

# Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

## Цель

- 1 Целью настоящего МСФО является повышение уместности, надежности и сопоставимости информации об *объединении бизнесов* и его последствиях, которую отчитывающаяся организация представляет в своей финансовой отчетности. Чтобы достичь этой цели, настоящий МСФО устанавливает принципы и требования в отношении того, как *приобретатель*:
- (a) признает и оценивает в своей финансовой отчетности *идентифицируемые* приобретенные активы, принятые обязательства и любую *неконтролирующую долю участия* в объекте приобретения;
  - (b) признает и оценивает *гудвил*, приобретенный при объединении бизнесов, или прибыль от выгодной покупки; и
  - (c) определяет, какую раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов.

## Сфера применения

- 2 Настоящий МСФО применяется в отношении операции или события, которые удовлетворяют определению объединения бизнесов. Настоящий МСФО не распространяется на:
- (a) порядок учета формирования соглашения о совместном предпринимательстве в финансовой отчетности самого объекта совместного предпринимательства;
  - (b) приобретение актива или группы активов, которые не составляют *бизнес*. В таких случаях приобретатель должен идентифицировать и признать отдельные идентифицируемые приобретенные активы (включая те активы, которые удовлетворяют определению и критериям признания в качестве *нематериальных активов* согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы») и принятые обязательства. Стоимость группы должна быть распределена между отдельными идентифицируемыми активами и обязательствами на основе их соответствующих *справедливых стоимостей* на дату покупки. Такая операция или событие не приводят к возникновению гудвила;
  - (c) объединение организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем (в пунктах В1–В4 представлено соответствующее руководство по применению).
- 2А Требования настоящего стандарта не применяются к приобретению инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», инвестиции в дочернюю организацию, которую ей требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

## Определение объединения бизнесов

- 3 Организация должна определить, является ли операция или иное событие объединением бизнесов, используя определение в настоящем МСФО, которое требует, чтобы приобретенные активы и принятые обязательства составляли бизнес. Если приобретенные активы не являются бизнесом, то отчитывающаяся организация должна учитывать такую операцию или событие как приобретение актива. В пунктах В5–В12 представлено руководство по идентификации объединения бизнесов, а также определение бизнеса.

## Метод приобретения

- 4 Организация должна учитывать каждое объединение бизнесов по методу приобретения.

- 5 Применение метода приобретения требует:
- (a) идентифицировать приобретателя;
  - (b) определить *дату приобретения*;
  - (c) признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения; и
  - (d) признать и оценить гудвил или прибыль от выгодного приобретения.

## Идентификация приобретателя

- 6 **В отношении каждого объединения бизнесов одна из объединяющихся организаций должна быть идентифицирована как приобретатель.**
- 7 Руководство в МСФО (IFRS) 10 должно применяться с целью идентификации приобретателя, то есть организации, которая получает *контроль* над другой организацией, то есть объектом приобретения. Если объединение бизнесов произошло, но применение руководства, изложенного в МСФО (IFRS) 10, не позволяет четко определить, какая из объединяющихся организаций является приобретателем, необходимо рассмотреть факторы, указанные в пунктах B14–B18, чтобы определить приобретателя.

## Определение даты приобретения

- 8 **Приобретатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над объектом приобретения.**
- 9 Дата, когда приобретатель получает контроль над объектом приобретения, как правило, является датой, когда приобретатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства объекта приобретения, – датой закрытия. Однако приобретатель может получить контроль на дату, которая либо раньше, либо позже, чем дата закрытия. Например, дата приобретения предшествует дате закрытия в том случае, если письменное соглашение предусматривает, что приобретатель получает контроль над объектом приобретения в день перед датой закрытия. Приобретатель должен рассмотреть все уместные факты и обстоятельства при идентификации даты приобретения.

## Признание и оценка идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения

### Принцип признания

- 10 **На дату приобретения приобретатель должен признать отдельно от гудвила идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения. Признание идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств осуществляется при выполнении условий, указанных в пунктах 11 и 12.**

### Условия признания

- 11 Чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны соответствовать определениям активов и обязательств, изложенным в *«Концепции<sup>1</sup> подготовки и представления финансовой отчетности»*, на дату приобретения. Например, затраты, которые приобретатель ожидает, но не обязан нести в будущем с целью осуществления своего плана по выходу из деятельности объекта приобретения, или прекращению трудовых отношений, или перемещению служащих объекта приобретения не являются обязательствами на дату приобретения. Поэтому приобретатель не признает такие затраты в рамках применения метода приобретения. Вместо этого приобретатель признает такие затраты после объединения в своей финансовой отчетности в соответствии с другими МСФО.
- 12 Кроме того, чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны быть частью того, что

<sup>1</sup> «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности» КМСФО была принята Советом по МСФО в 2001 году. В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

приобретатель и объект приобретения (или его прежние *собственники*) обменивают при объединении бизнесов, а не результатом отдельных операций. Приобретатель должен применять руководство в пунктах 51–53, чтобы определить, какие из приобретенных активов или принятых обязательств являются частью обмена в связи с объектом приобретения и какие, если такие имеются, являются результатом отдельных операций, которые будут отражаться в учете в соответствии с их характером и применимыми МСФО.

- 13 Применение приобретателем принципа и условий признания может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые объект приобретения ранее не признавал как активы и обязательства в своей финансовой отчетности. Например, приобретатель признает приобретенные идентифицируемые нематериальные активы, такие как фирменный знак, патент или отношения с клиентами, которые объект приобретения не признавал как активы в своей финансовой отчетности, потому что он разрабатывал их своими силами и относил соответствующие затраты на расходы.
- 14 В пунктах B28–B40 изложено руководство по признанию операционной аренды и нематериальных активов. Пункты 22–28 определяют виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципа и условий признания.

### ***Классификация или определение идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов***

- 15 **На дату приобретения приобретатель должен классифицировать или определить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства соответствующим образом с целью последующего применения других МСФО. Приобретатель должен осуществить такую классификацию или определение на основе договорных условий, экономических условий, своей операционной или учетной политики, а также других уместных условий, которые существуют на дату приобретения.**
- 16 В некоторых ситуациях МСФО предусматривают различный порядок учета в зависимости от того, как организация классифицирует или определяет конкретный актив или обязательство. Примеры классификаций или определений, которые приобретателю необходимо сделать на основе соответствующих условий, которые существуют на дату приобретения, включают, среди прочего:
- (a) классификацию конкретных финансовых активов и обязательств как финансового актива или обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток, или как финансового актива, имеющегося в наличии для продажи или удерживаемого до погашения, в соответствии с МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*»;
  - (b) определение производного инструмента как инструмента хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39; и
  - (c) оценку того, должен ли встроенный производный инструмент быть отделен от основного договора в соответствии с МСФО (IAS) 39 (что является вопросом «классификации» в том значении, в котором данный термин используется в настоящем МСФО).
- 17 Настоящий МСФО предусматривает два исключения из принципа, изложенного в пункте 15:
- (a) классификация арендного договора либо как операционной аренды, либо как финансовой аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17 «*Аренда*»; и
  - (b) классификация договора как договора страхования в соответствии с МСФО (IFRS) 4 «*Договоры страхования*».

Приобретатель должен классифицировать такие договоры, исходя из договорных условий и других факторов, существующих на дату начала действия договора (или, если условия договора были модифицированы таким образом, что это привело бы к изменению классификации, – на момент модификации, который мог бы быть датой приобретения).

### **Принцип оценки**

- 18 **Приобретатель должен оценить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.**
- 19 В отношении каждого объединения бизнесов приобретатель должен оценить на дату приобретения части неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, которые являются текущими долями владения и дают своим владельцам право на пропорциональную часть чистых активов организации в случае ее ликвидации:

- (a) по справедливой стоимости; либо
- (b) как пропорциональную часть существующих инструментов участия в признанной величине идентифицируемых чистых активов объекта приобретения.

Все прочие компоненты неконтролирующей доли участия оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения, если только МСФО не требуют применения какой-либо другой базы оценки.

- 20 Пункты 24–31 определяют виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципа оценки.

### **Исключения из принципов признания или оценки**

- 21 Настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципов признания и оценки. Пункты 22–31 определяют как конкретные статьи, для которых предусмотрены исключения, так и характер таких исключений. Приобретатель должен осуществлять учет таких статей, следуя требованиям пунктов 22–31, которые приводят к тому, что некоторые статьи:

- (a) признаются либо путем применения условий признания в дополнение к условиям, изложенным в пунктах 11 и 12, либо путем применения требований других МСФО, что дает результаты, которые отличаются от полученных при применении принципа и условий признания;
- (b) оцениваются в сумме, которая не является их справедливой стоимостью на дату приобретения.

#### *Исключение из принципа признания*

### **Условные обязательства**

- 22 МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*» определяет условное обязательство как:

- (a) возможную обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации; или
- (b) существующую обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается, так как:
  - (i) не является вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или
  - (ii) величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

- 23 Требования МСФО (IAS) 37 не применяются при определении того, какие условные обязательства необходимо признать на дату приобретения. Вместо этого приобретатель должен признать на дату приобретения условное обязательство, принятое при объединении бизнесов, если такое обязательство является существующей обязанностью, возникшей в результате прошлых событий, и ее справедливая стоимость может быть оценена с достаточной степенью надежности. Поэтому, вопреки МСФО (IAS) 37, приобретатель признает условное обязательство, принятое при объединении бизнесов на дату приобретения, даже если не представляется вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономическую выгоду. В пункте 56 изложено руководство по последующему учету условных обязательств.

#### *Исключения из принципов признания и оценки*

### **Налоги на прибыль**

- 24 Приобретатель должен признать и оценить отложенный налоговый актив или обязательство, возникшие в результате приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов в соответствии с МСФО (IAS) 12 «*Налоги на прибыль*».
- 25 Приобретатель должен учитывать потенциальные налоговые эффекты временных разниц и переноса налогов на будущие периоды, осуществленного объектом приобретения, которые существуют на дату приобретения или возникают в результате приобретения в соответствии с МСФО (IAS) 12.

## Вознаграждения работникам

- 26 Приобретатель должен признать и оценить обязательство (или актив, если таковой имеется), связанное с вознаграждениями работникам объекта приобретения в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

## Компенсационные активы

- 27 При объединении бизнесов продавец может согласно договору компенсировать приобретателю результат какого-либо условного факта хозяйственной жизни или неопределенности, связанной с конкретным активом или обязательством либо их частью. Например, продавец может компенсировать приобретателю убытки, превышающие указанную сумму, по обязательству, которое является результатом конкретного условного факта хозяйственной жизни. Другими словами, продавец гарантирует, что обязательство приобретателя не будет превышать указанную сумму. В результате этого приобретатель получает компенсирующий актив. Приобретатель должен признать компенсирующий актив одновременно с компенсируемой статьей, при этом оценка такого актива производится на той же основе, что и оценка компенсируемой статьи. При этом необходимо создать оценочный резерв по безнадежным суммам. Следовательно, если компенсация связана с активом или обязательством, признанными на дату приобретения, и оценена по справедливой стоимости на дату приобретения, то приобретатель должен признать компенсирующий актив на дату приобретения, оцененный по справедливой стоимости на дату приобретения. Что касается компенсирующего актива, оцененного по справедливой стоимости, последствия неопределенности в отношении будущих денежных потоков, в части их собираемости, включаются в оценку по справедливой стоимости, и отдельный оценочный резерв не требуется (в пункте В41 представлено соответствующее руководство по применению).
- 28 При некоторых обстоятельствах компенсация может относиться к активу или обязательству, которые являются исключением из принципа признания или оценки. Например, компенсация может относиться к условному обязательству, которое не признано на дату приобретения, потому что его справедливая стоимость не может быть оценена с достаточной степенью надежности на эту дату. В качестве альтернативы компенсация может быть связана с активом или обязательством, например таким, которое следует из вознаграждения работнику, оцененным на основе, которая не является справедливой стоимостью на дату приобретения. При таких обстоятельствах компенсирующий актив должен быть признан и оценен с использованием допущений, совместимых с допущениями, используемыми для оценки компенсируемой статьи, согласно оценке руководством собираемости компенсирующего актива и любых договорных ограничений, наложенных на компенсируемую сумму. В пункте 57 представлено руководство о последующем учете компенсирующего актива.

