



## УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ОБЪЕДИНЕНИЮ БИЗНЕСА

---

Ноябрь 2017

Публикация подготовлена Татьяной Беззатеевой, экспертом отдела методологии и контроля качества Юникона

# ОГЛАВЛЕНИЕ

В КАКИХ ОТРАСЛЯХ ВОЗНИКАЮТ ПРОБЛЕМЫ С ПРИМЕНЕНИЕМ МСФО (IFRS) 3 .....	3
ЧТО ПРИОБРЕЛИ - АКТИВ ИЛИ БИЗНЕС .....	4
ПОЧЕМУ ВАЖНО ОПРЕДЕЛИТЬ ХАРАКТЕР ПРЕДМЕТА ПОКУПКИ (АКТИВ ИЛИ БИЗНЕС).....	4
В ЧЕМ СЛОЖНОСТЬ ВЫЯСНЕНИЯ ХАРАКТЕРА ПРИОБРЕТЕНИЯ (АКТИВ ИЛИ БИЗНЕС).....	6
ПРИМЕРЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ АКТИВА ИЛИ БИЗНЕСА В ОТРАСЛИ ДОБЫЧИ УГЛЕВОДОРОДОВ .....	9
ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА И ПОКУПАТЕЛЯ .....	13
СПОСОБЫ ПОЛУЧЕНИЯ КОНТРОЛЯ И СТРУКТУРА СДЕЛОК ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА .....	15
ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДАТЫ ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА.....	16
ОСНОВНЫЕ ШАГИ УЧЕТА ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА ПО МСФО (IFRS) 3 .....	17
ОТДЕЛЬНЫЕ ОПЕРАЦИИ.....	17
ПОРЯДОК ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДА ПОКУПКИ.....	18
ОЦЕНКА И КЛАССИФИКАЦИЯ ПЕРЕДАННОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ У ПОКУПАТЕЛЯ.....	24
ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НЕКОТОРЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСОВ .....	29
УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ .....	33
ПОЭТАПНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА.....	35
ПЕРИОД ОЦЕНКИ .....	36
ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА .....	37
РАСКРЫТИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ ПО ОБЪЕДИНЕНИЮ БИЗНЕСОВ.....	39

## В КАКИХ ОТРАСЛЯХ ВОЗНИКАЮТ ПРОБЛЕМЫ С ПРИМЕНЕНИЕМ МСФО (IFRS) 3

В сферу [МСФО \(IFRS\) 3 «Объединения бизнесов»](#) не входит:

- совместная деятельность (регламентируется [МСФО \(IFRS\) 11 «Совместное предпринимательство»](#));
- деятельность предприятий под общим контролем (бухгалтерский учет в данном случае не регламентируется МСФО, поэтому формируется своя учетная политика);
- покупка активов, которые не составляют бизнес (являются активами).

В публикации рассматриваются общие проблемы, которые возникают при учете операций по объединению бизнеса, а также примеры учета в некоторых отраслях, где учет объединения бизнеса наиболее сложен.

Наибольшие проблемы в применении [МСФО \(IFRS\) 3](#) могут возникать в следующих отраслях:

- недвижимость;
- добыча;
- фармацевтика.

В случае применения [МСФО \(IFRS\) 3](#) имеет значение не отрасль, а специфика конкретного бизнеса.

Сложности могут возникнуть:

- с классификацией того, что было приобретено - актив или бизнес;
- идентификацией нематериальных активов;
- оценкой НМА и/или условного возмещения, что в свою очередь может повлиять на оценку гудвила.

В тех отраслях, которым присуще наличие НМА, проблемы с применением [МСФО \(IFRS\) 3](#) могут быть одинаковые.

Учет и раскрытие информации в финансовой отчетности покупателя в случае приобретения актива или бизнеса существенно различаются.

# ЧТО ПРИОБРЕЛИ - АКТИВ ИЛИ БИЗНЕС

## ПОЧЕМУ ВАЖНО ОПРЕДЕЛИТЬ ХАРАКТЕР ПРЕДМЕТА ПОКУПКИ (АКТИВ ИЛИ БИЗНЕС)

Прежде чем учитывать операцию покупки актива или группы активов, нужно определить, что было приобретено бизнес или актив.

Операции могут осуществляться в разных формах, включая приобретение акций, активов, создание новой компании, реорганизацию.

Не признаются объединением бизнеса ситуации, когда:

- приобретенные активы не являются бизнесом;
- бизнесы объединяют для создания совместного предприятия;
- бизнесы находятся под общим контролем.

Объединение бизнеса возникает, когда получен контроль (см. подробнее в разделах [«Идентификация объединения бизнеса и покупателя»](#) и [«Способы получения контроля и структура сделок объединения бизнеса»](#)).

Отличить приобретение бизнеса от актива сложнее, чем идентифицировать совместную деятельность или деятельность под общим контролем. Для этого нужно провести тщательный анализ. Определить вид покупки важно, поскольку если приобретен бизнес, то применяется [МСФО \(IFRS\) 3](#), а если актив то данный стандарт неприменим ([п. 3.2b МСФО \(IFRS\) 3](#)). Возникают существенные отличия в учете (см. табл. 1), и их список открытый.

Таблица 1.

### ПРИМЕРЫ СУЩЕСТВЕННЫХ РАЗЛИЧИЙ В УЧЕТЕ ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСОВ И ПРИОБРЕТЕНИЯ АКТИВОВ

Элементы учета	Объединения бизнеса	Приобретение актива (или группы активов)	
Гудвил (или прибыль от выгодной покупки)		Признается	Не признается (отсутствует)
Первоначальная оценка активов и обязательств		По справедливой стоимости	На основе относительной справедливой стоимости (разница возмещения и приобретенных чистых активов распределяется на активы и обязательства пропорционально)
Затраты на операцию покупки (или расходы по сделке) - стоимость инвестиционно-банковских услуг и других профессиональных услуг, таких как юридические и бухгалтерские услуги		Признаются в расходах по мере возникновения	
Прямые затраты на выпуск долговых или долевых инструментов (например, на выпуск акций или организацию финансирования) при покупке актива или бизнеса		Признаются по <a href="#">МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»</a> или <a href="#">МСФО (IFRS) 9</a> отдельно от стоимости приобретения (возмещения)	

Элементы учета	Объединения бизнеса	Приобретение актива (или группы активов)	
Отложенные налоговые обязательства (ОНО)/ отложенные налоговые активы (ОНА), если налоговая база отличается от учетной стоимости		Признаются	Не признаются ( <a href="#">п. 15 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»</a> <sup>1)</sup> )
Неконтрольная доля владения (НДВ)		Признается при наличии миноритарного владения бизнеса	Не признается, если приобретение не предприятие, консолидируемое по <a href="#">МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»</a>
Возмещение, выплачиваемое в форме долевых инструментов, которое с точки зрения покупателя:	отвечает определению долевых инструментов (капитала)	Оценивается по справедливой стоимости <u>долевых инструментов</u> на момент перехода контроля	Учитывается как выплаты, основанные на акциях, по <a href="#">МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»</a> (по справедливой стоимости приобретенного актива)
	не отвечает определению долевых инструментов (капитала)	Оценивается по справедливой стоимости <u>акций</u> на момент перехода контроля. Переоценивается на каждую отчетную дату с отражением изменений в прибылях или убытках	
Условное возмещение		Финансовый инструмент по <a href="#">МСФО (IAS) 32</a> и <a href="#">39</a> или <a href="#">МСФО (IFRS) 9</a>	Финансовый инструмент или условное обязательство / резерв по <a href="#">МСФО (IAS) 37</a>
Изменение в справедливой стоимости условного возмещения после признания		Признается в <u>прибылях или убытках</u> (см. раздел <a href="#">«Условное возмещение»</a> )	Четких указаний нет. Признаются в прибылях или убытках либо капитализируются в стоимости актива

<sup>1</sup> Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, кроме случаев, когда данное налоговое обязательство возникает в результате:

- a) первоначального признания гудвила;
- b) первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая:
  - i) не является объединением бизнесов;
  - ii) на момент ее совершения не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

## В ЧЕМ СЛОЖНОСТЬ ВЫЯСНЕНИЯ ХАРАКТЕРА ПРИОБРЕТЕНИЯ (АКТИВ ИЛИ БИЗНЕС)

Определение бизнеса и разъяснения к нему содержит [МСФО \(IFRS\) 3](#). Разъяснения к определению бизнеса состоят в основном из примеров, что создает сложности в процессе формирования выводов о характере покупки (актив или бизнес). В определении и его разъяснениях существуют ключевые элементы - вклады, процессы и отдача. Тем не менее, соответствия определению бизнеса не достаточно, что рассматривается в разделе [«Идентификация объединения бизнеса и покупателя»](#).

По [МСФО \(IFRS\) 3](#), бизнес - это интегрированная совокупность вкладов (**активов** или любых экономических ресурсов) и видов деятельности (**процессов**), применяемых к таким вкладам, осуществление которых и управление которыми способно (но не обязательно должно) привести к **отдаче** непосредственно предназначенной инвесторам или другим собственникам ([п. В7](#) и [приложение А](#) к МСФО (IFRS) 3), где собственники - это держатели долей в капитале организации, находящейся в собственности инвестора, собственников, членов или участников взаимных предприятий<sup>2</sup>.

*Таблица 2.*

### ЭЛЕМЕНТЫ БИЗНЕСА, ОПРЕДЕЛЕНИЯ, ПРИМЕРЫ

Ключевые элементы бизнеса	Значимость для соответствия определению бизнеса (по убыванию)	Определение	Примеры
Процессы	Важнейшие элементы для соответствия определению бизнеса, причем наличие процессов обязательно.	Способны создать отдачу при применении к активу	См. примеры «процессов» в таблице ниже
Активы	Чтобы совокупность видов деятельности и активов могла функционировать и ею можно было управлять для достижения определенных целей, необходимы два элемента - вклады и процессы, применяемые в отношении таких вкладов, которые вместе используются или будут использоваться для создания получения отдачи (п. В8 МСФО (IFRS) 3)	Любые экономические ресурсы, которые способны создать отдачу при применении процессов к ним	<ul style="list-style-type: none"> <li>• внеоборотные активы (НМА, права использования НМА);</li> <li>• интеллектуальная собственность;</li> <li>• способность получить доступ к необходимым ресурсам или правам или рабочей силе (рабочая сила, которая осуществляет процесс значимый для получения отдачи)</li> </ul>

<sup>2</sup> Взаимное предприятие - это организация, отличная от организации, находящейся в собственности инвестора, которая обеспечивает дивиденды, снижение затрат или другие экономические выгоды своим собственникам, членам или участникам ([приложение А](#) к МСФО (IFRS) 3). Например, общество взаимного страхования, кредитный союз или кооперативная организация - взаимные предприятия.

