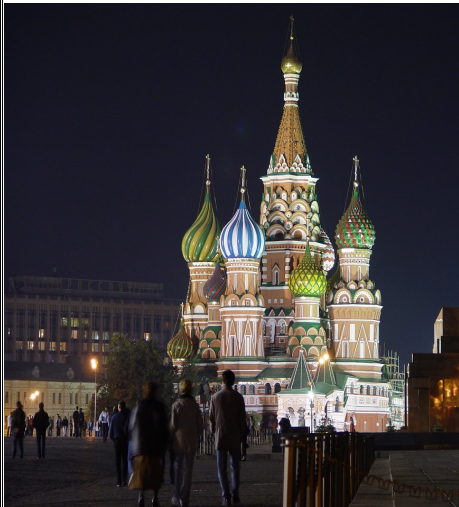


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=33#tab3>

2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27, 28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера риска), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ
Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ
Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела Москва, Россия 2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смиту** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

1. ВВЕДЕНИЕ	5
2. ОПРЕДЕЛЕНИЯ	9
3. ОБЪЕДИНЕНИЕ КОМПАНИЙ. ОПРЕДЕЛЕНИЕ	51
4. МЕТОД УЧЕТА	52
5. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СТОИМОСТИ ОБЪЕДИНЕНИЯ (ПРИБРЕТЕНИЯ).....	56
6. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ	58
7. ГУДВИЛ	59
8. ВРЕМЕННЫЙ ПОРЯДОК УЧЕТА	67
9. ОБРАТНЫЕ ПОКУПКИ	75
10. ПРАКТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ	80
11. ОБЪЕДИНЕНИЯ С УЧАСТИЕМ КОМПАНИЙ, НАХОДЯЩИХСЯ ПОД ОБЩИМ КОНТРОЛЕМ (НЕ ВХОДЯТ В СФЕРУ ДЕЙСТВИЯ МСФО (IFRS) 3)	80
13. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ	87

1. Введение ОБЗОР

Цель

Цель данного учебного пособия - помочь специалистам изучить учет Объединения компаний (бизнеса) в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Данное учебное пособие включает в себя изменения в МСФО (IFRS) 3, опубликованные в 2008 году, которые вступают в действие с 1 июля 2009 года. Данные изменения подготовлены в рамках работы по сближению МСФО и ОПБУ США.

Ниже перечислены основные изменения редакции 2008 года:

- Расширена сфера действия новой редакции - она включает в себя также объединения компаний, все из которых являются кооперативными предприятиями, и объединения компаний, достигнутых исключительно с помощью подписания договора.
- Уточнены определения «компания» («бизнес») и «объединение компаний», а также предоставлены дополнительные указания на то, как определить, когда группа активов формирует компанию.
- Для каждого объединения компаний компания-покупатель должна оценить всю неконтролируемую долю в приобретаемой компании либо по справедливой стоимости, либо по пропорциональной доле неконтролируемой доли чистых идентифицируемых активов приобретаемой компании. Ранее применялся лишь последний метод из двух указанных.
- Используя справедливую стоимость, мы приводим долю меньшинства к гудвиллу, и это единственное различие между этими двумя методами. Весь гудвилл проверен на обесценение.
- Уточнены требования в отношении того, каким образом компания-покупатель должна проводить все классификации, назначения (распределения) или оценки в отношении приобретенных идентифицируемых активов и принятых обязательств при объединении компаний.

Новая редакция стандарта применяется к большему числу транзакций, поскольку в сферу действия данного стандарта были включены объединения кооперативных предприятий компаний и объединения, достигнутые лишь с помощью подписания договора.

Такое расширение сферы действия стандарта не является значительным для большинства компаний. Крупные объединения кооперативных компаний встречаются редко, а объединения с помощью подписания соответствующего договора оформляются лишь в Австралии, и нигде больше.

Сделки между предприятиями с совместным контролем, а также создание совместных компаний остаются вне сферы применения данного стандарта.

Определение «компания» («бизнеса») несколько уточнено. Теперь оно формулируется не как связанный комплекс, который «управляется», а как комплекс, который может управляться с целью получения выгод.

1.1 Учет

Объединение бизнеса в соответствии с МСФО (IFRS) 3 отражается в отчетности с использованием метода покупки.

Покупатель учитывает приобретаемые идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании по их справедливой стоимости на дату приобретения, а также учитывает гудвилл, который впоследствии тестируется на обесценения.

Активы, обязательства и условные обязательства

(i) Признание

При наличии условного обязательства, возникающего в связи с проводимой реструктуризацией бизнеса, определяемого в соответствии с МСФО (IAS) 37, оно включается в расчет гудвилла.

Если на дату покупки справедливая стоимость условного обязательства приобретаемой компании может быть надежно определена, то покупатель должен учитывать эти обязательства при оценке идентифицируемых чистых активов приобретаемой компании. Если условные обязательства не могут быть оценены, то они не учитываются в расчете чистых активов.

(ii) Оценка

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 идентифицируемые активы, обязательства, условные обязательства приобретаемой компании должны первоначально оцениваться по их справедливой стоимости на дату покупки.

Неконтролируемая покупателем доля (или доля меньшинства) в приобретаемой компании представляет собой долю в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов, принадлежащих миноритарным акционерам.

Гудвил

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 гудвилл после первоначального признания должен отражаться за вычетом убытков от обесценения. Гудвилл не амортизируется, но тестируется на обесценение, по крайней мере, один раз в год или чаще, при наличии признаков обесценения.

Отрицательный гудвил

В соответствии с МСФО (IFRS) 3 отрицательная величина гудвила должна отражаться в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках.

Покупатель учитывает идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства по их справедливой стоимости на дату покупки, а также учитывает гудвил, который тестируется на предмет обесценения.

1.2

Основные характеристики МСФО (IFRS) 3

Цель МСФО (IFRS) 3 – повысить актуальность, надежность и сравнимость информации, которую предприятие представляет в своей финансовой отчетности в отношении объединения компаний, и влияние этой информации.

Эта цель достигается путем внедрения принципов и требований в отношении того, каким образом покупатель должен:

- (i) признания и оценки в своей консолидированной финансовой отчетности идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, а также неконтролируемую долю в приобретаемой компании;
- (ii) признания и оценки гудвилл, приобретенного в результате объединения компаний, или прибыль от выгодной покупки; и

- (iii) определить информацию, которую необходимо раскрыть для предоставления пользователям финансовой отчетности возможность оценить характер и финансовое влияние объединения компаний на отчетность.

Основной (ключевой) принцип

Покупатель компании признает приобретенные активы, обязательства и условные обязательства по их справедливой стоимости на дату приобретения и раскрывает информацию, которая позволяет пользователям оценить характер и финансовое влияние данной сделки.

Применение метода покупки

Объединение компаний должно учитываться с использованием метода покупки, если только это не является объединением компаний, находящихся под общим контролем.

Одна из сторон объединения компаний всегда должна быть определена в качестве покупателя, получающего контроль над другой компанией – приобретаемой компанией.

Сделки по созданию совместной компании или приобретение актива (группы активов), которые не являются бизнесом (компанией), не относятся к сфере действия МСФО (IFRS) 3.

МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

МСФО (IFRS) 3 устанавливает принципы признания и оценки идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств, а также неконтролируемой доли (доли меньшинства) в приобретаемой компании.

Любая классификация в отношении указанных позиций должна проводиться на основе анализа: условий заключенного договора, экономических условий, политики хозяйственной деятельности и учетной политики покупателя, а также с учетом других факторов, существующих на дату приобретения.

Идентифицируемые чистые активы оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Неконтролируемая доля в приобретенной компании может оцениваться либо по справедливой стоимости акций, принадлежащих миноритарным акционерам, либо как доля в справедливой стоимости чистых активов приобретаемой компании, не принадлежащая покупателю.

МСФО (IFRS) 3 содержит ограниченные исключения в отношении указанных принципов признания и оценки:

- (i) Договоры аренды и страхования требуют классификации на основе контрактных условий и прочих факторов, существующих на дату начала реализации договоров (или на дату изменения условий), а не на основе факторов, существующих на дату приобретения.
- (ii) Признаваться могут только те условные обязательства, принятые при объединении компаний, которые представляют собой текущие обязательства, и которые можно надежно оценить.

МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

Некоторые активы и обязательства, должны признаваться и оцениваться не по справедливой стоимости, а в соответствии с другими МСФО, такими как МСФО (IAS) 12, МСФО (IAS) 19, МСФО (IFRS) 2 и МСФО (IFRS) 5.

- (iii) Существуют специальные требования для оценки вновь приобретенного права.
- (iv) Активы возмещения убытка (условные активы) признаются и оцениваются на основе подхода к оценке объекта, подлежащего возмещению убытка, даже если он оценивается не по справедливой стоимости.

МСФО (IFRS) 3 требует от покупателя, который признал идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, и всю неконтролируемую долю (долю меньшинства), определить разницу между:

- (i) суммой вознаграждения (стоимостью приобретения); и
- (ii) приобретенными чистыми активами.

Если указанная разница положительная, то она признается как гудвил. Если отрицательная (покупатель получил прибыль от выгодной покупки - заплатил меньше, чем получил чистых активов), то она признается в отчете о прибылях и убытках как доход от покупки.

Компенсация, выплаченная при объединении компаний, включая все условные вознаграждения, оценивается по справедливой стоимости.

В целом, покупатель оценивает и учитывает приобретенные активы и обязательства после завершения сделки по объединению компаний в соответствии с прочими применяемыми МСФО.

Однако, МСФО (IFRS) 3 содержит определенные требования, касающиеся вновь приобретенных прав, условных обязательств, условных вознаграждений и активов возмещения убытков (условных активов).

Раскрытие информации

МСФО (IFRS) 3 требует, чтобы покупатель раскрывал информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовое влияние объединения компаний, которое произошло в текущем отчетном периоде или после отчетной даты, но до даты утверждения отчетности к выпуску.

После объединения компаний покупатель должен раскрыть все корректировки, признанные в текущем отчетном периоде, которые относятся к объединениям компаний, произошедшим в текущем или предыдущих отчетных периодах.

2. Определения

Приобретаемая компания – компания (бизнес) или группа компаний, над которыми **покупатель** приобретает контроль после **объединения компаний**.

Покупатель – предприятие, которое приобретает контроль над **приобретаемой компанией**

Дата покупки – дата фактического перехода контроля над компанией к новому владельцу (покупателю).

Дата соглашения – дата достижения договоренности об объединении компаний. Для компаний, официально зарегистрированных на бирже - дата официального публичного объявления об объединении.

В случае недружественного поглощения - наиболее ранняя дата достижения договоренности об объединении. Эта дата определяется, когда достаточное число владельцев приобретаемой компании принимают предложение покупателя, имеющего намерение получить **контроль** над компанией.

Компания (бизнес) – взаимосвязанный комплекс деятельности и активов, которые могут соответственно осуществляться и управляться с целью получения доходов в виде дивидендов, снижения затрат или других экономических выгод, получаемых непосредственно его собственниками (владельцами).

Объединение компаний – объединение отдельных компаний в одну отчитывающуюся единицу. Транзакции, которые иногда называются как «фактическое слияние» или «слияние равных», также представляют собой объединение бизнеса, поскольку этот термин используется в МСФО (IFRS) 3.

Объединение компаний, включающее совместно контролируемый бизнес, – объединение бизнеса, при котором все компании-участники контролируются одной компанией/группой, как до, так и после объединения; и данный контроль не может передаваться другим лицам.

Условное вознаграждение – обычно означает обязательство компании-покупателя перевести бывшим владельцам приобретаемой компании дополнительные активы или долю участия в акционерном капитале, как часть обмена за контроль, приобретаемый над покупаемой компанией, в случае наступления определенных событий или исполнения определенных условий в будущем.

При этом условное вознаграждение может также предоставлять покупателю право возврата ранее предоставленной компенсации, если оговоренные условия не выполняются.

Условные обязательства – (определение дано в МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы») потенциальное обязательство, возникающее в результате предшествующих событий, наличие которых подтверждается возникновением или не возникновением

- (1) одного или нескольких неопределенных будущих событий, не поддающихся полному контролю со стороны компании; или
- (2) настоящее обязательство, возникающее в результате прошедших событий, но не признаваемое по причине:
 - (i) возможного отсутствия требования погашения обязательства
 - (ii) или того, что величина обязательства не может быть надежно измерена.

Контроль – возможность определять финансовую и хозяйственную политику компании.

Дата операции – в случае, когда приобретение бизнеса производится в рамках одной операции, дата операции является датой покупки.

Если объединение бизнеса происходит в рамках нескольких операций, например, когда объединение осуществляется поэтапно посредством последовательной покупки акций, датой операции является дата осуществления каждой отдельной сделки, отражаемая в финансовой отчетности покупателя.

Участие (доля) в акционерном капитале компании – процент владения (доли участия) в предприятиях, принадлежащих инвестору, а также доли владельца, члена или участника совместного предприятия.

Справедливая стоимость – представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки(МСФО(IFRS)13).

Гудвил – выгоды, возникающие от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и учтены отдельно.

Идентифицируемый актив – актив является идентифицируемым, если он:

- (а) является отделяемым, т.е. его можно отделить от предприятия и продать, перевести, лицензировать, отдать в аренду или обменять, либо отдельно, либо вместе с соответствующим договором, идентифицируемым активом или обязательством, вне зависимости от того, намеревается ли предприятие это осуществить, или
- (б) возникает из контрактных или прочих юридических прав, вне зависимости от того, можно ли эти права перевести или отделить от предприятия или от других прав или обязательств.

Нематериальный актив – идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы (в соответствии с МСФО (IAS) 38).

Совместная деятельность – соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии обеспечения совместного контроля над ней (в соответствии с МСФО (IFRS) 11).

Доля меньшинства/неконтролируемая доля – та часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней компании, которая приходится на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании.

Совместная компания – компания, отличная от компании, принадлежащей инвесторам, например: совместная страховая компания или совместный кооператив, создание которых обеспечивает относительно низкие затраты, а также другие экономические выгоды, получаемые участниками, напрямую или пропорционально их вкладам. Например, совместная страховая компания, кредитный союз и кооператив являются совместными компаниями.

Владельцы – держателей процента владения (доли участия) в предприятиях, принадлежащих инвесторам, и владельцев или членов или участников совместных компаний.

Материнская компания – компания, которая имеет одно или более дочерних компаний.

Вероятный – скорее «да», чем «нет».

Отчитывающаяся компания – компания, имеющая пользователей, которые полагаются на финансовую отчетность как основной источник информации о ее деятельности при принятии решений в отношении выделения ресурсов. Отчитывающаяся компания может представлять отдельную компанию или группу.

Дочерняя компания – компания, включая неакционерные компании, такие как партнерство, которое контролируется материнской компанией.

Сфера действия

МСФО (IFRS) 3 применяется к сделкам или другим событиям, которые отвечают определению объединения компаний.

МСФО (IFRS) 3 не применяется при:

- (i) Создании совместной компании (см. учебное пособие по МСФО (IFRS) 11).
- (ii) Приобретении актива или группы активов, которые не представляют собой компанию (бизнес).

В таких случаях покупатель должен выявить и признать индивидуальные приобретенные активы, включая те активы, которые отвечают определению и критериям признания нематериальных активов (см. учебное пособие по МСФО (IAS) 18) и условные обязательства.

Стоимость группы должна распределяться на индивидуальные идентифицируемые активы и обязательства на основе их относительной справедливой стоимости на дату приобретения.

Такие транзакции или события не приводят к образованию гудвила.

