

**утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР) 28 ноября 2023
по результатам заседания 8 ноября 2023**

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-156/2023-КпР

ГУДВИЛ ПРИ ПРИСОЕДИНЕНИИ И СЛИЯНИИ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Пунктом 10 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» предусмотрен учет гудвила, информация о котором должна формироваться в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов». ФСБУ 14/2022 никак не детализирует этот порядок.

Вместе с тем, в МСФО (IFRS) 3 вопрос признания и оценки гудвила является частным вопросом в комплексе взаимосвязанных вопросов объединения бизнесов. Положения IFRS 3 взаимно обусловлены и не рассчитаны на обособленное применение порядка учета гудвила без применения других положений Стандарта по учету других активов, обязательств и капитала, прибылей и убытков. При этом совокупность положений других ФСБУ не позволяет в полной мере применить положения IFRS 3 в отношении других объектов бухгалтерского учета (помимо гудвила), при том что порядок учета гудвила зависит от применения этих положений.

В частности, IFRS 3 идентифицирует объединение бизнеса исходя из экономического содержания, а не юридической формы, когда под объединением бизнесов понимается не только реорганизация юридических лиц (присоединение, слияние), но и получение контроля над бизнесом через приобретение контрольного пакета голосующих долевых финансовых инструментов (инвестиции в дочернюю организацию). В учете по ФСБУ получение контроля над активами и обязательствами дочерней организации через покупку её долевых инструментов (когда речь не идет о консолидированной отчетности) традиционно не принимается во внимание, так что основанием для учета объединения бизнесов служат только юридические факты – реорганизация в форме присоединения и слияния.

Кроме того, согласно IFRS 3 при объединении бизнесов, сторона, идентифицированная в качестве «покупателя», признает в качестве результата объединения все активы и обязательства приобретаемого бизнеса в особом порядке – с применением специальных критериев признания и специальных правил оценки, базирующихся преимущественно на справедливой стоимости. При этом признание и оценка гудвила (как одного из активов приобретаемого бизнеса) поставлены в непосредственную зависимость от признания и оценки других активов, обязательств и связанных с ними элементов капитала. ФСБУ, регулирующие порядок учета отдельных активов и обязательств, не предусматривают исключений для особого порядка признания и оценки в случае объединения бизнесов.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является обособление вопросов признания и оценки гудвила так, чтобы это не затрагивало порядок учета других объектов, и выработка по этим вопросам приемлемого решения, согласующегося с положениями ФСБУ и IFRS 3.

РЕШЕНИЕ

- 1.** Настоящая Рекомендация применяется к признанию и оценке гудвила при реорганизации юридических лиц в форме присоединения и (или) слияния, если эта реорганизация не совершается под общим контролем. В целях настоящей Рекомендации реорганизация считается совершаемой под общим контролем, когда все участвующие и образуемые юридические лица находятся как до, так и после реорганизации под прямым или косвенным контролем одного и того же лица.
- 2.** Настоящая Рекомендация не применяется для идентификации и оценки активов и обязательств присоединяемой организации, за исключением их идентификации и оценки сугубо в целях расчета стоимости гудвила в соответствии с пунктами 5, 6 настоящей Рекомендации. Настоящая Рекомендация не применяется для признания и оценки каких-либо прибылей и убытков, в том числе т.н. «прибыли от выгодной покупки».
- 3.** В целях настоящей Рекомендации приведенные термины используются в следующих значениях:
 - Присоединяющая организация – организация, к которой в процессе реорганизации присоединяется другая организация, либо организация, сливающаяся с другой организацией и при этом соответствующая понятию покупателя, как оно определено МСФО (IFRS) 3;
 - Присоединяемая организация – организация, присоединяемая в процессе реорганизации к другой организации, либо сливающаяся с другой организацией и при этом соответствующая понятию объекта приобретения, как оно определено МСФО (IFRS) 3;
 - Бизнес – интегрированная совокупность видов деятельности и активов, определяемая в соответствии с МСФО (IFRS) 3.
- 4.** Присоединяющая организация признаёт гудвил при присоединении или слиянии в следующих случаях:
 - а)** присоединяемая организация до реорганизации представляла собой бизнес и не являлась дочерним обществом по отношению к присоединяющей организации;
 - б)** присоединяемая организация до реорганизации являлась дочерним обществом по отношению к присоединяющей организации при том, что ранее до получения присоединяющей организацией контроля над этим дочерним обществом последнее представляло собой бизнес.