### Исключения из принципа оценки

## Обратно приобретенные права

- 29 Приобретатель должен оценить обратно приобретенное право, признанное как нематериальный актив, на основе оставшегося срока действия соответствующего договора независимо от того, принимали ли бы участники рынка потенциальное возобновление договора во внимание при оценке его справедливой стоимости. В пунктах В35 и В36 представлено соответствующее руководство по применению.

## Операции по выплатам на основе акций

- 30 Приобретатель должен оценить обязательство или долевой инструмент, связанный с операциями по выплатам на основе акций объекта приобретения, или замену операций по выплатам на основе акций объекта приобретения на операции по выплатам на основе акций приобретателя, в соответствии с методом, изложенным в МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций», на дату приобретения. (Настоящий МСФО именуется результатом этого метода «рыночная оценка» операции по выплатам на основе акций.)

## Активы, предназначенные для продажи

- 31 Приобретатель должен оценить приобретенный внеоборотный актив (или выбывающую группу), который классифицирован как предназначенный для продажи на дату приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в соответствии с пунктами 15–18 указанного МСФО.

## Признание и оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки

- 32 Приобретатель должен признать гудвил на дату приобретения, оцененный как превышение подпункта (а) над подпунктом (б) ниже:
- (а) **совокупность:**
- (i) переданного возмещения, оцененного в соответствии с настоящим МСФО, который в целом требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения (см. пункт 37);
  - (ii) суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной в соответствии с настоящим МСФО; и
  - (iii) справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно (см. пункты 41 и 42);
- (б) **чистая сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оцененных в соответствии с настоящим МСФО.**
- 33 При объединении бизнесов, в котором приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обмениваются только долями в капитале, справедливая стоимость доли в капитале объекта приобретения на дату приобретения может быть оценена с большей степенью надежности, чем справедливая стоимость доли в капитале приобретателя на дату приобретения. В этом случае приобретатель должен определить сумму гудвила, используя справедливую стоимость на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения вместо справедливой стоимости на дату приобретения переданной доли в капитале. Чтобы определить сумму гудвила при объединении бизнесов, в котором никакое возмещение не было передано, приобретатель должен использовать справедливую стоимость на дату приобретения доли участия приобретателя в объекте приобретения вместо справедливой стоимости переданного возмещения на дату приобретения (пункт 32(а)(i)). В пунктах В46–В49 изложено соответствующее руководство по применению.

### Выгодные покупки

- 34 Время от времени приобретатель совершает выгодную покупку, которая является объединением бизнесов, при котором сумма в пункте 32(б) превышает совокупность сумм, указанных в пункте 32(а). Если такое превышение сохраняется после применения требований пункта 36, то приобретатель должен признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения. Прибыль должна быть отнесена на приобретателя.
- 35 Выгодная покупка может иметь место, например, при объединении бизнесов, которое является принудительной продажей, когда продавец действует по принуждению. Однако исключения из признания или оценки в отношении каких-либо конкретных статей, обсуждаемых в пунктах 22–31, также могут привести к признанию дохода (или изменить сумму признанной прибыли) при выгодной покупке.
- 36 Прежде чем признать прибыль при выгодной покупке, приобретатель должен повторно рассмотреть вопрос о том, правильно ли он идентифицировал все приобретенные активы и все принятые обязательства, и признать любые дополнительные активы или обязательства, идентифицированные при таком рассмотрении. После этого приобретатель должен рассмотреть процедуры, используемые для оценки сумм, признание которых требуется настоящим МСФО на дату приобретения, в отношении всех следующих статей:
- (а) идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств;
  - (б) неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, если имеется;
  - (с) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, в отношении доли в капитале, которой ранее владел приобретатель в объекте приобретения; и
  - (д) переданного возмещения.

Цель рассмотрения состоит в том, чтобы гарантировать, что оценка надлежащим образом отражает всю доступную информацию на дату приобретения.

## Переданное возмещение

- 37 Возмещение, переданное при объединении бизнесов, должно быть оценено по справедливой стоимости, которая вычисляется как сумма справедливых стоимостей на дату приобретения активов, переданных приобретателем, обязательств, принятых приобретателем перед прежними собственниками объекта приобретения, и долей в капитале, выпущенных приобретателем. (Однако любая часть вознаграждения в форме выплат на основе акций приобретателя, предоставляемых в обмен на вознаграждение, держателями которых являются работники объекта приобретения, которая включена в возмещение, переданное при объединении бизнесов, оценивается в соответствии с пунктом 30, а не по справедливой стоимости.) Примеры возможных форм возмещения включают денежные средства, другие активы, бизнес или дочернюю организацию приобретателя, *условное возмещение*, простые или привилегированные долевые инструменты, опционы, warrants и доли участников *взаимных предприятий*.
- 38 Переданное возмещение может включать активы или обязательства приобретателя, балансовая стоимость которых отличается от их справедливой стоимости на дату приобретения (например, немонетарные активы или бизнес приобретателя). В таком случае приобретатель должен переоценить переданные активы или обязательства до их справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный доход или убытки, если таковые имеются, в составе прибыли или убытка. Однако иногда переданные активы или обязательства остаются в объединенной организации после объединения бизнесов (например, потому что активы или обязательства были переданы объекту приобретения, а не его прежним собственникам), и приобретатель поэтому сохраняет контроль над ними. В этой ситуации приобретатель должен оценить такой актив и обязательство по их балансовой стоимости непосредственно перед датой приобретения и не должен признавать доход или убыток в составе прибыли или убытка по активам или обязательствам, которые он контролирует, ни до, ни после объединения бизнесов.

### *Условное возмещение*

- 39 Возмещение, которое приобретатель передает в обмен на объект приобретения, включает любые активы или обязательства, возникающие в результате соглашения об условном возмещении (см. пункт 37). Приобретатель должен признать справедливую стоимость условного возмещения на дату приобретения как часть возмещения, переданного в обмен на объект приобретения.
- 40 Приобретатель должен классифицировать обязанность выплатить условное возмещение, которая отвечает определению финансового инструмента, как финансовое обязательство или как собственный капитал, исходя из определений долевого инструмента и финансового обязательства, изложенных в пункте 11 МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*». Приобретатель должен классифицировать право вернуть переданное ранее возмещение при выполнении определенных условий как актив. В пункте 58 представлено руководство по последующему учету условного возмещения.

## Дополнительное руководство по применению метода приобретения к конкретным типам объединения бизнесов

### Объединение бизнесов, осуществляемое поэтапно

- 41 В некоторых случаях приобретатель получает контроль над объектом приобретения, в котором он владел долей в капитале непосредственно перед датой приобретения. Например, на 31 декабря 20X1 года Организация А владеет 35-процентной неконтролирующей долей в капитале Организации В. В этот день Организация А покупает дополнительную 40-процентную неконтролирующую долю участия в Организации В, которая дает ей контроль над Организацией В. Настоящий МСФО именуется такой операцией как «объединение бизнесов, осуществляемое поэтапно», иногда она также упоминается как «пошаговое приобретение».
- 42 При объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, приобретатель должен переоценить долю капитала, которой он ранее владел в объекте приобретения, по справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный в результате доход или расход, если такой имеется, в составе прибыли или убытка. В предыдущие отчетные периоды приобретатель мог признавать изменения в стоимости своей доли в капитале объекта приобретения в составе прочего совокупного дохода (например, потому что инвестиции были классифицированы как имеющиеся в наличии для продажи). В таком случае сумма, которая была признана в составе прочего совокупного дохода, должна быть признана на той же основе, применение которой требовалось бы, если бы приобретатель напрямую распорядился долей в капитале, которой он владел ранее.

## Объединение бизнесов, осуществляемое без передачи возмещения

- 43 В некоторых случаях приобретатель получает контроль над объектом приобретения, не передавая возмещение. Метод приобретения, используемый для учета объединения бизнесов, распространяется и на такое объединение. Среди таких обстоятельств можно назвать следующие:
- объект приобретения выкупает достаточное количество своих собственных акций, чтобы существующий инвестор (приобретатель) получил контроль;
  - истекло право вето меньшинства, которое раньше не давало приобретателю контроль над объектом приобретения, в котором приобретателю принадлежит большинство прав голоса;
  - приобретатель и объект приобретения соглашаются объединить свой бизнес только по договору. Приобретатель не передает никакого возмещения в обмен на контроль над объектом приобретения и не имеет доли в капитале объекта приобретения ни на дату приобретения, ни ранее. Примером объединения бизнесов, осуществленного только посредством договора, может служить объединение двух фирм по «скрепляющему» соглашению или формирование корпорации с двойным листингом.
- 44 При объединении, осуществляемом только посредством договора, приобретатель должен отнести на собственников объекта приобретения сумму чистых активов объекта приобретения, признанных в соответствии с настоящим МСФО. Другими словами, доли в капитале объекта приобретения, держателем которых не является приобретатель, отражаются как неконтролирующая доля участия в финансовой отчетности приобретателя после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли в капитале объекта приобретения отнесены на неконтролирующую долю участия.

## Период оценки

- 45 Если первоначальный учет объединения бизнесов не завершается к концу отчетного периода, в котором происходит объединение, приобретатель должен отразить в своей финансовой отчетности предварительные оценки в отношении тех статей, учет которых не завершен. Во время периода оценки приобретатель должен осуществлять ретроспективную корректировку предварительно оцененных сумм, признанных на дату приобретения, чтобы отразить новую информацию, полученную о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, затронули бы оценку сумм, признанных на указанную дату. Во время периода оценки приобретатель должен также признать дополнительные активы или обязательства в случае получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, привели бы к признанию таких активов и обязательств на эту дату. Период оценки заканчивается, как только приобретатель получает информацию, которую он искал о фактах и обстоятельствах, существовавших на дату приобретения, или узнает, что больше нет доступной информации. Однако период оценки не должен превышать один год с даты приобретения.
- 46 Период оценки – период после даты приобретения, во время которого приобретатель может осуществить корректировку предварительных оценок, признанных в отношении объединения бизнесов. Период оценки предоставляет приобретателю разумное время, чтобы получить информацию, необходимую для идентификации и оценки по состоянию на дату приобретения в соответствии с требованиями настоящего МСФО:
- идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения;
  - возмещения, переданного объекту приобретения (или другой суммы, используемой при оценке гудвила);
  - при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, доли в капитале объекта приобретения, которой приобретатель владел ранее; и
  - полученного в результате гудвила или прибыли от выгодной покупки.
- 47 Приобретатель должен рассмотреть все уместные факторы при определении того, должна ли информация, полученная после даты приобретения, привести к корректировке предварительно определенных сумм, или эта информация следует из событий, которые произошли после даты приобретения. В качестве уместных факторов можно назвать дату, когда дополнительная информация была получена, а также то, может ли приобретатель определить причину для изменения предварительных оценок. Информация, которая получена вскоре после даты приобретения, с большей степенью вероятности будет отражать обстоятельства, которые существовали на дату приобретения, чем информация, полученная несколько месяцев спустя. Например, продажа актива третьему лицу вскоре

после даты приобретения за сумму, которая значительно отличается от его предварительной оценки справедливой стоимости на указанную дату, будет вероятно указывать на ошибку в предварительной оценке, если только событие, которое привело к изменению справедливой стоимости актива, не может быть установлено.