В следующих примерах ОПУ/ББ означает Отчет о прибылях и убытках и Бухгалтерский баланс

ПРИМЕР. Приобретение активов

Вы платите \$5 млн. за приобретение активов, стоимость которых составляет \$3 млн., у компании, которая подлежит ликвидации. Сумма \$2 млн. сверх уплаченной стоимости при объединении бизнеса представляет собой гудвил. Однако данная операция не является объединением бизнеса. Поэтому необходимо понять причины переплаты: возможно, она связана с приобретением в ходе данной сделки нематериального актива. Платеж по сделке должен быть распределен на приобретенные активы на основе их справедливой стоимости.

<i>(в млн. долл. США)</i>	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Активы	ББ	3	
Денежные средства	ББ		5
Нематериальный актив	ББ	2	

Приобретение активов

(iii) Объединении между предприятиями или бизнесом, находящимися под совместным контролем.

Определение объединения компаний

Предприятие должно определить, представляет ли собой проводимая сделка объединение компаний на основе использования определения, содержащегося в МСФО (IFRS) 3, которое требует, чтобы приобретаемые активы, обязательства и условные обязательства представляли собой компанию (бизнес).

В 2008 г. определение компании (бизнеса) было несколько изменено. Теперь оно формулируется как компании, которые «могут управляться», а не которые «управляются» для получения экономических выгод.

Если приобретаемые активы не являются бизнесом, то отчитывающееся предприятие должно учесть такую операцию как приобретение актива.

ПРИМЕР. Приобретение активов

Вы приобретаете отдельные активы, включая клиентскую базу ликвидируемой компании. Данная операция не является объединением бизнеса и должна учитываться как приобретение активов. Платеж по сделке должен быть распределен на приобретенные активы на основе их справедливой стоимости.

Метод покупки

Предприятие должно учитывать любое объединение компаний с использованием метода покупки.

Применение метода покупки требует:

- (i) определить покупателя;
- (ii) определить дату приобретения;
- (iii) признать и оценить приобретенные идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, а также всю неконтролируемую долю в приобретаемой компании; и
- (iv) учесть и оценить гудвил, или полученную прибыль от выгодной сделки (при отрицательной величине гудвила).

Объединение бизнеса может быть осуществлено несколькими способами, в соответствии с конкретными юридическими, налоговыми и другими особенностями. Оно может представлять:

- (i) покупку капитала (простых акций) другой компании,
- (ii) покупку всех чистых активов другой компании,
- (iii) признание обязательств другой компании,
- (iv) покупку части активов и обязательств другой компании, которые вместе составляют один или несколько видов бизнеса.

Оплата покупки бизнеса может быть проведена собственными акциями денежными средствами и их эквивалентами, другими активами. Возможна также комбинация указанных схем оплаты.

ПРИМЕР. Покупка бизнеса путем оплаты денежными средствами и акциями

Вы покупаете 100% бизнеса за \$10 млн. Из указанной суммы Вы оплачиваете \$4 млн. денежными средствами и на \$6 млн. выпускаете акции, которые будут переданы продавцу бизнеса.

<i>(в млн. долл. США)</i>	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Инвестиции в дочернюю компанию	ББ	10	
Денежные средства	ББ		4
Акционерный капитал	ББ		6

Покупка бизнеса

На практике покупка может представлять собой сделку между акционерами объединяющихся компаний или между одной компанией и акционерами другой компании.

Результатом сделки может стать создание новой компании для осуществления контроля над объединяющимися компаниями, чистыми активами, либо реорганизация одной или более объединяющихся компаний.

ПРИМЕРЫ. Способы покупки

1. Акционеры Вашей компании и акционеры другой компании осуществляют объединение компаний посредством выпуска акций новой компании, являющейся правопреемником указанных компаний.
2. Ваша компания оплачивает покупку акций новой компании денежными средствами.

Отношения между объединенными компаниями могут сложиться таким образом, что компания-покупатель станет материнской компанией, а приобретаемая компания - дочерней компанией. В данном случае компания-покупатель применяет МСФО (IFRS) 3 при составлении консолидированной финансовой отчетности.

ПРИМЕР. Приобретение бизнеса – отношение между материнской и дочерней компаниями

Компания-покупатель приобретает 100% другой компании и становится материнской компанией. Приобретаемая компания становится дочерней компанией.

Покупатель включает долю участия в приобретаемой компании в своей отдельной финансовой отчетности в качестве инвестиции в дочернюю компанию, см. МСФО (IAS) 27.

Объединение бизнеса может представлять приобретение чистых активов, при этом, не включая приобретение капитала (акций). В результате данного объединения не образуется отношений между компаниями как между материнской и дочерней.

Контроль

Контроль – возможность определять / регламентировать финансовую и хозяйственную политику компании. Если вы контролируете другую компанию любым способом, то она должна быть консолидирована. Вы знаете, контролируете ли вы другую компанию или нет.

Получение контроля предполагает покупку одной из объединяющихся компаний более половины голосующих акций другой компании. Исключения представляют случаи, когда четко определено, что такой пакет акций не обеспечивает наличие контроля.

ПРИМЕРЫ. Контроль

1. Вы покупаете 60% компании. Это дает Вам право на 60% голосов на собрании акционеров. Вы имеете контроль, несмотря на то, что 40% голосов находятся в руках другой компании.

2. Вы владеете 100% предприятия оборонной сферы. Правительство назначает директоров предприятия. В данном случае Вы не имеете контроля, поскольку директора, назначенные правительством, могут не позволить проводить Вашу политику управления предприятием.

Даже когда одна из объединяющихся компаний не приобретает больше половины акций с правом голоса другой объединяющейся компании, контроль может быть реализован другими способами, которые приведены ниже:

- (i) право распоряжаться более чем половиной голосующих акций другой компании путем соглашения с другими акционерами;

ПРИМЕР. Получение контроля путем соглашения

Вы покупаете 40% акций с правом голоса иностранной компании. Другие акционеры, владеющие 35% акций компании, намерены предоставить Вам право управлять их инвестициями на основе соглашения. В соответствии с этим соглашением Вы получаете голоса акционеров. В данном случае Вы получаете контроль над компанией.

- (ii) право определять финансовую и хозяйственную политику другой компании на основании законодательного акта или соглашения;

ПРИМЕР. Контроль на основании законодательного акта

Ваша компания является поставщиком электроэнергии. Правительство контролирует все тарифы продаж и закупочные цены на электроэнергию. Таким образом, правительство контролирует Вашу финансовую политику и, следовательно, контролирует компанию.

- (iii) право назначать и смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления другой компании;

ПРИМЕР. Контроль за назначением членов совета директоров

Вы владеете 100% предприятия оборонной сферы. Правительство назначает директоров компании. В данном случае Вы не имеете контроля, поскольку директора, назначенные правительством, могут не позволить проводить Вашу политику управления предприятием.

- (iv) право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления другой компании.

ПРИМЕР. Контроль голосов

Вы приобретаете 20% акций компании. Предположим, что данные акции предоставляют Вам 60% голосов на собраниях акционеров. Вы имеете контроль, несмотря на то, что 80% акций находятся в руках других акционеров.

Определение покупателя

В каждом объединении компаний одна из объединяемых компаний будет идентифицирована как покупатель (см. МСФО (IFRS) 10) – т.е. как компания, которая получила контроль над приобретаемой компанией.

Хотя в отдельных случаях может быть трудно определить покупателя, всегда имеются индикаторы, позволяющие его определить, в частности:

- (i) справедливая стоимость одной компании значительно больше, чем другой. В таких случаях большая компания является покупателем;

ПРИМЕР. Покупатель – более крупная компания

Рыночная стоимость Вашей компании составляет \$100 млн. Происходит объединение Вашей компании с компанией, рыночная стоимость которой составляет \$5 млн. Поскольку Ваша компания более крупная, она является покупателем.

- (ii) объединение компаний осуществляется путем обмена обыкновенных голосующих акций на денежные средства или другие активы. В таких случаях компания, передающая денежные средства или другие активы, является покупателем;

ПРИМЕР. Покупатель – выпуск акций

Ваша компания объединяется с другой компанией. В ходе объединения Ваша компания платит \$50 млн. за акции другой компании. Ваша компания является покупателем.

<i>(в млн. долл. США)</i>	ОПУ/Б	Дт	Кт
	Б		
Инвестиция в дочернюю компанию	ББ	50	
Денежные средства	ББ		50

Покупка компании путем покупки выпускаемых акций			
--	--	--	--

- (iii) объединение бизнеса ведет к тому, что менеджмент одной компании получает возможность доминировать при подборе управленческих кадров компании, возникающей в результате объединения. В таком случае доминирующая компания является покупателем.

ПРИМЕР. Покупатель – контроль за управлением компанией

Рыночная стоимость Вашей компании составляет \$100 млн. Ваша компания сливается с другой компанией, рыночная стоимость которой составляет \$120 млн. Директора и менеджеры Вашей компании будут управлять объединением. В этом случае Ваша компания является покупателем.

Компания, выпускающая акции, обычно является покупателем при объединении компаний на основе обмена акциями.

В случае 'обратной покупки' подразумевается приобретение акций компании-покупателя.

ПРИМЕР. Обратная покупка

Для получения листинга ценных бумаг на бирже крупная частная компания организывает свою продажу более малой компании, акции которой имеют листинг (далее - «Большая компания» и «Маленькая компания»).

«Маленькая» компания, зарегистрированная на бирже, покупает «Большую компанию». Указанный метод приобретения называется обратной покупкой. Акционеры «Большой компании» покупают акции «Маленькой компании». Дирекция «Большой компании» осуществляет контроль за «Маленькой компанией». Затем «Маленькая компания» покупает «Большую компанию» путем приобретения акций, выпускаемых «Большой компанией».

«Маленькая компания» юридически является материнской компанией, однако «Большая компания» является покупателем, так как диктует финансовую и хозяйственную политику «Маленькой компании».

Определение стоимости объединения и расчет гудвилла производятся на основе чистых активов «Маленькой компании».

Активы «Большой компании» не переоцениваются по их справедливой стоимости. В то же время, активы «Маленькой компании» переоцениваются по их справедливой стоимости в целях определения гудвила и стоимости приобретения.

Сторона, определяющая финансовую и хозяйственную политику, признается покупателем.

При образовании новой компании, одна из ранее существующих компаний должна быть определена в качестве покупателя на основе имеющихся признаков.

ПРИМЕР. Образование компании в результате объединения

Компании «Наташа» и «Александра» объединяются. Их чистые активы переносятся в новую компанию «Гемини», а эти компании прекращают свою деятельность. Одна из компаний определяется в качестве покупателя на основании имеющихся признаков. Даже при условии ликвидации двух компаний одна из них должна быть определена в качестве покупателя в целях дальнейшего учета результатов завершеного объединения.

Аналогично, когда объединение включает более двух компаний, одна из них, которая существовала до объединения, должна обязательно быть определена в качестве покупателя на основании имеющихся свидетельств.

При определении покупателя должно учитываться, какая из компаний инициировала объединение, а также активы какой компании преобладают в общей сумме активов объединяющихся компаний.

ПРИМЕР. Компания, инициирующая объединение

Ваша компания предлагает приобрести другую компанию. Достигнута договоренность об объединении. Следуя рекомендации налоговых специалистов, покупаемая компания приобретает акции Вашей компании и становится материнской компанией с юридической точки зрения. Несмотря на это, Ваша компания является покупателем, так как Вы являлись инициатором объединения.

Определение даты приобретения

Покупатель должен определить дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над приобретаемой компанией.

Обычно датой приобретения, на которую покупатель получает контроль над приобретаемой компанией, является дата, когда покупатель юридически оплачивает покупку, приобретает активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании, т.е. дата заключения сделки.

Однако покупатель может получить контроль до или после даты заключения сделки.

Например, дата приобретения наступает до даты заключения сделки, если в письменном соглашении указано, что покупатель получает контроль над приобретаемой компанией на дату, предшествующую дате заключения сделки.

Признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств и всей неконтролируемой доли в приобретаемой компании

Принцип признания

Начиная с даты приобретения, покупатель должен признать отдельно от гудвилла все приобретенные идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, и всю неконтролируемую долю в приобретаемой компании.

Условия признания

Чтобы соответствовать критериям признания как части применения метода покупки, приобретенные идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства должны отвечать определению активов и обязательств, содержащемуся в Принципах МСФО на дату приобретения.

Например, затраты, которые покупатель ожидает, но не обязан понести в будущем для осуществления своего плана по прекращению деятельности приобретаемой компании или для увольнения работников приобретаемой компании, или их перевода на другое место не являются обязательствами на дату приобретения.

Таким образом, покупатель не признает эти затраты как часть применения метода покупки. Вместо этого, покупатель признает эти расходы в своей финансовой отчетности после объединения компаний, в соответствии с другими МСФО.

В дополнение, чтобы отвечать условиям признания как части применения метода покупки, приобретаемые идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства должны быть частью того, чем обменялись покупатель и приобретаемая компания (или ее бывшие владельцы) при транзакции по объединению компаний, а не результатом отдельных сделок (это будет обсуждаться далее).

Применение покупателем принципа и условий признания может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые приобретаемая компания ранее не признавала в своей финансовой отчетности как активы и обязательства.

Например, покупатель признает приобретенные идентифицируемые нематериальные активы, такие как торговая марка, патент или отношения с клиентом, которые приобретаемая компания не признавала как активы в своей финансовой отчетности, поскольку они имели внутрифирменное происхождение, и затраты по ним относились на расходы.

Классификация или определение вида приобретаемых идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств при объединении компаний

На дату приобретения покупатель должен классифицировать приобретенные идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, чтобы иметь возможность применить для их оценки соответствующий МСФО.

Покупатель должен провести такую классификацию на основе контрактных условий, экономических условий, своей хозяйственной и финансовой политики и прочих существенных условий, которые имеет место на дату приобретения.

В некоторых ситуациях МСФО предлагают различный учет, в зависимости от того, каким образом предприятие классифицирует конкретные активы или обязательства.

Действия со стороны покупателя для классификации или определения вида приобретаемых идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств включают, но не ограничиваются:

МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

- (i) классификацией конкретных финансовых активов и обязательств как финансового актива или обязательства по справедливой стоимости через отражение в отчете о прибылях и убытках, или как финансового актива, имеющегося в наличии для продажи или удерживаемого до погашения, в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- (ii) определением производного инструмента как инструмента хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39; и
- (iii) его оценкой, нужно ли отделять встроенный производный инструмент от основного договора в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Для классификации:

- (i) договора аренды как операционной аренды или как финансовой аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Договоры аренды»; и
- (ii) договора как договора страхования в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»,

покупатель должен классифицировать эти договоры на основе контрактных условий и прочих факторов на дату вступления договора в силу (или на дату изменения условий договора).

Принцип оценки

Покупатель должен оценить приобретаемые идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства по их справедливой стоимости на дату приобретения.

Для каждого объединения компаний покупатель должен оценить всю неконтролируемую долю в приобретаемой компании (ранее называвшуюся долей меньшинства) по справедливой стоимости или по пропорциональной части неконтролируемой доли идентифицируемых чистых активов приобретаемой компании.

Исключения из принципов признания и оценки

МСФО (IFRS) 3 предлагает некоторые исключения из принципов признания и оценки.