Гудвил в соответствии с настоящим пунктом признается при условии, что он имеет отличную от нуля положительную стоимость, рассчитанную в соответствии с пунктами 5, 6 настоящей Рекомендации.
- 5.** В случае, указанном в подпункте «а» пункта 4 настоящей Рекомендации, гудвил оценивается на дату реорганизации как сумма переданного присоединяющей организацией возмещения, ранее имевшейся у присоединяющей организации доли в капитале присоединяемой организации и обязательств присоединяемой организации, за вычетом активов присоединяемой организации. Для целей установленного настоящим пунктом расчета стоимости гудвила идентификация и оценка указанных возмещения, доли, обязательств и активов производится в соответствии с МСФО (IFRS) 3.
- 6.** В случае, указанном в подпункте «б» пункта 4 настоящей Рекомендации, гудвил оценивается на дату реорганизации как его первоначальная стоимость, определяемая в соответствии с настоящим пунктом на дату получения присоединяющей организацией контроля над присоединяемым дочерним обществом, за вычетом накопленного после указанной даты обесценения, определяемого в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». При этом указанная первоначальная стоимость гудвила рассчитывается как сумма

переданного присоединяющей организацией возмещения, ранее имевшейся у присоединяющей организации доли в капитале присоединяемой организации, неконтролирующей доли участия в объекте приобретения и обязательств присоединяемой организации, за вычетом активов присоединяемой организации. Для целей установленного настоящим пунктом расчета первоначальной стоимости гудвила идентификация и оценка указанных элементов этой стоимости производится в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

- 7.** При первом применении ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» организация, выбравшая ретроспективное применение Стандарта в соответствии с пунктом 52, признает гудвил от прошлых реорганизаций в форме присоединения и слияния ретроспективно (при наличии возможности надежной оценки). Организация, выбравшая альтернативный порядок перехода на Стандарт в соответствии с пунктом 53, может принять решение признать гудвил от прошлых реорганизаций в форме присоединения и (или) слияния в порядке, предусмотренном Рекомендацией Р-155/2023 «Переход на ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»».

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 10 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» информация о гудвиле, то есть активе, определение и признаки которого установлены Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов», формируется в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 3.

В соответствии с п. В5 МСФО (IFRS) 3 объединение бизнесов представляет собой операцию или иное событие, при которых приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами. Согласно п. В6 МСФО (IFRS) 3 объединение бизнесов может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых или других причин, которые включают, среди прочего, следующие ситуации:

(а) один или несколько бизнесов становятся дочерними организациями приобретателя, или чистые активы одного или нескольких бизнесов сливаются в приобретателя;

(b) одна объединяющаяся организация передает свои чистые активы, или ее собственники передают свои доли в капитале другой объединяющейся организации или ее собственникам;

(с) все объединяющиеся организации передают свои чистые активы или собственники таких организаций передают свои доли в капитале вновь сформированной организации (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию или компиляции).

Таким образом, исходя из совокупности положений ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» следует, что объединение бизнесов с точки зрения МСФО (IFRS) 3 может осуществляться в том числе в рамках реорганизации в форме слияния и присоединения.

С другой стороны, Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н не предусматривают признание гудвила в бухгалтерской отчетности реорганизованной в форме присоединения организации (п. 20 – 25).

В соответствии с п. 2 (с), п. В1 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» МСФО (IFRS) 3 не распространяется на объединение организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем.

Согласно п. В1 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» объединение бизнесов с участием организаций или бизнесов под общим контролем является объединением бизнесов, при котором все объединяющиеся организации или бизнесы в конечном счете контролируются одной и той же стороной или сторонами как до, так и после объединения бизнесов, и этот контроль не является временным.

Согласно п. 8 МСФО (IFRS) 3 приобретатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над объектом приобретения.

Таким образом, если имеет место приобретение бизнеса, то в бухгалтерской отчетности реорганизованной организации признается гудвилл. Приобретение бизнеса имеет место, в частности, в случае присоединения другого общества, если такое общество не контролируется реорганизуемой организацией до момента присоединения.

