



и Госзакупки существенно отличаются. КД определяет инвестицию со стороны бизнеса с дальнейшим получением доходов от нее. Государственная закупка представляет собой услугу государству со стороны бизнеса с целью получения гарантии определенного объема продаж и получения прибыли в результате такой продажи. Учитывая данные различия, разным будет и бухгалтерский учет у экономических операторов. Соответственно разным будет и представление элементов бухгалтерского учета в финансовой отчетности, так как результаты исполнения условий каждой из форм в рамках обозначенных задач находят свое отображение на счетах бухгалтерского учета и влияют на представление достоверной информации для объективного принятия управленческих решений.

**В качестве выводов** можно отметить, что анализ юридических и экономических аспектов договоров концессии и государственных закупок, позволил выявить ряд существенных фундаментальных черт этих договоров, которые схожи по своей формулировке и сущности. Общность характеристик затрудняет четкую идентификацию конкретного типа договора и в дальнейшем влияет на процедуру признания элементов бухгалтерского учета. Выявленные различия по предметности, срокам, стоимости и рискам КД и договоров госзакупок, требуют проявления профессионального суждения и умения корректно определить данные отличия при применении договоров КД и госзакупок в бухгалтерском учете. Следует отметить, необходимость дальнейшего совершенствования положений договоров концессии и государственных закупок, приведение их в соответствие с нормами международного законодательства, что поможет снизить риск ошибок их корректной идентификации. Четкие и понятные формулировки в законодательной и нормативной базе создадут предпосылки для совершенствования механизма бухгалтерского учета ДК и госзакупок как со стороны государства так и со стороны бизнеса.

#### **Список используемой литературы**

1. Голочалова, И. Концессионный договор и аренда как формы государственно-частного партнёрства: применение и учёт. Государственный Университет Молдовы. (2019). [Электронный ресурс]- Режим доступа: [https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare\\_articol/78502](https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/78502)
2. Закон №LP179 от 10.07.2008г. Республики Молдова «О частно-государственном партнерстве». [Электронный ресурс]-Режим доступа: <http://lex.justice.md/viewdoc.php>
3. Закон № LP 131/2015 от 03.07.2015 Республики Молдова «О государственных закупках». [Электронный ресурс]- Режим доступа: <https://www.legis.md>
4. Закон №. LP121 от 05.07.2018 г. Республики Молдова «О концессиях работ и услуг», [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.amac.md/buletin\\_informativ](http://www.amac.md/buletin_informativ).
5. Кивриг, В., Енаки, Д., Пырван, В. Руководство по мониторингу Государственных закупок, (2017) Институт IDIS „Viitorul”, [Электронный ресурс]-[www.viitorul.org](http://www.viitorul.org)
6. Орлова М., Бушмакиу Е. Государственные закупки. Руководство для ОМПВ (2015). Кишинев. [Электронный ресурс]- Режим доступа: <http://www.md.undp.org/moldova>.

**МОИСЕЕВА О.П.**

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры  
Белорусский государственный экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь

**ПРИЗНАНИЕ И ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ГУДВИЛЛА В УЧЕТНОЙ ПРАКТИКЕ  
ХОЛДИНГОВ**



Глобалізація і макроекономічні зміщення, зміни зовнішньої і внутрішньої середовища змушують організації Республіки Білорусь збільшувати капітал шляхом створення груп організацій у вигляді холдингових, господарських товариств з його унітарними підприємствами, дочірніми і залежними господарськими товариствами. Реєстрація холдингових у Міністерстві економіки Республіки Білорусь здійснюється з 2010 року. Одними з перших були створені такі холдинги як «Горизонт», «Агромашсервіс», «БЕЛАЗ-холдинг», «Белкоммунмаш», «БелОМО», холдингова компанія «Пінскдрев» і др. На сьогоднішній день груп організацій у вигляді холдингових налічується більше ста сорока [1].