Исключения из принципа признания

Условные обязательства

МСФО (IAS) 37 определяет условное обязательство как:

- (i) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий, и чье существование будет подтверждено только при наступлении или ненаступлении одного или более неопределенных событий в будущем, которые не находятся полностью под контролем предприятия; или
- (ii) текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но которое не признано, поскольку:

МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

- (1) нет уверенности, что для урегулирования обязательства потребуется отток ресурсов, включающих выгоды; или
- (2) сумма обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Требования МСФО (IAS) 37 не применяются для определения, какие условные обязательства должны признаваться на дату приобретения.

Вместо этого, покупатель должен признать на дату приобретения условное обязательство, полученное в результате объединения компаний, если это текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, и его справедливая стоимость может быть надежно оценена.

Таким образом, вопреки МСФО (IAS) 37, покупатель признает на дату приобретения условное обязательство, полученное в результате объединения компаний, даже если нет уверенности, что для урегулирования обязательства потребуется отток ресурсов, включающих выгоды.

Справедливая стоимость будет отражать возможность выплат по условному обязательству.

Выплаты страховых премий, основанные на акциях

Покупатель должен оценить обязательство или долевой инструмент относящийся к замене выплат страховых премий, основанных на акциях, относящихся к приобретенной компании, на выплаты страховых премий, основанных на акциях, относящихся к покупателю, в соответствии с методом, указанным в МСФО (IFRS) 2. (МСФО (IFRS) 3 называет результат применения этого метода «рыночной оценкой» премии).

Активы, удерживаемые для продажи

В соответствии с МСФО (IFRS) 5, на дату приобретения покупатель должен оценить приобретенный внеоборотный актив (или группу выбытия), который классифицируется как удерживаемый для продажи, по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Признание и оценка гудвилла или прибыли от выгодной покупки

Покупатель должен признать гудвилл на дату приобретения и оценить его как превышение (а) над (б), как это указано ниже:

(а) совокупная величина:

- (i) цены покупки, оцениваемой в соответствии с данным стандартом, которая часто основывается на справедливой стоимости на дату приобретения;

- (ii) стоимости всей неконтролируемой доли в приобретаемой компании (ранее называвшейся долей меньшинства), оцениваемой в соответствии с данным стандартом; и
- (iii) при поэтапном объединении компаний, справедливой стоимости на дату приобретения ранее удерживаемой доли покупателя в капитале приобретаемой компании.

(б) чистая стоимость идентифицируемых активов и обязательств на дату приобретения, оцениваемая в соответствии с данным стандартом.

При объединении компаний, при котором покупатель и приобретаемая компания (или ее бывшие владельцы) обмениваются только долей участия в акционерном капитале, справедливая стоимость доли участия приобретаемой компании может быть оценена надежнее, чем справедливая стоимость доли участия покупателя (на дату приобретения).

Если это так, что покупатель должен определить величину гудвила, используя справедливую стоимость доли участия приобретаемой компании, а не справедливую стоимость переданной доли участия (на дату приобретения).

Выгодные сделки по приобретению

В отдельных случаях покупатель может заключать выгодные сделки, платя меньше, чем справедливая стоимость получаемых чистых активов приобретаемой компании. В таких случаях, покупатель должен признать возникающую прибыль (отрицательный гудвилл) в отчете о прибылях и убытках на дату приобретения.

Прибыль должна отражаться в отчетности покупателя.

При объединении компаний выгодная покупка может произойти, например, при принудительной продаже, когда продавец действует под принуждением.

При совершении выгодной покупки к признанию прибыли (или изменению суммы признаваемой прибыли) могут также привести исключения по признанию и оценке отдельных позиций.

Прежде, чем признать прибыль от выгодной покупки, покупатель должен повторно провести идентификацию и оценку всех приобретенных активов, обязательств и условных обязательств, и признать все дополнительные активы или обязательства.

Покупатель затем должен заново оценить все процедуры, используемые для оценки сумм, которые МСФО (IFRS) 3 требует признать на дату приобретения, по следующим позициям:

- (i) идентифицируемые приобретенные активы, обязательства и условные обязательства;
- (ii) неконтролируемая доля в приобретаемой компании, если она есть;
- (iii) при поэтапном объединении компаний, ранее удерживаемая покупателем доля участия в приобретаемой компании; и
- (iv) уплаченное вознаграждение.

Такая проверка проводится, чтобы удостовериться, что все оценки правильно отражают всю имеющуюся в наличии информацию на дату приобретения.

Стоимость приобретения

Стоимость приобретения должна оцениваться по справедливой стоимости, которая рассчитывается как совокупная величина переданного покупателем вознаграждения, учитывающая также принятые им обязательства приобретаемой компании и переданные им эмитированные акции.

Примерами потенциальных типов вознаграждений могут служить денежные средства, прочие активы, бизнес (компания) или дочерняя компания покупателя, условное вознаграждение, простые или привилегированные акции, опционы, варранты и доли участия в совместно контролируемых предприятиях.

Выплаченное вознаграждение может включать в себя активы или обязательства покупателя, чья балансовая стоимость отличается от их справедливой стоимости на дату приобретения (например, немонетарные активы, такие как земельные участки и строения, или бизнес (компания) покупателя).

В таких случаях покупатель должен провести переоценку переведенных активов или обязательств по их справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученные в результате прибыли или убытки, если они возникнут, в отчете о прибылях и убытках.

Если переведенные на приобретенную компанию активы или обязательства остаются в приобретенной компании после объединения, то покупатель сохраняет над ними контроль. В этой ситуации покупатель должен оценить такие активы и обязательства по их балансовой стоимости непосредственно до даты приобретения, и не должен учитывать в отчете о прибылях и убытках прибыль или убыток по активам или обязательствам, которые он контролирует как до, так и после объединения компаний.

Покупатель должен определить стоимость объединения как совокупную величину справедливой стоимости чистых активов, переданных им на дату обмена, в обмен на контроль. При этом все затраты, понесенные покупателем, признаются в качестве расходов периода.

При поэтапном объединении компаний покупатель должен переоценить свою ранее удерживаемую долю участия в акционерном капитале приобретаемой компании по ее справедливой стоимости на дату приобретения и признать изменение стоимости в отчете о прибылях и убытках. В предыдущих отчетных периодах покупатель мог признавать изменения стоимости своей доли участия в акционерном капитале приобретаемой компании в составе капитала. Например, из-за того что данные инвестиции были классифицированы как имеющиеся в наличии для продажи.

В таком случае, сумма переоценки, которая была признана в составе капитала, должна признаваться так же как в случае, если бы покупатель продал свою имеющуюся ранее долю участия в акционерном капитале.

ПРИМЕР. Поэтапная покупка акций

1 января Вы даете согласие на покупку компании. Вы приобретаете 20% акций 1 января, следующие 50% – 1 марта и оставшиеся 30% – 1 июня.

Всего Вы заплатите \$200 млн. за все акции. Указанная сумма представляет стоимость объединения.

Датами обмена являются 1 января, 1 марта и 1 июня.

Датой покупки является 1 марта, поскольку именно на эту дату Вы приобрели контрольный пакет акций компании.

Приобретенные признанные активы и обязательства в обмен на получение контроля над компанией оцениваются по их справедливой стоимости на дату обмена (дату получения контроля).

Если оплата какой-либо части стоимости объединения откладывается, справедливая стоимость такой части определяется путем дисконтирования соответствующих ей затрат до их текущей стоимости. При этом учитываются любые надбавки или скидки, которые могут применяться при оплате покупки.

Рыночная стоимость котируемых акций приобретаемой компании на дату обмена является наилучшим подтверждением справедливой стоимости, и именно она должна использоваться в расчетах.

ПРИМЕР. Справедливая стоимость – рыночная стоимость акции на дату обмена

Вы предлагаете 1 млн. акций Вашей компании в качестве оплаты за получение контроля над приобретаемой компанией. Ваше предложение принимается.

На дату обмена рыночная стоимость Ваших акций составляет \$33 за акцию, номинальная стоимость равняется \$10 за акцию. Таким образом, \$23 (33-10) учитываются в качестве эмиссионного дохода.

<i>(в млн. долл. США)</i>	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Инвестиции в дочернюю компанию	ББ	33	
Акционерный капитал	ББ		10
Эмиссионный доход	ББ		23

Покупка бизнеса – рыночная стоимость акции на дату обмена.			
--	--	--	--

Стоимость объединения включает величину обязательств приобретаемой компании, принятых покупателем в обмен на получение контроля над приобретаемой компанией.

Транзакционные издержки учитываются как расход. К этим издержкам относятся любые прямые затраты, непосредственно связанные с объединением, такие как оплата услуг профессиональных бухгалтеров, юристов, оценщиков и других экспертов, необходимых для осуществления объединения.

ПРИМЕР. Стоимость объединения – Транзакционные издержки

Вы покупаете компанию за \$100 млн. и дополнительно оплачиваете \$2 млн. за юридические услуги, которые учитываются как расход.

<i>(в млн. долл. США)</i>	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Инвестиции в дочернюю компанию	ББ	100	
Денежные средства	ББ		100
Юридические услуги	ОПУ	2	
Денежные средства			2

<i>Транзакционные издержки</i>			
--------------------------------	--	--	--

Общие административные расходы, включая расходы на содержание отдела закупок, не включаются в стоимость объединения, они признаются в качестве расходов по мере их возникновения.

ПРИМЕР. Стоимость объединения – Общие административные расходы

Компания стоит \$60 млн. Затраты на бухгалтерские услуги составляют \$5 млн. (признаются как расход), на юридические услуги - \$6 млн. (признаются как расход), общие накладные расходы, связанные с содержанием отдела закупок, в сумме \$2 млн., также признаются в качестве расходов.

<i>(в млн. долл. США)</i>	ОПУ/Б	Дт	Кт
Инвестиции в дочернюю компанию	ББ	60	
Денежные средства	ББ		60
Затраты на бухгалтерские, юридические услуги и прочие расходы	ОПУ	11	
Денежные средства	ОПУ		11

Общие административные расходы			
--------------------------------	--	--	--

Будущие затраты или убытки, которые компания ожидает понести в результате объединения, не являются обязательствами, принятыми покупателем в обмен на контроль над приобретаемой компанией. Поэтому они не включаются в стоимость объединения.

ПРИМЕР. Стоимость объединения – Будущие затраты

Вы покупаете компанию за \$30 млн. Вы планируете сокращение штата приобретаемой компании, чтобы сделать приобретаемый бизнес прибыльным. Выплаты сокращаемым работникам составят \$4 млн. Указанная сумма представляет будущие затраты, которые не подлежат включению в стоимость объединения.

	ОПУ/Б Б	Дт	КТ
Инвестиции в дочернюю компанию	ББ	30	
Денежные средства	ББ		30
<i>Будущие затраты</i>			

Условные обязательства не являются будущими убытками. Они представляют собой обязательства, принятые в прошлом, или обязательства, по которым у компании нет уверенности в том, что они будут погашены.

Затраты на подготовку и выпуск финансовых обязательств, например, долговых инструментов, являются частью затрат на эмиссию, даже если обязательства выпускаются для осуществления объединения. Такие затраты не входят в стоимость объединения. Такие затраты уменьшают величину поступлений от выпуска новых акций. См. МСФО (IAS) 32.

Корректировки стоимости объединения, обусловленные будущими событиями

Когда договор об объединении компаний предусматривает корректировку стоимости, обусловленную будущими событиями, покупатель должен включать сумму корректировки в стоимость объединения на дату покупки, по справедливой стоимости, основанной на сроках (дисконтированной до чистой дисконтированной стоимости) и на вероятности такой корректировки.

ПРИМЕР Корректировка стоимости объединения, обусловленная будущими событиями

Вы покупаете компанию за \$60 млн. Вы заплатите дополнительные \$10 млн., если прибыль следующего года превысит прибыль прошлого года. Эта сумма представляет корректировку стоимости, обусловленную будущими событиями.

Вы включаете сумму корректировки (дисконтированную до чистой дисконтированной стоимости) в стоимость (и умноженный риск процента платежа) объединения непосредственно на дату покупки.

Обычно сумму такой корректировки можно оценить заранее, но если в будущем ожидаемое событие не произойдет, или если первоначальную оценку необходимо будет пересмотреть, то в течение первого года после приобретения в стоимость объединения должны быть внесены соответствующие корректировки. После этого срока корректировки будут вноситься в отчет о прибылях и убытках.

В некоторых случаях покупатель должен произвести дополнительный платеж (возмещение) в пользу продавца.

ПРИМЕР. Компенсация в связи с уменьшением стоимости выпущенных акций

Вы покупаете компанию за \$50 млн. Вместо оплаты в денежной форме Вы предлагаете продавцу в качестве возмещения свои акции и выпускаете 50 млн. акций, стоимостью \$1 каждая (номинал одной акции составляет \$0,1). Если цена акции упадет в течение первых трех месяцев после выпуска, Вы выпустите дополнительные акции в качестве компенсации.

Стоимость 1 акции снижается до \$0,8. Вы выпускаете дополнительные 10 млн. акций в качестве возмещения.

В таких случаях никакого повышения стоимости объединения не учитывается.

В случае с акциями справедливая стоимость дополнительного платежа компенсирует на соответствующую сумму уменьшение стоимости первоначально выпущенных акций.

ПРИМЕР. Дополнительный платеж, компенсирующий уменьшение стоимости первоначально выпущенных акций

Вы покупаете компанию за \$50 млн. Вместо оплаты денежными средствами Вы предлагаете продавцу в качестве возмещения свои акции. Затем Вы выпускаете 50 млн. акций, стоимостью \$1 каждая. (Номинал одной акции составляет \$0,1.) Если цена на акции упадет в течение первых трех месяцев после выпуска, Вы выпустите дополнительные акции в качестве компенсации.

Стоимость акции падает до \$0,8 долл. Вы выпускаете дополнительные 10 млн. акций в качестве возмещения.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Чистые активы приобретенной компании (включая гудвилл)	ББ	50	
Акционерный капитал	ББ		5
Эмиссионный доход	ББ		45
<i>Первый выпуск акций</i>			
Акционерный капитал (10 x 0,1)	ББ		1
Эмиссионный доход	ББ		7
Эмиссионный доход (10 x 0,8)	ББ	8	

<i>Второй выпуск акций</i>			
----------------------------	--	--	--

В случае выпуска долговых инструментов, дополнительный платеж учитывается как уменьшение полученной премии или увеличение скидки на стоимость первоначально выпущенных долговых инструментов.

ПРИМЕР. Дополнительный платеж, компенсирующий уменьшение стоимости долговых инструментов

Вы покупаете компанию за \$100 млн. Вместо оплаты денежными средствами Вы предлагаете продавцу в качестве возмещения облигации Вашей компании. Вы выпускаете 100 млн. облигаций, стоимостью \$1 каждая. Если цена на облигации упадет в течение первых трех месяцев после выпуска, Вы выпустите дополнительные облигации для компенсации снижения их стоимости.

Стоимость облигаций снижается до \$0,8. Вы выпускаете дополнительно 20 млн. облигаций в качестве компенсации.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Чистые активы приобретенной компании (включая гудвил)	ББ	100	
Облигации	ББ		100
<i>Первый выпуск облигаций</i>			
Скидка со стоимости облигаций	ББ	16	
Облигации (20 x 0,8)	ББ		16

Второй выпуск облигаций			
-------------------------	--	--	--

Распределение стоимости приобретения на приобретенные активы

На дату покупки покупатель должен распределить стоимость приобретения на справедливую стоимость приобретенных активов и обязательств.

Исключениями являются долгосрочные активы, классифицируемые как удерживаемые для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, которые должны учитываться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

ПРИМЕР. Распределение стоимости приобретения

Вы покупаете группу компаний за \$45 млн. Вы собираетесь продать одну из компаний этой группы, при этом возникновение расходов на продажу не ожидается. Справедливая стоимость этой компании за вычетом расходов на продажу составляет \$8 млн.