Ключевые элементы бизнеса	Значимость для соответствия определению бизнеса (по убыванию)	Определение	Примеры
Отдача	Несмотря на то, что бизнес обычно имеет отдачу, она не играет ключевой роли для классификации покупки как бизнеса <sup>3</sup> . Но если отдача от активов уже есть, то нет необходимости анализировать виды приобретенных активов, чтобы убедиться в том, что приобретен бизнес	Экономические выгоды	<ul style="list-style-type: none"> <li>• выручка;</li> <li>• получение дохода в форме дивидендов;</li> <li>• снижение затрат или иные экономические выгоды</li> </ul>

Таблица 3.

### ПРИМЕРЫ ПРОЦЕССОВ В КОНТЕКСТЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ БИЗНЕСА

Примеры процессов в контексте определения бизнеса	Процессы, способные создать отдачу	Процессы, не создающие отдачу
Система	<ul style="list-style-type: none"> <li>• стратегическое <b>управление</b>;</li> <li>• <b>управление</b> ресурсами;</li> <li>• операционные процессы.</li> </ul> <p>Важный элемент таких процессов - организованная <b>рабочая сила</b>, имеющая необходимые навыки и опыт и выполняющая требования правил и соглашений, тем не менее, если приобретен процесс, который является уникальным или редким, или который невозможно заменить, то наличие организованной рабочей силы не является обязательным условием для признания приобретения бизнесом</p>	<p>Системы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• бухгалтерского учета;</li> <li>• выставления счетов;</li> <li>• выплаты заработной платы;</li> <li>• другие административные системы</li> </ul>
Документирование (не обязательные):	Даже если процесс не задокументирован, но имеется организованная рабочая сила <b>способная</b> осуществить процесс, результатом которого будет отдача, то такую рабочую силу можно признать процессом в контексте определения бизнеса	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• стандарт,</li> <li>• протокол,</li> <li>• соглашение,</li> <li>• правило</li> </ul>		

<sup>3</sup> Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, находящаяся на стадии развития, может и не иметь отдачи, тогда приобретатель должен рассмотреть другие факторы, чтобы определить наличие бизнеса ([п. В10 МСФО \(IFRS\) 3](#)), в частности (достаточно одного):

- началось ли осуществление основной запланированной деятельности;
- имеются ли работники, интеллектуальная собственность, другие вклады и процессы, которые могли бы применяться к указанным вкладам;
- соблюдается ли план по производству отдачи;
- будет ли возможность получить доступ к клиентам, которые приобретут отдачу.



4

**Рисунок.**

Что главное среди элементов определения бизнеса (активы, процессы или отдача) при выяснении характера покупки (актив или бизнес)?

Способность давать отдачу часто не помогает идентифицировать вид приобретения, так как отдача не всегда имеется. Поэтому в первую очередь нужно выявить наличие активов и процессов, где процессы важнее, т.к. одни и те же активы могут при определенных условиях для каких-то компаний представлять собой бизнес, а для других - только актив. И чтобы не принять ошибочное решение, ориентируясь на активы, нужно ориентироваться на наличие процессов, которые способны создать отдачу.

Итак наибольшее значение при идентификации бизнеса имеют процессы, способные создавать отдачу. Что считать такими процессами, следует выяснять в рамках специфики конкретного предприятия, а не отрасли.

МСФО (IFRS) 3 содержит определение процессов, но оно состоит только из примеров, поэтому для конкретного предприятия понадобится свое решение на основе профессионального суждения и детального анализа. Следует исходить из того, что главная цель процесса - это получение отдачи в пользу собственников бизнеса.

Бизнес не обязательно должен включать все вклады или процессы, которые использовал продавец, если участники рынка способны приобрести бизнес и продолжать производить отдачу путем интегрирования приобретенного бизнеса с собственными вкладами и процессами (п. B8 МСФО (IFRS) 3). Вывод о том, признавать ли конкретную совокупность активов и видов деятельности бизнесом, надо основывать на том, может ли участник рынка осуществлять такие интегрированные виды деятельности и управлять активами как бизнесом. Таким образом, при оценке совокупности активов и видов деятельности неважно, управлял ли продавец совокупностью как бизнесом и намеревается ли приобретатель управлять совокупностью как бизнесом (п. B11 МСФО (IFRS) 3).

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 (п. B12 МСФО (IFRS) 3).

<sup>4</sup> Отдача - не обязательный элемент для соответствия определению бизнеса.

## ПРИМЕРЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ АКТИВА ИЛИ БИЗНЕСА В ОТРАСЛИ ДОБЫЧИ УГЛЕВОДОРОДОВ

В добывающей отрасли основной вид отдачи - добытые ресурсы углеводородов, значит, для получения отдачи должны быть в первую очередь такие активы, как доказанные или вероятные ресурсы, и во вторую - применяемые к ним процессы, способные принести отдачу, как минимум, план добычи/производства. В таблицах 4 и 5 приведены примеры, как можно проанализировать наличие, например, вкладов или процессов, а также сформировать окончательный вывод о том, что именно было приобретено - актив или бизнес. Иногда требуется дополнительный анализ.

Таблица 4.

### ПРИМЕРЫ ИЗ ОТРАСЛИ ДОБЫЧИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ВЫВОДА О ХАРАКТЕРЕ ПОКУПКИ (АКТИВ ИЛИ БИЗНЕС)

Приобретение	Вклад	Процессы	Отдача	Вывод (пример) <sup>5</sup>
Компании или проекты <sup>6</sup>	Ранняя стадия разведки и оценки, нет еще доказанных и вероятных запасов (ресурсов). Нет лицензии на добычу. Вклад отсутствует, так как компания находится на стадии разведки. Небольшое количество сотрудников	Еще отсутствует даже план разработки месторождения. Программа геологоразведки осуществляется, но на местах отсутствуют процессы по трансформации вклада. Отсутствие планов по добыче	Отсутствует и способность активов приносить отдачу не доказана. Единственной отдачей могут быть результаты разведки на ранней стадии	Вероятнее всего, актив, так как мало элементов бизнеса (например, вкладов, процессов, отдачи)
	Только разведка и оценка, но уже есть доказанные и вероятные ресурсы	Есть план разработки месторождения, но добыча еще не началась	Отсутствует, но активы способны приносить отдачу	Возможно бизнес
	Месторождение на этапе разработки			
	Месторождение на этапе добычи		Присутствует	Вероятнее всего, бизнес

<sup>5</sup> Точного вывода быть не может, необходимо суждение и проведение тщательного анализа всех фактов и обстоятельств.

<sup>6</sup> Не важно, что приобретено: контрольный пакет акций добывающей компании или одно месторождение, где есть активы и процессы для получения отдачи.

Приобретение	Вклад	Процессы	Отдача	Вывод (пример) <sup>5</sup>
Компании или проекты <sup>7</sup> На ранних этапах проектов по разведке и оценке (РиО) запасов углеводородов (изучение, приобретение прав на разведку)	Лицензия на добычу, но нет доказанных и вероятных запасов, оценки целесообразности добычи и оборудования для добычи.	Не велась еще никакая деятельность, нет плана добычи	Отсутствует, в т.ч. не понятны перспективы	Вероятнее всего, актив
	Геологические данные, оборудование и квалифицированная рабочая сила для научной деятельности	Существуют процессы: знания о разведке, геологической оценке, заверенные документально, о доказанных и вероятных ресурсах	Геологические и консультационные отчеты	Имеются все компоненты бизнеса - активы, процессы и отдача, значит приобретен бизнес
Компании или проекты <sup>8</sup> . Как правило, компания доводит разработку месторождений до стадии добычи	Портфель активов и сотрудники. Перспективные ресурсы имеются	Программа разведки в стадии реализации, нефтегазовые инженеры и специалисты, программа разработки, процессы управления и администрирования	Добыча не начата, но в данном случае (наличие портфеля активов) в качестве отдачи могут рассматриваться результаты разведки	Вывода нет. Необходимо применение суждения. Необходимо проанализировать, смогут ли участники рынка производить отдачу с имеющимися вкладами и процессами
Компании <sup>9</sup> . Котирующаяся на бирже компания. Месторождение на стадии разработки. Некоторое количество запасов и ресурсов	Запасы нефти и газа и сотрудники	Операционные затраты, связанные с добычей полезных ископаемых	Присутствует (потенциальная выручка от продажи минеральных ресурсов)	Вероятнее всего, бизнес

<sup>7</sup> Не важно, что приобретено: контрольный пакет акций добывающей компании или одно месторождение, где есть активы и процессы для получения отдачи.

<sup>8</sup> Не важно, что приобретено: контрольный пакет акций добывающей компании или одно месторождение, где есть активы и процессы для получения отдачи.

<sup>9</sup> Не важно, что приобретено: контрольный пакет акций добывающей компании или одно месторождение, где есть активы и процессы для получения отдачи.

Приобретение	Вклад	Процессы	Отдача	Вывод (пример) <sup>5</sup>
Проекты <sup>10</sup> . Добывающий актив (этап добычи), принадлежащий котирующейся на бирже компании. Приобретен только актив	Запасы нефти и газа; сотрудники. Действующее месторождение с лицензией, доказанной целесообразностью добычи, квалифицированной рабочей силой и административным (операционным) руководством	Ведется добыча. Операционные затраты, связанные с добычей полезных ископаемых		Вероятнее всего, бизнес. Если нет всех нужных для получения отдачи активов и процессов, но они в <u>кратчайшие сроки</u> могут быть интегрированы с бизнесом покупателя или получены от третьей стороны, можно считать, что все необходимые активы и процессы имеются
Продавец и покупатель заключают договор о совместном контроле над месторождением	Права на минеральные ресурсы. Операционное руководство остается у продавца	Отсутствуют	Будущая выручка от добычи	Сделка входит в сферу применения МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство», а значит, вне сферы МСФО (IFRS) 3

Таблица 5.