Правова основа функціонування холдингових закладена Указом Президента Республіки Білорусь № 660 від 28 грудня 2009 року «Про деякі питання створення і діяльності холдингових у Республіці Білорусь», в якому визначено правовий статус холдинга, порядок його створення і умови функціонування. Відповідно до названого указу, можна виділити наступні характеристики холдинга: це об'єднання комерційних організацій (учасників холдинга), не являючись юридичною особою; учасниками холдинга є господарські товариства або унітарні підприємства; один з учасників холдинга – юридичне або фізичне лице – має можливість здійснювати управління учасниками холдинга; управління здійснюється на основі: володіння 25% і більше частками акцій (долей в уставних фондах) і володіння статусом власника майна унітарного підприємства; існує рішення керівної компанії або власника про створення холдинга; холдинг зареєстрований у Міністерстві економіки Республіки Білорусь і включений до Державного реєстру холдингових [2]. Слід також зауважити, що в групі організацій у вигляді холдингових зберігається майнова обособленість дочірніх і залежних організацій.

В умовах створення в республіці холдингових новим об'єктом бухгалтерського обліку стає гудвілл (goodwill - термін, прийнятий у міжнародній практиці), який відображається в консолідованій фінансовій (бухгалтерській) звітності групи організацій і вказує на існуючі економічні переваги організацій, що входять до групи, характеризує їх ділову репутацію. Новизна цього показника для вітчизняної облікової системи зумовлює необхідність дослідження питань його визнання в бухгалтерському обліку і звітності.

У Республіці Білорусь порядок визнання і оцінки гудвілла визначено в Національному стандарті бухгалтерського обліку і звітності «Консолідована бухгалтерська звітність», затвердженому постановою Міністерства фінансів Республіки Білорусь № 46 від 30.06.2014 рр (далі - НСБУ 46).

Згідно НСБУ 46 «ділова репутація (гудвілл) – виникаючий у материнського підприємства на дату придбання активів у сумі перевищення вартості довгострокових фінансових вкладень материнського підприємства в уставний фонд дочірнього або асоційованого підприємства над вартістю частки власного капіталу дочірнього або асоційованого підприємства, належачої материнському підприємству» [3]. Це визначення не розкриває економічну сутність гудвілла, але визначає порядок його розрахунку і визнання як довгострокового активу, що відповідає вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФО).

Звернемо увагу, що міжнародні законодавчі норми щодо визнання гудвілла розроблені глибше і детальніше, ніж вітчизняні, що пояснюється більш тривалим і багатим досвідом управління, обліку і відображення розглянутого об'єкта в фінансовій звітності. Порядок визнання і оцінки гудвілла регулюють декілька МСФО: МСФО (IAS) 38 «Нематеріальні активи», МСФО (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесів», МСФО (IFRS) 10 «Консолідована звітність» і МСФО (IAS) 36 «Обесцінення активів».



Специфічність проявлення і функціонування гудвилла в групі організацій визначають особливості його первинної оцінки. Згідно з МСФО при первинному визнанні на дату придбання контролю материнським суспільством гудвилл визначається як різниця між вартістю придбання і долей материнського суспільства в справедливій вартості придбаних ідентифікованих чистих активів дочірнього суспільства на дату придбання. В цій зв'язі на величину гудвилла впливають дві величини: вартість придбання організації і справедлива вартість придбаних ідентифікованих чистих активів.

Оцінка по справедливій вартості стає в останнє час пріоритетним методологічним принципом оцінки в МСФО. При цьому в нормативно-правових актах по бухгалтерському обліку і звітності, введених в дію в республіці в останнє десятиліття поки не відображені вимоги МФСО в області використання оцінок по справедливій вартості. В деяких з НСБУ даються вказівки на використання поточної ринкової вартості для наступної оцінки довготривалих активів і др. Слід зазначити, що оцінка об'єктів бухгалтерського обліку по поточній ринковій вартості близька до оцінки по справедливій вартості, рекомендованої МСФО. Однак остання не є еквівалентом оцінки по ринковій вартості, оскільки як справедлива вартість може використовуватися не тільки ринкова, але і інші оцінки. Таким чином, первинна оцінка гудвилла вироблена на дату об'єднання (придбання) організацій по вимогам МСФО і по НСБУ буде різною.

Згідно з міжнародними стандартами, оцінка вартості придбаного гудвилла може здійснюватися одним з двох варіантів: по справедливій вартості (метод повного гудвилла) або пропорційно частці неконтролюваних акціонерів в чистих активах дочірнього суспільства. Різниця цих варіантів полягає в визначенні неконтролюваної частки участя. Повний гудвилл визнається при об'єднанні організацій як по неконтролюваної частці участя в дочірньому суспільстві, так і по частці материнського підприємства. При другому варіанті оцінки гудвилла неконтролювана частка участя визнається як частка ідентифікованих чистих активів придбаної організації, і не включає гудвилла. В НСБУ дані рекомендації відсутні.