Для оставшейся части бизнеса стоимость активов составляет \$50 млн., обязательств - \$11 млн. и условных обязательств - \$2 млн. В целях отнесения затрат производятся следующие учетные записи:

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Активы (по видам)	ББ	50	
Денежные средства	ББ		45
Обязательства (по видам)	ББ		11
Условные обязательства	ББ		2
Активы, удерживаемые для продажи	ББ	8	

Распределение стоимости приобретения

--	--	--

Покупатель должен отдельно признавать идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании на дату покупки только в том случае, если они отвечают следующим критериям:

- i у покупателя есть уверенность в том, что в будущем он получит экономические выгоды от этих активов, и если их справедливая стоимость может быть надежно оценена (для всех активов, за исключением нематериальных);
- ii у покупателя есть уверенность в том, что для погашения обязательства потребуется произвести платеж, и если его справедливая стоимость может быть надежно оценена (для обязательств, за исключением условных обязательств);
- iii справедливая стоимость нематериальных активов и/или условных обязательств может быть надежно оценена.

Консолидированная финансовая отчетность должна отражать стоимость объекта на дату покупки.

Например, стоимость объекта основных средств в бухгалтерском балансе приобретаемой компании составляет \$5 млн., а при покупке справедливая стоимость этого объекта составит \$7 млн. В консолидированной финансовой отчетности амортизация по этому объекту будет начисляться на \$7 млн.

ПРИМЕР. Отчет о прибылях и убытках, основанный на стоимости приобретения

Вы покупаете иностранную компанию. У нее есть здание, которое 10 лет назад было приобретено за \$80 млн. (первоначальная стоимость). Здание амортизируется в течение 20 лет по \$4 млн. в год. В настоящее время его балансовая стоимость составляет \$40 млн. (80 млн. - (10 лет x 4 млн.)), а справедливая стоимость - \$100 млн. Вам известно, что согласно национальным стандартам бухгалтерского учета страны приобретаемой компании нельзя переоценивать объекты недвижимости по справедливой стоимости.

Переоценка включена в стоимость покупки. Разница идет на счёт нераспределенной прибыли.

В консолидированной финансовой отчетности, подготавливаемой Вашей компанией, справедливая стоимость здания составит \$100 млн. Вы будете амортизировать его в течение оставшихся 10 лет срока полезной службы по \$10 млн. в год.

Вы делаете следующие корректировки при составлении консолидированной финансовой отчетности:

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
--	------------	----	----

МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

Основные средства – здания	ББ		80
Амортизация	ББ	40	
Основные средства – здания	ББ	100	
Нераспределенная прибыль	ББ		60
<i>Корректировка стоимости здания на дату покупки компании</i>			
Расходы на амортизацию (10 – 4)	ОПУ	6	
Амортизация	ББ		6
<i>Доначисление амортизации в консолидированной финансовой отчетности</i>			
Фонд переоценки (60 / 10 лет)	ББ	6	
Нераспределенная прибыль			6
<i>Списание фонда переоценки – см Учебное пособие по МСФО (IAS) 16</i>			

Применение метода покупки начинается с даты покупки, которая соответствует фактической дате получения покупателем контроля над приобретаемой компанией.

Сделка не обязательно должна быть полностью юридически оформлена, чтобы покупатель мог начать контролировать приобретаемую компанию. Для того чтобы определить наличие контроля, необходимо рассмотреть все факты, имеющие отношение к объединению компаний.

ПРИМЕР. Контроль над компанией до завершения юридического оформления сделки

Вы покупаете компанию. Вы уже оплатили покупку на основе соглашения, имеющего обязательную силу. Осталось лишь завершить некоторые юридические формальности, чтобы Вы могли считаться полноправным владельцем этой компании.

С точки зрения МСФО Вы уже практически контролируете эту компанию.

Поскольку покупатель признает идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании по их справедливой стоимости на дату покупки, участие миноритарных акционеров в приобретаемой компании учитывается как доля меньшинства в справедливой стоимости этих статей (как процент доли меньшинства в справедливой стоимости чистых активах приобретаемой компании).

ПРИМЕР. Доля меньшинства в справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемой компании

Вы купили 80% голосующих акций компании за \$400 млн. Справедливая стоимость активов компании оценивается в \$700 млн., обязательств – в \$500 млн.

Консолидированная финансовая отчетность на дату покупки будет отражать следующую информацию:

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Активы	ББ	700	
Обязательства	ББ		500
Доля меньшинства 20% * (700 - 500)	ББ		40
Гудвилл (400 – 200 * 80%)	ББ	240	
Инвестиции в дочернюю компанию	ББ		400

Корректировка данных консолидированной финансовой отчетности на дату покупки

--	--	--	--

Условное вознаграждение

Компенсация, выплачиваемая покупателем в обмен за приобретаемую компанию, включает любые активы или обязательства, возникающие в результате договоренности об условном вознаграждении.

Покупатель должен учесть справедливую стоимость условного вознаграждения на дату приобретения, как часть компенсации, выплаченной в обмен на приобретаемую компанию.

Покупатель должен классифицировать обязательство об уплате условного вознаграждения как обязательство или капитал в соответствии с МСФО (IAS) 32 или других применимых в данном случае МСФО.

Дополнительные инструкции по применению метода покупки для особых типов объединения компаний

Поэтапное объединение компаний

Иногда покупатель получает контроль над приобретаемой компанией, в которой он ранее имел долю в акционерном капитале, до даты приобретения.

Например, на 31 декабря 2001 года предприятие А имело 35% долю в акционерном капитале предприятия Б, не дающую контроля.

На эту дату предприятие А приобретает дополнительные 40% долю в предприятии Б, что дает предприятию А возможность контролировать предприятие Б.

МСФО (IFRS) 3 рассматривает такие сделки как поэтапное объединение, такие сделки также называются «поэтапное приобретение».

При поэтапном объединении компаний покупатель должен заново оценить свою ранее удерживаемую долю в акционерном капитале приобретаемой компании по ее справедливой стоимости на дату приобретения, и отразить прибыль или убыток (если они будут) в отчете о прибылях и убытках.

ПРИМЕР. Поэтапное приобретение банка

Вы приобрели 35% банка. Его справедливая стоимость была равна \$800, и вы заплатили $35\% * 800 = \$280$ млн. (после этого переоценка не производилась).

Через 1 год стоимость банка повысилась до \$ 1,000 млн. Вы приобрели еще 40%, и заплатили $40\% * 1,000 = \$400$ млн. Теперь вы контролируете банк.

Повышение стоимости первоначальной 35%-ной доли необходимо переоценить до \$350 млн, и увеличение стоимости $(350-280) = \$70$ млн отразить в отчете о прибылях и убытках.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Стоимость инвестиции в банк (35%)	ББ	280	
Денежные средства	ББ		280
<i>Первоначальная инвестиция в банк</i>			
Стоимость инвестиции в банк (35%)	ББ	70	
Переоценка инвестиции в банк	ОПУ		70
<i>Переоценка инвестиции</i>			
Стоимость инвестиции в банк (40%)	ББ	400	
Денежные средства			400
<i>Вторая инвестиция в банк</i>			

В предыдущих отчетных периодах покупатель мог признавать изменения справедливой стоимости своей доли участия в акционерном капитале приобретаемой компании напрямую в составе капитала в виде фонда переоценки, например, если инвестиция была классифицирована как инвестиции в долевом инструменте, которые не проводятся для торговли (МСФО(IFRS)9).

В таких случаях сумма, которая была признана по счету капитала, должна отражаться также как при ее продаже.

Объединение компаний, проведенное без выплаты компенсации

Иногда покупатель получает контроль над приобретаемой компанией без выплаты компенсации. Для учета таких объединений компаний также применяется метод покупки.

Условия таких сделок включают в себя следующие этапы:

- (i) Приобретаемая компания выкупает для своего инвестора (покупателя) достаточное количество своих собственных акций, обеспечивающих контроль.
- (ii) Право вето меньшинства, которое ранее препятствовало покупателю контролировать приобретаемую компанию, в которой покупатель имел большинство акций с правом голоса, перестает действовать.
- (iii) Покупатель и приобретаемая компания соглашаются объединить свои компании только при помощи подписания договора. Покупатель при этом не переводит компенсацию в обмен на получение контроля над приобретаемой компанией, и не имеет доли участия в акционерном капитале приобретаемой компании ни на дату приобретения, ни до нее.

МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

Примером объединения компаний, достигнутых только при помощи подписания специального договора, является формирование корпорации с двойным листингом.

При объединении компаний, совершенном только при помощи подписания договора, покупатель должен отразить в своей отчетности сумму чистых активов приобретаемой компании, признанную в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Доля участия в акционерном капитале компании, не принадлежащая покупателю («доля меньшинства»), является неконтролируемой долей в отчетности покупателя, даже если в результате все 100% участия в акционерном капитале приобретаемой компании относится к неконтролируемой доле.

Что относится к сделке по объединению компаний?

Покупатель и приобретаемая компания могут иметь отношения или договоренности, существовавшие до начала переговоров по объединению компаний. Либо они могут вступить в соглашения, не относящиеся к объединению компаний, во время проведения переговоров.

В любом случае, покупатель должен выявить все суммы, которые не относятся к стоимости объединения.

Покупатель должен признать в рамках применения метода приобретения только возмещение, передаваемое приобретаемой компании, в обмен на приобретаемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании.

Отдельные сделки необходимо учитывать в соответствии с применимыми МСФО.

Сделка, заключенная покупателем или от его имени, которая заключается скорее на благо покупателя или объединенной компании, а не в интересах приобретаемой компании (или ее бывших владельцев) до объединения компании, скорее всего, будет представлять собой отдельную сделку.

Ниже приводятся примеры отдельных сделок, которые не должны учитываться в рамках метода приобретения:

- (i) сделка, которая, по сути, регулирует предсуществовавшие отношения между покупателем и приобретаемой компанией;
- (ii) сделка, которая вознаграждает работников или бывших владельцев приобретаемой компании за будущие услуги; и
- (iii) сделка, которая возмещает затраты, совершенные приобретаемой компанией или ее бывшими владельцами, в качестве затрат покупателя по приобретению.

Затраты, относящиеся к приобретению

Затраты, относящиеся к приобретению, представляют собой затраты, которые несет покупатель для совершения сделки по объединению компаний.

Эти затраты включают в себя комиссионные посредникам, комиссионные вознаграждения за оказанные консультации, за юридические услуги и услуги по оценке, гонорары за ведение учета и оплата услуг привлеченных специалистов, другие аналогичные затраты. К ним также относятся общие административные издержки, включая затраты на поддержание работы отдела по внутренним покупкам; а также расходы на регистрацию и выпуск долговых и долевого ценных бумаг.

Покупатель должен учесть все относящиеся к приобретению затраты как расход в тех периодах, когда эти затраты были понесены или услуги получены, за одним исключением:

Расходы на выпуск долговых или долевого ценных бумаг **последующая оценка и учет** в соответствии с МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 9. Они считаются не затратами на приобретение долговых инструментов и не связаны с активом обязательства инструмент долевого инструмента, относящиеся к объединению компаний, в соответствии с МСФО, применимыми к соответствующим объектам.

Однако МСФО (IFRS) 3 предлагает инструкции по последующей оценке и учету следующих приобретенных активов, обязательств, условных обязательств и долевого инструментов:

- (i) Вновь приобретенных прав.
- (ii) Условных обязательств, признанных на дату приобретения.
- (iii) Активов возмещения убытков.
- (iv) Условного вознаграждения.

Вновь приобретенные права

Вновь приобретенное право, учтенное как нематериальный актив, должно амортизироваться в течение оставшегося срока действия договора, по которому это право было предоставлено.

Покупатель, который впоследствии продает вновь приобретенное право третьей стороне, должен включить балансовую стоимость нематериального актива при определении прибыли или убытка по продаже.

Условные обязательства

После первоначального признания и до погашения, аннулирования или истечения срока действия обязательства покупатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении компаний, по наибольшей величине из:

- (i) суммы, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
- (ii) первоначально признанной суммы, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка» (за вычетом, если применимо, накопленной амортизации).

Это требование не применяется к договорам, учитываемым в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Активы возмещения убытков

В конце каждого последующего отчетного периода покупатель должен оценивать актив по возмещению убытка, признанный на дату приобретения, на том же основании, что и возмещенное обязательство или актив.

При этом необходимо учитывать любые контрактные ограничения по сумме актива и оценку руководства по возможности его превращения в деньги (для актива по возмещению убытков, который впоследствии не оценивается по справедливой стоимости).

Покупатель должен прекратить признание актива по возмещению убытков, только если он получит деньги по активу, продаст его или другим способом утратит на него право.

Условное вознаграждение (условная компенсация)

Некоторые изменения справедливой стоимости условной компенсации, которую покупатель признает после даты приобретения, могут происходить в результате появления дополнительной информации, которую покупатель получает после даты приобретения, в отношении фактов и обстоятельств, существовавших на дату приобретения.

Однако изменения, которые произошли в результате событий после даты приобретения, такие как получение запланированной выручки, установление оговоренной цены на акцию или прохождение контрольного этапа при выполнении научно-исследовательского проекта, не являются оценочными корректировками за период.

Покупатель должен учесть указанные изменения справедливой стоимости условной компенсации, которые не являются оценочными корректировками за период, следующим образом:

- (1) Условная компенсация, классифицированная как капитал, не должна переоцениваться, а ее дальнейшее урегулирование должно учитываться в капитале.
- (2) Условная компенсация, классифицированная как актив или обязательство, которая:

МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

- (i) представляет собой финансовый инструмент, и попадает в сферу действия МСФО (IFRS) 9 и должна оцениваться по справедливой стоимости, при этом любые возникающие прибыли или убытки признаются либо в отчете о прибылях и убытках, либо в составе капитала, в соответствии с указанным МСФО.
- (ii) Не попадает в сферу действия МСФО (IFRS) 9 и должна учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 37 или другими соответствующими МСФО.

Раскрытие информации

Покупатель должен раскрыть информацию, которая позволит пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовое влияние объединения компаний, которое произошло:

- (а) либо в течение отчетного периода; либо
- (б) после окончания отчетного периода, но до выпуска финансовой отчетности.

Покупатель должен раскрыть следующую информацию по каждому объединению компаний, которое произошло в течение отчетного периода.

- (а) Имя и описание покупателя.
- (б) Дата приобретения.
- (в) Приобретенное процентное количество акций с правом голоса.

(г) Главные причины для объединения компаний и описание, каким образом покупатель приобрел контроль над приобретенной компанией.

(д) Справедливая стоимость на дату приобретения всей выплаченной компенсации, и справедливая стоимость на дату приобретения каждого основного класса компенсации, такого как:

- (i) денежные средства;
- (ii) прочие материальные и нематериальные активы, включая компанию (бизнес) или дочернюю компанию покупателя;
- (iii) принятые обязательства, например, обязательство по условной компенсации; и
- (iv) доля участия покупателя, включая количество долговых и долевых инструментов, выпущенных и которые могут быть выпущены, а также методики определения их справедливой стоимости.

(е) Для соглашений по условной компенсации и активам по возмещению убытков:

- (i) сумму, признанную на дату приобретения;
- (ii) описание соглашения и основу для определения суммы платежа; и

(iii) оценочный диапазон возможных сумм (недисконтированных) или, если диапазон нельзя оценить, то констатировать этот факт с объяснением причины. Если максимальная сумма платежа неограниченна, то покупатель должен раскрыть этот факт.