- 48 Приобретатель признает увеличение (уменьшение) предварительной оценки, признанной в отношении идентифицируемого актива (обязательства) посредством уменьшения (увеличения) гудвила. Однако новая информация, полученная во время периода оценки, может в некоторых случаях привести к корректировке предварительно определенной суммы более чем одного актива или обязательства. Например, приобретатель мог принять обязательство оплатить убытки, связанные с несчастным случаем на одном из заводов объекта приобретения, которые полностью или частично покрываются полисом страхования гражданской ответственности объекта приобретения. Если приобретатель получает новую информацию во время периода оценки о справедливой стоимости на дату приобретения такого обязательства, корректировка гудвила, являющаяся результатом изменения предварительно определенной суммы, признанной в отношении обязательства, была бы компенсирована (полностью или частично) соответствующей корректировкой гудвила, являющейся результатом изменения предварительно определенной суммы, признанной в отношении требования к получению от страховщика.
- 49 Во время периода оценки приобретатель должен признать корректировки предварительных оценок, как будто учет объединения бизнесов был завершен на дату приобретения. Таким образом, приобретатель должен соответствующим образом пересмотреть сравнительную информацию за предыдущие периоды, представленную в финансовой отчетности, включая внесение изменений в амортизацию или другие статьи, влияющие на доход, признанный при завершении первоначального учета.
- 50 После окончания периода оценки приобретатель должен пересматривать учет объединения бизнесов только с целью исправления ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

## **Определение того, что является частью сделки по объединению бизнесов**

- 51 Между приобретателем и объектом приобретения могут существовать какие-либо отношения или договоренности, сложившиеся до начала переговоров относительно объединения бизнесов, или приобретатель и объект приобретения могут вступить в какое-либо соглашение во время переговоров, которое является отдельной операцией по отношению к объединению бизнесов. В обеих ситуациях приобретатель должен идентифицировать все суммы, которые не являются частью того, чем приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обмениваются при объединении бизнесов, то есть суммы, которые не являются частью обмена на объект приобретения. В рамках метода приобретения приобретатель должен признать только возмещение, переданное за объект приобретения, а также приобретенные активы и принятые обязательства в обмен на объект приобретения. Учет отдельных операций должен производиться согласно соответствующим МСФО.
- 52 Операция, совершаемая приобретателем, или от имени приобретателя, или прежде всего в пользу приобретателя или объединенной организации, а не в пользу объекта приобретения (или его прежних собственников) до объединения, с большой степенью вероятности будет отдельной операцией. Ниже представлены примеры отдельных операций, в отношении которых не должен применяться метод приобретения:
- (a) операция, результатом которой является закрепление уже существовавших отношений между приобретателем и объектом приобретения;
  - (b) операция, в результате которой работники или прежние собственники объекта приобретения получают вознаграждение за будущие услуги; и
  - (c) операция, в результате которой объекту приобретения или его прежним собственникам возмещают проведенную ими за приобретателя оплату связанных с приобретением затрат.

В пунктах B50–B62 представлено соответствующее руководство по применению.

## **Затраты, связанные с приобретением**

- 53 Затраты, связанные с приобретением, – затраты, которые несет приобретатель при осуществлении объединения бизнесов. Такие затраты включают комиссию посреднику; оплату консультационных, юридических услуг, услуг по бухгалтерскому учету, оценке и прочих профессиональных услуг; общие

административные затраты, включая затраты на содержание внутреннего отдела по приобретениям; а также затраты на регистрацию и выпуск долговых и долевых ценных бумаг. Приобретатель должен отразить в учете затраты, связанные с приобретением, как расходы в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги, с одним исключением. Затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг должны быть признаны в соответствии с МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 39.

## Последующая оценка и учет

**54** В целом приобретатель должен осуществлять последующую оценку и учет приобретенных активов, принятых или понесенных обязательств и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнесов, в соответствии с другими применимыми МСФО в зависимости от их характера. Однако настоящий МСФО содержит руководство по последующей оценке и учету следующих приобретенных активов, принятых обязательств и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнесов:

- (a) обратно приобретенных прав;
- (b) условных обязательств, признанных на дату приобретения;
- (c) компенсирующих активов; и
- (d) условного возмещения.

В пункте В63 представлено соответствующее руководство по применению.

### Обратно приобретенные права

**55** Обратно приобретенное право, признанное как нематериальный актив, амортизируется в течение оставшегося договорного периода по контракту, согласно которому право было предоставлено. Приобретатель, который впоследствии продает обратно приобретенное право третьему лицу, должен учесть балансовую стоимость нематериального актива при определении прибыли или убытка от продажи.

### Условные обязательства

**56** После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, приобретатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнесов, по наибольшей из следующих сумм:

- (a) суммы, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
- (b) суммы, первоначально признанной за вычетом, где необходимо, совокупной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 39.

### Компенсирующие активы

**57** В конце каждого последующего отчетного периода приобретатель должен оценить компенсирующий актив, который был признан на дату приобретения, на той же самой основе, что и компенсируемое обязательство или актив, в соответствии со всеми договорными ограничениями на его сумму, а в отношении компенсирующего актива, который впоследствии не оценивается по справедливой стоимости, – с оценкой руководством собираемости компенсирующего актива. Приобретатель должен прекратить признание компенсирующего актива только тогда, когда актив будет взыскан, продан, или приобретатель потеряет на него право каким-либо иным образом.

### Условное возмещение

**58** Некоторые изменения справедливой стоимости условного возмещения, которое приобретатель признает после даты приобретения, могут явиться результатом дополнительной информации, которую приобретатель получил после этой даты о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения. Такие изменения являются корректировками периода оценки в соответствии с пунктами 45–49. Однако изменения, являющиеся результатом событий, произошедших после даты

приобретения, таких как достижение плановой прибыли, достижение указанной цены акции или достижение вехи в проекте по разработке, не являются корректировками периода оценки. Приобретатель должен отразить в учете изменения справедливой стоимости условного возмещения, которые не являются корректировками периода оценки, следующим образом:

- (a) условное возмещение, классифицированное как собственный капитал, не должно переоцениваться, а его последующее погашение должно учитываться в составе капитала;
- (b) прочее условное возмещение, которое:
  - (i) попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, оценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату, а изменения справедливой стоимости признаются в составе прибыли или убытка в соответствии с указанным МСФО;
  - (ii) не попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, должно оцениваться по справедливой стоимости на каждую отчетную дату, а изменения справедливой стоимости должны признаваться в составе прибыли или убытка.

## Раскрытие информации

---

- 59** Приобретатель должен раскрывать информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов, состоявшегося:
- (a) в течение текущего отчетного периода; либо
  - (b) после конца отчетного периода, но прежде, чем финансовая отчетность одобрена к выпуску.
- 60 Для достижения цели, сформулированной в пункте 59, приобретатель должен раскрыть информацию, определенную в пунктах В64–В66.
- 61** Приобретатель должен раскрыть информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить финансовые последствия корректировок, признанных в течение текущего отчетного периода, которые связаны с объединением бизнесов, состоявшимся в текущем периоде или в предыдущих отчетных периодах.
- 62 Для достижения цели, сформулированной в пункте 61, приобретатель должен раскрыть информацию, определенную в пункте В67.
- 63 Если определенные раскрытия, требуемые настоящим и другими МСФО, не достигают цели, сформулированной в пунктах 59 и 61, приобретатель должен раскрыть любую дополнительную информацию, необходимую для достижения таких целей.

## Дата вступления в силу и переходные положения

---

### Дата вступления в силу

- 64 Настоящий МСФО должен применяться на перспективной основе в отношении объединения бизнесов, для которого дата приобретения совпадает или наступает после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Однако настоящий МСФО должен быть применен только в начале годового отчетного периода, который начинается 30 июня 2007 года или после этой даты. Если организация применит настоящий МСФО до 1 июля 2009 года, то она должна раскрыть этот факт и одновременно применить МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).
- 64A *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 64B Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года, внесены изменения и дополнения в пункты 19, 30 и В56 и добавлены пункты В62А и В62В. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт. Поправки должны применяться на перспективной основе начиная с даты, когда организация применила настоящий стандарт впервые.
- 64С Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года, добавлены пункты 65А–65Е. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся

1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация будет применять поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт. Поправки должны применяться к сумме условного возмещения, которое является результатом объединения бизнесов с датой приобретения, предшествующей применению настоящего стандарта, выпущенного в 2008 году.

- 64D *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 64E МСФО (IFRS) 10, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 7, B13, B63(e) и Приложение А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10.
- 64F МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 20, 29, 33, 47, в определение справедливой стоимости в Приложении А, а также в пункты B22, B40, B43–B46, B49 и B64. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 64G Документом «Инвестиционные организации» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункт 7, а также добавлен пункт 2А. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «Инвестиционные организации». Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в документ «Инвестиционные организации».
- 64H *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 64I Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010–2012 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункты 40 и 58 и добавлен пункт 67А и соответствующий заголовок к нему. Организация должна применять данную поправку перспективно в отношении объединений бизнесов с датой приобретения 1 июля 2014 года или позднее. Допускается досрочное применение. Организация вправе применить данную поправку досрочно при условии, что МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 37 (с учетом поправок, внесенных документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010–2012 гг.») также применяются. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 64J Документом «Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2011–2013 гг.», выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 2(а). Организация должна применять указанную поправку перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку досрочно в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 64K *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 64L *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

## Переходные положения

- 65 Активы и обязательства, возникшие в результате объединения бизнесов, даты приобретения которых предшествовали применению настоящего МСФО, не должны корректироваться с началом применения настоящего МСФО.
- 65А Сумма условного возмещения, которая является результатом объединения бизнесов с датой приобретения, предшествующей дате, когда организация впервые применила настоящий стандарт, выпущенный в 2008 году, не подлежит корректировке после первого применения настоящего стандарта. При последующем учете указанных сумм применяются пункты 65В–65Е. Пункты 65В–65Е не применяются в отношении суммы условного возмещения, которая является результатом объединения бизнесов, дата приобретения по которому наступает позднее или совпадает с датой, когда организация впервые применила настоящий стандарт, выпущенный в 2008 году. В пунктах 65В–65Е объединение бизнесов означает исключительно объединения бизнесов, дата приобретения по которым предшествовала применению настоящего стандарта, выпущенного в 2008 году.
- 65В Если соглашение об объединении бизнесов предусматривает корректировку стоимости объединения, которая зависит от будущих событий, приобретатель должен включить сумму такой корректировки в стоимость объединения на дату приобретения, если корректировка является вероятной и может быть надежно оценена.

- 65C Соглашение об объединении бизнесов может допускать корректировки стоимости объединения бизнесов, которые зависят от одного или нескольких будущих событий. Корректировка может, например, зависеть от поддержания или достижения заявленного уровня прибыли в будущих периодах или от поддержания рыночной цены выпущенных инструментов. Как правило, оценить величину любой такой корректировки можно в момент первоначального учета объединения бизнесов, не ослабляя надежность информации, даже если существует некоторая неопределенность. Если будущие события не наступят или возникнет необходимость в пересмотре оценки, то стоимость объединения бизнесов должна быть скорректирована соответствующим образом.
- 65D Однако, если соглашение об объединении бизнесов предусматривает такую корректировку, она не включается в стоимость объединения бизнесов на момент первоначального учета объединения бизнесов, если такая корректировка либо не характеризуется как вероятная, либо не может быть оценена надежно. Если такая корректировка впоследствии станет вероятной и сможет быть оценена надежно, то дополнительное возмещение следует рассматривать как корректировку стоимости объединения бизнесов.
- 65E В некоторых обстоятельствах приобретатель может быть обязан сделать последующий платеж в пользу продавца в качестве компенсации за уменьшение стоимости переданных активов, выпущенных долевых инструментов или обязательств, понесенных или принятых приобретателем в обмен на контроль над объектом приобретения. Именно это происходит, например, когда приобретатель гарантирует рыночную цену долевых или долговых инструментов, выпущенных как часть стоимости объединения бизнесов, и обязан выпустить дополнительные долевые или долговые инструменты, чтобы возместить первоначально установленную стоимость. В таких случаях увеличение стоимости объединения бизнесов не признается. В случае с долевыми инструментами справедливая стоимость дополнительной оплаты компенсируется равнозначным уменьшением признанной стоимости первоначально выпущенных инструментов. В случае с долговыми инструментами дополнительная оплата расценивается как уменьшение премии или увеличение дисконта первоначального выпуска.
- 66 Организация, такая как взаимное предприятие, которая еще не применяет МСФО (IFRS) 3 и совершает одно или более объединение бизнесов, которые были учтены с использованием метода приобретения, должна применять переходные положения, указанные в пунктах В68 и В69.

### **Налоги на прибыль**

- 67 В отношении объединения бизнесов, при котором дата приобретения предшествует применению настоящего МСФО, приобретатель должен на перспективной основе применить требования пункта 68 МСФО (IAS) 12 с учетом поправок, внесенных настоящим МСФО. То есть приобретатель не должен корректировать учет предыдущих объединений бизнесов на ранее признанные изменения в признаваемых отложенных налоговых активах. Однако начиная с даты применения настоящего МСФО приобретатель должен признавать изменения в признанных отложенных налоговых активах как корректировку прибыли или убытка (или, если МСФО (IAS) 12 требует, вне состава прибыли или убытка).

### **Указание на МСФО (IFRS) 9**

---

- 67A Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, ссылки на МСФО (IFRS) 9 следует читать как ссылки на МСФО (IAS) 39.

### **Прекращение действия МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2004 года)**

---

- 68 Настоящий МСФО заменяет МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (в редакции 2004 года).

