп. нац. екон. ун-т ; редкол.: А. І. Крисоватий [та ін.]. — Тернопіль, 2018. — С. 17–20.

РЭЗІЮМЭ

Еўдакімовіч Аляксей Аляксеевіч

Развіццё метадалогіі і методык бухгалтарскага ўліку і справаздачнасці пры зліццях і паглынаннях бізнэсаў

Ключавыя словы: бухгалтэрыя, гадавы вынік, тыпы балансаў, свабодныя балансы (канцэрнаў, аб'яднанняў).

Мэта работы: распрацоўка, тэарэтыка-метадалагічнае і арганізацыйна-метадычнае ўдасканаленне сістэм бухгалтарскага ўліку і справаздачнасці пры зліццях і паглынаннях бізнэсаў.

Метады даследавання: агульнанавуковыя — сістэмны падыход, аналіз і сінтэз, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне; спецыяльныя — матрычнае мадэляванне дадзеных, параўнанне, прафесійнае меркаванне, экспертны метада, лагічнае абагульненне і інш.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: навукова абгрунтавана новая трактоўка прадмета здзелак па зліцці і паглыннанні ў якасці асаблівага аб'екта бухгалтарскага ўліку і справаздачнасці, а менавіта ў ідэі разглядаць набыты бізнэс у якасці набытага капіталу па кошту выплачанай кампенсацыі (канцэпцыя капіталу), прапанавана методыка першаснага прызнання актываў, абавязкаў і капіталу (у тым ліку мінарытарнага) па справядліваму кошту на дату здзяйснення здзелак па зліцці і паглыннанні, методыка абасобленага ўліку ўнутрыгаспадарчых разлікаў у рамках груп арганізацый, утворанай у выніку здзелак па зліцці і паглыннанні, методыка кансалідацыі бухгалтарскай справаздачнасці мацярынскай і даччыных арганізацый за справаздачны перыяд па выніках правядзення здзелак па зліцці і паглыннанні.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання ўкаранёны шляхам уліку іх асноўных палажэнняў у практыку дзейнасці ААТ «БАТЭ» — кіруючая кампанія холдынгу «Аўтакампаненты», холдынгаў «МЭТЗ імя В. І. Казлова», «Бел-аўтадор» і інш.

Галіна прымянення: у практычнай дзейнасці арганізацый, холдынгаў, груп арганізацый, якія складаюць і прадстаўляюць кансалідаваную справаздачнасць па выніках правядзення здзелак па зліцці і паглыннанні, аўдытараў, у навучальным працэсе.

РЕЗЮМЕ

Евдокимович Алексей Алексеевич

Развитие методологии и методик бухгалтерского учета и отчетности при слияниях и поглощениях бизнесов

Ключевые слова: бухгалтерия, годовой итог, типы балансов, свободные балансы (концернов, объединений).

Цель работы: разработка, теоретико-методологическое и организационно-методическое совершенствование систем бухгалтерского учета и отчетности при слияниях и поглощениях бизнесов.

Методы исследования: общенаучные — системный подход, анализ и синтез, научная абстракция, логическое обобщение; специальные — матричное моделирование данных, сравнение, профессиональное суждение, экспертный метод, логическое обобщение и др.

Полученные результаты и их новизна: научно обоснована новая трактовка предмета сделок по слиянию и поглощению в качестве особого объекта бухгалтерского учета и отчетности, а именно в идее рассматривать купленный бизнес в качестве приобретенного капитала по стоимости выплаченного возмещения (концепция капитала), предложена методика первичного признания активов, обязательств и капитала (в том числе миноритарного) по справедливой стоимости на дату совершения сделок по слиянию и поглощению, методика обособленного учета внутрихозяйственных расчетов в рамках группы организаций, образованной в результате сделок по слиянию и поглощению, методика консолидации бухгалтерской отчетности материнской и дочерних организаций за отчетный период по результатам совершения сделок по слиянию и поглощению.

Степень использования: результаты исследования внедрены путем учета их основных положений в практику деятельности ОАО «БАТЭ» — управляющая компания холдинга «Автокомпоненты», холдингов «МЭТЗ им. В. И. Козлова», «Белавтодор» и др.

Область применения: в практической деятельности организаций, холдингов, групп организаций, составляющих и представляющих консолидированную отчетность по результатам совершения сделок по слиянию и поглощению, аудиторов, в учебном процессе.

SUMMARY

Yeudakimovich Aliaksei

Development of methodology and methods of accounting and reporting in mergers and acquisitions of businesses

Keywords: accounting, the annual result, the types of balances, free balances (corporations, associations)

Objective: development, theoretical, methodological and organizational-methodological improvement of accounting and reporting systems in mergers and acquisitions of businesses.

Research methods: general scientific — systematic approach, analysis and synthesis, scientific abstraction, logical generalization; special — the matrix data modeling, comparison, professional judgment, expert method, logic synthesis and others.

The obtained results and their novelty: a new interpretation of the subject of mergers and acquisitions as a special object of accounting and reporting is scientifically proven, namely, in the idea to consider the business purchased as acquired capital at the cost of the paid compensation (the concept of capital), proposed method of initial recognition of assets, liabilities and capital (including minority) at fair value at the date of the mergers and acquisitionstransaction, method of separate accounting of intra-business relationships within the group of companies formed as a result of mergers and acquisitions transaction, methods of consolidating the financial statements of the parent and subsidiaries for the reporting period as a result of mergers and acquisitions transaction.

The extent of use: the results of the research are implemented by taking into account their main provisions in the practice of the JSC «BATE» — the managing company of the holding company «Avtokomponenty», holdings «METZ im. V. I. Kozlova», «Belavtodor», etc.

The scope of application: in the activities of organizations, holdings, groups of companies, that prepares and presents consolidated statements as a result of mergers and acquisitions transactions, auditors, in educational process.

Редактор *Т.В. Скрипко*
Корректор *С.В. Лукашевич*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Д.И. Щедрова*

Подписано в печать 12.03.2019 Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman.
Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,4. Тираж 66 экз. Заказ

Издатель и полиграфическое исполнение: УО «Белорусский государственный экономический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий № 1/299 от 22.04.2014, № 2/110 от 07.04.2014.

Пр. Партизанский, 26, 220070, Минск.