(ж) Для приобретенной дебиторской задолженности:

- (i) справедливую стоимость дебиторской задолженности;
- (ii) валовую контрактную сумму к получению; и
- (iii) наилучшие оценки на дату приобретения в отношении контрактных потоков денежных средств, которые не ожидаются к получению.

Раскрытие должно предоставляться по основным классам дебиторской задолженности, например, по займам, инвестициям в финансовую аренду и любым другим классам дебиторской задолженности.

(з) Суммы, учтенные на дату приобретения, по каждому классу приобретенных активов, обязательств и условных обязательств.

(и) По каждому условному обязательству, признанному в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Если условное обязательство не признается, поскольку его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, то покупатель должен раскрыть:

- (i) информацию, требуемую в параграфе 86 МСФО (IAS) 37; и

(ii) причины, почему обязательство не может быть надежно оценено.

(к) Общая сумма гудвила, которая, как ожидается, будет учитываться при расчетах отложенных налогов (если применимо).

(л) Для транзакций, которые признаются отдельно от приобретения активов, обязательств и условных обязательств при объединении компаний:

- (i) описание каждой транзакции (сделки);
- (ii) каким образом покупатель учитывает каждую транзакцию;
- (iii) суммы, признаваемые по каждой транзакции, и статьи затрат в финансовой отчетности, в которых признается каждая сумма; и
- (iv) если транзакция представляет собой взаиморасчеты по предшествующим отношениям, то нужно указать метод, используемый для определения суммы взаиморасчетов.

(м) При раскрытии отдельно признаваемых транзакций, как это требуется в соответствии с (л), в него необходимо включить сумму затрат, относящихся к приобретению, и, отдельно, суммы этих затрат, признаваемые в ОПУ и в составе капитала.

Необходимо также раскрыть сумму всех эмиссионных затрат, не признанных в качестве расхода, и каким образом они были признаны.

(н) При выгодной покупке:

- (i) сумму всех признанных прибылей и статью, по которой она была признана; и
 - (ii) описание причин, почему транзакция принесла прибыль.
- (o) Для каждого объединения компаний, при котором покупатель удерживает менее 100% долевого участия в акционерном капитале приобретаемой компании на дату приобретения, необходимо указать:
- (i) сумму неконтролируемой доли в приобретаемой компании, признанную на дату приобретения, и метод оценки этой суммы; и
 - (ii) для каждой неконтролируемой доли в приобретаемой компании, оцененной по справедливой стоимости, необходимо указать методику оценки и ключевую модель затрат, используемую для определения этой стоимости.
- (п) Для поэтапного объединения компаний:
- (i) справедливую стоимость (на дату приобретения) долевого участия покупателя в приобретаемой компании непосредственно до даты приобретения; и
 - (ii) сумму любой прибыли или убытка, признанную в результате переоценки справедливой стоимости долевого участия покупателя в приобретаемой компании до объединения компаний, и статью затрат в отчете о совокупном доходе, в котром признана эта прибыль или убыток.

(р) А также следующая информация:

- (i) суммы выручки, дохода или расхода приобретаемой компании, после включения даты приобретения в консолидированную отчетность совокупного дохода за отчетный период; и
- (ii) выручка и прибыль или убыток объединенной компании за текущий отчетный период, как будто дата приобретения для всех объединений компаний, произошедших в течение года, приходилась на начало годового отчетного периода.

Если раскрытие какой-либо требуемой информации нецелесообразно, то покупатель должен раскрыть этот факт и объяснить, почему раскрытие нецелесообразно. Термин «нецелесообразно» имеет такое же значение, что и в МСФО (IAS) 8.

Для объединения компаний, которые произошли в течение отчетного периода, и которые являются незначительными сами по себе, но существенными в своей совокупности, покупатель должен раскрыть совокупную информацию, как это указано выше.

Если дата объединения компаний позже конца отчетного периода, но раньше даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, покупатель должен раскрыть информацию.

Если же первоначальный учет по объединению компаний не завершён на момент выпуска финансовой отчетности, то в такой ситуации покупатель должен описать, какая информация не может быть раскрыта, и объяснить причины.

Покупатель должен раскрыть информацию, которая дает возможность пользователям финансовой информации оценить финансовое влияние корректировок, признанных в отчетном периоде, которые относятся к объединению компаний, произошедших в отчетном или предыдущих периодах.

Чтобы выполнить данную задачу, покупатель должен раскрыть следующую информацию по каждому существенному объединению компаний или совокупную информацию по объединениям компаний, которые являются незначительными сами по себе, но существенными в своей совокупности:

(а) если первоначальный учет объединения компаний незавершен для отдельных активов, обязательств, неконтролируемой доли или позиций компенсации, вследствие чего суммы, признанные в финансовой отчетности для данного объединения компаний, были определены приблизительно:

- (i) причины, почему первоначальный учет объединения компаний не завершен;
- (ii) активы, обязательства, доли участия или позиции компенсации, для которых не был завершен первоначальный учет; и
- (iii) характер и сумма всех оценочных корректировок за период, признанных в течение отчетного периода.

(б) для каждого отчетного периода после даты приобретения и до тех пор, пока предприятие не получит, продаст или иным способом потеряет право на актив по условной компенсации, или до тех пор, пока предприятие не урегулирует обязательство по условной компенсации, или обязательство не будет аннулировано или срок его действия не закончится:

- (i) любые изменения в признанных суммах, включая любую разницу, возникающую при урегулировании;
- (ii) любые изменения в (оценочном) диапазоне возможных результатов (итоговых сумм) (недисконтированных) и причины этих изменений; и
- (iii) методику оценки и ключевые модели затрат, использованные для оценки условной компенсации.

(в) для условных обязательств, признанных при объединении компаний, покупатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с МСФО (IAS) 37 для каждого класса резервов.

(г) выверка балансовой стоимости гудвилла на начало и конец отчетного периода, указывая отдельно:

- (i) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на начало отчетного периода;

- (ii) дополнительный гудвил, признанный в течение отчетного периода, за исключением гудвилла, включенного в группу выбытия, которая, при приобретении, отвечает критериям для классификации как удерживаемая для продажи, в соответствии с МСФО (IFRS) 5;
 - (iii) корректировки, возникающие в результате последующего признания отложенных налоговых активов в течение отчетного периода;
 - (iv) гудвил, включенный в группу выбытия, классифицированную как «удерживаемую для продажи» в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и гудвил, признанный в течение отчетного периода, который ранее не был включен в группу выбытия, классифицированную как «удерживаемую для продажи»;
 - (v) убытки от обесценения, признанные в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36 (в дополнение к данному требованию МСФО (IAS) 36 требует также раскрытия информации о возмещаемой сумме и обесценении гудвила);
 - (vi) чистые курсовые разницы, возникающие в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 21;
 - (vii) любые другие изменения балансовой стоимости в течение отчетного периода;
 - (viii) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на конец отчетного периода.
- (д) сумма и разъяснения по всем прибылям и убыткам, признанным в текущем отчетном периоде, которые:

- (i) относятся к идентифицируемым активам, обязательствам и условным обязательствам, приобретенным в результате объединения компаний, которое произошло в течение текущего или предыдущих отчетных периодов; и
- (ii) которые имеют такой размер, характер или сферу применения, что раскрытие такой информации является существенным для понимания финансового положения объединенного предприятия.

Если раскрытие конкретной информации, требуемой по данному стандарту или другим МСФО, не позволяет выполнить поставленную задачу, покупатель должен раскрыть любую другую дополнительную информацию, которая будет необходима для выполнения поставленной задачи.

3. Объединение компаний. Определение

Объединение компаний (бизнеса) – это объединение отдельных компаний в одну отчитывающуюся компанию.

Практически во всех объединениях одна из объединяющихся компаний – «покупатель» получает контроль над другой объединяющейся компанией – «приобретаемой компанией».

В случае, когда компания приобретает группу активов, не являющуюся компанией, она должна распределить расходы между отдельными идентифицируемыми активами и обязательствами группы на основании их относительной справедливой стоимости на дату приобретения.

4. Метод учета

Все объединения компаний должны учитываться с применением метода приобретения. В соответствии с этим методом объединение бизнеса отражается в отчетности покупателя.

Это означает, что объединение компаний всегда отражается в качестве покупки одной компанией другой, даже в том случае, когда объединение компаний фактически представляет слияние равных компаний.

Покупатель приобретает чистые активы и учитывает активы, обязательства и условные обязательства.

Применение метода приобретения

Применение метода приобретения включает следующие этапы:

- (i) Определение покупателя;
- (ii) Определение стоимости объединения;
- (iii) Признание и оценку приобретенных идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств и любой неконтролируемой доли в приобретаемой компании; и
- (iv) Признание и оценку гудвила или прибыли от выгодной покупки (отрицательный гудвил).

Поскольку в соответствии с методом приобретения сделка по объединению отражается в отчетности покупателя, то соответственно необходимо в этой сделке выявить покупателя.

Стоимость объединения компаний

Идентифицируемые активы и обязательства приобретаемой компании

- (i) В целях правильного отражения активов и обязательств приобретаемой компании покупатель должен выделить из состава обязательств существующие на дату покупки обязательства по реструктуризации или сокращению бизнеса приобретаемой компании.

ПРИМЕР. Обязательство по реструктуризации бизнеса

1. Вы покупаете холдинг. За месяц до покупки предыдущее руководство холдинга объявило о своих планах закрыть одну из компаний холдинга и создало резерв на реструктуризацию бизнеса. Этот резерв должен быть отражен в Вашей отчетности после покупки.
2. Вы покупаете компанию за \$80 млн. В целях увеличения ее прибыльности Вы планируете сократить штат сотрудников приобретенной компании. Величина выплат сокращаемым работникам составит \$5 млн. Эти расходы относятся к будущим отчетным периодам и не включаются в стоимость объединения, поскольку у приобретаемой компании на дату покупки не было этих обязательств по реструктуризации бизнеса.

- (ii) Покупатель не должен принимать к учету обязательства, связанные с будущими убытками или другими расходами, которые компания ожидает понести в результате объединения.

Платеж, который компания должна произвести в рамках существующего договора об объединении, рассматривается как условное обязательство до того момента, пока у покупателя не появится уверенность в том, что объединение состоится.

ПРИМЕР. «Золотые парашюты»

Все члены совета директоров приобретаемой компании получают по \$1 млн. от покупателя в случае получения ею контроля над компанией. Это средство защиты от попыток недружественного поглощения со стороны других компаний называется «золотые парашюты». Суммы предполагаемых выплат представляют условное обязательство до момента, пока не появится твердой уверенности, что контроль над компанией перейдет в нужные руки. По факту покупки условное обязательство становится обязательством по выплате вознаграждения членам совета директоров приобретаемой компании, которое учитывается покупателем при расчете стоимости чистых активов приобретаемой компании.

Контрактное обязательство признается компанией, когда объединение становится вероятным, и когда его стоимость может быть надежно оценена.

После того как объединение состоится, обязательство приобретаемой компании признается покупателем при расчете стоимости чистых активов.

План приобретаемой компании по реструктуризации бизнеса, подлежащий выполнению при условии ее покупки, не является ни текущим обязательством, ни условным обязательством до осуществления объединения. Поэтому покупатель не должен признавать такое обязательство по реструктуризации при расчете стоимости чистых активов.

ПРИМЕР. Планы реструктуризации бизнеса

Вы собираетесь купить группу компаний. Приобретаемая компания создаст резерв на реструктуризацию, которая будет осуществлена в случае, если объединение состоится. Этот резерв не учитывается у покупателя при расчете стоимости чистых активов приобретаемой компании.

Идентифицируемые активы и обязательства включают все финансовые активы и финансовые обязательства приобретаемой компании. Они также могут включать такие активы и обязательства, которые ранее не признавались в финансовой отчетности приобретаемой компании, например, потому, что до момента покупки они не соответствовали критериям признания.

ПРИМЕР. Активы, которые ранее не признавались в финансовой отчетности приобретаемой компании

Вы покупаете компанию, которая многие годы несла значительные убытки. Отложенные налоговые активы, связанные с убытками, не признавались в финансовой отчетности приобретаемой компании, поскольку вероятность их использования в целях уменьшения налоговых платежей в будущих периодах была слишком мала.

Вы предполагаете, что Вам удастся сделать бизнес приобретаемой компании прибыльным. Налоговые органы подтвердили, что Вы сможете использовать отложенные налоговые активы приобретаемой компании в уменьшение налоговых обязательств, относящихся к будущим периодам.

В этой ситуации отложенные налоговые активы могут быть признаны в качестве активов в финансовой отчетности покупателя.

Поэтапное объединение компаний

Объединение может производиться путем совершения нескольких операций, к примеру, при последовательной покупке акций. В этом случае каждая операция должна учитываться покупателем обособленно.

Величина гудвила, возникающего в результате отдельной операции, определяется на основе информации о стоимости операции и справедливой стоимости приобретаемых активов и обязательств на дату осуществления операции.

Поэтапное объединение требует сравнения затрат на объединение и справедливой стоимости приобретаемых активов за минусом справедливой стоимости обязательств и условных обязательств на каждом этапе.

Справедливая стоимость чистых активов приобретаемой компании может быть разной на дату совершения каждой операции в рамках объединения.

Поскольку:

- i чистые активы приобретаемой компании теоретически переоцениваются по их справедливой стоимости на дату совершения каждой операции, чтобы определить часть гудвила, связанную с каждой сделкой;
- ii чистые активы приобретаемой компании должны впоследствии учитываться покупателем по их справедливой стоимости на дату покупки,

любые корректировки справедливой стоимости учетных объектов приобретаемой компании, относящиеся к предыдущим операциям, должны учитываться в составе фонда переоценки.

ПРИМЕР. Приобретенные основные средства

Вы покупаете компанию, балансовая стоимость основных средств которой составляет \$12 млн.

Их справедливая стоимость составляет \$14 млн., эту стоимость Вы отражаете в своей консолидированной финансовой отчетности.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Основные средства	ББ	2	
Капитал - Фонд переоценки	ББ		2

*Переоценка стоимости
основных средств
приобретаемой компании*

Согласно требованиям МСФО (IAS) 16 «Основные средства» справедливая стоимость активов при покупке является их первоначальной стоимостью для группы и не отражается как результат переоценки.

ПРИМЕР. Приобретенные основные средства

Вы покупаете компанию, балансовая стоимость основных средств которой составляет \$12 млн., а их справедливая стоимость – \$14 млн.

Активы отражаются в консолидированной финансовой отчетности по справедливой стоимости. Эта сумма классифицируется в примечаниях как «первоначальная стоимость основных средств», а не как «переоценка основных средств».

До момента получения контроля, сделки по приобретению акций могут отражаться в учете покупателя как инвестиции в ассоциированную компанию и учитываться по методу долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28.

При применении указанного метода инвестиция отражается с учетом справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов компании-объекта инвестирования на дату каждой операции покупки акций.

В соответствии с новой редакцией МСФО (IFRS) 3, всякий раз, при приобретении новых акций компании, ранее удерживаемые акции должны переоцениваться, и любое повышение или уменьшение их стоимости должно отражаться в отчете о прибылях и убытках.

ПРИМЕР. Поэтапное объединение компаний

Вы покупаете 20% акций компании 1 января, дополнительные 50% - 1 марта и оставшиеся 30% - 1 июня. На 1 января компания будет считаться ассоциированной компанией. С 1 марта она является дочерней компанией.