# Приложение А

## Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

<b>Объект приобретения</b>	Бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает <b>приобретатель</b> при <b>объединении бизнесов</b> .
<b>Приобретатель</b>	Организация, которая получает контроль над <b>объектом приобретения</b> .
<b>Дата приобретения</b>	Дата, на которую <b>приобретатель</b> получает контроль над объектом приобретения.
<b>Бизнес</b>	Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или каких-либо иных экономических выгод, непосредственно инвесторами или другим собственниками, участниками или членами.
<b>Объединение бизнесов</b>	Операция или иное событие, при котором <b>приобретатель</b> получает контроль над одним или более <b>бизнесами</b> . Операции, которые иногда упоминаются как «настоящие слияния» или «слияния равных», также являются <b>объединением бизнесов</b> в том смысле, в каком этот термин используется в настоящем МСФО.
<b>Условное возмещение</b>	Как правило, обязанность <b>приобретателя</b> передать дополнительные активы или <b>доли в капитале</b> прежним собственникам объекта приобретения в рамках обмена на <b>контроль</b> над <b>объектом приобретения</b> при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий. Однако, <i>условное возмещение</i> также может дать <b>приобретателю</b> право вернуть ранее переданное возмещение в случае выполнения определенных условий.
<b>Доли в капитале</b>	Для целей настоящего МСФО термин « <i>доли в капитале</i> » используется в широком смысле для обозначения долей владения инвестора в организациях, находящихся в собственности инвестора, и собственников, долей участников или членов <b>взаимных предприятий</b> .
<b>Справедливая стоимость</b>	<i>Справедливая стоимость</i> – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13).
<b>Гудвил</b>	Актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при <b>объединении бизнесов</b> , которые не идентифицируются и не признаются отдельно.
<b>Идентифицируемый</b>	Актив является <i>идентифицируемым</i> , если он: <ol style="list-style-type: none"> <li>отделим, то есть может быть отсоединен или выделен от организации и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация это сделать; либо</li> <li>возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли такие права передать или отделить от организации или от других прав и обязанностей.</li> </ol>
<b>Нематериальный актив</b>	<b>Идентифицируемый</b> немонетарный актив, не имеющий физической формы.

<b>Взаимное предприятие</b>	Организация, отличная от организации, находящейся в собственности инвестора, которая обеспечивает дивиденды, снижение затрат или другие экономические выгоды непосредственно своим <b>собственникам</b> , членам или участникам. Например, общество взаимного страхования, кредитный союз, или кооперативная организация являются взаимными предприятиями.
<b>Неконтролирующая доля участия</b>	Доля в собственном капитале дочерней организации, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую организацию.
<b>Собственники</b>	В целях настоящего МСФО термин « <i>собственники</i> » используется в широком смысле для обозначения держателей <b>долей в капитале</b> организации, находящейся в собственности инвестора, собственников, членов или участников <b>взаимных предприятий</b> .

## Приложение В

### Руководство по применению

*Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.*

#### **Объединения бизнесов, включающие организации, находящиеся под общим контролем (применение пункта 2(с))**

---

- В1** Настоящий МСФО не распространяется на объединение бизнесов, включающее организации или бизнесы, находящиеся под общим контролем. Объединение бизнесов с участием организаций или бизнесов под общим контролем является объединением бизнесов, при котором все объединяющиеся организации или бизнесы в конечном счете контролируются одной и той же стороной или сторонами как до, так и после объединения бизнесов, и этот контроль не является временным.
- В2** Группа физических лиц рассматривается как контролирующая некую организацию, если в результате соглашения они коллективно обладают полномочиями определять финансовую и операционную политику этой организации с целью получения выгоды от ее деятельности. Следовательно, объединение бизнесов не входит в сферу применения настоящего МСФО, когда одна и та же группа физических лиц по договору имеет коллективные полномочия определять финансовую и операционную политику каждой из объединяющихся организаций таким образом, чтобы получать выгоды от их деятельности, и эти полномочия не являются временными.
- В3** Организация может контролироваться физическим лицом или группой физических лиц, действующих вместе согласно договору, и на это физическое лицо или группу физических лиц могут не распространяться требования по представлению финансовой отчетности согласно МСФО. Таким образом, для объединяющихся организаций нет необходимости быть включенными в одну и ту же консолидированную финансовую отчетность по объединению бизнесов, для того чтобы рассматриваться как объединение бизнесов, включающее организации, находящиеся под общим контролем.
- В4** Величина неконтролирующих долей участия в каждой из объединяющихся организаций до и после объединения бизнесов не имеет значения при определении того, включает ли объединение бизнесов организации, находящиеся под общим контролем. Аналогичным образом тот факт, что одна из объединяющихся организаций является дочерней организацией, исключенной из консолидированной финансовой отчетности группы, не является значимым при определении того, включает ли объединение бизнесов организации, находящиеся под общим контролем.

#### **Определение объединения бизнесов (применение пункта 3)**

---

- В5** Настоящий МСФО определяет объединение бизнесов как операцию или иное событие, при которых приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами. Приобретатель мог бы получить контроль над объектом приобретения множеством способов, например:
- (a) путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, которые составляют бизнес);
  - (b) путем принятия обязательств;
  - (c) путем выпуска долей в капитале;
  - (d) путем предоставления более одного вида возмещения; или
  - (e) без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора (см. пункт 43).
- В6** Объединение бизнесов может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых или других причин, которые включают, среди прочего, следующие ситуации:
- (a) один или несколько бизнесов становятся дочерними организациями приобретателя, или чистые активы одного или нескольких бизнесов сливаются в приобретателя;

- (b) одна объединяющаяся организация передает свои чистые активы, или ее собственники передают свои доли в капитале другой объединяющейся организации или ее собственникам;
- (c) все объединяющиеся организации передают свои чистые активы или собственники таких организаций передают свои доли в капитале вновь сформированной организации (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию или компиляции); или
- (d) группа прежних собственников одной из объединяющихся организаций получает контроль над объединенной организацией.

### **Определение бизнесов (применение пункта 3)**

- B7** Бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые способны создать отдачу. Хотя бизнес, как правило, дает отдачу, отдача не требуется для того, чтобы квалифицировать интегрированную совокупность как бизнес. Ниже представлено определение трех элементов бизнеса:
- (a) **Вклад:** Любой экономический ресурс, который создает или может создать отдачу в результате применения одного или более процессов. Среди примеров можно назвать внеоборотные активы (включая нематериальные активы или права использовать внеоборотные активы), интеллектуальную собственность, возможность получить доступ к необходимым материалам или правам, а также работников.
  - (b) **Процесс:** Любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу или вкладам создает или может создать отдачу. Среди примеров можно назвать процессы стратегического управления, операционные процессы и процессы по управлению ресурсами. Эти процессы, как правило, документируются, но организованная рабочая сила, имеющая необходимые навыки и опыт и выполняющая требования правил и соглашений, может обеспечить необходимые процессы, которые могут быть применены к вкладам с целью создания отдачи. (Системы бухгалтерского учета, выставления счетов, выплаты заработной платы и другие административные системы, как правило, не являются процессами, которые используются для создания отдачи.)
  - (c) **Отдача:** результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые обеспечивают или способны обеспечить доход в форме дивидендов, снижения затрат или другой экономической выгоды непосредственно инвесторам или другим собственникам, членам или участникам.
- B8** Чтобы совокупность видов деятельности и активов могла функционировать и ею можно было управлять для достижения определенных целей, совокупности необходимы два существенных элемента – вклады и процессы, применяемые в отношении таких вкладов, которые вместе используются или будут использоваться для создания отдачи. Однако бизнес не обязательно должен включать все вклады или процессы, которые продавец использовал при ведении такого бизнеса, если участники рынка способны приобрести бизнес и продолжать производить отдачу, например, путем интегрирования бизнеса с их собственными вкладами и процессами.
- B9** Характер элементов бизнеса варьируется в зависимости от отрасли и структуры операций организации (деятельности), включая стадию развития организации. Существующий бизнес часто имеет множество различных видов вкладов, процессов и отдачи, тогда как у нового бизнеса зачастую есть небольшое количество вкладов и процессов, а иногда только один вид отдачи (продукт). Практически у всех бизнесов также есть обязательства, но их наличие не обязательно.
- B10** Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, находящаяся на стадии развития, может и не иметь отдачи. Если отдачи нет, приобретатель должен рассмотреть другие факторы, чтобы определить, является ли данная совокупность бизнесом. Такие факторы включают среди прочего:
- (a) началось ли осуществление основной запланированной деятельности;
  - (b) имеются ли в наличии работники, интеллектуальная собственность и другие вклады и процессы, которые могли бы применяться к указанным вкладам;
  - (c) соблюдается ли план по производству отдачи; и
  - (d) будет ли возможность получить доступ к клиентам, которые приобретут отдачу.

Не все перечисленные факторы обязательно должны присутствовать в конкретной интегрированной совокупности видов деятельности и активов на стадии становления, чтобы такую совокупность можно было классифицировать как бизнес.

- V11 Определение того, является ли конкретная совокупность активов и видов деятельности бизнесом, должно быть основано на том, может ли участник рынка осуществлять такие интегрированные виды деятельности и управлять активами как бизнесом. Таким образом, при оценке того, является ли конкретная совокупность бизнесом, не имеет значения, управлял ли продавец совокупностью как бизнесом или намеревается ли приобретатель управлять совокупностью как бизнесом.
- V12 При отсутствии доказательств обратного конкретная совокупность активов и видов деятельности, в которой присутствует гудвил, должна расцениваться как бизнес. Однако, бизнес не обязательно должен обладать гудвиллом.

## Определение приобретателя (применение пунктов 6 и 7)

- V13 Руководство в МСФО (IFRS) 10 «*Консолидированная финансовая отчетность*» должно использоваться, чтобы определить приобретателя – организацию, которая получает контроль над объектом приобретения. Если объединение бизнесов свершилось, но применение руководства, представленного в МСФО (IFRS) 10, ясно не указывает, какая из объединяющихся организаций является приобретателем, необходимо рассмотреть факторы, указанные в пунктах V14–V18, при таком определении.
- V14 При объединении бизнесов, осуществляемом прежде всего путем передачи денежных средств или других активов или путем принятия обязательств, приобретатель – это, как правило, организация, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства.
- V15 При объединении бизнесов, осуществляемом прежде всего путем обмена долей в капитале, приобретатель – это, как правило, организация, которая выпускает доли в капитале. Однако при некоторых объединениях бизнесов, обычно упоминаемых как «обратные приобретения», организация-эмитент является объектом приобретения. В пунктах V19–V27 представлено руководство по учету обратного приобретения. Необходимо также рассмотреть другие уместные факты и обстоятельства для идентификации приобретателя при объединении бизнесов, осуществляемом путем обмена долей в капитале, включая:
- (a) *относительные права голоса в объединенной организации после объединения бизнесов.* Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, собственники которой как группа сохраняют или получают наибольшую часть прав голоса в объединенной организации. При определении того, какая группа собственников сохраняет или получает наибольшую часть прав голоса, организация должна рассмотреть существование любых необычных или специальных договоренностей о голосовании и опционов, warrants или конвертируемых ценных бумаг.
  - (b) *существование большой голосующей доли меньшинства в объединенной организации, если ни у одного другого собственника или организованной группы собственников нет значительного голосующего пакета.* Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, единственный собственник или организованная группа собственников которой является держателем наибольшей голосующей доли меньшинства в объединенной организации.
  - (c) *состав органа управления объединенной организации.* Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, собственники которой имеют возможность выбирать или назначать или снимать большинство членов органа управления объединенной организации.
  - (d) *состав старшего руководства объединенной организации.* Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, (прежнее) руководство которой доминирует в составе руководства объединенной организации.
  - (e) *условия обмена долей в капитале.* Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, которая платит премию сверх справедливой стоимости долей в капитале до объединения другой объединяющейся организации или организаций.
- V16 Как правило, приобретателем выступает объединяющаяся организация, относительный размер которой (оцененный, например, в активах, выручке или прибыли) значительно больше размера другой объединяющейся организации или организаций.

- V17 При объединении бизнесов, в котором участвуют более двух организаций, определение приобретателя должно включать рассмотрение, среди прочего, вопроса о том, какая из объединяющихся организаций инициировала объединение, а также относительный размер объединяющихся организаций.
- V18 Новая организация, созданная с целью осуществления объединения бизнесов, не обязательно является приобретателем. Если новая организация создана с целью выпуска долей в капитале для осуществления объединения бизнесов, одна из объединяющихся организаций, которые существовали до объединения бизнесов, должна быть идентифицирована как приобретатель в соответствии с руководством, представленным в пунктах V13–V17. Напротив, новая организация, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства в качестве возмещения, может быть приобретателем.