В соответствии с п. 7 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н (далее – Методические указания № 44н):

- Оценка передаваемого (принимаемого) при реорганизации организации имущества производится в соответствии с решением учредителей, определенным в решении (договоре) о реорганизации, - по остаточной стоимости, либо по текущей рыночной стоимости, либо по иной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений и др.).
- При этом стоимость имущества, отраженного в передаточном акте или разделительном балансе, должна совпадать с данными, приведенными в приложениях (описях, расшифровках) к передаточному акту или разделительному балансу в соответствующей стоимостной оценке.
- При оценке передаваемого в ходе реорганизации имущества по решению (договору) учредителей по остаточной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений) отражение в передаточном акте или разделительном балансе реорганизуемой организации передаваемого имущества производится в сумме, которая приведена по соответствующим числовым показателям в бухгалтерской отчетности, являющейся основанием для составления этих документов.
- В соответствии с решением (договором) учредителей оценка передаваемого при реорганизации имущества по текущей рыночной стоимости может быть произведена реорганизуемой организацией при составлении передаточного акта или разделительного баланса.

Согласно п. 23 Методических указаний № 44н бухгалтерская отчетность правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций при реорганизации в форме присоединения формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации с учетом отраженных ею в бухгалтерском учете операций, перечисленных в пункте 22 настоящих Методических указаний, и числовых показателей бухгалтерской отчетности правопреемника, составленной на дату государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации, за исключением числовых показателей, отражающих взаимные расчеты и перечисленных в пункте 13 настоящих Методических указаний, и с учетом особенностей, определенных в пункте 25 настоящих Методических указаний. При этом суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках правопреемника и присоединяющейся организации за отчетные периоды до даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации не производится.

Согласно пункту 25 Методических указаний № 44н:

- В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов правопреемника над величиной уставного капитала числовые показатели раздела «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).
- В остальных случаях, если стоимость чистых активов правопреемника окажется больше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе правопреемника на дату прекращения деятельности последней из присоединенных организаций в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».
- В случае, если стоимость чистых активов правопреемника окажется меньше величины уставного капитала, то разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе правопреемника на дату внесения в Реестр записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций в

разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в круглых скобках.

С другой стороны, в соответствии с п. 18 МСФО (IFRS) 3 приобретатель должен оценить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения. Оценка имущества по остаточной стоимости МСФО (IFRS) 3 не предусмотрена.

Согласно п. 7.1. Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, организация руководствуется, в частности, международными стандартами финансовой отчетности, если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета. Организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Методические указания № 44н не относятся к законодательству РФ о бухгалтерском учете, как оно определено в статье 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете», равно как не относятся к документам в области регулирования бухгалтерского учета, как они определены в статье 21 Федерального закона. Единственным основанием для применения Методических указаний является часть 1 статьи 30 Федерального закона, согласно которой до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных настоящим Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченным федеральным органом и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

Таким образом действие Методических указаний ограничено временем до утверждения федеральных стандартов по регулируемым этими указаниями вопросов. В этой связи с принятием ФСБУ 14/2022, включающего пункт 10, установленные Методическими указаниями правила бухгалтерского учета применительно к гудвилу являются утратившими силу.

Согласно п. 32 МСФО (IFRS) 3 приобретатель признает гудвил на дату приобретения в оценке, формируемой как превышение совокупности переданного возмещения, неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, над чистой суммой идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оцененных в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

На основании вышеизложенного, в случае наличия гудвила он должен быть признан в бухгалтерском учете приобретателя в оценке, определяемой IFRS 3.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Дополнения в Рекомендацию Р-155/2023-КпР «Переход на ФСБУ 14/2022 "Нематериальные активы"»

1. В пункте 5 Решения после слов «в отношении всех нематериальных активов» включить слова «(за исключением гудвила)».

2. Дополнить Решение пунктом 6 следующего содержания:

«6. В рамках корректировки, указанной в пункте 1 настоящей Рекомендации, организация может также одновременно признать гудвил от прошлых реорганизаций в форме присоединений и слияний, если такие присоединения и слияния представляли собой объединения бизнесов (как это определено МСФО (IFRS) 3) либо следовали после получения контроля над дочерним обществом, представляющего собой объединение бизнесов. При этом организация может самостоятельно выбрать дату в прошлом, после которой принимаются в расчет прошлые объединения бизнесов для целей настоящего пункта. Гудвил от прошлых реорганизаций оценивается в порядке, предусмотренном Рекомендацией

156/2023 «Гудвил при присоединении и слиянии», с учетом накопленного обесценения, определяемого в соответствии с пунктом 4 настоящей Рекомендации. Организация принимает решение о применении / неприменении настоящего пункта и выбирает дату, начиная с которой принимаются в расчет прошлые объединения бизнесов, с учетом возможностей необходимых оценок на прошлые даты и независимо от решений о корректировке стоимостных элементов балансовой стоимости других нематериальных активов.»

3. Пункты 6, 7 Решения считать соответственно пунктами 7, 8.