#### ПРИМЕРЫ ИЗ ДРУГИХ ОТРАСЛЕЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ВЫВОДА О ХАРАКТЕРЕ ПОКУПКИ (АКТИВ ИЛИ БИЗНЕС)

Приобретение	Вклад	Процессы	Отдача	Вывод (пример) <sup>11</sup>
Компании <sup>12</sup> Старая компания выходит на IPO и по налоговым причинам IPO происходит через новую компанию (новая материнская компания, компания-оболочка), которая выпустила акции незадолго до IPO для приобретения старой компании	Отсутствуют			Поскольку компания-оболочка была включена в Группу только для выхода на IPO, она не рассматривается как бизнес, так как не было приобретения бизнеса, нет процессов и активов, способных обеспечить отдачу собственникам
«Департамент IT» - структурное подразделение компании, юридическое лицо. Компания «IT Outsourced» нанимает специалистов для предоставления услуг IT другим юридическим лицам	Компания продает свой «Департамент IT» компании «IT Outsourced». Проданы основные, оборотные средства и персонал			Бизнес

<sup>10</sup> Не важно, что приобретено: контрольный пакет акций добывающей компании или одно месторождение, где есть активы и процессы для получения отдачи.

<sup>11</sup> Точного вывода быть не может, необходимо суждение и проведение тщательного анализа всех фактов и обстоятельств.

<sup>12</sup> Не важно, что приобретено: контрольный пакет акций добывающей компании или одно месторождение, где есть активы и процессы для получения отдачи.

Приобретение	Вклад	Процессы	Отдача	Вывод (пример) <sup>11</sup>
<p>На балансе компании «Е» присутствуют следующие активы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• электросеть;</li> <li>• система наблюдения;</li> <li>• оборотный капитал</li> </ul>	<p>Компания «С» купила электросеть и систему наблюдения за более высокую сумму</p>			<p>Бизнес</p>
<p>Компания «D» приобрела инвестиционное имущество в Лондоне</p>		<p>Инвестиционное имущество в полном объеме сдается в аренду и администрирование имущества выполняют управляющие агенты «RentABuilding»</p>		<p>Бизнес. Вывод, возможно, изменился бы, если бы приобретенное инвестиционное имущество не сдавалось в аренду</p>

# ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА И ПОКУПАТЕЛЯ

Для идентификации объединения бизнеса следует обратиться к определению этого понятия в [МСФО \(IFRS\) 3](#) и понятия «контроль» в [МСФО \(IFRS\) 10](#) «Консолидированная финансовая отчетность».

Объединение бизнесов - это операция или иное событие, при котором приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами ([приложение А](#) к МСФО (IFRS) 3). Определение того, что признается бизнесом, см. выше. Коротко рассмотрим определение контроля, для более подробных инструкций нужно тщательно ознакомиться с [МСФО \(IFRS\) 10](#).

Объект приобретения - это бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает приобретатель при объединении бизнесов. Приобретатель - это организация, которая получает контроль над объектом приобретения ([приложение А](#) к МСФО (IFRS) 3).

## Определение приобретателя

1. Чтобы определить приобретателя, используйте в первую очередь руководство в МСФО (IFRS) 10.

По МСФО (IFRS) 10 инвестор контролирует объект инвестиций, если он одновременно:

а) обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций	Существующие права, которые предоставляют ему возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью объекта инвестиций. Однако у инвестора, который обладает лишь правами защиты интересов, нет полномочий в отношении объекта инвестиций
б) подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов, и	Если доходы инвестора от участия в объекте инвестиций могут варьироваться в зависимости от показателей деятельности объекта инвестиций
с) имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора	Инвестор, обладающий правом принятия решений, должен определить, кто он - принципал или агент. Инвестор, который является агентом, не контролирует объект инвестиций, осуществляя делегированное ему право принятия решений

При определении наличия контроля или возможности контроля анализируются как существующие права голоса, так и возможность контроля в форме исполнимых в настоящее время опционов и прав.

1. Если применение руководства, представленного в [МСФО \(IFRS\) 10](#), ясно не указывает, какая из объединяющихся организаций - приобретатель, необходимо рассмотреть факторы в [пунктах В14-18](#) МСФО (IFRS) 3 ([п. В13 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

Приобретатель в соответствии с дополнительными факторами - это, как правило, организация, которая:

- передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства;
- выпускает доли в капитале (кроме обратных приобретений - см. [п. В19-27](#) МСФО (IFRS) 3) и в частности:
  - сохраняет или получает наибольшую часть прав голоса в объединенной организации;

- держит наибольшую голосующую долю меньшинства в объединенной организации, если ни у одного другого собственника или организованной группы собственников нет значительного голосующего пакета;
  - выбирает, назначает или снимает большинство членов органа управления объединенной организации;
  - руководство которой доминирует в составе руководства объединенной организации;
  - платит премию сверх справедливой стоимости долей в капитале до объединения другой объединяющейся организации.
- по своему относительному размеру значительно больше другой объединяющейся организации;

Если объединяются больше двух организаций, при определении приобретателя надо также выявить, какая из объединяющихся организаций инициировала объединение, а также относительный размер объединяющихся организаций.

## СПОСОБЫ ПОЛУЧЕНИЯ КОНТРОЛЯ И СТРУКТУРА СДЕЛОК ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА

Приобретатель мог бы получить контроль над объектом приобретения множеством способов, например ([п. В5 МСФО \(IFRS\) 3](#)) путем:

1. передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, которые составляют бизнес);
2. принятия обязательств;
3. выпуска долей в капитале;
4. предоставления более одного вида возмещения либо без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора.

Объединение бизнесов может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых или других причин, например ([п. В6 МСФО \(IFRS\) 3](#)):

- a) один или несколько бизнесов становятся дочерними организациями приобретателя либо чистые активы одного или нескольких бизнесов сливаются в приобретателя;
- b) одна объединяющаяся организация передает свои чистые активы либо 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);
- d) группа прежних собственников одной из объединяющихся организаций получает контроль над объединенной организацией.

## ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДАТЫ ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА

Приобретатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над объектом приобретения ([п. 8 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

Приобретатель должен рассмотреть все уместные факты и обстоятельства при идентификации даты приобретения, в частности письменное соглашение (договоры) в отношении даты передачи контроля.

# ОСНОВНЫЕ ШАГИ УЧЕТА ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА ПО МСФО (IFRS) 3

Способ учета объединения бизнеса у приобретателя по [МСФО \(IFRS\) 3](#) называется «метод покупки» («метод приобретения»).

Ниже представлены основные шаги применения метода покупки у приобретателя ([п. 5 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

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.

## ОТДЕЛЬНЫЕ ОПЕРАЦИИ.

Перед тем как учитывать операцию объединения бизнеса покупатель должен исключить сделки, не относящиеся к данной операции, например, отношения или договоренности, сложившиеся до начала переговоров относительно объединения бизнесов, или какое-либо соглашение возникшее 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. Отдельные операции должны учитываться по соответствующим МСФО (п. 51 МСФО (IFRS) 3).

Операция, совершаемая до объединения приобретателем, или от имени приобретателя, или прежде всего в пользу приобретателя или объединенной организации, а не в пользу объекта приобретения (или его прежних собственников), с большой степенью вероятности будет отдельной операцией.

Ниже представлены примеры отдельных операций, в отношении которых не должен применяться метод приобретения:

- a) операция, результат которой - закрепление существовавших отношений между приобретателем и объектом приобретения;
- b) операция, в результате которой работники или прежние собственники объекта приобретения получают вознаграждение за будущие услуги;
- c) операция, в результате которой объекту приобретения или его прежним собственникам возмещают проведенную ими за приобретателя оплату связанных с приобретением затрат ([п. 52 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

Таблица 6.

ПОРЯДОК ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДА ПОКУПКИ

Шаги	Учет на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при учете на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при последующем учете
Идентифицировать приобретателя	Применяется руководство в <a href="#">МСФО (IFRS) 10</a> компания, которая получает контроль, а если этого руководства не достаточно, используются дополнительные факторы <a href="#">МСФО (IFRS) 3</a>		
Определить дату приобретения	Дата получения контроля над объектом приобретения		
На дату приобретения признать идентифицируемые <sup>13</sup> приобретенные активы, принятые обязательства отдельно от гудвила ( <a href="#">п. 10 МСФО (IFRS) 3</a> )	Идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства признаются, если они: <ul style="list-style-type: none"> <li>• соответствуют определениям активов и обязательств в Концепции подготовки и представления финансовой отчетности на дату приобретения;</li> </ul> являются частью того, что приобретатель и объект приобретения или его прежние собственники обменивают при объединении бизнесов,	Признается и оценивается: <ul style="list-style-type: none"> <li>• любое условное обязательство, принятое в результате объединения бизнесов, если такое обязательство является существующей обязанностью, возникшей в результате прошлых событий, и ее справедливую стоимость можно оценить с достаточной степенью надежности (<a href="#">п. 23 МСФО (IFRS) 3</a> исключение из <a href="#">МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»</a>).</li> </ul>	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 <a href="#">МСФО (IFRS) 3</a> содержит руководство по

<sup>13</sup> Примеры неидентифицируемых активов. Приобретатель на дату приобретения суммирует в составе гудвила стоимость:

- приобретенного НМА, который не является идентифицируемым. 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, привносимые работниками объекта приобретения в свою работу ([п. В37 МСФО \(IFRS\) 3](#));
- приписанную статью, которые не удовлетворяют критериям актива. 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 не являются активами на дату приобретения, приобретатель не признает их отдельно от гудвила, но должен оценить факты и обстоятельства, окружающие события, которые происходят вскоре после приобретения, чтобы определить, существовал ли отдельно идентифицируемый НМА на дату приобретения ([п. В38 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