В результаті угод по придбанню організацій утворюється позитивний або негативний гудвилл. Позитивний гудвилл свідчить про високу делову репутацію організації, яка забезпечується наявністю постійних і платієздатних покупців-контрагентів, якісним продуктом і послугами, професійними навичками маркетингу і продажів, технічними ноу-хау, розвинутими деловими зв'язями, значущим рівнем кваліфікації персоналу і т.п. Позитивна делова репутація представляє собою надбавку до ціни угоди по придбанню (об'єднанню), сплачувану покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигод. Негативний гудвилл організації слід розглядати як знижку до ціни покупки, свідчуючу про відсутність вищезгаданих факторів.

В складі активів в консолідованій фінансовій (бухгалтерській) звітності організації враховується тільки позитивний гудвилл. Негативний гудвилл визнається доходом, на що вказують міжнародні і національні звітні правила. Так НСБУ 46 визначено, що сума перевищення вартості частки власного капіталу дочірнього підприємства, належачої материнському підприємству, над вартістю довготривалих фінансових вкладень материнського підприємства в статутний капітал дочірнього підприємства, відображається в складі доходів по інвестиційній діяльності [3]. При цьому негативний гудвилл повністю визнається доходом саме того звітного періоду, в якому здійснено державна реєстрація придбання дочірньої організації, т.е. отримання права контролю.



Для регистрации возникающего в процессе консолидации гудвилла необходимо решить вопрос использования бухгалтерских счетов, так как в Типовом плане счетов бухгалтерского учета для этого показателя отдельного счета не предусмотрено, а в консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности вводится только дополнительная отдельная строка.

Для регистрации гудвилла на дату объединения организаций возможно открытие специального субсчета на счете 04 «Нематериальные активы», в связи с тем, что по своему экономическому содержанию он является нематериальным активом и признается долгосрочным. Использование отдельного счета не представляется возможным, так как в Типовом плане счетов бухгалтерского учета отсутствует свободный счет в разделе I «Долгосрочные активы».

При таком подходе в бухгалтерском учете холдинга информация о приобретенном положительном гудвилле будет систематизироваться на счете 04 «Нематериальные активы» субсчет «Гудвилл», а об отрицательном – на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Доходы по инвестиционной деятельности».

На сумму положительного гудвилла, возникающего на дату объединения (приобретения) организаций составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы», субсчет «Приобретение гудвилла» – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (или другого счета, на котором отражаются расчеты за приобретенную организацию);

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы», субсчет «Гудвилл» – К-т сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы», субсчет «Приобретение гудвилла».

На сумму отрицательного гудвилла, возникающего на дату объединения (приобретения) организаций составляется следующая бухгалтерская запись:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (или другого счета, на котором отражаются расчеты за приобретенную организацию) – К-т сч., 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Доходы по инвестиционной деятельности».

Проведенный анализ практики образования холдингов в республике показывает, что создание группы организаций происходило на базе существующих государственных предприятий, путем передачи акций в собственность управляющей компании. При этом в подавляющем большинстве случаев в консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности на дату объединения возникал отрицательный гудвилл.

Таким образом, подходы к признанию и первоначальной оценке гудвилла в международных и отечественных учетных стандартах совпадают. Однако модели первоначальной оценки гудвилла рекомендуемые МСФО раскрыты более детально, поскольку отражают многовариантность ситуаций возникновения гудвилла. По вопросам признания и оценки гудвилла как актива при его принятии к учету законодательством Республики Беларусь предусмотрены лишь самые общие требования, что предоставляет холдингам самостоятельность в решении учетных задач.

#### Список использованных источников

1. Перечень холдингов // Официальный сайт Министерства экономики Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.economy.gov.by/ru/news>. – Дата доступа: 12.12.2020.
2. О некоторых вопросах создания и деятельности холдингов в Республике Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь № 660 от 28.12.2009 г. // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь. – Дата доступа: 12.12.2020.
3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 46 от 30.06.2014 г. // Официальный сайт Министерства финансов