5. Определение стоимости объединения (приобретения)

МСФО (IFRS) 3 требует от покупателя учитывать чистые активы приобретаемой компании по их справедливой стоимости на дату покупки. Для определения стоимости объединения покупатель должен оценить справедливую стоимость отдельных видов активов и обязательств следующим образом:

- 1 для финансовых инструментов, обращающихся на активном рынке, покупатель должен использовать текущие рыночные цены.
- 2 для финансовых инструментов, не обращающихся на активном рынке, покупатель должен использовать оценочную стоимость, которая учитывает такие показатели как: отношение цены акции к доходу, дивидендный доход и ожидаемые темпы роста сопоставимых инструментов компаний с аналогичными характеристиками.
- 3 для дебиторской задолженности и других идентифицируемых активов покупатель должен использовать дисконтированную стоимость, определенную с использованием текущих процентных ставок, и за вычетом сомнительных к получению долгов и расходов на инкассирование.

Дисконтирование не требуется для краткосрочной дебиторской задолженности и других краткосрочных идентифицируемых активов, если только эффект дисконтирования не является существенным.

- 4 Запасы:
 - i для оценки стоимости готовой продукции и товаров необходимо использовать цены их продажи за вычетом: сумм затрат на продажу и обоснованной нормы прибыли. Норма прибыли зависит от организации и стимулирования сбыта и величины прибыли для аналогичных видов готовой продукции и товаров.
 - ii для незавершенного производства необходимо использовать продажные цены на готовую продукцию за вычетом: затрат на завершение производства продукции, расходов на продажу и обоснованной нормы прибыли, зависящей от организации и стимулирования сбыта и величины прибыли для аналогичных видов готовой продукции и товаров.
 - iii для сырья и материалов необходимо использовать текущую стоимость приобретения аналогичных видов сырья и материалов.
- 5 для земли и зданий необходимо использовать их рыночную стоимость.
- 6 для машин и оборудования необходимо использовать их рыночную стоимость, которая обычно определяется с помощью профессионального оценщика.

Если подтвержденная рыночная цена отсутствует в силу специфического характера объекта основных средств и из-за того, что подобные объекты редко продаются отдельно от действующего бизнеса, необходимо оценивать справедливую стоимость с использованием доходного метода (оценка ценности использования) или методом определения остаточной восстановительной стоимости.

- 7 для нематериальных активов покупатель должен определять их справедливую стоимость:
- i на основе цен на активном рынке согласно требованиям МСФО (IAS) 38; или
 - ii если активного рынка не существует, то на основе предполагаемых цен по объекту нематериальных активов при совершении сделки с независимой желающей заключить такую сделку стороной, т.е. на основе имеющейся у покупателя информации (см. МСФО (IAS) 38).
- 8 для чистых активов или обязательств по пенсионным планам с фиксированными выплатами покупатель должен использовать текущую стоимость фиксированных обязательств по вознаграждениям работникам за вычетом справедливой стоимости активов пенсионного плана.
- 9 для налоговых активов и обязательств покупатель должен использовать сумму налоговых льгот, связанных с убытками от налогообложения, или налоговыми кредитами в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль», признаваемых с учетом перспектив налогообложения объединенной компании.

Величина налоговых активов и налоговых обязательств определяется с учетом переоценки активов и обязательств до их справедливой стоимости. При оценке налоговых активов и обязательств дисконтирование не применяется.

- 10 для кредиторской задолженности, векселей к оплате, долгосрочных обязательств, авансов полученных и других требований необходимо использовать дисконтированную стоимость обязательств, определенных с использованием соответствующих текущих процентных ставок. Дисконтирование не требуется для краткосрочных обязательств, если только эффект дисконтирования не является существенным.
- 11 для возмездных/обременительных договоров и других идентифицируемых обязательств приобретаемой компании покупатель должен использовать дисконтированную стоимость выплат по погашению обязательств, определенных по соответствующим текущим процентным ставкам.
- 12 для условных обязательств приобретаемой компании покупатель должен использовать суммы, которые запросила бы третья сторона для принятия на себя этих условных обязательств. Подобная сумма должна отражать все ожидаемые платежи, а не только один самый вероятный платеж или ожидаемый максимальный (минимальный) платеж.

Методы на основе дисконтированной стоимости также могут использоваться для определения справедливой стоимости.

6. Нематериальные активы

Покупатель признает нематериальный актив, только если он соответствует на дату покупки определению нематериального актива в МСФО (IAS) 38.

ПРИМЕР. Нематериальные активы приобретаемой компании

Покупатель признает в качестве актива незавершенный научно-исследовательский проект приобретаемой компании, поскольку он соответствует определению нематериального актива, и его справедливая стоимость может быть надежно оценена.

Критерии идентифицируемости

Нематериальный актив является идентифицируемым, если:

- (i) его можно отделить от компании и продать, передать, получить на него лицензию, сдать в аренду или обменять, либо отдельно, либо вместе со связанным с ним контрактом, активом или обязательством; или
- (ii) он возникает из договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли его отделить от компании или от других прав и обязательств и передать другой компании.

Ранее признанные нематериальные активы

Балансовая стоимость объекта, классифицируемого как нематериальный актив, который:

- i был приобретен в результате объединения бизнеса, произведенного до 31 марта 2004 года; или
- ii возник в результате образования совместно контролируемого бизнеса до 31 марта 2004 года, учитываемого по методу пропорциональной консолидации

по требованиям МСФО (IFRS) 3 должна классифицироваться как гудвилл на начало первого годового периода, который начинается после 31 марта 2004 года, если данный актив на эту дату не отвечает критерию идентифицируемости согласно МСФО (IAS) 38.

ПРИМЕР. Ранее признанные нематериальные активы

Вы владеете объектами общей стоимостью \$36 млн., которые до 31 марта 2004 года классифицировались как нематериальные активы. Они более не отвечают критериям идентифицируемости в соответствии с МСФО (IAS) 38. Эти активы должны быть признаны условно обязательными, если справедливая стоимость может быть

надежно определена.	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Если справедливая стоимость условного обязательства не может быть надежно оценена, то:	ББ		36
Рекластная кампания на итоговую сумму, признаваемую в качестве гудвила (величина гудвила будет меньше, чем в случае признания условного обязательства);			

Условные обязательства приобретаемой компании по купке должны быть признаны в своей финансовой отчетности соответствующую информацию об этом условном обязательстве (см. МСФО (IAS) 37).

После первоначального признания условного обязательства покупатель должен оценивать их по наибольшему значению из:

- i суммы, которая должна признаваться согласно МСФО (IAS) 37; и
- ii суммы, которая была первоначально признана.

Покупатель должен раскрывать информацию по каждому виду условных обязательств в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37.

7. Гудвил

На дату покупки покупатель должен:

- i признать гудвил, полученный в результате объединения бизнеса, в качестве актива; и
- ii оценить гудвил по его фактической стоимости. Фактическая стоимость гудвила – это стоимость покупки за минусом справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов (активов, обязательств и условных обязательств).

ПРИМЕР. Расчет стоимости гудвила

Вы покупаете группу компаний за \$55 млн. Вы собираетесь продать одну из компаний группы, при этом расходы на продажу не возникают. Справедливая стоимость этой компании, рассчитанная в соответствии с МСФО (IFRS) 5, составляет \$8 млн. Для оставшейся части бизнеса стоимость активов составляет \$50 млн., обязательств - \$11 млн. и условных обязательств - \$2 млн.

Сумма, которую Вы заплатили сверх рыночной стоимости группы компаний, составляет \$10 млн., поскольку Вы приобрели чистые активы стоимостью \$45 млн. за \$55 млн.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Гудвил	ББ	10	
Активы	ББ	50	
Денежные средства	ББ		55
Обязательства	ББ		11
Условные обязательства	ББ		2
Активы, удерживаемые для продажи	ББ	8	

<i>Покупка группы компаний</i>			
--------------------------------	--	--	--

Гудвил представляет собой платеж, произведенный покупателем, в ожидании получения выгод от активов, которые нельзя идентифицировать и учесть отдельно.

После первоначального признания покупатель должен тестировать приобретенный гудвил на предмет возможных убытков от обесценения не реже одного раза в год и отражать его по первоначальной стоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения.

ПРИМЕР. Обесценение гудвила

Вы покупаете группу компаний, величина гудвила составляет \$20 млн. После покупки компании каждый год Вы тестируете гудвил на предмет возможных убытков от обесценения. В конце третьего года после покупки Вы обнаруживаете, что стоимость гудвила составляет \$14 млн. Вы признаете убыток от обесценения в размере \$6 млн.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Гудвил	ББ		6
Убытки от обесценения – гудвилл	ОПУ	6	

Отражение обесценения	убытка	от			

Ранее признанный гудвил

Если ранее, до даты ввода в действие МСФО (IFRS) 3, гудвил амортизировался, то компания должна:

- i с начала первого годового периода, начинающегося с или после 31 марта 2004 года, прекратить амортизировать гудвил;
- ii в начале первого годового периода, начинающегося с или после 31 марта 2004 года, списать соответствующую величину накопленной амортизации путем уменьшения на эту сумму балансовой стоимости гудвила; и

ПРИМЕР. Изменение порядка учета гудвила

Вы приобрели группу компаний за \$800 млн. На дату объединения Вы оценили чистые активы приобретенных компаний в размере \$720 млн. Таким образом, величина гудвила составила \$80 млн. (800 млн. - 720 млн.). По состоянию на 31 марта 2004 года накопленная амортизация гудвила составляла \$12 млн. Вы списываете величину накопленной амортизации путем уменьшения гудвила на эту сумму.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Гудвил – Амортизация	ББ	12	
Гудвил	ББ		12

МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний»

Списание ранее начисленной амортизации гудвила (до 31.03.04)			
--	--	--	--

- iii с первого годового периода, начинающегося с или после 31 марта 2004 года, тестировать гудвил на предмет возможных убытков от обесценения согласно МСФО (IAS) 36.

ПРИМЕР. Обесценение гудвила

Вы покупаете группу компаний, при этом величина гудвила составляет \$40 млн.

Вы ежегодно тестируете гудвил на предмет возможных убытков от обесценения. В конце третьего года после покупки компаний Вы обнаруживаете, что стоимость гудвила составляет всего \$34 млн. Вы признаете убыток от обесценения в размере \$6 млн.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Гудвил	ББ		6
Убыток от обесценения - гудвил	ОПУ	6	

Отражение	убытка	от			
<i>обесценения гудвила</i>					

Отрицательный гудвил

Если стоимость приобретенных чистых активов превышает стоимость покупки, то отрицательный гудвил признается в отчете о прибылях и убытках.

До того, как отнести отрицательный гудвил в состав прочих доходов, необходимо проверить полноту учета и оценку всех активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании.

ПРИМЕР. Отрицательный гудвил

Вы покупаете группу компаний за \$150 млн. Справедливая стоимость чистых активов группы составляет \$155 млн. Разница, представляющая отрицательный гудвил (\$5 млн.), включается в прочий доход в отчете о прибылях и убытках покупателя.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Чистые активы (свернутый результат разности по активам и обязательствам)	ББ	155	
Денежные средства	ББ		150
Прочий доход - Отрицательный гудвил	ОПУ		5
<i>Признание отрицательного гудвила в отчете о прибылях и убытках</i>			

Ранее признанный отрицательный гудвил

Балансовая стоимость отрицательного гудвила на начало первого годового периода, начинающегося с или после 31 марта 2004 года, возникшего в результате:

- i объединение бизнеса, имевшего место до 31 марта 2004 года; или
- ii образования совместно контролируемого бизнеса до 31 марта 2004 года и учитываемого методом пропорциональной консолидации (МСФО (IFRS) 11).

должна перестать признаваться компанией в качестве отрицательного гудвила в начале этого периода путем соответствующей корректировки нераспределенной прибыли на начало периода.

ПРИМЕР. Прекращение признания отрицательного гудвила

По состоянию на 31 марта 2004 года на балансе компании числится отрицательный гудвил в размере \$55 млн., который относится к ранее осуществленной покупке бизнеса. На указанную сумму необходимо сделать корректировку входящего сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного периода.

	ОПУ/Б Б	Дт	Кт
Нераспределенная прибыль на начало периода	ББ		55
Отрицательный гудвил	ББ	55	

Прекращение признания отрицательного гудвила			
--	--	--	--

8. Временный порядок учета Оценочный период

Если первоначальный учет по объединению компаний не завершен к концу отчетного периода, в котором состоялось такое объединение, то в финансовой отчетности покупатель должен учесть те позиции, по которым учет не был завершен, с использованием временных оценок.

В течение оценочного периода покупатель должен ретроспективно корректировать временные оценки стоимости, признанные на дату приобретения, чтобы отразить новую информацию, полученную в отношении фактов и обстоятельств, существовавших на дату приобретения, и которые, если бы они были известны ранее, повлияли бы на оценку признаваемых на эту дату сумм.

В течение оценочного периода покупатель должен также признать дополнительные активы или обязательства, если он получит новую информацию о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения, и которые, если бы они были известны ранее, привели бы к признанию этих активов и обязательств на эту дату.

Оценочный период заканчивается после того как покупатель получает всю необходимую информацию в отношении фактов и обстоятельств, существовавших на дату приобретения, и убеждается в том, что другой информации нет. При этом оценочный период не должен превышать одного года с даты приобретения.

Оценочный период предоставляет покупателю достаточно времени, чтобы получить всю информацию, необходимую для идентификации и оценки следующих позиций на дату приобретения:

- (i) приобретенные идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства, а также вся неконтролируемая доля в приобретаемой компании;
- (ii) компенсация, выплаченная приобретаемой компании (или другая сумма, использованная для оценки гудвила);
- (iii) при поэтапном объединении компаний, доля участия в капитале приобретаемой компании, ранее удерживаемая покупателем; и
- (iv) получающийся в результате гудвил или прибыль от выгодной покупки.

Покупатель должен проанализировать все относящиеся к транзакции факторы, чтобы определить, приведет ли информация, полученная после даты приобретения, к корректировке ранее признанных временных сумм, или эта информация происходит от событий, которые произошли после даты приобретения.

Факторы, относящиеся к транзакции, включают дату, когда была получена дополнительная информация, и может ли покупатель выявить причину изменения временных сумм.

Информация, полученная сразу после даты приобретения, скорее будет отражать обстоятельства, которые существовали на дату приобретения, чем информация, полученная несколько месяцев спустя.

Например, продажа актива третьей стороне вскоре после даты приобретения за сумму, которая значительно отличается от временной справедливой стоимости актива, определенной на дату приобретения, скорее всего, будет означать ошибку в указанной временной оценке суммы (если только не было выявлено событие, которое существенно повлияло на изменение справедливой стоимости),

Покупатель признает увеличение (уменьшение) временной оценки признанного нематериального актива (обязательства) посредством понижения (повышения) суммы гудвила.

Однако, иногда новая информация, полученная в течение оценочного периода, может привести к корректировке временных оценок более чем одного актива или обязательства.

Например, покупатель мог взять на себя обязательство выплатить за ущерб, относящийся к несчастному случаю на одном из объектов приобретаемой компании, которое полностью или частично покрывается полисом приобретаемой компании по страхованию ответственности (обязательств).

Если обязательство застраховано, любое изменение обязательства будет соответствовать изменению в страховых выплатах. В случае частичного страхования, только часть изменения суммы обязательства будет соответствовать страховым выплатам.

В течение оценочного периода покупатель должен признать корректировки временных оценок, как будто учет по объединению компаний завершен на дату приобретения.