Шаги	Учет на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при учете на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при последующем учете
	<p>а не результатом отдельных операций (см. руководство в <a href="#">п. 51-53 МСФО (IFRS) 3</a>)</p>	<p>Вопреки МСФО (IAS) 37 приобретатель признает условное обязательство, даже если не представляется вероятным, что для урегулирования обязанности потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономическую выгоду;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Она или оно при первоначальном признании активов и обязательств, возникших в результате объединения бизнесов. (<a href="#">п. 24 МСФО (IFRS) 3</a> - исключение из <a href="#">МСФО (IAS) 12</a> «Налоги на прибыль»). Но оно не признается при первоначальном признании гудвила. См. также раздел «Учет отложенных налогов»;</li> <li>• существующий на дату приобретения или возникающий в результате приобретения:</li> <li>• потенциальный налоговый эффект временных разниц</li> <li>• перенос налогов на будущие периоды, осуществленный объектом приобретения (п. 25 МСФО (IFRS) 3).</li> </ul> <p>Изменение возможности реализации она не влияет на учет объединения бизнеса. См. также раздел Учет отложенных налогов;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• обязательство (или актив, если таковой имеется), связанное с вознаграждениями работников объекта приобретения, в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», а не по справедливой стоимости (п. 26 МСФО (IFRS) 3);</li> <li>• компенсирующий актив (при наличии) одновременно с компенсируемой статьей и по той же оценке</li> </ul>	<p>последующей оценке и учету (<a href="#">п. 54 МСФО (IFRS) 3</a>):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) обратно приобретенных прав;</li> <li>b) условных обязательств, признанных на дату приобретения;</li> <li>c) компенсирующих активов;</li> <li>d) <a href="#">условного возмещения</a>. оно по гудвилу, не связанное с первоначальным признанием гудвила, может быть признано. См. также раздел <a href="#">«Учет отложенных налогов»</a></li> </ol>

Шаги	Учет на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при учете на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при последующем учете
		компенсируемой статьи, т.е. не всегда по справедливой стоимости (п. 27 МСФО (IFRS) 3)	
<p>На дату приобретения оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства в объекте приобретения</p>	<p>Основное правило - оценка по справедливой стоимости (п. 18 МСФО (IFRS) 3). При объединении бизнеса могут быть выявлены не учтенные ранее активы или обязательства, см. раздел «<u>Особенности учета некоторых операций при объединении бизнесов</u>». Например, в нефтегазовой отрасли идентифицируемые активы и обязательства, которые могут признаваться в рамках объединения бизнеса включают:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• лицензии на разведку, разработку и добычу;</li> <li>• нефтегазовые активы;</li> <li>• договоры купли-продажи;</li> <li>• резервы по обязательствам по охране окружающей среды/завершению работ.</li> </ul> <p>При этом, возможно, по-новому нужно будет оценить существующие активы или обязательства</p>	<p>Исключения из принципа оценки по справедливой стоимости (п. 20 и 24-31 МСФО (IFRS) 3), когда оценка происходит по соответствующим стандартам или другим указаниям, имеются в отношении:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• налогов на прибыль (МСФО (IAS) 12);</li> <li>• вознаграждений работникам (МСФО (IAS) 19);</li> <li>• компенсирующих активов (п. 27-28 МСФО (IFRS) 3);</li> <li>• обратно приобретенных прав (п. 29 МСФО (IFRS) 3) (оценка данных НМА на основе оставшегося срока действия договора);</li> <li>• обязательств или долевых инструментов, связанных 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 (МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»);</li> <li>• приобретенных внеоборотных активов (или выбывающей группы), которые классифицированы как предназначенные для продажи на дату приобретения по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (п. 15-18 МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»)</li> </ul>	

Шаги	Учет на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при учете на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при последующем учете
<p>На дату приобретения признать и оценить любую неконтролирующую долю участия (далее - НДУ) в объекте приобретения. НДУ - это доля в собственном капитале дочерней организации, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую организацию</p>	<p>Компоненты НДУ в объекте приобретения, которые являются текущими долями владения и дают своим владельцам право на пропорциональную часть чистых активов организации в случае ее ликвидации, оцениваются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) по справедливой стоимости;</li> <li>b) либо как доля в признанной величине идентифицируемых чистых активов объекта приобретения, которая оценена в пропорции к текущим долям владения</li> </ul>	<p>Все прочие компоненты НДУ оцениваются по справедливой стоимости, если только МСФО не требуют использовать какую-либо другую основу оценки (<a href="#">п. 19 МСФО (IFRS) 3</a>)</p>	
<p>Приобретатель должен признать и оценить гудвил на дату приобретения</p>	<p>Гудвил равен (a) минус (b) (<a href="#">п. 32 МСФО (IFRS) 3</a>):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) совокупность: <ul style="list-style-type: none"> <li>i) переданного возмещения (<a href="#">рассматривается ниже</a>), оцененного в соответствии с <a href="#">МСФО (IFRS) 3</a>, которое в целом требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения;</li> <li>ii) суммы любой НДУ в объекте приобретения, оцененной в соответствии с <a href="#">МСФО (IFRS) 3</a>;</li> <li>iii) справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно;</li> </ul> </li> </ul>	<p>При объединении бизнесов, в котором приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обмениваются только долями в капитале, приобретатель должен определить сумму гудвила, используя справедливую стоимость доли в капитале объекта приобретения вместо справедливой стоимости переданной доли в капитале (<a href="#">п. 33 МСФО (IFRS) 3</a>)</p>	

Шаги	Учет на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при учете на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при последующем учете
	b) чистая сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения		
или признать и оценить прибыль от выгодного приобретения <sup>14</sup>	Если приобретатель совершает выгодную покупку, которая является объединением бизнесов, т.е. при котором сумма (b) превышает совокупность сумм (a), то приобретатель должен признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения. Прибыль должна быть отнесена на приобретателя (п. 34 МСФО (IFRS) 3)	Прежде чем признать прибыль при выгодной покупке, приобретатель должен повторно рассмотреть вопрос о (п. 36 МСФО (IFRS) 3): 1) корректности идентификации приобретенных активов и принятых обязательств; 2) оценке сумм, признание которых требуется на дату приобретения, в отношении следующих статей: 1. идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств; 2. НДУ в объекте приобретения, если имеется; 3. при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, в отношении доли в капитале, которой ранее владел приобретатель в объекте приобретения; 4. переданного возмещения	

<sup>14</sup> Выгодная покупка может иметь место, например, при объединении бизнесов, когда продавец действует по принуждению. Однако исключения из признания или оценки в отношении каких-либо конкретных статей также могут привести к признанию дохода или изменить сумму признанной прибыли при выгодной покупке (п. 35 МСФО (IFRS) 3).

Шаги	Учет на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при учете на дату приобретения	Исключения из принципов МСФО при последующем учете
или учесть объединение бизнеса без передачи возмещения <sup>15***</sup>	При объединении, осуществляемом только посредством договора, приобретатель (не имеет доли в капитале объекта приобретения) должен отнести на собственников объекта приобретения сумму чистых активов объекта приобретения. Другими словами, доли в капитале объекта приобретения, держателем которых не является приобретатель, отражаются как НДУ в финансовой отчетности приобретателя после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли в капитале объекта приобретения отнесены на НДУ (п. 44 МСФО (IFRS) 3)	Чтобы определить сумму гудвила при объединении бизнесов, в котором никакое возмещение не было передано, приобретатель должен использовать справедливую стоимость доли участия приобретателя в объекте приобретения на дату приобретения вместо справедливой стоимости переданного возмещения (п. 33 МСФО (IFRS) 3)	

<sup>15</sup> Например:

- a) объект приобретения выкупает собственные акции, чтобы существующий инвестор (приобретатель) получил контроль;
- b) истекло право вето меньшинства, которое раньше не давало приобретателю контроль над объектом приобретения, в котором приобретателю принадлежит большинство прав голоса;
- c) 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.

## Включение затрат на реорганизацию в состав объединения бизнеса.

Объединение бизнеса может сопровождаться крупными программами реорганизации. Затраты на такие программы могут признаваться частью объединения бизнеса, если ранее они были признаны приобретаемым предприятием. Любые другие затраты (например, связанные с прекращением деятельности после объединения бизнеса) должны списываться на расходы в отчете о прибылях и убытках приобретенного бизнеса после объединения. Аналогичным образом затраты на реорганизацию и другие затраты, понесенные самим покупателем, не могут быть отражены в составе объединения бизнеса.

## ОЦЕНКА И КЛАССИФИКАЦИЯ ПЕРЕДАННОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ У ПОКУПАТЕЛЯ

Возмещение по договору покупки должно быть тщательно оценено, поскольку оно может содержать несколько позиций, например сам бизнес, платеж работникам, основанный на акциях, будущие услуги работникам, дивиденды к получению и т.д.

**Таблица 7.**

### ПРИМЕРЫ ФОРМ ВОЗМЕЩЕНИЯ (п. 37 МСФО (IFRS) 3)

Формы переданного возмещения	Покупатель бизнеса		
Денежные средства или их эквиваленты	Передает активы		
Прочие переданные активы в обмен на контроль над приобретаемым предприятием			
Бизнес или дочернее предприятие покупателя			
Условное возмещение(в форме соглашения на дату приобретения) <sup>16</sup>	Принимает обязательства перед прежними собственниками приобретаемого предприятия	Выпускает доли участия в капитале	
Прочие принятые обязательства в обмен на контроль над приобретаемым предприятием			
Отложенное возмещение (безусловное и подлежит уплате после даты покупки) в таких же формах, которые перечислены в данной таблице			
Опционы			
Варранты			
Долевые инструменты (обыкновенные, привилегированные)			

<sup>16</sup> 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» ([п. 40 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

Таблица 8.

ОЦЕНКА ВОЗМЕЩЕНИЯ, ПЕРЕДАННОГО ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСОВ У ПОКУПАТЕЛЯ.

