

МЕТОДИКА ПЕРВИЧНОГО ПРИЗНАНИЯ ГУДВИЛЛА ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

АЛЕКСЕЙ ЕВДОКИМОВИЧ,

исполнительный директор Союза Сертифицированных Аудиторов и Бухгалтеров, соискатель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства» БГЭУ, ACCA DipIFR, аудитор

В настоящее время особую актуальность приобретает решение проблемы выработки единой методологической базы бухгалтерского учета, унификации учетных процедур, методов признания и оценки объектов учета, затрагиваемых в процессе слияний и поглощений в рамках их полного жизненного цикла.

Алгоритм отражения в бухгалтерском учете активов, обязательств приобретенного бизнеса и гудвилла, согласно методологии «жизненного цикла», включает в себя три основных этапа:

1. Первичное признание на дату приобретения.
2. Текущий бухгалтерский учет в течение отчетного периода.
3. Последующая оценка на каждую отчетную дату.

ПЕРВИЧНОЕ ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА ГУДВИЛЛА

Первичное признание является обязательным элементом построения любой учетно-аналитической и информационной системы. В контексте проблемати-

ки сделок по слиянию и поглощению наименее исследованной является область методологии первичного признания активов, обязательств, капитала приобретенного бизнеса и гудвилла.

Рассмотрим предлагаемый порядок отражения в учете Материнской и Дочерней организаций хозяйственных операций с тем, чтобы дать ему оценку и обосновать рекомендации по совершенствованию систем учета и отчетности.

На практике могут иметь место следующие три ситуации по осуществлению сделок по слиянию и поглощению [1]:

1. Цена покупки Материнской организацией бизнеса Дочерней компании превышает справедли-

вую стоимость капитала Дочерней организации (ситуация, когда образуется гудвилл).

2. Цена покупки Материнской организацией бизнеса Дочерней компании меньше справедливой стоимости капитала Дочерней организации (ситуация, когда складывается выгодная покупка для Материнской организации).

3. Слияния и поглощения осуществляются в форме безвозмездной передачи Материнской организации приобретаемого бизнеса Дочерней компании (далее – объединение бизнесов, осуществляемое без передачи возмещения).

Предлагается следующая авторская интерпретация (определение) гудвилла как объекта

Суть и новизна предложенного подхода заключается в проведении теста на обесценение активов и доведении исторической стоимости этих объектов в бухгалтерском учете дочерней организации до справедливой стоимости. Это позволяет оценить собственный капитал дочерней организации в сумме инвестиций приобретателя в ходе осуществления сделки по слиянию и поглощению и, как следствие, объективно оценить и отразить в учете первоначальную стоимость гудвилла.

The essence and novelty are in testing for impairment of assets and in bringing the historical value of these objects in the accounting records of a subsidiary to a fair value. This allows the subsidiary's own capital to be assessed in the amount of the acquirer's investment in the course of a M&A transaction and, as a result, objectively assess and reflect the initial value of goodwill.

бухгалтерского учета и элемента бухгалтерской отчетности.

Гудвилл – неидентифицируемый актив Дочерней организации, определяемый на дату ее приобретения Материнской компанией, объединяющий деловую репутацию организации, деловые связи и контакты, кадровый потенциал и профессиональные навыки и умения, коммерческий опыт работы, клиентуру и рынки сбыта и т.п.

Приведем условный пример. Материнская организация 30 июня 2018 года покупает бизнес Дочерней компании через приобретение 100% доли собственного капитала Дочерней организации. Эта же дата является датой приобретения контроля. Стоимость сделки составляет 700 тыс. бел. руб.

В связи с отсутствием в законодательстве Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности терминов «контроль» и «бизнес» предлагается использование этих терминов в следующих значениях:

1) контроль – неоспоримое право на принятие решений в приобретаемом бизнесе для целей получения доходов Материнской организацией в форме дивидендов [2];

2) бизнес – совокупность активов, обязательств, деловой репутации, вовлеченных в единый бизнес-процесс для извлечения прибыли в качестве основной цели своей деятельности и распределения полученной прибыли между участниками в форме дивидендов [3].

С целью возможности оценки эффективности инвестиций Материнской организации в бизнес Дочерней организации в будущих периодах последняя сохра-

няет имущественную обособленность и обязательства (отдельная организация со своей индивидуальной отчетностью) [4].

Этапами консолидации на дату приобретения бизнеса являются:

1) осуществление оценки справедливой стоимости активов Дочерней организации;

2) осуществление оценки справедливой стоимости обязательств Дочерней организации;

3) осуществление оценки справедливой стоимости капитала в сумме инвестиций Материнской организации по сделке по слиянию и поглощению бизнеса Дочерней компании;

4) осуществление первичного признания и оценки гудвилла.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. Подобного рода учетные процедуры могут содержать следующие подходы. Предлагается, что Дочерняя организация вправе принять решение использовать в качестве справедливой стоимости активов:

а) справедливую стоимость, определенную независимым оценщиком; или

б) балансовую стоимость за вычетом износа и обесценения.