## Обратные приобретения

- V19 Обратное приобретение происходит в том случае, когда организация, выпускающая ценные бумаги (приобретатель с юридической точки зрения), в целях учета идентифицируется как объект приобретения на основе руководства, представленного в пунктах V13–V18. Организация, доли в капитале которой приобретаются (объект приобретения с юридической точки зрения), в целях учета должна быть приобретателем в отношении операции, которая рассматривается как обратное приобретение. Например, обратные приобретения иногда происходят, когда частная действующая организация хочет стать публичной организацией, но не хочет регистрировать свои долевые инструменты. Чтобы достигнуть своей цели, частная организация договаривается о том, чтобы публичная организация приобрела доли в ее капитале в обмен на доли в капитале публичной организации. В этом примере публичная организация – это **приобретатель с юридической точки зрения**, потому что она выпустила свои доли в капитале, а частная организация – это **объект приобретения с юридической точки зрения**, потому что доли в ее капитале были приобретены. Однако применение руководства, приведенного в пунктах V13–V18, приводит к идентификации:
- публичной организации как **объекта приобретения** с точки зрения финансовой отчетности (приобретаемого, для целей учета, объекта); и
  - частной организации как **приобретателя** с точки зрения финансовой отчетности (приобретателя для целей учета).

Приобретаемый, для целей учета, объект должен соответствовать определению бизнеса в отношении операции, которая будет отражена в учете как обратное приобретение, при этом применяются все принципы признания и оценки, изложенные в настоящем МСФО, включая требование признать гудвил.

## Оценка переданного возмещения

- V20 При обратном приобретении приобретатель, для целей учета, обычно не выпускает никакого возмещения для объекта приобретения. Вместо этого приобретаемый, для целей учета, объект обычно выпускает доли в своем капитале для собственников приобретателя, для целей учета. Следовательно, справедливая стоимость на дату приобретения возмещения, переданного приобретателем, для целей учета, за его долю в приобретаемом, для целей учета, объекте, основана на количестве долей в капитале, которые должна была бы выпустить организация, юридически являющаяся дочерней, чтобы предоставить собственникам организации, юридически являющейся материнской, такую же, в процентном соотношении, долю в капитале объединенной организации, которая получается в результате обратного приобретения. Справедливая стоимость доли в капитале, вычисленная таким образом, может использоваться как справедливая стоимость возмещения, переданного в обмен на объект приобретения.

## Подготовка и представление консолидированной финансовой отчетности

- V21 Консолидированная финансовая отчетность, следующая за обратным приобретением, должна выпускаться под именем организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), но описанная в примечаниях как продолжение финансовой отчетности организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета) с одной лишь корректировкой, которая является ретроспективной корректировкой юридического капитала приобретателя, для целей учета, с целью отражения юридического капитала приобретаемого, для

целей учета, объекта. Эта корректировка требуется, чтобы отразить юридический капитал организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Сравнительная информация, представленная в такой консолидированной финансовой отчетности, также корректируется на ретроспективной основе с целью отражения юридического капитала организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта).

**B22** Так как такая консолидированная финансовая отчетность представляет продолжение финансовой отчетности организации, юридически являющейся дочерней, за исключением структуры ее капитала, то консолидированная финансовая отчетность отражает:

- (a) активы и обязательства организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), признанные и оцененные по их балансовой стоимости до объединения;
- (b) активы и обязательства организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), признанные и оцененные в соответствии с настоящим МСФО;
- (c) остатки по счету нераспределенной прибыли и другим счетам собственного капитала организации, юридически являющейся дочерней, (приобретателя для целей учета) до объединения бизнесов;
- (d) сумму, признанную в качестве выпущенных долевых инструментов в такой консолидированной финансовой отчетности, определенную путем прибавления выпущенных долевых инструментов организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), находящихся в обращении непосредственно перед объединением бизнесов, к справедливой стоимости организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Однако структура собственного капитала в такой консолидированной финансовой отчетности (то есть количество и вид выпущенных долевых инструментов) должна отражать структуру собственного капитала организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), включая долевые инструменты, выпущенные ею для осуществления объединения. Следовательно, структура собственного капитала организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), пересчитывается с использованием обменного коэффициента, установленного в договоре о приобретении, чтобы отразить количество долевых инструментов организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), выпущенных при обратном приобретении;
- (e) пропорциональную неконтролирующей доле участия долю нераспределенной прибыли и других составляющих доли в капитале организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), по балансовой стоимости до объединения, как обсуждается в пунктах B23 и B24.

## Неконтролирующая доля участия

**B23** Иногда в случаях обратного приобретения некоторые собственники приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта (приобретателя для целей учета) не обменивают доли в его капитале на долю в капитале организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Такие собственники расцениваются как неконтролирующая доля участия в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения. Это связано с тем, что собственники приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, которые не участвуют в обмене своих долевых инструментов на долевые инструменты приобретателя, с юридической точки зрения, имеют долю только в результатах и чистых активах приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, а не в результатах и чистых активах объединенной организации. И наоборот, даже несмотря на то, что приобретатель, с юридической точки зрения, рассматривается как объект приобретения для целей учета, собственники приобретателя, с юридической точки зрения, имеют долю в результатах и чистых активах объединенной организации.

**B24** Так как активы и обязательства приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта признаются и оцениваются в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости до объединения (см. пункт B22(a)), то неконтролирующая доля участия при обратном приобретении должна отражать пропорциональную неконтролирующую долю участия акционеров в балансовой стоимости чистых активов приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта до объединения, даже если неконтролирующая доля участия при других приобретениях оценивается по справедливой стоимости на дату приобретения.

## Прибыль на акцию

- B25 Как указывалось в пункте B22(d), структура собственного капитала, представленная в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, отражает структуру собственного капитала приобретателя, с юридической точки зрения (приобретаемого, для целей учета, объекта), включая долевые инструменты, выпущенные таким приобретателем для осуществления объединения бизнесов.
- B26 В целях расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении (знаменатель при расчете прибыли на акцию) в течение периода, в котором произошло обратное приобретение:
- количество обыкновенных акций в обращении с начала данного периода до даты приобретения рассчитывается на основе средневзвешенного количества обыкновенных акций приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта (приобретателя для целей учета), находящихся в обращении в течение периода, умноженного на обменный коэффициент, установленный в соглашении о слиянии; и
  - количество обыкновенных акций в обращении с даты приобретения до конца этого периода должно соответствовать действительному количеству обыкновенных акций приобретателя, с юридической точки зрения (приобретаемого, для целей учета, объекта), находящихся в обращении в течение этого периода.
- B27 Базовая прибыль на акцию, раскрываемая для каждого сравнительного периода до даты приобретения, который представлен в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, должна рассчитываться делением
- прибыли или убытка приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, приходящихся на акционеров – владельцев обыкновенных акций в каждом из этих периодов, на
  - средневзвешенное историческое количество обыкновенных акций приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта в обращении, умноженное на обменный коэффициент, установленный в соглашении о приобретении.

## Признание конкретных приобретенных активов и принятых обязательств (применение пунктов 10–13)

---

### Операционная аренда

- B28 Приобретатель не должен признать активы или обязательства, связанные с операционной арендой, в которой объект приобретения является арендатором, кроме случаев, требуемых в соответствии с пунктами B29 и B30.
- B29 Приобретатель должен определить, благоприятны или нет условия каждой операционной аренды, в которой объект приобретения является арендатором. Приобретатель должен признать нематериальный актив, если условия операционной аренды являются благоприятными по сравнению с рыночными условиями, и обязательство, если условия являются неблагоприятными по сравнению с рыночными условиями. В пункте B42 представлено руководство по оценке справедливой стоимости на дату приобретения активов, находящихся в операционной аренде, по которой объект приобретения является арендодателем.
- B30 Идентифицируемый нематериальный актив может быть связан с операционной арендой, что может подтверждаться готовностью участников рынка заплатить цену за аренду, даже если она заключается на рыночных условиях. Например, аренда полосы в аэропорту или места розничной торговли в наиболее посещаемой области магазина могла бы обеспечить выход на рынок или другие будущие экономические выгоды, которые квалифицируются как идентифицируемые нематериальные активы, такие как отношения с клиентами. В этой ситуации приобретатель должен признать соответствующий идентифицируемый нематериальный актив (активы) в соответствии с пунктом B31.

### Нематериальные активы

- B31 Приобретатель должен признать отдельно от гудвила идентифицируемые нематериальные активы, приобретенные при объединении бизнесов. Нематериальный актив является идентифицируемым, если он удовлетворяет либо критерию отделимости, либо договорно-юридическому критерию.

В32 Нематериальный актив, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию, является идентифицируемым, даже если актив не является обращающимся или отделимым от объекта приобретения или от других прав и обязанностей. Например:

- (a) Объект приобретения арендует производственные мощности в рамках операционной аренды, условия которой являются благоприятными по сравнению с условиями рынка. Условия аренды однозначно запрещают передачу арендного договора (посредством продажи или субаренды). Сумма, на которую условия аренды являются более благоприятными по сравнению с условиями текущих рыночных сделок по тем же самым или подобным предметам аренды, является нематериальным активом, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию признания, что позволяет признавать его отдельно от гудвила, даже притом, что приобретатель не может продать или каким-либо иным способом передать арендный договор.
- (b) Объект приобретения владеет и управляет атомной электростанцией. Лицензия на управление такой электростанцией является нематериальным активом, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила, даже если приобретатель не может продать или передать такую лицензию отдельно от приобретенной электростанции. Приобретатель может признать справедливую стоимость лицензии и справедливую стоимость электростанции как единый актив в целях финансовой отчетности, если сроки полезного использования таких активов аналогичны.
- (c) Объекту приобретения принадлежит технологический патент. Он передал лицензию на этот патент другим лицам для их исключительного использования за пределами внутреннего рынка в обмен на получение установленного процента от будущей зарубежной выручки. И технологический патент, и соответствующее лицензионное соглашение удовлетворяют договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила, даже если бы продажа или обмен патента и соответствующего лицензионного соглашения отдельно друг от друга были бы невозможны.

В33 Критерий отделимости означает, что приобретенный нематериальный актив может быть отсоединен от или выделен из объекта приобретения и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством. Нематериальный актив, который приобретатель был бы в состоянии продать, защитить лицензией или каким-либо иным образом обменять на что-либо ценное, удовлетворяет критерию отделимости, даже если приобретатель не намеревается продавать, защищать лицензией или обменивать его каким-либо иным образом. Приобретенный нематериальный актив удовлетворяет критерию отделимости, если есть доказательства обменных операций с активами такого же вида или активами подобного вида, даже если такие операции являются нечастыми, и независимо от того, вовлечен ли в них приобретатель. Например, клиентские базы и базы подписчиков часто защищаются лицензией и, таким образом, удовлетворяют критерию отделимости. Даже если объект приобретения полагает, что его клиентская база обладает особенностями, отличными от других клиентских баз, тот факт, что клиентские базы в целом часто защищаются лицензией, означает, что приобретенная клиентская база удовлетворяет критерию отделимости. Однако клиентская база, приобретенная при объединении бизнесов, не удовлетворяет критерию отделимости, если условия соблюдения конфиденциальности или другие соглашения мешают организации продавать, предоставлять в аренду или каким-либо иным образом обменивать информацию о своих клиентах.

В34 Нематериальный актив, который сам по себе неотделим от объекта приобретения или объединенной организации, удовлетворяет критерию отделимости, если он отделим в совокупности с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством. Например:

- (a) Участники рынка обменивают нематериальные активы, представленные обязательствами по депозитам и связанными с ними отношениями с вкладчиками, в наблюдаемых операциях обмена. Поэтому приобретатель должен признавать нематериальный актив в виде отношений с вкладчиками отдельно от гудвила.
- (b) Объекту приобретения принадлежит зарегистрированная торговая марка, а также задокументированные, но незапатентованные специальные технические знания, используемые в производстве продукта под этой торговой маркой. Чтобы передать право собственности на торговую марку, собственник также обязан передавать всё необходимое новому собственнику для производства продуктов или услуг, неотличимых от продуктов или услуг, производимых прежним собственником. Поскольку незапатентованные специальные технические знания должны быть отделены от объекта приобретения или объединенной организации и проданы в случае продажи связанной торговой марки, они удовлетворяют критерию отделимости.