Метод оценки	Оценка возмещения на дату покупки	Оценка возмещения при последующем учете
<p>Возмещение оценивается по справедливой стоимости, что представляет собой сумму справедливых стоимостей:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• переданных приобретателем активов;</li> <li>• принятых приобретателем перед прежними собственниками объекта приобретения обязательств;</li> <li>• выпущенных приобретателем долей в капитале, кроме обязательств или долевых инструментов в форме выплат на основе акций приобретателя, держателями которых являются работники объекта приобретения, которые оцениваются в соответствии с <a href="#">МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»</a> (п. 37 <a href="#">МСФО (IFRS) 3</a>)</li> </ul>	<p>Если продавцу передаются активы или обязательства покупателя, то покупатель должен переоценить их по справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный доход или убытки, если таковые имеются, в составе прибыли или убытка</p>	<p>Последующая оценка и учет приобретенных активов, принятых или понесенных обязательств и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнесов, ведется в соответствии с применимыми МСФО, однако <a href="#">МСФО (IFRS) 3</a> содержит отдельное руководство для некоторых объектов учета (п. 54 <a href="#">МСФО (IFRS) 3</a>), см. раздел «<a href="#">Порядок применения метода покупки</a>», в частности, для условного возмещения. См. раздел «<a href="#">Условное возмещение</a>»</p>
	<p>Если переданные активы или обязательства остаются в объединенной организации после объединения бизнесов и покупатель сохраняет контроль над ними, он должен оценить такой актив и обязательство по их балансовой стоимости непосредственно перед датой приобретения и не признавать доход или убыток в составе прибыли или убытка по активам или обязательствам, которые он контролирует, ни до, ни после объединения бизнесов (п. 38 <a href="#">МСФО (IFRS) 3</a>)</p>	

Передаваемое возмещение классифицируется как обязательство или капитал без права изменения классификации при последующем учете, а право вернуть переданное ранее возмещение (одна из форм условного возмещения) при выполнении определенных условий как актив ([п. 40 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

Таблица 9.

КЛАССИФИКАЦИЯ ПОКУПАТЕЛЕМ ВОЗМЕЩЕНИЯ, ПЕРЕДАННОГО ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСОВ НА ДАТУ ПОКУПКИ

ОБЯЗАТЕЛЬСТВО - покупатель, вступая в сделку с продавцом, по договору обязан:	СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ - это договор, подтверждающий право на остаточную долю в чистых активах покупателя, если покупатель обязан	
Передать денежные средства или иной финансовый актив		
или		
Обменять финансовые активы или обязательства на невыгодных условиях		
или		
Передать собственные ДОЛЕВЫЕ инструменты, где договор:		

<b>ОБЯЗАТЕЛЬСТВО</b> - покупатель, вступая в сделку с продавцом, по договору обязан:	<b>СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ</b> - это договор, подтверждающий право на остаточную долю в чистых активах покупателя, если покупатель обязан	
<ul style="list-style-type: none"> <li>либо <b>НЕПРОИЗВОДНЫЙ</b>, по которому покупатель обязан передать:</li> </ul>		
<b>ПЕРЕМЕННОЕ</b> количество собственных долевых инструментов	<b>ФИКСИРОВАННОЕ</b> количество собственных долевых инструментов	
<ul style="list-style-type: none"> <li>либо <b>ПРОИЗВОДНЫЙ</b>, по которому покупатель обязан передать <b>ФИКСИРОВАННОЕ</b> количество собственных долевых инструментов в обмен на:</li> </ul>		
<b>НЕ фиксированную</b> сумму денежных средств/НЕ фиксированный финансовый инструмент	<b>ФИКСИРОВАННУЮ</b> сумму денежных средств/фиксированный финансовый инструмент	
	<p>Из состава собственных долевых инструментов (для целей анализа - обязательство/капитал, в т.ч. для анализа <b>ПРОПОРЦИОНАЛЬНОГО</b> распределения долей) исключаются (п. 11 bii МСФО (IAS) 32):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>инструменты, классифицированные как долевые финансовые инструменты с правом обратной продажи<sup>17</sup>;</li> <li>Инструменты, классифицированные как долевые финансовые инструменты, налагающие на организацию обязанность предоставить другой стороне <b>ПРОПОРЦИОНАЛЬНУЮ</b> долю своих чистых активов только при ликвидации<sup>19****</sup>;</li> <li>инструменты, представляющие собой договоры на получение или поставку собственных долевых инструментов организации в будущем</li> </ul>	<p>Условие классификации в капитале:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>право держателя на <b>ПРОПОРЦИОНАЛЬНУЮ</b> долю чистых активов;</li> <li>субординированный<sup>18</sup> инструмент и обладает другими характеристиками.</li> </ul> <p>У эмитента нет инструмента/договора с аналогичной зависимостью доходности от показателей прибыли или убытка (или аналогичного показателя влияющего на чистые активы) или инструмента/договора ограничивающего (или фиксирующего) остаточный доход (п. 16B и D МСФО (IAS) 32)</p>
<p><b>или</b> Предметом договора является финансовый инструмент с возможностью <b>ВЫБОРА</b> способа платежа, за исключением случаев, когда все способы расчетов приводят к классификации финансового инструмента как долевого инструмента (п. 26 МСФО (IAS) 32)</p>		<p><b>ПРАВА, ОПЦИОНЫ или ВАРРАНТЫ</b> на приобретение <b>ФИКСИРОВАННОГО</b> количества собственных долевых инструментов организации за <b>ФИКСИРОВАННУЮ</b> сумму единиц любой валюты являются <b>долевыми инструментами</b>, если организация предоставляет эти права, опционы или варианты на <b>ПРОПОРЦИОНАЛЬНОЙ</b> основе всем текущим владельцам ее собственных производных долевых инструментов <b>ОДНОГО КЛАССА</b> (п. 11bii МСФО (IAS) 32)</p>

<sup>17</sup> Финансовый инструмент с правом обратной продажи (п. 16A МСФО (IAS) 32) дает держателю право продать (или вернуть) инструмент эмитенту за денежные средства/финансовый актив или при наступлении будущих событий:

- в наступлении которых нет уверенности (неопределенное);
- в случае смерти или выхода на пенсию держателя инструмента.

<sup>18</sup> Субординированный инструмент (п. 16A и 16C МСФО (IAS) 32) - это не приоритетный, не конвертируемый инструмент, а также относится к инструментам одного класса, у эмитента нет иных договоренностей с неблагоприятной основой обмена, доход зависит от прибыли или убытка (или аналогичного показателя, влияющего на чистые активы).

<sup>19</sup> Ликвидация непременно будет осуществлена и находится вне контроля эмитента (продавца) или принять решение о ликвидации может только держатель (п. 16C МСФО (IAS) 32).

## УСЛОВНОЕ ВОЗМЕЩЕНИЕ

Условное возмещение передается покупателем в обмен на объект приобретения по соглашению, в котором также определяются его условия ([п. 39 МСФО \(IFRS\) 3](#)). Покупатель может пожелать произвести платеж, только если приобретаемый бизнес будет успешным, а продавец желает получить полную стоимость своего бизнеса. В [МСФО \(IFRS\) 3](#) определение условного возмещения отсутствует, но есть примеры и правила классификации. Возмещение может зависеть от будущих событий.

ТАБЛИЦА 10.

### ПРИМЕРЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ УСЛОВНОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ

Примеры из МСФО ( <a href="#">приложение А</a> к МСФО (IFRS) 3)	Другие примеры из практики, характерные для нефтегазового бизнеса	Классификация ( <a href="#">п. 40 МСФО (IFRS) 3</a> )
<p>Как правило, обязанность приобретателя передать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• дополнительные активы;</li> <li>• доли в капитале прежним собственникам объекта приобретения в рамках обмена на контроль над объектом приобретения при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• роялти<sup>20*</sup>, выплачиваемые продавцу в виде процентной доли будущих доходов;</li> <li>• выплаты, основанные на достижении определенных уровней добычи или определенных цен на нефть;</li> <li>• выплаты при достижении контрольных показателей на различных этапах (например, на этапе разведки, разработки и добычи)</li> </ul>	<p>Обязанность, которая отвечает определению финансового инструмента, - финансовое обязательство или собственный капитал, исходя из определений финансового обязательства и долевого инструмента, изложенных в <a href="#">пункте 11 МСФО (IAS) 32</a>. Может быть отнесено в сферу <a href="#">МСФО (IFRS) 9</a></p>
<p>Условное возмещение также может дать покупателю право вернуть ранее переданное возмещение в случае выполнения определенных условий</p>		<p>Право вернуть переданное ранее возмещение при выполнении определенных условий - актив</p>

<sup>20</sup> \* Роялти, выплачиваемое продавцу, отличается от роялти, выплачиваемого налоговым органам страны. Роялти, выплачиваемое продавцу в рамках объединения бизнеса, часто является условным возмещением, т.е. выплатами «по результатам». Роялти может представлять собой сохранение прямого долевого участия, что определяет порядок учета. Для идентификации роялти или прямого долевого участия необходимо применить суждение.

Таблица 11.

**ИЗМЕНЕНИЯ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ УСЛОВНОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ,  
КОТОРЫЕ ПРИОБРЕТАТЕЛЬ ПРИЗНАЕТ ПОСЛЕ ДАТЫ ПРИОБРЕТЕНИЯ**

Признает корректировками периода оценки <a href="#">п. 58 МСФО (IFRS) 3</a>	Не признает корректировками периода оценки
Результат дополнительной информации, которую приобретатель получил после этой даты, о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения	Результат событий, произошедших после даты приобретения, таких как достижение плановой прибыли, достижение указанной цены акции или достижение вехи в проекте по разработке

Приобретатель должен отразить в учете изменения справедливой стоимости условного возмещения, которые не являются **корректировками периода оценки**, следующим образом:

- 1) условное возмещение, классифицированное как **собственный капитал**, не следует переоценивать, а его последующее погашение нужно учитывать в составе капитала;
- 2) условное возмещение, классифицированное как **актив или обязательство**, которое:
  1. является финансовым инструментом и попадает в сферу применения [МСФО \(IFRS\) 9](#), **оценивается по справедливой стоимости** с признанием любых доходов или убытков в составе прибыли или убытка за период или в составе совокупного дохода по [МСФО \(IFRS\) 9](#);
  2. не попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, должно учитываться по [МСФО \(IAS\) 37](#) или другому МСФО.

# ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НЕКОТОРЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ОБЪЕДИНЕНИИ БИЗНЕСОВ

После того как было установлено, что приобретен бизнес, и понятно, что учет операции покупки нужно вести по [МСФО \(IFRS\) 3](#), следует провести ряд процедур, требующих применения профессионального суждения, чтобы определить некоторые методы учета.

Основные сложности могут возникнуть, в частности, с идентификацией нематериальных активов, оценкой приобретенных активов и принятых обязательств по справедливой стоимости на дату покупки бизнеса, с оценкой условного возмещения.

Таблица 12.