В рассматриваемом примере используется второй подход. Далее Дочерняя компания должна признать гудвилл в качестве своего неидентифицируемого актива на дату ее приобретения Материн-

ской организацией. Данный актив по своей природе не может быть идентифицированным, так как гудвилл объединяет деловую репутацию организации, деловые связи и контакты, кадровый потенциал и профессиональные навыки и умения, коммерческий опыт работы, клиентуру и рынки сбыта и т.п. Точная оценка отдельных элементов стоимости гудвилла представляется сомнительной.

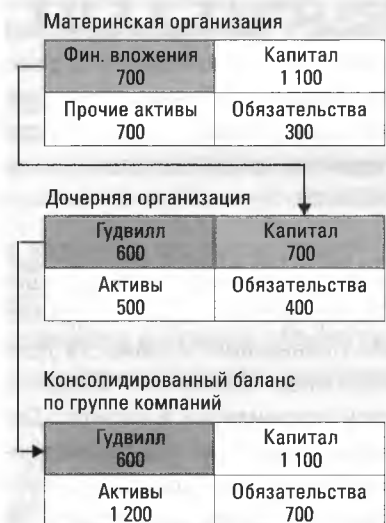
Предлагается, не прибегая к дорогостоящим услугам оценщиков, признать и оценить гудвилл как превышение стоимости долгосрочных вложений Материнской организации в капитал Дочерней компании над справедливой стоимостью идентифицируемых приобретенных активов за вычетом стоимости идентифицируемых принятых обязательств Дочерней организации. Расчет оценки гудвилла приобретенной Дочерней компании на дату приобретения представлен ниже:

тыс. бел. руб.

Идентифицируемые активы	
Основные средства	40
Нематериальные активы	120
Запасы	80
Дебиторская задолженность	80
Денежные средства	180
Итого идентифицируемые активы	500
Идентифицируемые обязательства	
Кредиты и займы	130
Кредиторская задолженность	200
Резервы	70
Итого идентифицируемые обязательства	400
ИТОГО ПРИВЕДЕННАЯ БАЛАНСОВАЯ СТОИМОСТЬ БИЗНЕСА	100
ЦЕНА ПРИОБРЕТЕНИЯ БИЗНЕСА МАТЕРИНСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ	700
ОЦЕНКА ГУДВИЛЛА (700 – 100)	600

В результате описанных выше процедур структурно-логическая

схема балансовых равенств Материнской и Дочерней организаций и консолидированных результатов на дату приобретения бизнеса в конечном итоге будет выглядеть следующим образом:



Для корректного отражения структурных элементов капитала в бухгалтерском учете у Дочерней организации предлагается ввести дополнительные субсчета к типовому плану счетов:

80-1 «Сумма вкладов согласно учредительным документам»;

80-2 «Справедливая стоимость капитала материнской организации»;

80-10 «Доля меньшинства в уставном капитале»;

83-1 «Добавочный фонд»;

83-10 «Доля меньшинства в добавочном фонде»;

84-1 «Нераспределенная прибыль»;

84-10 «Доля меньшинства в прибыли».

В частности, необходимость введения дополнительного субсчета 80-2 «Справедливая стоимость капитала материнской организации» обусловлена тем, что концепция капитала, предложенная автором, подразумевает под капиталом инвестированные денежные средства Материнской организации в покупку бизнеса Дочерней компании. Соответственно, предлагается, чтобы данный субсчет в сумме с субсчетом 80-1 «Сумма вкладов согласно учредительным документам» соответствовал сумме долгосрочных финансовых вложений Материнской организации на дату приобретения в ходе осуществления сделки по слиянию и поглощению бизнеса Дочерней организации. В качестве калькуляционного счета для признания и оценки стоимости гудвилла в бухгалтерском учете Дочерней организации предлагается дополнить типовой план счетов бухгалтерского учета счетом 92 «Гудвилл» с дополнительными субсчетами 92-1 «Гудвилл на дату приобретения», 92-2 «Обесценение гудвилла».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проиллюстрированная методика отличается от существующих тем, что в ней реализован принципиально иной методологический принцип к бухгалтерской интерпретации сделок по слиянию и поглощению – с точки зрения концепции капитала, а не согласно распространенному в настоящее время пониманию таких сделок как сделок по приобретению совокупности активов и обязательств.

Основу методики первичного признания активов, обязательств и капитала по справедливой стоимости на дату осуществления сделки по слиянию и поглощению составляет идея проведения теста на обесценение активов и доведения таким образом исторической стоимости этих объектов в бухгалтерском учете дочерней организации до справедливой стоимости. Такой подход делает возможным оценивать собственный капитал дочерней компании в размере фактических инвестиций, сделанных приобретателем в процессе осуществления сделок по слиянию или поглощению.

Это позволяет обеспечивать составление бухгалтерской отчетности, содержащей информацию о результатах сделок по слиянию или поглощению, непосредственно на основе данных бухгалтерского учета, а не путем трудоемких корректирующих отчетность расчетов. ■

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. *The Business Combinations and Noncontrolling Interests, global edition guide* – PricewaterhouseCoopers LLP, 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pwc.com/us/en/cfoirect/publications/accounting-guides/global-guide-to-accounting-for-business-combinations-and-noncontrolling-interests.html> – Дата доступа: 01.06.2015.
2. *Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»* // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2018.
3. *Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»* // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2018.
4. *МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»* // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2018.