## Обратно приобретенные права

- V35 В рамках объединения бизнесов приобретатель может повторно приобрести право, которое он ранее предоставил объекту приобретения на использование одного или более признанных или непризнанных активов приобретателя. Примеры таких прав включают право использовать торговое наименование приобретателя в соответствии с франчайзинговым соглашением или право использовать технологию приобретателя в соответствии с лицензионным соглашением. Обратно приобретенное право – идентифицируемый нематериальный актив, который приобретатель признает отдельно от гудвила. В пункте 29 представлено руководство по оценке обратно приобретенного права, а пункт 55 содержит руководство по последующему учету обратно приобретенного права.
- V36 Если условия договора, дающего начало обратно приобретенному праву, являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с условиями текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями, приобретатель должен признать прибыль или убыток от урегулирования. В пункте B52 представлено руководство по оценке такой прибыли или убытка от урегулирования.

## Объединенная рабочая сила и другие неидентифицируемые статьи

- V37 Приобретатель суммирует в составе гудвила стоимость приобретенного нематериального актива, который не является идентифицируемым на дату приобретения. Например, приобретатель может наделить стоимостью наличие объединенной рабочей силы, которая является существующим штатом работников, позволяющим приобретателю продолжать вести приобретенный бизнес начиная с даты приобретения. Объединенная рабочая сила не представляет собой интеллектуальный капитал квалифицированной рабочей силы – (зачастую специализированные) знания и опыт, приносимые работниками объекта приобретения в свою работу. Поскольку объединенная рабочая сила не является идентифицируемым активом, который признается отдельно от гудвила, любая стоимость, приписанная ей, включается в состав гудвила.
- V38 Приобретатель также суммирует в составе гудвила любую стоимость, приписанную статьям, которые не удовлетворяют критериям актива на дату приобретения. Например, приобретатель мог бы наделить стоимостью потенциальные договоры, по которым объект приобретения ведет переговоры с предполагаемыми новыми клиентами на дату приобретения. Поскольку такие потенциальные договоры сами по себе не являются активами на дату приобретения, приобретатель не признает их отдельно от гудвила. Приобретатель не должен впоследствии реклассифицировать стоимость этих договоров из гудвила по причине событий, которые происходят после даты приобретения. Однако приобретатель должен оценить факты и обстоятельства, окружающие события, которые происходят вскоре после приобретения, чтобы определить, существовал ли отдельно идентифицируемый нематериальный актив на дату приобретения.
- V39 После первоначального признания приобретатель учитывает нематериальные активы, приобретенные при объединении бизнесов, в соответствии с положениями МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Однако, как указано в пункте 3 МСФО (IAS) 38, учет некоторых приобретенных нематериальных активов после первоначального признания, регламентируется другими МСФО.
- V40 Критерии идентифицируемости определяют, признается ли нематериальный актив отдельно от гудвила. Однако критерии не предоставляют руководство по оценке справедливой стоимости нематериального актива и не ограничивают допущения, используемые при оценке справедливой стоимости нематериального актива. Например, приобретатель принимает во внимание допущения, используемые участниками рынка при установлении цены нематериального актива, такие как ожидания будущего возобновления договора, при оценке справедливой стоимости. Вовсе не обязательно, чтобы возобновление само соответствовало критериям идентифицируемости. (Однако см. пункт 29, который содержит исключение из принципа оценки справедливой стоимости обратно приобретенных прав, признанных при объединении бизнесов.) В пунктах 36 и 37 МСФО (IAS) 38 представлено руководство по определению того, должны ли нематериальные активы объединяться в одну единицу учета с другими нематериальными или материальными активами.

## **Оценка справедливой стоимости специфических идентифицируемых активов и неконтролирующей доли участия в объекте приобретения (применение пунктов 18 и 19)**

---

### **Активы с неопределенными денежными потоками (оценочные резервы)**

- B41 Приобретатель не обязан признавать отдельный оценочный резерв на дату приобретения активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые оценены по справедливой стоимости на дату приобретения, потому что последствия неопределенности в отношении будущих денежных потоков включаются в оценку справедливой стоимости. Например, поскольку настоящий МСФО требует, чтобы приобретатель оценил приобретенную дебиторскую задолженность, включая кредиты и займы выданные, по справедливой стоимости на дату приобретения, приобретатель не признает отдельный оценочный резерв в отношении предусмотренных договором денежных потоков, которые расцениваются как безнадежные на эту дату.

### **Активы, находящиеся в операционной аренде, по которой объект приобретения является арендодателем**

- B42 При оценке справедливой стоимости на дату приобретения актива, такого как здание или патент, который находится в операционной аренде, по которой объект приобретения является арендодателем, приобретатель должен принять во внимание условия арендного договора. Другими словами, приобретатель не признает отдельный актив или обязательство, если условия операционной аренды являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с рыночными условиями, как это требуется пунктом B29 в отношении аренды, по которой объект приобретения является арендатором.

### **Активы, которые приобретатель намеревается не использовать или использовать таким способом, который отличается от способов, которые другие участники рынка применяли бы при использовании таких активов**

- B43 С целью сохранения своего конкурентного положения или по другим причинам приобретатель может иметь намерение отказаться от активного использования приобретенного нефинансового актива или намереваться использовать данный актив таким образом, который не соответствует его наилучшему и наиболее эффективному использованию. Например, такая ситуация может иметь место в отношении приобретенного нематериального актива, связанного с научно-исследовательскими разработками, который приобретатель планирует использовать в «защитных» целях, предотвращая его использование другими лицами. Тем не менее приобретатель должен оценивать справедливую стоимость нефинансового актива, исходя из допущения о его наилучшем и наиболее эффективном использовании участниками рынка в соответствии с допустимыми исходными условиями оценки как при первоначальной оценке, так и при оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие для последующего теста на обесценение.

### **Неконтролирующая доля участия в объекте приобретения**

- B44 Настоящий МСФО разрешает приобретателю оценить неконтролирующую долю участия в объекте приобретения по справедливой стоимости на дату приобретения. В некоторых случаях приобретатель может оценить справедливую стоимость неконтролирующей доли участия на дату приобретения на основе котируемой цены долей объекта приобретения на активном рынке (т. е. тех долей, держателем которых приобретатель не является). В других ситуациях, однако, котируемая цена активного рынка на долевые инструменты объекта приобретения может быть недоступна. В таких ситуациях приобретатель оценивает справедливую стоимость неконтролирующей доли участия, используя другие модели оценки.
- B45 Справедливая стоимость доли приобретателя в объекте приобретения и неконтролирующей доли участия из расчета на акцию может отличаться. Главное различие, вероятно, будет состоять во включении премии за контроль в справедливую стоимость из расчета на акцию доли приобретателя

в объекте приобретения или, наоборот, включение скидки за отсутствие контроля (также именуемой скидкой за неконтролирующую долю участия) в справедливую стоимость неконтролирующей доли участия из расчета на акцию, если участники рынка учитывали бы такую премию или скидку при установлении цены на неконтролирующую долю участия.

## Оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки

---

### Оценка справедливой стоимости доли приобретателя в объекте приобретения на дату приобретения с использованием моделей оценки (применение пункта 33)

- B46 При объединении бизнесов, осуществляемом без передачи возмещения, приобретатель должен заменить справедливую стоимость на дату приобретения своей доли в объекте приобретения на справедливую стоимость на дату приобретения переданного возмещения с целью оценки гудвила или прибыли от выгодной покупки (см. пункты 32–34).

### Специальные соображения при применении метода приобретения к объединению взаимных предприятий (применение пункта 33)

- B47 В случае если два взаимных предприятия объединяются, справедливая стоимость капитала или долей участников в объекте приобретения (или справедливая стоимость объекта приобретения) может быть оценена с большей степенью надежности, чем справедливая стоимость долей участников, переданных приобретателем. В этой ситуации пункт 33 требует, чтобы приобретатель определил сумму гудвила посредством использования справедливой стоимости на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения вместо справедливой стоимости на дату приобретения доли в капитале приобретателя, переданной в качестве возмещения. Кроме того, приобретатель при объединении взаимных предприятий должен признать чистые активы объекта приобретения как прямое дополнение к капиталу в своем отчете о финансовом положении, а не как дополнение к нераспределенной прибыли, что соответствует способу, который используют другие виды организаций, применяя метод приобретения.
- B48 Хотя взаимные предприятия во многом схожи с другими видами бизнеса, у них есть отличительные особенности, которые обусловлены прежде всего тем, что их участники являются и клиентами, и собственниками. Участники взаимных предприятий вообще ожидают получать выгоды за свое членство часто в форме уменьшения выплат, взимаемых за товары и услуги, или в форме патронажных дивидендов. Часть патронажных дивидендов, распределенных для каждого участника, часто основана на объеме оборота бизнеса участника с взаимным предприятием в течение года.
- B49 Оценка справедливой стоимости взаимного предприятия должна включать допущения, которые участники рынка сделали бы о будущих выгодах участника, а также любые другие уместные допущения участников рынка о взаимном предприятии. Например, метод приведенной стоимости может использоваться, чтобы оценить справедливую стоимость взаимного предприятия. Денежные потоки, используемые как исходные данные для модели, должны быть определены исходя из ожидаемых денежных потоков взаимного предприятия, которые, как правило, отражают уменьшение вознаграждения участника, такие как пониженные выплаты, взимаемые за товары и услуги.

## Определение того, что составляет часть операции по объединению бизнесов (применение пунктов 51 и 52)

---

- B50 Приобретатель должен рассмотреть следующие факторы, которые не являются взаимно исключаемыми и каждый из которых не носит характера заключения, чтобы определить, является ли операция частью обмена на объект приобретения или она является отдельной от объединения бизнесов:
- (а) **Причины операции.** Понимание причин, почему стороны объединения (приобретатель и объект приобретения и их собственники, директора и менеджеры и их агенты) вступили в ту или иную операцию или соглашение, может помочь установить, является ли такая

операция или соглашение частью переданного возмещения и приобретенных активов или принятых обязательств. Например, если операция проводится, прежде всего, для выгоды приобретателя или объединенной организации, а не для выгоды объекта приобретения или его прежних собственников до объединения, такая часть уплаченной цены операции (и любые связанные активы или обязательства) с меньшей вероятностью будет частью обмена на объект приобретения. Следовательно, приобретатель осуществлял бы учет такой части отдельно от объединения бизнесов.

- (b) **Кто инициировал операцию.** Понимание того, кто инициировал операцию, также может помочь установить, является ли операция частью обмена на объект приобретения. Например, операция или какое-либо другое событие, инициированное приобретателем, может иметь целью обеспечение будущих экономических выгод приобретателю или объединенной организации, при этом объект приобретения или его прежние собственники до объединения могут получить лишь незначительные выгоды или вообще их не получить. С другой стороны, менее вероятно, что операция или соглашение, инициированное объектом приобретения или его прежними собственниками, будет в пользу приобретателя или объединенной организации. Однако, такая операция с большей вероятностью будет частью операции по объединению бизнесов.
- (c) **Сроки проведения операции.** Сроки проведения операции также могут помочь установить, является ли она частью обмена на объект приобретения. Например, операция между приобретателем и объектом приобретения, которая совершается во время переговоров об условиях объединения бизнесов, возможно, была заключена в ожидании объединения бизнесов, чтобы обеспечить будущие экономические выгоды приобретателю или объединенной организации. В этом случае объект приобретения или его прежние собственники до объединения, вероятно, получают лишь незначительные выгоды от операции или вообще их не получают, за исключением выгод, которые они получают как часть объединенной организации.

### **Эффективное урегулирование существовавших ранее отношений между приобретателем и объектом приобретения при объединении бизнесов (применение пункта 52(a))**

B51 Между приобретателем и объектом приобретения могут быть отношения, упоминаемые здесь как «существовавшие ранее отношения», которые существовали прежде, чем они рассмотрели возможность объединения бизнесов. Существовавшие ранее отношения между приобретателем и объектом приобретения могут быть договорными (например, продавец и клиент или лицензиар и лицензиат) или недоговорными (например, истец и ответчик).

B52 Если действующее объединение бизнесов улаживает существовавшие ранее отношения, приобретатель признает прибыль или убыток, оцененный следующим образом:

- (a) для существовавших ранее недоговорных отношений (таких как судебный процесс) – по справедливой стоимости;
- (b) для существовавших ранее договорных отношений – по меньшей сумме из сумм (i) и (ii):
- (i) сумма, на которую договор является выгодным или невыгодным с точки зрения приобретателя по сравнению с условиями текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями. (Неблагоприятный договор – договор, который является неблагоприятным по сравнению с текущими условиями рынка. Такой договор не обязательно является обременительным договором, по которому неизбежные затраты, необходимые для выполнения обязанностей по договору, превышают экономическую выгоду, получение которой ожидается по договору);
- (ii) сумма предусмотренных договором условий урегулирования, доступная для того контрагента, для которого договор является невыгодным.