## ПРИМЕРЫ ПРОБЛЕМ, СВЯЗАННЫХ С СУБЪЕКТИВНОСТЬЮ ПРИНИМАЕМЫХ РЕШЕНИЙ

Возможная проблема учета приобретения на дату покупки	Примеры	Прочие примеры из МСФО (IFRS) 3 и пояснения	
<p><b>Признание новых активов или обязательств.</b></p> <p>Как было сказано в главе «<a href="#">Порядок применения метода покупки</a>», на дату объединения бизнеса могут быть выявлены ранее неучтенные активы или обязательства, которые признаются в дополнение к существующим. В частности, идентификация НМА на дату приобретения бизнеса</p>	<p><a href="#">МСФО (IFRS) 3</a> требует отдельного (от гудвила) признания идентифицируемых НМА, приобретенных при объединении бизнесов, а значит, отдельной (от гудвила) оценки НМА в рамках операции по объединению бизнесов (<a href="#">п. В31-32 МСФО (IFRS) 3</a>). Прежде чем начать оценку, нужно выяснить возможность отдельного признания НМА, что допускается, если этот НМА может быть идентифицирован. Для идентификации НМА используют следующий алгоритм:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Если НМА удовлетворяет договорно-юридическому критерию, он признается идентифицируемым, даже если приобретатель не может продать или передать такой НМА отдельно от приобретенного бизнеса.</li> <li>2. Если критерий 1 не соблюдается, но НМА является обращающимся или отделимым от объекта приобретения или от других прав и</li> </ol>	<p>Договорные критерии отдельного признания НМА соблюдаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• маркетинговый характер (торговая марка, товарный знак, сервисный знак, коллективный товарный знак, упаковка, название газеты, доменное имя и т.п.);</li> <li>• связь с покупателями (незавершенные заказы, договоры с покупателями и соответствующие отношения и т.п.);</li> <li>• связь с отраслью культуры, художественного характера (пьесы, оперы, балеты, книги, журналы, фотографии, композиции, видеоклипы, кинофильмы, телепрограммы);</li> <li>• договорная основа (договоры на лицензирование и роялти, договоры поставки, франшизы, права на вещание, договоры найма, право на использование);</li> <li>• технологии (запатентованная технология, незавершенные исследования и разработки, программное приложение, промышленный образец (шаблон), торговые секреты).</li> </ul>	<p>Соблюдение договорно-юридического критерия для признания НМА отдельно от гудвила, когда объект приобретения:</p> <p>а) арендует производственные мощности в рамках операционной аренды, условия которой благоприятны, по сравнению с условиями рынка. Условия аренды однозначно запрещают передачу арендного договора (посредством продажи или субаренды). Сумма, на которую условия аренды более благоприятны, чем условия текущих рыночных сделок по тем же или подобным предметам аренды (Выгодный договор);</p> <p>б) владеет и управляет атомной электростанцией, лицензия на управление которой является НМА, удовлетворяющим договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила (лицензия без возможности ее передачи или продажи отдельно от электростанции). Приобретатель может признать справедливую стоимость лицензии и справедливую стоимость электростанции как единый актив в целях</p>

Возможная проблема учета приобретения на дату покупки	Примеры	Прочие примеры из МСФО (IFRS) 3 и пояснения	
	<p>обязанностей, то он также признается идентифицируемым, однако соблюдение таких критериев сложнее доказать</p>	<p>В нефтегазовой отрасли:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• лицензии на разведку, разработку и добычу;</li> <li>• нефтегазовые активы;</li> <li>• договоры купли-продажи;</li> <li>• резервы по обязательствам по охране окружающей среды/завершению работ</li> </ul>	<p>финансовой отчетности, если сроки полезного использования таких активов аналогичны;</p> <p>с) владеет технологическим патентом и 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. Технологический патент и соответствующее лицензионное соглашение удовлетворяют критерию <a href="#">(п. В32 МСФО (IFRS) 3)</a></p>
	<p>НМА удовлетворяет критерию <b>отделимости</b> от объекта приобретения или объединенной организации, если:</p> <p>а) приобретатель имеет возможность, даже если нет соответствующего намерения:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• продать,</li> <li>• защитить лицензией;</li> <li>• иным образом обменять НМА на что-либо ценное <a href="#">(п. В33 МСФО (IFRS) 3)</a>;</li> </ul> <p>б) НМА сам по себе неотделим, но отделим <b>в совокупности с относящимся к нему договором</b>, идентифицируемым активом или обязательством <a href="#">(п. В34 МСФО (IFRS) 3)</a></p>	<p>Недоговорные критерии отдельного признания НМА соблюдаются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• связь с покупателями (клиентские базы, не оформленные договором отношения с покупателями);</li> <li>• технологии (незапатентованная технология, база данных включая базы данных о собственниках). Например, торговую марку нельзя (нет смысла) продать без незапатентованных рецептов на изготовление продукции.</li> </ul> <p>В нефтегазовой отрасли:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• геологическая и геофизическая информация,</li> <li>• геологоразведочный потенциал</li> </ul>	<p>Критерии отдельного признания НМА не соблюдаются, когда, например, отсутствует возможность продажи, предоставления в аренду или обмена.</p> <p>Сложности с идентификацией НМА могут возникнуть для такого вида НМА, как отношения с клиентом/покупателем.</p> <p>Если законодательство, например, в силу наличия условий соблюдения конфиденциальности или других соглашений не позволяет организации продавать, предоставлять в аренду или обменивать информацию о своих клиентах, то критерий отделимости не соблюдается</p>

Возможная проблема учета приобретения на дату покупки	Примеры	Прочие примеры из МСФО (IFRS) 3 и пояснения	
Сложные методы оценки выявленных НМА, когда информации не достаточно	<p>Когда установлено, что НМА является идентифицируемым и может быть признан отдельно от гудвила, его следует оценить по справедливой стоимости на дату объединения бизнесов.</p> <p>Сложности связаны:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• с высокой стоимостью процесса оценки из-за необходимости привлечения экспертов по оценке;</li> <li>• длительностью процесса;</li> <li>• значительной долей субъективности суждений, которая приводит к нарушению принципа сопоставимости разных финансовых отчетностей, из-за чего может быть потеряна смысл дорогостоящих расчетов, т.к. степень полезности информации для пользователей становится значительно меньше затрат на ее получение</li> </ul>	<p>Некоторые НМА особенно сложно оценить по справедливой стоимости из-за их уникальности, и поэтому сложно отделить от гудвила при постановке на учет, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• отношения с клиентом;</li> <li>• торговая марка (бренд);</li> <li>• НМА, для которых нет активного рынка;</li> <li>• НМА в разработке.</li> </ul> <p>Субъективность суждений особенно присуща таким НМА, как:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• отношения с клиентом;</li> <li>• торговая марка (бренд)</li> </ul>	
Оценка условного возмещения	Сложности в оценке могут возникнуть из-за недостатка информации. Оценка условного возмещения влияет на оценку гудвила при первоначальном признании	Например, в фармацевтической промышленности, когда выход на рынок продукта, находящегося на этапе разработки (НМА), весьма отдален и может не состояться, а условное возмещение привязано к успеху этого события, то его справедливую стоимость может быть сложно оценить на дату покупки бизнеса и даже в течение 12 месяцев после этой даты, поскольку точных данных об исходе события, заложенного в договор на эти даты еще, как правило, нет	Оценка условного возмещения, привязанного к НМА, может меняться по мере развития проекта, связанного с разрабатываемым НМА. После признания условного возмещения на дату приобретения бизнеса его оценивают на каждую отчетную дату. Эти изменения стоимости не влияют на последующую оценку НМА или гудвила, а отражаются в соответствии со стандартом, на основе которого признано условное возмещение

Возможная проблема учета приобретения на дату покупки	Примеры	Прочие примеры из МСФО (IFRS) 3 и пояснения	
<p>Корректировка стоимости объединения бизнеса, предусмотренная соглашением об объединении бизнесов</p>	<p>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, только если корректировка вероятна и может быть надежно оценена (п. 65B и 65D МСФО (IFRS) 3). По определению возможности надежной оценки в МСФО нет достаточных инструкций, поэтому применяется профессиональное суждение</p>	<p>Корректировка может зависеть, например, от будущих событий:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• поддержание или достижение заявленного уровня прибыли в будущих периодах;</li> <li>• поддержание рыночной цены выпущенных инструментов (п. 65C МСФО (IFRS) 3)</li> </ul>	<p><b>Впоследствии стоимость объединения бизнесов должна быть скорректирована</b> соответствующим образом, если корректировка:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• признана на дату объединения бизнесов, но будущие события не наступили или возникла необходимость <b>пересмотреть оценку</b> (п. 65C МСФО (IFRS) 3);</li> <li>• не была признана на дату объединения бизнесов, но впоследствии станет вероятной и сможет быть надежно оценена (п. 65D МСФО (IFRS) 3)</li> </ul>

## УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ

Приобретатель должен признать и оценить отложенный налоговый актив (ОНА) или отложенное налоговое обязательство (ОНО), возникшие в результате приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов, а также потенциальные налоговые эффекты временных разниц и переноса налогов на будущие периоды, осуществленного объектом приобретения, которые существуют на дату приобретения или возникают в результате приобретения, по [МСФО \(IAS\) 12 \(п. 24 и 25 МСФО \(IFRS\) 3\)](#).

Отложенные налоги при объединении бизнеса для всех отраслей учитываются одинаково.

ОНО и ОНА в той мере, в которой вероятно наличие в будущем налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычитаемую временную разницу, при первоначальном признании приобретенных и принятых при объединении бизнесов идентифицируемых активов и обязательств учитываются в рамках операции по объединению бизнеса ([п. 15, 19, 24 и 26с МСФО \(IAS\) 12](#)).

ОНА при объединении бизнеса может возникнуть ([п. 26с МСФО \(IAS\) 12](#)), например, если:

- принимаемое обязательство признается на дату приобретения, но соответствующие затраты будут приняты к вычету при определении налогооблагаемой прибыли в более позднем периоде;
- справедливая стоимость идентифицируемого приобретаемого актива меньше его налоговой стоимости.

Для признания ОНО или ОНА, возникающих в результате первоначального признания гудвила в рамках учета объединения бизнеса, а также для последующего учета есть свои особенности.