Таким образом, покупатель должен пересмотреть, по необходимости, сравнительную информацию за предыдущие периоды, представленные в финансовой отчетности, включая внесение любых изменений по амортизации, износу или прочих изменений дохода, признанных при завершении первоначального признания.

ПРИМЕР. Временные оценки

Вы покупаете группу компаний в ноябре. По состоянию на конец финансового года (в декабре) некоторые иностранные активы приобретенной компании еще не оценены по справедливой стоимости. В этом случае можно использовать временные оценки.

ПРИМЕР. Дата проведения оценки

Вы покупаете группу компаний в ноябре. По состоянию на конец финансового года (в декабре) некоторые иностранные активы еще не оценены по справедливой стоимости. Когда оценка будет завершена, необходимо сделать корректировку временных оценок активов, определенных на дату покупки (ретроспективная корректировка), приурочив ее к дате покупки, а не к фактической дате проведения оценки.

Гудвил, признанный на дату приобретения, необходимо корректировать, чтобы уравновесить (компенсировать) любую корректировку временных оценок.

ПРИМЕР. Предварительная оценка и ее влияние на гудвил

Вы покупаете группу компаний в ноябре за \$700 млн. По состоянию на конец финансового года (в декабре) некоторые иностранные активы еще не оценены по справедливой стоимости. Стоимость чистых активов составляет \$680 млн. с учетом временных оценок иностранных активов приобретенной компании. Стоимость гудвила составляет \$20 млн. (700 млн. - 680 млн.).

После завершения оценки всех активов стоимость чистых активов уменьшается до \$650 млн., вследствие чего Вы увеличиваете величину гудвила до \$50 млн. (700 млн. – 650 млн.).

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Гудвил	ББ	30	
Активы – по видам	ББ		30

<i>Пересмотр временных оценок активов приобретенной компании</i>			
--	--	--	--

Сопоставимая информация в финансовой отчетности должна корректироваться в связи с уточнением временных оценок.

Корректировки показателей первой отчетности, подготовленной после объединения компаний

После окончания оценочного периода, корректировки должны вноситься только для исправления ошибок, в соответствии с МСФО (IAS) 8.

ПРИМЕР. Ошибки в бухгалтерских оценках

Вы покупаете группу компаний. После подготовки первой отчетности после объединения компаний, Вы обнаруживаете, что имеющихся по документам запасов на общую сумму \$7 млн. не существует. Этот факт классифицируется как учетная ошибка, см. учебное пособие по МСФО (IAS) 8.

В первую финансовую отчетность после объединения компаний, после того как эта отчетность подготовлена, не должны вноситься корректировки показателей в связи с изменениями в бухгалтерских оценках.

МСФО (IAS) 8 требует от компаний ретроспективной корректировки ошибок и представления финансовой отчетности, таким образом, как если бы эта ошибка не была допущена, путем пересмотра сопоставимой информации за предыдущие отчетные периоды, в которых были сделаны ошибки.

Оценка балансовой стоимости, подлежащей корректировке, должна рассчитываться таким образом, как если бы покупка компании учитывалась по справедливой стоимости по состоянию на дату покупки. При этом стоимость гудвила корректируется ретроспективно на сумму корректировки.

ПРИМЕР. Пересмотр учета объединения бизнеса и гудвила

Вы покупаете группу компаний за \$700 млн. После подготовки первой отчетности по объединению компаний Вы оцениваете стоимость чистых активов в \$680 млн., при этом стоимость гудвила составляет \$20 млн. (700 млн. - 680 млн.).

После уточнения оценок стоимость чистых активов снижается до \$650 млн., вследствие чего Вы увеличиваете стоимость гудвила до \$50 млн. (700 млн. - 650 млн.).

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Гудвил	ББ	30	
Активы – по видам	ББ		30

Пересмотр величины гудвила вследствие бухгалтерской ошибки			
--	--	--	--

Признание отложенных налоговых активов после подготовки первой отчетности после объединения бизнеса

Если в течение оценочного периода потенциальная выгода приобретаемой компании от переноса убытков в уменьшение налогооблагаемой прибыли будущих периодов или от других отложенных налоговых активов не соответствовала критериям признания в качестве отдельного актива на дату объединения, но впоследствии эти критерии были удовлетворены, покупатель должен признать эту выгоду в качестве отложенного возмещения налога в отчете о прибылях и убытках в соответствии с МСФО (IAS) 12 *Налоги на прибыль*.

Покупатель должен также уменьшить балансовую стоимость гудвила на равнозначную сумму и признать это уменьшение в качестве расхода.

ПРИМЕР. Пересмотр отложенных налогов и гудвила

Вы купили группу компаний за \$800 млн. Первоначальная стоимость чистых активов группы составила \$725 млн., при этом стоимость гудвила составляла \$75 млн. (800 млн. - 725млн.).

Затем было выявлено наличие отложенного налогового актива в размере \$15 млн. Эта сумма не была учтена при первоначальном расчете гудвила, поэтому его стоимость подлежит уменьшению до \$60 млн. (800 млн. - 740млн.).

Отложенный налоговый актив признается в качестве дохода (уменьшает расход по налогу на прибыль), а уменьшение стоимости гудвила – в качестве прочего расхода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Прочие расходы – Гудвил	ОПУ	15	
Гудвил	ББ		15
Отложенный налоговый актив	ББ	15	
Расход по налогу на прибыль	ОПУ		15

*Признание отложенного
налогового актива*

--	--	--	--

ПРИМЕР. Стоимость отложенного налогового актива меньше стоимости гудвила

Вы купили группу компаний за \$800 млн. Первоначально стоимость чистых активов группы составляла \$725 млн., при этом стоимость гудвила составляла \$75 млн. (800 млн. - 725млн.).

В этом примере стоимость гудвила меньше, чем стоимость отложенного налогового актива.

Затем было выявлено наличие отложенного налогового актива в размере \$90 млн. Эта сумма не была учтена при первоначальном расчете гудвила.

Гудвил полностью списывается, при этом отрицательного гудвила не возникает.

Отложенный налоговый актив признается в качестве отложенного налогового возмещения (уменьшает расход по налогу на прибыль), а уменьшение стоимости гудвила – в качестве прочего расхода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Прочие расходы - Гудвил	ОПУ	75	
Гудвил	ББ		75
Отложенный налоговый актив	ББ	90	
Расход по налогу на прибыль	ОПУ		90
<i>Признание отложенного налогового актива</i>			

Ограниченная возможность ретроспективного применения

Компания может применять требования МСФО (IFRS) 3 к гудвилу, признанному в учете до 31 марта 2004 года, при условии, что компания также будет перспективно применять требования МСФО (IAS) 36 и МСФО (IAS) 38. Для всех объединений все оценки и прочая использованная информация должны были быть получены на дату первоначального признания.

9. Обратные покупки

При обратных покупках осуществляется приобретение акций покупателя, а эмитент является приобретаемой компанией.

Например, частная компания организует покупку своей компании более мелкой компанией, акции которой котируются на фондовой бирже, чтобы получить допуск к листингу.

С юридической точки зрения эмитент акций является материнской компанией, а приобретаемая компания – дочерней. С точки зрения контроля дочерняя компания может обладать возможностью управлять финансовой и хозяйственной политикой своей материнской компании.

ПРИМЕР. Обратная покупка: материнская компания и покупатель

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки.

«Маленькая компания» формально является материнской компанией, однако покупателем является «Большая компания», поскольку она контролирует финансовую и хозяйственную политику «Маленькой Компании». Отнесение затрат на объединение бизнеса и оценка стоимости гудвилла производятся на основе величины чистых активов «Маленькой компании». Для оценки стоимости объединения бизнеса и гудвилла по справедливой стоимости переоцениваются активы «Маленькой компании», а не «Большой компании».

Учет обратной покупки предусматривает отнесение затрат на объединение на дату покупки и не применяется к операциям, совершенным после объединения бизнеса.

Стоимость объединения бизнеса

Стоимость объединения бизнеса включает справедливую стоимость акций, выпущенных в целях объединения.

Если объявленной цены размещения акций не существует, то справедливая стоимость акций может быть оценена покупателем на основе справедливой стоимости чистых активов приобретаемой компании. Выбор способа оценки зависит от того, какой способ дает более достоверный результат.

При обратной покупке считается, что затраты на объединение бизнеса несет компания, которая формально (юридически) является дочерней (компания-покупатель).

ПРИМЕР. Обратная покупка - стоимость объединения бизнеса

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Считается, что затраты были понесены «Большой компаний» в форме акций, выпущенных «Большой компанией» и переданных «Маленькой компании».

Подготовка и представление консолидированной финансовой отчетности

Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная после обратной покупки, должна быть опубликована от лица компании, которая формально является материнской. В то же время, в примечаниях к отчетности должно быть указание на то, что эта отчетность является по сути финансовой отчетностью компании, которая формально является дочерней компании (покупателем с точки зрения МСФО).

ПРИМЕР. Обратная покупка - стоимость объединения бизнеса

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Консолидированная финансовая отчетность будет выпускаться от лица «Маленькой компании», однако, с указанием на то, что эта отчетность является по сути отчетностью «Большой компании».

По существу, консолидированная финансовая отчетность представляет собой логическое продолжение финансовой отчетности компании, которая формально является дочерней, при этом:

- (i) активы и обязательства дочерней компании должны учитываться в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости по состоянию на дату объединения.

ПРИМЕР. Обратная покупка - переоценка активов по справедливой стоимости не требуется

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Активы «Большой компании» не переоцениваются по справедливой стоимости, а учитываются по их балансовой стоимости на дату объединения. Активы «Маленькой компании» переоцениваются, чтобы определить стоимость объединения и величину гудвилла. Стоимость чистых активов «Маленькой компании» составляла \$15 млн., после переоценки до справедливой стоимости на дату объединения она составила \$20 млн. Стоимость чистых активов «Большой компании» составляла \$100 млн., переоценка не производилась.

- (ii) величина нераспределенной прибыли и других остатков по счету капитала должны соответствовать величине нераспределенной прибыли и других остатков по счету капитала у компании, которая формально является дочерней, непосредственно перед объединением.

ПРИМЕР. Обратная покупка - нераспределенная прибыль

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. В консолидированной финансовой отчетности будут приведены величины нераспределенной прибыли и других остатков по счету капитала «Большой компании», а не «Маленькой компании».

- (iii) величина акционерного капитала определяется путем прибавления стоимости приобретения к выпущенным на дату объединения акциям компании, которая формально является дочерней.

ПРИМЕР. Обратная покупка - акционерный капитал

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. В консолидированной финансовой отчетности акционерный капитал представляет номинал акций, выпущенных «Большой компанией» до объединения, и акций, выпущенных дополнительно «Маленькой компанией» в целях объединения.

При этом, описание количества и типа акций будет относиться к юридическому капиталу «Маленькой компании», поскольку консолидированная отчетность формально представляет «Маленькую компанию» в качестве материнской.

Таким образом, выпущенный акционерный капитал, количество и тип акций должны отражать структуру капитала компании, которая формально является материнской, включая акции, выпущенные материнской компанией для осуществления объединения.

- iv сопоставимая информация должна быть представлена по компании, формально являющейся дочерней.

ПРИМЕР. Обратная покупка - сопоставимая информация

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Консолидированная финансовая отчетность показывает сопоставимые данные по «Большой компании» за предыдущие периоды.

Способ учета обратной покупки применяется только для подготовки консолидированной финансовой отчетности.

В отдельной финансовой отчетности материнской компании инвестиции в дочернюю компанию учитываются в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 27.

ПРИМЕР. Обратная покупка - отдельная финансовая отчетность материнской компании

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Отдельный бухгалтерский баланс «Маленькой компании», которая формально является материнской, отражает величину инвестиций в дочернюю компанию («Большую компанию»).

Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная после осуществления обратной покупки, должна отражать справедливую стоимость чистых активов и условных обязательств формально материнской компании, являющейся приобретаемой компанией в целях учета обратной покупки.

Стоимость объединения определяется путем оценки идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств компании, формально являющейся материнской, по их справедливой стоимости на дату покупки. Любое превышение стоимости объединения над чистой справедливой стоимостью этих активов должно учитываться как гудвил. Обратная величина признается как отрицательный гудвил.

Неконтролируемая доля (Доля меньшинства)

Некоторые собственники дочерней компании могут не захотеть произвести обмен своих акций на акции материнской компании. В таком случае их участие отражается в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратной покупки, как доля меньшинства.

ПРИМЕР. Обратная покупка - доля меньшинства 1

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Некоторые акционеры «Большой компании» решают не продавать свои акции в обмен на акции, выпускаемые «Маленькой компанией». Их доля в акциях «Большой компании» будет учитываться в консолидированной финансовой отчетности как доля меньшинства.

Собственники дочерней компании, которые не обменивают свои акции на акции материнской компании, имеют долю только в финансовых результатах и чистых активах дочерней компании, а не в финансовых результатах и чистых активах объединенной компании.

ПРИМЕР. Обратная покупка - доля меньшинства 2

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Некоторые акционеры «Большой компании» решают не продавать свои акции «Маленькой компании». Их интересы будут связаны только с финансовыми результатами «Большой компании», поскольку у них нет акций в «Маленькой компании».

И наоборот, все собственники материнской компании имеют доли участия в финансовых результатах и чистых активах объединенной компании, несмотря на то, что материнская компания рассматривается как приобретаемая компания.

ПРИМЕР. Обратная покупка - доля меньшинства 3

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Все акционеры «Маленькой компании» имеют акции как в «Большой», так и в «Маленькой» компаниях.

Поскольку активы и обязательства дочерней компании, отражаются в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости на дату объединения, доля меньшинства должна отражать пропорциональное участие акционеров, не владеющих контрольным пакетом акций, в балансовой стоимости чистых активов дочерней компании на дату объединения.

ПРИМЕР. Обратная покупка - доля меньшинства 4

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. 25% акционеров «Большой компании» решают не продавать свои акции «Маленькой компании». Балансовая стоимость чистых активов «Большой компании» составляет \$100 млн., что соответствует их стоимости непосредственно перед объединением. Поскольку чистые активы этой компании не переоценивались по справедливой стоимости, доля меньшинства составляет \$25 млн.

Прибыль на акцию

Структура капитала, показываемая в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратной покупки, отражает структуру капитала компании, формально являющейся материнской, включая акции, выпущенные материнской компанией для осуществления объединения компаний.

ПРИМЕР. Обратная покупка - прибыль в расчете на акцию 1

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. Для расчета прибыли на акцию в консолидированной финансовой отчетности используются акции «Маленькой компании».

Для целей расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, в котором была сделана обратная покупка:

- (i) количество обыкновенных акций, находящихся в обращении с начала текущего периода до даты покупки, должно считаться равным количеству обыкновенных акций, выпущенных компанией, юридически являющейся материнской, для собственников компании, юридически являющейся дочерней; и
- (ii) количество обыкновенных акций, находящихся в обращении с даты покупки до окончания текущего отчетного периода, должно считаться равным фактическому количеству обыкновенных акций компании, юридически являющейся материнской, находящихся в обращении в течение указанного периода.

ПРИМЕР. Обратная покупка - прибыль в расчете на акцию 2

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. «Маленькая компания» выпустила 100 акций до объединения. Затем она выпустила 2 000 акций для собственников «Большой компании». Для расчета прибыли на акцию берется число 2 000 (а не 100), в качестве величины, определяющей количество акций, находящихся в обращении до объединения. 2 100 – это количество акций, находящихся в обращении после объединения.

Прибыль на акцию для каждого сравнительного периода до даты покупки должна рассчитываться путем деления прибыли дочерней компании на количество акций, выпущенных материнской компанией для собственников дочерней компании при обратной покупке.