Если (ii) меньше, чем (i), разница включается в учет объединения бизнесов.

Сумма признанной прибыли или убытка может зависеть частично от того, признал ли ранее приобретатель соответствующий актив или обязательство, и заявленная прибыль или убыток поэтому могут отличаться от суммы, вычисленной в соответствии с изложенными выше требованиями.

B53 Существовавшие ранее отношения могут быть договором, который приобретатель признает как обратно приобретенное право. Если договор включает условия, которые являются благоприятными

или неблагоприятными по сравнению с ценами для текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями, приобретатель признает, отдельно от объединения бизнесов, прибыль или убыток от эффективного урегулирования договора, оцененный в соответствии с пунктом B52.

## **Соглашения об условных платежах работникам или продающим акционерам (применение пункта 52(b))**

- B54 Являются ли соглашения об условных платежах работникам или продающим акционерам условным возмещением при объединении бизнесов или отдельными операциями, зависит от характера соглашений. Понимание того, почему соглашение о приобретении включает положение об условных платежах, кто инициировал соглашение и когда стороны вступили в соглашение, может оказаться полезным при оценке характера соглашения.
- B55 Если не ясно, является ли соглашение о платежах работникам или продающим акционерам частью обмена на объект приобретения или операцией, отдельной от объединения бизнесов, приобретатель должен рассмотреть следующие показатели:
- (a) *Продолжающаяся занятость.* Условия продолжающейся занятости, установленные продающими акционерами, которые становятся ключевыми работниками, могут быть показателем сущности соглашения об условном возмещении. Соответствующие условия продолжающейся занятости могут быть включены в трудовое соглашение, соглашение о приобретении или какой-либо другой документ. Соглашение об условном возмещении, согласно которому платежи автоматически прекращаются в случае прекращения занятости, является вознаграждением за услуги, предоставленные после объединения. Соглашения, по которым прекращение занятости не влияет на условные платежи, могут указывать, что условные платежи – это дополнительное возмещение, а не вознаграждение.
  - (b) *Период продолжающейся занятости.* Если период необходимой занятости совпадает с периодом условных платежей или длиннее этого периода, этот факт может указывать, что условные платежи – это, по сути, вознаграждение.
  - (c) *Уровень вознаграждения.* Ситуации, когда вознаграждение работников, кроме условных платежей, находится на разумном уровне по сравнению с вознаграждением других ключевых работников в объединенной организации, могут указывать, что условные платежи – это дополнительное возмещение, а не вознаграждение.
  - (d) *Дополнительные платежи работникам.* Если продающие акционеры, которые не становятся работниками, получают более низкие условные выплаты из расчета на акцию, чем продающие акционеры, которые становятся работниками объединенной организации, этот факт может указывать на то, что дополнительная сумма условных платежей продающим акционерам, которые становятся работниками, является вознаграждением.
  - (e) *Количество акций в собственности.* Относительное количество акций, принадлежавших продающим акционерам, которые остаются ключевыми работниками, может быть показателем сущности соглашения об условном возмещении. Например, если продающие акционеры, которым принадлежали, по существу, все акции в объекте приобретения, продолжают работать в качестве ключевых работников, этот факт может указывать на то, что соглашение, по сути, является соглашением об участии в прибыли, целью которого является обеспечение вознаграждения за услуги, предоставленные после объединения. В качестве альтернативы, если продающим акционерам, которые продолжают работать в качестве ключевых работников, принадлежало только небольшое количество акций объекта приобретения и все продающие акционеры получают одну и ту же сумму условного возмещения из расчета на акцию, этот факт может указывать на то, что условные платежи являются дополнительным возмещением. Доли владения до приобретения, находящиеся в собственности сторон, связанных с продающими акционерами, которые продолжают работать в качестве ключевых работников, таких как члены семьи, также необходимо принять во внимание.
  - (f) *Связь с оценкой.* Если первоначальное возмещение, переданное на дату приобретения, основывается на нижней границе диапазона, установленного при оценке объекта приобретения и формула условной выплаты связана с методом оценки, этот факт может предполагать, что условные платежи являются дополнительным возмещением. Напротив, если формула условной выплаты совместима с предыдущими соглашениями об участии в прибыли, этот факт может предполагать, что сущностью соглашения является предоставление вознаграждения.

- (g) *Формула для определения возмещения.* Формула, используемая для определения условного платежа, может оказаться полезной при оценке сущности соглашения. Например, если условная выплата определяется как кратное прибыли, это может предполагать, что обязанность является условным возмещением при объединении бизнесов и что формула предназначена, чтобы установить или проверить правильность справедливой стоимости объекта приобретения. Напротив, условная выплата, которая является указанным процентом от прибыли, могла бы предполагать, что обязанность перед работниками является соглашением об участии в прибыли с целью вознаграждения работников за предоставленные услуги.
- (h) *Другие соглашения и вопросы.* Условия других соглашений с продающими акционерами (таких как соглашения об отсутствии конкуренции, договоры в стадии исполнения, договоры на предоставление консультационных услуг и соглашения об аренде собственности) и порядок учета налога на прибыль с условных платежей могут указывать на то, что условные платежи относятся к чему-то другому, нежели к возмещению за объект приобретения. Например, в связи с приобретением приобретатель мог бы вступить в соглашение об аренде собственности со значительным продающим акционером. Если арендные платежи, определенные в соглашении об аренде, значительно ниже рыночной цены, некоторые или все условные платежи арендодателю (продающему акционеру), требуемые в соответствии с отдельным соглашением относительно условных платежей, могли бы быть, по сути, платежами за использование арендованной собственности, которую приобретатель должен признать отдельно в своей финансовой отчетности, подготовленной после объединения. Напротив, если соглашение об аренде определяет арендные платежи, которые соответствуют рыночным условиям для арендованной собственности, соглашение об условных платежах продающему акционеру может быть условным возмещением при объединении бизнесов.

### **Вознаграждение приобретателя, осуществляемое в форме выплат на основе акций, обменное на вознаграждения работникам объекта приобретения, осуществляемые выплатами на основе акций (применение пункта 52(b))**

- B56 Приобретатель может обменять свои вознаграждения в форме выплат на основе акций<sup>2</sup> (замещающее вознаграждение) на вознаграждения работникам объекта приобретения. Обмен опционами на акции или другими вознаграждениями в форме выплат на основе акций в соединении с объединением бизнесов отражается в учете как модификация вознаграждений в форме выплат на основе акций в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций». Если приобретатель заменяет вознаграждения объекта приобретения, то рыночная оценка замещающего вознаграждения полностью или частично должна быть включена в оценку возмещения, переданного при объединении бизнесов. В пунктах B57–B62 представлено руководство по распределению рыночной оценки. Однако в ситуациях, когда вознаграждения объекта приобретения истекли бы вследствие объединения бизнесов и когда приобретатель замещает такие вознаграждения, даже притом, что он не обязан это делать, рыночная оценка замещающих вознаграждений должна быть полностью признана как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения в соответствии с МСФО (IFRS) 2. То есть рыночная оценка таких вознаграждений не должна быть включена в оценку возмещения, переданного при объединении бизнесов. Приобретатель обязан заменить вознаграждения объекта приобретения, если у объекта приобретения или его работников есть возможность осуществить замену в принудительном порядке. Например, в целях применения данного руководства приобретатель обязан заменить вознаграждения объекта приобретения, если замена требуется:
- (a) условиями соглашения о приобретении;
  - (b) условиями вознаграждений объекта приобретения; или
  - (c) применимым законодательством и нормативными актами.
- B57 Чтобы определить часть замещающего вознаграждения, которая является частью возмещения, переданного за объект приобретения, а также часть, которая является вознаграждением за услуги, предоставленные после объединения, приобретатель должен оценить как замещающее

<sup>2</sup> В пунктах B56–B62 термин «вознаграждения в форме выплат на основе акций» обозначает операции по выплатам на основе акций, права на которые как уже перешли, так и еще не перешли.

- вознаграждение, предоставленное приобретателем, так и вознаграждения объекта приобретения на дату приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 2. Часть рыночной оценки замещающего вознаграждения, которая является частью возмещения, переданного в обмен на объект приобретения, равняется части вознаграждения объекта приобретения, которая относится на услуги, предоставленные после объединения.
- B58 Часть замещающего вознаграждения, которая относится на услуги, предоставленные до объединения, является рыночной оценкой вознаграждения объекта приобретения, умноженной на отношение части истекшего периода перехода прав к большему из: совокупного периода перехода прав или первоначального периода перехода прав вознаграждения объекта приобретения. Период перехода прав – период, в течение которого все указанные условия перехода прав должны быть выполнены. Условия перехода прав определены в МСФО (IFRS) 2.
- B59 Часть замещающего вознаграждения, права на которую не перешли, относимая на услуги, предоставленные после объединения и поэтому признанная как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения, равняется совокупной рыночной оценке замещающего вознаграждения за вычетом суммы, относимой на услуги, предоставленные до объединения. Поэтому приобретатель относит любое превышение рыночной оценки замещающего вознаграждения над рыночной оценкой вознаграждения объекта приобретения на услуги после объединения и признает такое превышение как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения. Приобретатель должен отнести часть замещающего вознаграждения на услуги, предоставленные после объединения, если предоставление услуг после объединения потребует независимо от того, оказали ли работники все услуги, требуемые для перехода прав на вознаграждения объекта приобретения, до даты приобретения.
- B60 Часть замещающего вознаграждения, права на которую не перешли, относимая на услуги, предоставляемые до объединения, а также часть, относимая на услуги, предоставляемые после объединения, должна отражать наилучшую доступную оценку количества замещающих вознаграждений, переход прав на которые ожидается. Например, если рыночная оценка части замещающего вознаграждения, относимого на услуги до объединения, составляет 100 д. е. и приобретатель ожидает переход прав только на 95 процентов вознаграждения, сумма, включенная в возмещение, переданное при объединении, составляет 95 д. е. Изменения в предполагаемом количестве замещающих вознаграждений, переход прав на которые ожидается, отражаются в стоимости вознаграждения за периоды, в которых произошли изменения или изъятия, а не как корректировки возмещения, переданного при объединении бизнесов. Аналогично последствия других событий, такие как модификации или окончательный результат обусловленных достижением результатов вознаграждений, которые происходят после даты приобретения, учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 при определении стоимости вознаграждения за период, в котором произошло соответствующее событие.
- B61 Те же самые требования к определению части замещающего вознаграждения, относимой на услуги до объединения и после объединения, применяются независимо от того, классифицируется ли замещающее вознаграждение как обязательство или как долевой инструмент в соответствии с положениями МСФО (IFRS) 2. Все изменения в рыночной оценке вознаграждений, классифицированных как обязательства после даты приобретения, и соответствующие эффекты по налогу на прибыль признаются в финансовой отчетности, подготовленной после объединения, приобретателя в том периоде (периодах), в котором происходят изменения.
- B62 Налог на прибыль с замещающих вознаграждений по выплатам на основе акций должен быть признан в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

### **Операции объекта приобретения по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами**

- B62A У объекта приобретения могут быть неоплаченные операции по выплатам на основе акций, которые приобретатель не обменивает на свои операции по выплатам на основе акций. Будучи перешедшими, права на такие операции объекта приобретения, предполагающие выплаты на основе акций, являются частью неконтролирующей доли участия в объекте приобретения и оцениваются на основе их рыночной оценки. Будучи неперешедшими, права оцениваются по их рыночной оценке, как будто дата приобретения является датой предоставления в соответствии с пунктами 19 и 30.
- B62B Рыночная оценка неперешедших прав по операциям по выплатам на основе акций относится на неконтролирующую долю участия исходя из отношения части завершившегося периода перехода прав к более продолжительному периоду из совокупного периода перехода прав или первоначального периода перехода прав по операции по выплатам на основе акций. Остаток относится на услуги после объединения.