ПРИМЕР. Обратная покупка - прибыль в расчете на акцию 3

«Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. «Маленькая компания» выпустила 100 акций до объединения. Затем она выпустила 2 000 акций для собственников «Большой компании». Для получения сравнительных значений прибыли в расчете на акцию для предыдущих периодов, нужно взять сумму прибыли «Большой компании» за соответствующий предыдущий период и разделить ее на 2 000 акций.

Вышеуказанный подход использует допущение, что не было никаких изменений в количестве обыкновенных акций, выпущенных компанией, юридически являющейся дочерней, в течение предыдущих периодов и в течение отчетного периода до даты обратной покупки.

Расчет прибыли на акцию должен быть скорректирован с учетом изменений в количестве обыкновенных акций, выпущенных компанией, формально являющейся дочерней, в предыдущих периодах. См. МСФО (IAS) 33.

10. Практические вопросы

ПРИМЕНЕНИЕ ОЦЕНКИ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Незавершенные исследования и разработки при покупке рассматриваются как нематериальные активы.

Нематериальные активы не обязательно должны быть индивидуально отделимыми и должны признаваться, даже если при этом возникает отрицательный гудвил.

Условные обязательства, которые могут быть оценены, теперь должны учитываться при приобретении.

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ГУДВИЛА ПО ГЕНЕРИРУЮЩИМ ЕДИНИЦАМ

Оценка гудвила на основе генерирующих единиц необходима для его последующего тестирования на обесценение. Генерирующие единицы, обеспечивающие денежные потоки, являются основой для оценки возможных убытков от обесценения гудвила.

Требования по раскрытию информации являются достаточно подробными.

Они включают раскрытие информации о стоимости гудвила и генерирующей единицы, к которой эта стоимость относится.

Распределение гудвила на генерирующие единицы должно быть сделано до конца отчетного периода, в котором была сделана покупка. Если это не было сделано, необходимо раскрыть причины (например, покупка компании была совершена без наличия четкого стратегического плана).

ТЕСТИРОВАНИЕ НА ОБЕСЦЕНЕНИЕ

В соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 3 тестирование на обесценение должно проводиться ежегодно для всех генерирующих единиц, включающих гудвил. Тестирование на обесценение стало важной составляющей процесса составления финансовой отчетности. Последовательность и надежность суждений руководства банка в отношении тестирования гудвила на обесценение является важным моментом.

МСФО (IFRS) 3 отменил требование об амортизации гудвила, однако правила переходного периода не требуют пересмотра операций прошлых периодов, что может иметь позитивное влияние на прибыль.

Новые требования в отношении признания отрицательного гудвила влияют на показатели прибыли. В силу этого, может потребоваться более тщательная оценка цели покупки и необходимость более четкого структурирования сделки по покупке компании.

11. Объединения с участием компаний, находящихся под общим контролем (не входят в сферу действия МСФО (IFRS) 3)

Объединения с участием компаний, находящихся под общим контролем – это объединения, в котором все объединенные компании в конечном итоге контролируются одной или несколькими сторонами как до, так и после объединения, и этот контроль не является временным.

Группа физических лиц должна рассматриваться как осуществляющая контроль над компанией, если в результате договорных отношений эти лица обладают коллективными полномочиями для управления финансовой и хозяйственной политикой компании.

Объединение бизнеса не попадает в сферу действия МСФО (IFRS) 3, если одна группа обладает коллективными полномочиями для управления финансовой и хозяйственной политикой каждой из объединенных компаний, и этот контроль не является временным.

Компания может контролироваться как отдельным лицом, так и группой лиц, действующих вместе на основании заключенного договора, при этом на эти лица может не распространяться требование, касающееся составления финансовой отчетности по МСФО.

Величина доли меньшинства в каждой из объединенных компаний до и после объединения не имеет значения для ответа на вопрос: осуществляется ли объединение компаний, находящихся под общим контролем, или нет.

12. Вопросы для самоконтроля

1. МСФО (IFRS) 3:

1. Предполагает применение метода объединения интересов или метода покупки.
2. Предполагает применение только метода объединения интересов.
3. Предполагает применение только метода покупки.

2. В соответствии с МСФО (IFRS) 3, приобретенные условные обязательства:

1. Всегда включаются в затраты на объединение.
2. Включаются в затраты на объединение, только в случае, если они могут быть надежно оценены.
3. Включаются в гудвил.

3. Гудвил должен:

1. Ежегодно тестироваться на обесценение.
2. Учитываться в составе затрат.
3. Амортизироваться.

4. Отрицательный гудвил должен:

1. Соотноситься с будущими затратами.
2. Относиться на долгосрочные активы.
3. Признаваться в отчете о прибылях и убытках.

5. В результате осуществления практически всех объединений:

1. Покупатель получает контроль над приобретаемой компанией.
2. Приобретаемая компания получает контроль над покупателем.
3. Покупатель становится партнером приобретаемой компании.

6. Объединение может включать:

- (i) Покупку капитала другой компании.
- (ii) Покупку всех чистых активов другой компании.
- (iii) Принятие обязательств другой компании.
- (iv) Покупку некоторых чистых активов другой компании, которые вместе составляют одно или более направлений бизнеса.
- (v) Покупку активов ликвидируемой компании.

- 1. i – ii
- 2. i – iii
- 3. ii – iii
- 4. i – iv
- 5. i – v

7. Применение метода покупки включает следующие этапы:

- i Определение покупателя.
- ii Оценка стоимости объединения.
- iii Отнесение на дату покупки затрат на объединение компаний на приобретенные активы, принятые обязательства и условные обязательства.
- iv Амортизация гудвила.

- 1. i – ii
- 2. i – iii
- 3. ii – iii
- 4. i – iv

8. Контроль – это возможность:

- 1. управлять финансовой и хозяйственной политикой компании с целью получения выгод;

- 2. контролировать более 40% обыкновенных акций;
- 3. назначать членов совета директоров в соответствии с долей Вашего участия в акционерном капитале компании.

9. Определить покупателя можно при помощи следующих показателей:

- i Если справедливая стоимость одной компании больше, чем справедливая стоимость другой компании, то большая компания, скорее всего, является покупателем.
- ii Если объединение бизнеса осуществляется путем обмена обыкновенных голосующих акций на денежные средства или другие активы, компания, передающая денежные средства или другие активы в обмен на акции, скорее всего, является покупателем.
- iii Если в результате объединения руководство одной компании получает возможность управлять объединенной компанией, доминирующая компания является покупателем.
- iv При объединении компаний, осуществленном путем обмена акций, компания, выпускающая акции, обычно является покупателем.
- v При объединении бизнеса, осуществленном путем обмена акций, более старая компания обычно является покупателем.

- 1. i – ii
- 2. i – iii
- 3. ii – iii
- 4. i – iv
- 5. i – v

10. При образовании новой компании для осуществления объединения:

1. Покупатель отсутствует.
2. Одна из компаний, которая существовала до объединения, должна быть признана покупателем.
3. Новая компания будет являться покупателем.

11. Стоимость объединения включает:

- (i) Обязательства, принятые на себя покупателем.
- (ii) Затраты на оплату бухгалтерских услуг.
- (iii) Затраты на оплату юридических услуг.
- (iv) Затраты на оплату услуг оценщиков.
- (v) Общие административные издержки.

1. i – ii
2. i – iii
3. ii – iii
4. i – iv
5. i – v

12. Будущие убытки – это:

1. Обязательства, принятые на себя покупателем в обмен на контроль над приобретаемой компанией.
2. Убытки, составляющие часть затрат на объединение.
3. Ни 1, ни 2.

13. Для корректировки стоимости объединения, обусловленной будущими событиями, покупатель должен включить сумму этой корректировки в стоимость объединения на дату покупки, если корректировка является:

1. Вероятной и может быть надежно оценена.
2. Стопроцентной и может быть абсолютно точно оценена.
3. Сумма потенциального обязательства подлежит оплате в течение одного года.

14. В отдельных случаях покупатель должен произвести дополнительный платеж в пользу продавца в качестве компенсации уменьшения стоимости акций, выпущенных для получения контроля над приобретаемой компанией. В таких случаях:

1. Признается увеличение стоимости объединения.
2. Величина дополнительного платежа компенсирует уменьшение стоимости первоначально выпущенных акций.
3. Признается увеличение стоимости гудвила.

15. Покупатель должен отнести затраты на объединение путем учета следующих идентифицируемых статей приобретаемой компании:

- (i) Активов.
- (ii) Обязательств.
- (iii) Условных обязательств.
- (iv) Долгосрочных активов, удерживаемых для продажи.

(v) Долгосрочных обязательств, удерживаемых для продажи.

1. i – ii
2. i – iii
3. ii – iii
4. i – iv
5. i – v

16. Балансовая стоимость здания приобретаемой компании составляет \$200 млн. Оно амортизируется в течение 20 лет, что соответствует сроку его финансовой аренды. Через 15 лет Вы покупаете компанию, на балансе которой учитывается это здание, и оцениваете его по справедливой стоимости в размере \$400 млн. В консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после покупки, годовая сумма амортизационных отчислений будет равна:

1. \$10 млн.
2. \$20 млн.
3. \$27 млн.
4. \$80 млн.

17. Вы покупаете компанию. Вы уже оплатили покупку, у Вас есть соглашение, имеющее обязательную силу, осталось завершить некоторые юридические формальности, чтобы Вы могли считаться полноправным владельцем этой компании.

1. В целях отражения операций в бухгалтерском учете Вы контролируете эту компанию.
2. В целях отражения операций в бухгалтерском учете Вы не контролируете эту компанию.
3. В целях отражения операций в бухгалтерском учете Вы частично контролируете эту компанию.

18. Доля меньшинства в приобретаемой компании отражается как:

1. Равная нулю.

2. Доля меньшинства в справедливой стоимости чистых активов приобретаемой компании.
3. Доля меньшинства в справедливой стоимости активов приобретаемой компании.

19. План реструктуризации приобретаемой компании, который подлежит реализации при условии ее покупки при объединении компаний:

1. не является текущим обязательством покупателя.
2. является условным обязательством.
3. является обязательством.

20. Отложенный налоговый актив, связанный с убытками приобретаемой компании и не признанный в ее финансовой отчетности:

1. Подлежит признанию в качестве идентифицируемого актива, если у покупателя есть уверенность в том, что его компания получит возможность уменьшить налогооблагаемую прибыль будущих отчетных периодов на величину признанного убытка приобретаемой компании.
2. Включается в гудвил.
3. Не признается в финансовой отчетности покупателя.

21. Покупатель признает незавершенный научно-исследовательский проект приобретаемой компании, если этот проект соответствует определению нематериального актива, и его справедливая стоимость может быть надежно оценена:

1. В качестве гудвила.

2. В качестве актива отдельно от гудвила.
3. Затраты на проект, понесенные на стадии исследования, признаются в качестве расхода, на стадии разработки - в качестве нематериального актива.

22. Балансовая стоимость актива, классифицируемого как нематериальный актив, который был приобретен при объединении бизнеса до 31 марта 2004 года, учитывается:

1. В качестве гудвила.
2. В качестве актива отличного от гудвила.
3. Затраты на проект, понесенные на стадии исследования, признаются в качестве расхода, на стадии разработки - в качестве нематериального актива.

23. После первоначального признания покупатель должен оценивать условные обязательства по:

1. Сумме, которая должна признаваться согласно МСФО (IAS) 37.
2. Сумме, которая была первоначально признана.
3. Наименьшему значению из 1 и 2.
4. Наибольшему значению из 1 и 2.

24. Гудвил, полученный при объединении бизнеса, должен:

1. Амортизироваться.
2. Оцениваться на предмет возможных убытков от обесценения один раз в год.
3. Оцениваться на предмет возможных убытков от обесценения один раз в год или чаще, если потребуется.

25. Для исключения величины накопленной амортизации гудвила, признанного до даты объединения:

1. Она кредитруется в отчете о прибылях и убытках.
2. Балансовая величина накопленной амортизации исключается путем уменьшения на эту сумму стоимости гудвила.
3. Балансовая величина накопленной амортизации исключается путем увеличения на эту сумму величины нераспределенной прибыли на начало периода.

26. Для исключения ранее признанного отрицательного гудвила:

1. Он кредитруется в отчете о прибылях и убытках.
2. Исключается балансовая величина накопленной амортизации путем уменьшения на эту сумму стоимости гудвила.
3. Балансовая величина отрицательного гудвила списывается в корреспонденции с нераспределенной прибылью.

27. При корректировке временных оценок стоимости чистых активов разница относится на:

1. Расходы или доходы в отчете о прибылях и убытках.
2. Гудвил.
3. Сальдо нераспределенной прибыли на начало отчетного периода.

28. Корректировка временных оценок стоимости чистых активов отражается в финансовой отчетности:

1. Начиная с даты покупки.
2. Начиная с даты внесения корректировки.
3. В течение последующих трех лет.

29. Корректировки данных первоначального учета объединения бизнеса, после завершения оценочного периода, должны отражаться:

1. Непосредственно в отчете о прибылях и убытках.
2. Как исправление ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8.
3. Как обесценение.

30. Обратная покупка – это:

1. Продажа бизнеса.
2. Когда приобретаются акции покупателя, а эмитент акций является приобретаемой компанией.
3. Когда частная компания покупает компанию, допущенную к листингу.

31. При обратной покупке консолидированная финансовая отчетность готовится от лица:

1. Материнской компании.
2. Дочерней компании.
3. Или 1, или 2.

32. При обратной покупке в консолидированной финансовой отчетности на начало периода отражаются величины нераспределенной прибыли:

1. Материнской компании.
2. Дочерней компании.
3. Или 1, или 2.

33. При обратной покупке в консолидированной финансовой отчетности представляется сравнительная информация по:

1. Материнской компании.
2. Дочерней компании.
3. Или 1, или 2.

34. При обратной покупке акционеры, представляющие долю меньшинства, владеют акциями в:

1. Материнской компании.
2. Дочерней компании.
3. Или 1, или 2.

35. При обратной покупке переоцениваются до справедливой стоимости активы:

1. Материнской компании.
2. Дочерней компании.
3. Или 1, или 2.

36. «Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. «Маленькая компания» выпустила 500 акций до объединения. Затем она выпустила 10 000 акций для передачи собственникам «Большой компании».

В целях расчета прибыли на одну акцию числом акций, находящихся в обращении в течение периода до слияния, является:

1. 500
2. 10 000
3. 10 500

37. «Маленькая компания» покупает «Большую компанию» на условиях обратной покупки. «Маленькая компания» выпустила 500 акций до объединения. Затем она выпустила 10 000 акций для собственников «Большой компании».

Для получения сравнительных значений прибыли в расчете на одну акцию для предыдущих периодов нужно взять сумму прибыли «Большой компании» и разделить ее на:

1. 500 акций.
2. 10 000 акций.
3. 10 500 акций.

13. Ответы на вопросы

Вопрос	Ответ
1.	3
2.	2
3.	1
4.	3
5.	1
6.	4
7.	2
8.	1
9.	4
10.	2
11.	1
12.	3
13.	1
14.	2
15.	4
16.	4
17.	1
18.	2
19.	1
20.	1
21.	2
22.	1
23.	4
24.	3
25.	2
26.	3
27.	2
28.	1
29.	2
30.	2
31.	1
32.	2
33.	2
34.	2

35.	1
36.	2
37	2

Примечание: в данном учебном пособии использованы следующие публикации компании ПрайсвотерхаусКуперс:

- Применение МСФО
- Новости МСФО
- Решения по бухгалтерскому учету и отчетности