## Другие МСФО, в которых представлено руководство по последующей оценке и учету (применение пункта 54)

---

- В63 Среди примеров других МСФО, в которых представлено руководство по последующей оценке и учету приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов:
- (a) МСФО (IAS) 38 регламентирует учет идентифицируемых нематериальных активов, приобретенных при объединении бизнесов. Приобретатель оценивает гудвил на сумму, признанную на дату приобретения за вычетом любых накопленных убытков от обесценения. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» регламентирует учет убытков от обесценения.
  - (b) МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» представляет руководство по последующему учету договоров страхования, приобретенных при объединении бизнесов.
  - (c) МСФО (IAS) 12 регламентирует последующий учет отложенных налоговых активов (включая непризнанные отложенные налоговые активы) и обязательств, приобретенных при объединении бизнесов.
  - (d) МСФО (IFRS) 2 представляет руководство по последующей оценке и учету части вознаграждений замещения, которые осуществляются в форме выплат на основе акций, выпущенных приобретателем, которые относятся на будущие услуги работников.
  - (e) МСФО (IFRS) 10 представляет руководство по учету изменений в доле владения материнской организации в дочерней организации после получения контроля.

## Раскрытие информации (применение пунктов 59 и 61)

---

- В64 Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 59, приобретатель должен раскрывать следующую информацию для каждого объединения бизнесов, произошедшего в течение периода:
- (a) название и описание объекта приобретения;
  - (b) дату приобретения;
  - (c) процент приобретенных голосующих долей в капитале;
  - (d) основные причины объединения бизнесов и описание того, каким образом приобретатель получил контроль над объектом приобретения;
  - (e) качественное описание факторов, которые составляют признанный гудвил, таких как ожидаемая синергия от объединяющихся операций объекта приобретения и приобретателя, нематериальные активы, которые не удовлетворяют критериям отдельного признания, или других факторов;
  - (f) справедливая стоимость на дату приобретения совокупного переданного возмещения и справедливая стоимость на дату приобретения каждого из основных видов возмещения, таких как:
    - (i) денежные средства;
    - (ii) прочие материальные или нематериальные активы, включая бизнес или дочернюю организацию приобретателя;
    - (iii) принятые обязательства, например обязательства по условному возмещению; и
    - (iv) доли в капитале приобретателя, включая количество выпущенных или выпускаемых инструментов или долей участия, и метод оценки справедливой стоимости таких инструментов или долей участия;
  - (g) для соглашений об условном возмещении и компенсирующих активов:
    - (i) сумму, признанную на дату приобретения;
    - (ii) описание соглашения и основы определения суммы платежа; и
    - (iii) оценку диапазона результатов (недисконтированных) или, если диапазон не может быть оценен, раскрытие этого факта и причин, почему диапазон не может быть оценен. Если максимальная сумма платежа не ограничена, то приобретатель должен раскрыть этот факт;
  - (h) для приобретенной дебиторской задолженности:

- (i) справедливую стоимость дебиторской задолженности;
- (ii) валовую сумму к получению по договору; и
- (iii) наилучшую оценку на дату приобретения предусмотренных договором денежных потоков, которые, согласно ожиданиям, не будут взысканы.

Раскрытия должны быть представлены по основным классам дебиторской задолженности, таким как кредиты и займы выданные, прямая финансовая аренда и любым другим классам дебиторской задолженности;

- (i) суммы, признанные на дату приобретения, каждого основного класса приобретенных активов и принятых обязательств;
- (j) для каждого условного обязательства, признанного в соответствии с пунктом 23, информация, требуемая пунктом 85 МСФО (IAS) 37 «*Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы*». Если условное обязательство не признано, потому что его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, то приобретатель должен раскрыть:
  - (i) информацию, требуемую пунктом 86 МСФО (IAS) 37; и
  - (ii) причины, почему обязательство не может быть надежно оценено;
- (k) общую сумму гудвила, которая, согласно ожиданиям, будет подлежать вычету в налоговых целях;
- (l) для операций, которые признаны отдельно от приобретения активов и принятия обязательств при объединении бизнесов в соответствии с пунктом 51:
  - (i) описание каждой операции;
  - (ii) как приобретатель отразил каждую операцию в учете;
  - (iii) суммы, признанные по каждой операции, и статью в финансовой отчетности, в которой признана каждая сумма; и
  - (iv) если операция является эффективным урегулированием существовавших ранее отношений – метод, используемый для определения суммы урегулирования.
- (m) раскрытие отдельно признаваемых операций, требуемых подпунктом (l), должно включать сумму связанных с приобретением затрат и отдельно сумму затрат, признанных как расход, а также статью или статьи отчета о совокупном доходе, в котором признаны такие расходы. Сумма любых затрат на выпуск, не признанных как расход, и то, как они были признаны, также должны быть раскрыты;
- (n) при выгодной покупке (см. пункты 34–36):
  - (i) сумму любого дохода, признанную в соответствии с пунктом 34, и статью в отчете о совокупном доходе, в котором признана прибыль; и
  - (ii) описание причин, почему операция привела к прибыли;
- (o) для каждого объединения бизнесов, при котором приобретатель владеет менее чем 100-процентной долей в капитале объекта приобретения на дату приобретения:
  - (i) сумму неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, признанную на дату приобретения, и базу оценки такой суммы; и
  - (ii) для каждой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной по справедливой стоимости, модель (модели) оценки и существенные исходные данные, используемые при оценке;
- (p) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно:
  - (i) справедливую стоимость на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения, держателем которой является приобретатель непосредственно до даты приобретения; и
  - (ii) сумму любой прибыли или убытка, признанную в результате переоценки до справедливой стоимости доли в капитале объекта приобретения, держателем которой является приобретатель до объединения бизнесов (см. пункт 42), и статью в отчете о совокупном доходе, в котором признана такая прибыль или убыток;
- (q) следующую информацию:

- (i) суммы выручки, а также прибыли или убытка объекта приобретения с даты приобретения, включенные в консолидированный отчет о совокупном доходе за отчетный период; и
- (ii) выручку, а также прибыль или убыток объединенной организации за текущий отчетный период, как если бы датой приобретения для всех объединений бизнесов, которые произошли в течение года, было бы начало годового отчетного периода.

Если раскрытие какой-либо информации, требуемой в данном подпункте, окажется практически неосуществимым, то приобретатель должен раскрыть этот факт и объяснить, почему раскрытие является неосуществимым. Настоящий МСФО использует термин «практически неосуществимо» в том же значении, что и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

**B65** Что касается по отдельности несущественных объединений бизнесов, происходящих в течение отчетного периода, которые становятся существенными, если взять их в совокупности, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктами B64(e)–(q) в совокупности.

**B66** Если дата приобретения при объединении бизнесов приходится на период после конца отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктом B64, кроме случаев, когда первоначальный учет объединения бизнесов является незавершенным на дату одобрения финансовой отчетности к выпуску. В этой ситуации приобретатель должен указать, какие раскрытия не могли быть сделаны, и причины, почему они не могут быть сделаны.

**B67** Для достижения цели, указанной в пункте 61, приобретатель должен раскрыть следующую информацию по каждому существенному объединению бизнесов или совокупную информацию по объединениям бизнесов, несущественным по отдельности, но существенным в совокупности:

- (a) если первоначальный учет объединения бизнесов не завершен (см. пункт 45) в отношении каких-либо конкретных активов, обязательств, неконтролирующих долей участия или статей возмещения и суммы, признанные в финансовой отчетности по объединению бизнесов, поэтому были определены только предварительно:
  - (i) причины, почему первоначальный учет объединения бизнесов не завершен;
  - (ii) активы, обязательства, долю в капитале или статьи возмещения, по которым первоначальный учет не завершен; и
  - (iii) характер и сумму любых корректировок периода оценки, признанных в течение отчетного периода в соответствии с пунктом 49;
- (b) для каждого отчетного периода после даты приобретения до тех пор, пока организация не взыскала, не продала или каким-либо иным образом не утратила право на актив по условному возмещению, или до тех пор, пока организация не урегулировала обязательство по условному возмещению или пока такое обязательство не было аннулировано или не истекло:
  - (i) любые изменения в признанных суммах, включая любые разницы, возникающие при урегулировании;
  - (ii) любые изменения в диапазоне результатов (недисконтированных) и причины таких изменений; и
  - (iii) модели оценки и ключевые исходные данные, используемые соответствующей моделью для оценки условного возмещения;
- (c) в отношении условных обязательств, признанных при объединении бизнесов, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую пунктами 84 и 85 МСФО (IAS) 37, по каждому классу оценочного обязательства;
- (d) сверку балансовой стоимости гудвила на начало и конец отчетного периода, отдельно показывая:
  - (i) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на начало отчетного периода;
  - (ii) дополнительный гудвил, признанный в течение отчетного периода, кроме гудвила, включенного в выбывающую группу, которая, при приобретении, удовлетворяет критериям классификации как предназначенная для продажи в

соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

- (iii) корректировки, сделанные в результате последующего признания отложенных налоговых активов в течение отчетного периода в соответствии с пунктом 67;
  - (iv) гудвил, включенный в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и гудвил, признание которого было прекращено в течение отчетного периода и который ранее не был включен в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи;
  - (v) убытки от обесценения, признанные в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36. (МСФО (IAS) 36 требует раскрытия информации о возмещаемой сумме и обесценении гудвила в дополнение к этому требованию);
  - (vi) чистую курсовую разницу, возникающую в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»;
  - (vii) любые другие изменения в балансовой стоимости в течение отчетного периода;
  - (viii) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на конец отчетного периода;
- (e) сумму и объяснение любой прибыли или убытка, признанных в текущем отчетном периоде, которые одновременно:
- (i) связаны с идентифицируемыми приобретенными активами или принятыми обязательствами при объединении бизнесов, которое было осуществлено в текущем или предыдущем отчетном периоде; и
  - (ii) имеют такой размер, характер или охват, что их раскрытие является уместным для понимания финансовой отчетности объединенной организации.

## **Переходные положения для объединения бизнесов с участием только взаимных предприятий или объединения бизнесов, осуществляемого только посредством договора (применение пункта 66)**

- B68 Пункт 64 предусматривает, что настоящий МСФО применяется на перспективной основе к объединению бизнесов, для которого дата приобретения выпадает на начало первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 года или после этой даты, или на более позднюю дату. Допускается досрочное применение. Однако организация должна применять настоящий МСФО только в начале годового отчетного периода, который начинается 30 июня 2007 года или после этой даты. Если организация применит настоящий МСФО до того, как он вступает в силу, организация должна раскрыть этот факт и одновременно применить МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).
- B69 Требование применять настоящий МСФО на перспективной основе оказывает следующее влияние на объединение бизнесов, в котором участвуют только взаимные предприятия или которое осуществляется только посредством договора, если дата приобретения для такого объединения бизнесов выпадает раньше применения настоящего МСФО:
- (a) *Классификация.* Организация должна и далее классифицировать предыдущее объединение бизнесов в соответствии с предыдущей учетной политикой организации, используемой для учета такого объединения.
  - (b) *Ранее признанный гудвил.* На начало первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, балансовая стоимость гудвила, возникшего в результате предыдущего объединения бизнесов, должна быть его балансовой стоимостью на такую дату в соответствии с предыдущей учетной политикой организации. При определении этой суммы организация должна исключить балансовую стоимость любой накопленной амортизации такого гудвила и соответствующее уменьшение гудвила. Никакие другие корректировки балансовой стоимости гудвила не требуются.
  - (c) *Гудвил, ранее признанный как уменьшение собственного капитала.* В результате использования предыдущей учетной политики организации гудвил, возникший в связи с предыдущим объединением бизнесов, мог быть признан как вычет из собственного

капитала. В этой ситуации организация не должна признавать такой гудвил на начало первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО. Кроме того, организации не следует признавать в составе прибыли или убытка любую часть такого гудвила при полном или частичном выбытии бизнеса, к которому относится гудвил, или тогда, когда происходит обесценение генерирующей денежные средства единицы, к которой относится гудвил.

- (d) *Последующий учет гудвила.* С начала первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, организация должна прекратить амортизацию гудвила, возникшего в результате предыдущего объединения бизнесов, и должна протестировать гудвил на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- (e) *Ранее признанный отрицательный гудвил.* Организация, которая вела учет предыдущего объединения бизнесов с использованием метода покупки, могла признать отложенный кредит на сумму превышения его доли в чистой справедливой стоимости идентифицируемого актива и обязательства объекта приобретения над стоимостью такой доли (иногда именуемый отрицательным гудвилом). В такой ситуации организации следует прекратить признание балансовой стоимости такого отложенного кредита на момент наступления первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, с соответствующей корректировкой остатка нераспределенной прибыли на начало периода на эту дату.