*Таблица 13.*

### ПРИЗНАНИЕ ОНО ИЛИ ОНА, ВОЗНИКАЮЩИХ В РЕЗУЛЬТАТЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОГО ПРИЗНАНИЯ ГУДВИЛА В РАМКАХ УЧЕТА ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСА, И ПОСЛЕДУЮЩИЙ УЧЕТ

Первоначальное признание гудвила	Последующий учет		
<a href="#">Пункты 15, 21, 66 МСФО (IAS) 12</a>	<a href="#">Пункт 32А МСФО (IAS) 12</a>	<a href="#">Пункт 21А МСФО (IAS) 12</a>	<a href="#">Пункт 21Б МСФО (IAS) 12</a>
ОНО не признается	ОНА (на разницу справедливой и налоговой стоимости гудвила, если она выше) признается в той мере, в которой вероятно наличие в будущем налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычитаемую временную разницу	ОНО, связанное с первоначальным признанием гудвила, НЕ ПРИЗНАЕТСЯ. Если впоследствии организация признает убыток от обесценения гудвила, это уменьшение величины непризнанного ОНО также рассматривается как относящееся к первоначальному признанию гудвила и, следовательно, не подлежит признанию	ОНО по налогооблагаемым временным разницам, относящимся к гудвилу, признаются в той мере, в которой они <u>не связаны с первоначальным признанием гудвила</u> . Такая ситуация может возникнуть, например, если гудвил принимается к вычету в налоговых целях постепенно и через год может возникнуть налогооблагаемая временная разница

Налоговая стоимость гудвила, как правило, равна нулю. Это зависит от законодательства конкретной юрисдикции. Любая разница между балансовой стоимостью гудвила и его налоговой стоимостью, равной нулю, представляет собой налогооблагаемую временную разницу, но [МСФО \(IAS\) 12](#) не разрешает признавать возникшее при этом ОНО, поскольку гудвил оценивается как остаточная величина и признание такого ОНО привело бы к увеличению балансовой стоимости гудвила.

В соответствии с [МСФО \(IFRS\) 3](#) организация признает возникающие ОНА в той мере, в которой они удовлетворяют критериям признания, изложенным в [пункте 24 МСФО \(IAS\) 12](#), или ОНО в качестве идентифицируемых активов и обязательств на дату приобретения. Следовательно, эти ОНА и ОНО влияют на величину гудвила или прибыли от выгодного приобретения, которую признает организация ([п. 66 МСФО \(IAS\) 12](#)).

За некоторым исключением идентифицируемые активы и обязательства, приобретаемые и принимаемые при объединении бизнесов, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Временные разницы возникают в случае, когда объединение бизнесов не влияет или влияет иначе на налоговую стоимость указанных идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств. Возникшее таким образом ОНО оказывает влияние на гудвил ([п. 19 МСФО \(IAS\) 12](#)) или прибыль от выгодного приобретения.

*Таблица 14.*

**ВЛИЯНИЕ НА СТОИМОСТЬ ГУДВИЛА ПОТЕНЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ВЫГОД, СВЯЗАННЫХ С ОНА**

На стоимость гудвила не влияет	На стоимость гудвила влияет
<p>Возможность реализации ОНА приобретателя, изменившаяся вследствие объединения бизнеса, отвечающая критериям отдельного признания в периоде объединения бизнеса.</p> <p>Изменение ОНА признается вне объединения бизнеса (<a href="#">п. 67 МСФО (IAS) 12</a>)</p>	<p>Если приобретаемая потенциальная выгода, связанная с ОНА, не отвечает критериям отдельного признания в момент первоначального отражения в учете объединения бизнесов, но может быть реализована впоследствии, то она отражается следующим образом:</p> <p>a) признанная в течение периода оценки выгода в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения, относится на уменьшение балансовой стоимости гудвила, связанного с данным приобретением. Если балансовая стоимость гудвила равна нулю, то оставшаяся часть выгод должна быть признана в составе прибыли или убытка;</p> <p>b) все прочие приобретенные выгоды по отложенному налогу, реализованные впоследствии, должны быть признаны в составе прибыли или убытка (или, если того требует <a href="#">МСФО (IAS) 12</a>, не в составе прибыли или убытка) (<a href="#">п. 68 МСФО (IAS) 12</a>)</p>

## ПОЭТАПНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ БИЗНЕСА

Допустим, на 31 декабря 20X1 года организация А владеет в капитале организации В 35-процентной неконтролирующей долей. В этот день организация А покупает дополнительную 40-процентную неконтролирующую долю участия в организации В, которая дает ей контроль над организацией В ([п. 41 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

При поэтапном объединении бизнесов приобретатель должен переоценить долю капитала, которой он ранее владел в объекте приобретения («долю в капитале, имевшуюся ранее», см. раздел [Период оценки](#)), по справедливой стоимости на дату приобретения и признать возникшие при этом прибыль или убыток в составе прибыли или убытка за период либо в составе прочего совокупного дохода, по ситуации.

В предыдущие отчетные периоды приобретатель мог признавать изменения стоимости своей доли в капитале объекта приобретения в составе прочего совокупного дохода. В таком случае сумма, которая была признана в составе прочего совокупного дохода, должна быть признана на той же основе, как если бы приобретатель напрямую распорядился долей в капитале, которой он владел ранее ([п. 42 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

## ПЕРИОД ОЦЕНКИ

При учете по методу покупки важно корректно оценить результат операции покупки, а именно сумму гудвила или прибыли от выгодного приобретения.

На стоимость гудвила влияют различные показатели, которые кратко можно свести к формуле расчета гудвила. Точность определения результата от операции покупки бизнеса зависит от точности оценки показателей из формулы:

$$\begin{aligned} \text{Гудвил} = & \text{Доля в капитале, имевшаяся ранее} \\ & + \\ & \text{Возмещение} \\ & + \\ & \text{НДУ} \\ & - \\ & (\text{Идентифицированные активы} - \text{Принятые обязательства})^{21*} \end{aligned}$$

«Доля в капитале, имевшаяся ранее» относится к вопросу [поэтапного объединения бизнеса](#) и представляет собой долю до получения контроля над объектом приобретения.

При окончательной оценке результата операции покупки (гудвила или прибыли от выгодного приобретения) рекомендуется перепроверить:

- все ли нематериальные активы идентифицированы по отдельности (отдельно от гудвила);
- обязательства по охране и восстановлению окружающей среды определены в полном объеме;
- все ли договоры приобретаемой компании, цена которых отличается от рыночной, оценены по справедливой стоимости на дату приобретения;
- предусматривают ли условия приобретения выплаты или передачу долевых инвестиций, представляющие собой условное возмещение, которое необходимо оценить по справедливой стоимости на дату приобретения;
- использует ли приобретаемое предприятие производные финансовые инструменты для хеджирования рисков? Покупатель должен классифицировать и подготовить документы для всех отношений хеджирования по отдельности;
- были ли идентифицированы все встроенные производные финансовые инструменты приобретенного предприятия и не следует ли пересмотреть первоначальные выводы, сделанные во время заключения соответствующих договоров, в связи с изменением структуры собственности?

На оценку результатов операции покупки бизнеса по [МСФО \(IFRS\) 3](#) предоставляется срок, равный календарному году с даты приобретения, который называется «период оценки», поэтому на протяжении этого срока нужно собирать и оценивать информацию о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и о том, могут ли они повлиять на оценку результата покупки. Возможно, что вследствие получения такой информации на ретроспективной основе будут признаны дополнительные активы или обязательства. Если станет известно, что доступной информации больше нет, период оценки заканчивается.

В качестве примера того, когда новая информация может повлиять на первоначальную оценку результатов объединения бизнеса, можно привести ситуацию из нефтегазовой отрасли. Процесс определения достоверной стоимости для активов, которые все еще находятся на ранней стадии геологоразведки, может быть достаточно трудным. Степень неопределенности, характеризующая определение стоимости таких активов, увеличивает вероятность последующих изменений, влияющих на отраженную прибыль.

<sup>21</sup> Включая ОНО/ОНА по активам идентифицированным и обязательствам, принятым на дату покупки.

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» \(п. 50 МСФО \(IFRS\) 3\)](#). Корректировки, осуществляемые по истечении 12-месячного периода, признаются в составе прибыли или убытка как изменение оценочного значения.

## ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА

Если первоначальный учет объединения бизнесов не завершается к концу отчетного периода, в котором происходит объединение, то приобретатель должен отразить в своей финансовой отчетности предварительную оценку тех статей, учет которых не завершен ([п. 45 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

Во время периода оценки приобретатель может корректировать предварительную идентификацию и предварительную оценку на дату приобретения ([п. 46 МСФО \(IFRS\) 3](#)) (корректировку периода оценки или корректировку предварительной оценки):

- a) идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения;
- b) возмещения, переданного объекту приобретения (или другой суммы, используемой при оценке гудвила);
- c) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, доли в капитале объекта приобретения, которой приобретатель владел ранее;
- d) полученного в результате гудвила или прибыли от выгодной покупки.

Примером события (или новой информации), которое может повлиять на оценку результата объединения бизнеса, может послужить продажа актива третьему лицу вскоре после даты приобретения за сумму, которая значительно отличается от его предварительной оценки справедливой стоимости на указанную дату, что будет вероятно указывать на ошибку в предварительной оценке, если только событие, которое привело к изменению справедливой стоимости актива, не может быть установлено.

Для идентификации информации, которая влияет (или нет) на оценку результата объединения бизнеса, важно различать даты событий, послуживших источниками такой информации. Эти даты (сроки) в [МСФО \(IFRS\) 3](#) четко не определены, но ориентиром может служить разрыв в «несколько месяцев» после даты покупки ([п. 47 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

**Таблица 15.**

### ВЛИЯНИЕ СРОКОВ СОБЫТИЙ НА УЧЕТ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТА ОПЕРАЦИИ ПРИОБРЕТЕНИЯ БИЗНЕСА

События, которые произошли после даты приобретения	События, существовавшие на дату приобретения
Не влияют на корректировку результата	Могут влиять на оценку результата
Информация, которая получена <u>несколько месяцев спустя</u> после даты приобретения, с большей степенью вероятности не будет отражать обстоятельства, которые существовали на дату приобретения	Информация, которая получена вскоре после даты приобретения, с большей степенью вероятности будет отражать обстоятельства, которые существовали на дату приобретения, чем информация, полученная <u>несколько месяцев спустя</u>

Приобретатель признает увеличение (уменьшение) предварительной оценки, признанной в отношении идентифицируемого актива (обязательства), посредством уменьшения (увеличения) гудвила ([п. 48 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

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 ([п. 49 МСФО \(IFRS\) 3](#)).

# РАСКРЫТИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ ПО ОБЪЕДИНЕНИЮ БИЗНЕСОВ

Одно из существенных различий при покупке бизнеса или актива касается раскрытия информации. Некоторые раскрытия могут представлять сложность не столько из-за суждений при оценке, сколько из-за возможности ее получения.

Чтобы пользователи финансовой отчетности могли оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов, приобретатель должен, в частности, раскрыть для объединения бизнесов, произошедшего в течение периода ([п. 59 и B64qii МСФО \(IFRS\) 3](#)), информацию о выручке, прибыли или убытке 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 определенные раскрытия, которые требуются настоящим и другими МСФО, не достигают цели, приобретатель должен раскрыть любую дополнительную информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить ([п. 63 МСФО \(IFRS\) 3](#)):

1. Характер и финансовые последствия объединения бизнесов<sup>22</sup>, состоявшегося ([п. 59, 60, B64-B66 МСФО \(IFRS\) 3](#)) (см. табл. 16):
  - в текущем отчетном периоде;
  - после конца отчетного периода<sup>23\*\*</sup>, но прежде, чем финансовая отчетность одобрена к выпуску.

При этом как для каждого существенного, так и не существенного по отдельности объединения бизнесов, происходящих в течение отчетного периода, которые становятся существенными в совокупности, раскрываются:

- название и описание объекта приобретения;
- дата приобретения;
- процент приобретенных голосующих долей в капитале;
- основные причины объединения бизнесов и описание того, каким образом приобретатель получил контроль над объектом приобретения.

Остальная информация для указанных выше несущественных объединений бизнеса с пункта «е» до пункта «q» раскрывается в совокупности, а для существенных - по отдельности.

1. Финансовые последствия корректировок, признанных в течение текущего отчетного периода, которые связаны с объединением бизнесов, состоявшимся ([п. 61, 62 и B67 МСФО \(IFRS\) 3](#)) (см. табл. 17):
  - в текущем отчетном периоде;
  - в предыдущих отчетных периодах.

При этом для не существенных по отдельности объединений бизнесов, которые становятся существенными в совокупности и признаны в течение текущего отчетного периода, информация раскрывается в совокупности.

<sup>22</sup> 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»](#).

<sup>23</sup> Кроме случаев, когда первоначальный учет объединения бизнесов не завершен на дату одобрения финансовой отчетности к выпуску.

Таблица 16.

ХАРАКТЕР И ФИНАНСОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСОВ (ПУНКТЫ E-Q)

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;
g)	для соглашений об условном возмещении и компенсирующих активов: i) сумму, признанную на дату приобретения; ii) описание соглашения и основы определения суммы платежа; 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 по основным классам: i) справедливую стоимость дебиторской задолженности; ii) валовую сумму к получению по договору; iii) наилучшую оценку на дату приобретения предусмотренных договором денежных потоков, которые, согласно ожиданиям, не будут взысканы;
i)	суммы, признанные на дату приобретения, каждого основного класса приобретенных активов и принятых обязательств;
j)	для каждого условного обязательства признанного в рамках объединения бизнеса информация, требуемая пунктом 85 МСФО (IAS) 37, а если условное обязательство не признано, потому что его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, то приобретатель должен раскрыть описательную информацию, требуемую пунктом 86 МСФО (IAS) 37, и 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 (вне рамок операции по объединению бизнеса): 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; iv) если операция является эффективным урегулированием существовавших ранее отношений - метод, используемый для определения суммы урегулирования;
m)	раскрытие отдельно признаваемых операций, требуемых подпунктом (l) выше, 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;

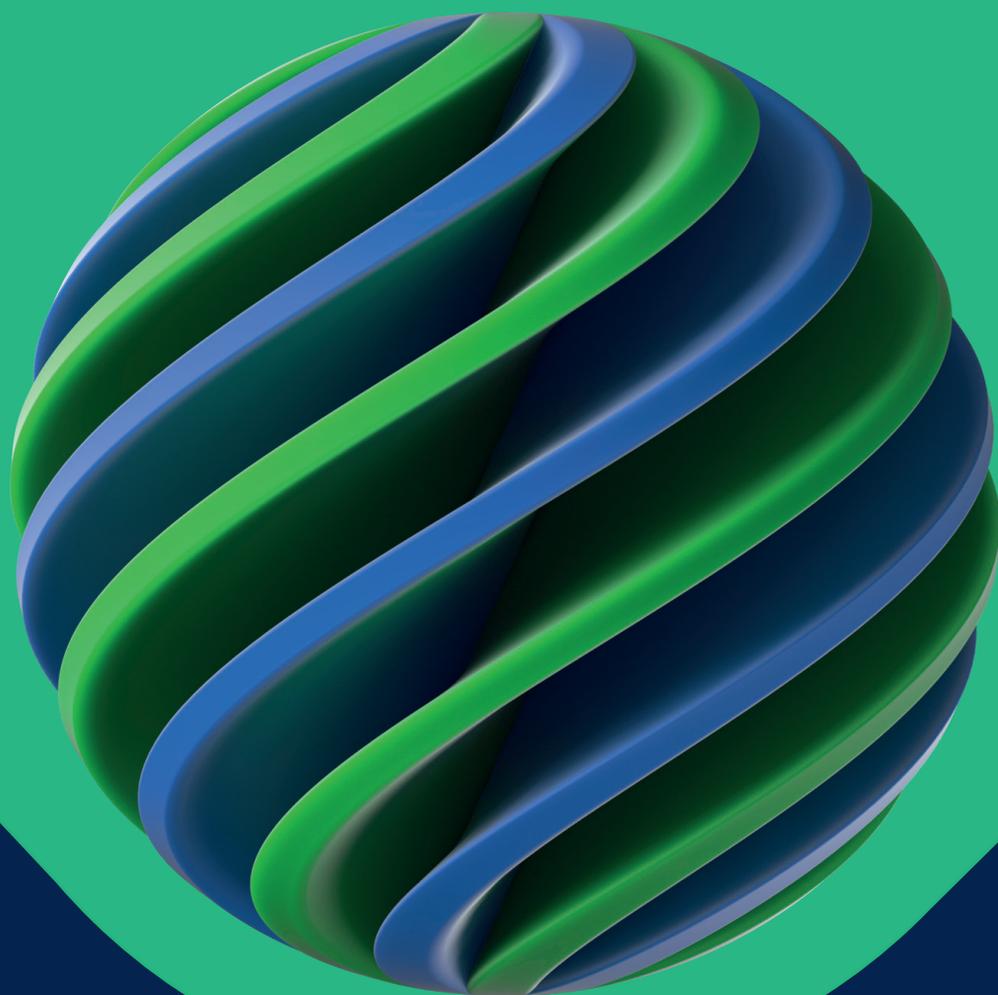
<p>n) при выгодной покупке:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) признанную сумму любого дохода и статью в отчете о совокупном доходе, в котором признана прибыль; и</li> <li>ii) описание причин, почему операция привела к прибыли;</li> </ul>
<p>o) для каждого объединения бизнесов, при котором приобретатель владеет менее чем 100-процентной долей в капитале объекта приобретения на дату приобретения:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) сумму неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, признанную на дату приобретения, и базу оценки такой суммы;</li> <li>ii) для каждой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной по справедливой стоимости, модель (модели) оценки и существенные исходные данные, используемые при оценке;</li> </ul>
<p>p) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) справедливую стоимость на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения, держателем которой является приобретатель непосредственно до даты приобретения;</li> <li>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, и статью в отчете о совокупном доходе, в котором признана такая прибыль или убыток;</li> </ul>
<p>q) следующую информацию:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) суммы выручки, а также прибыли или убытка объекта приобретения с даты приобретения, включенные в консолидированный отчет о совокупном доходе за отчетный период;</li> <li>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</li> </ul>

*Таблица 17.*

#### ФИНАНСОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ КОРРЕКТИРОВОК

<p>a) если первоначальный учет объединения бизнесов не завершен в отношении каких-либо конкретных активов, обязательств, НДС или статей возмещения и суммы, признанные в финансовой отчетности по объединению бизнесов, поэтому были определены только предварительно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) причины, почему первоначальный учет объединения бизнесов не завершен;</li> <li>ii) активы, обязательства, долю в капитале или статьи возмещения, по которым первоначальный учет не завершен;</li> <li>iii) характер и сумму любых корректировок периода оценки, признанных в течение отчетного периода;</li> </ul>
<p>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 <b>условному возмещению</b>, или до тех пор, пока организация не урегулировала обязательство по условному возмещению или пока такое обязательство не было аннулировано или не истекло:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) любые изменения в признанных суммах, включая любые разницы, возникающие при урегулировании;</li> <li>ii) любые изменения в диапазоне результатов (недисконтированных) и причины таких изменений;</li> <li>iii) модели оценки и ключевые исходные данные, используемые соответствующей моделью для оценки условного возмещения;</li> </ul>

- 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 ОНА в течение отчетного периода в соответствии с переходными положениями МСФО (IFRS) 3;
  - 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](#) (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;
  - ii) имеют такой размер, характер или охват, что их раскрытие является уместным для понимания финансовой отчетности объединенной организации



## ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ОФИС ЮНИКОНА



Тел.: + 7 (495) 797 5665  
Факс: + 7 (495) 797 5660



Москва, Преображенская пл.,  
д. 8, БЦ «Прео-8»



[www.unicon.ru](http://www.unicon.ru)  
[reception@unicon.ru](mailto:reception@unicon.ru)

Этот документ (или его фрагменты) составлен специалистами группы компаний Юникон и может содержать чрезвычайно важную и/или конфиденциальную информацию. Этот документ (или его фрагменты) предназначен только для чтения или использования в работе непосредственным адресатом. Если этот документ адресован не Вам, настоящим Вы предупреждаетесь, что какое-либо использование, распространение или копирование этого документа (или его фрагментов), а также какое бы то ни было раскрытие информации, содержащейся в документе, категорически запрещено. В соответствующих случаях Юникон обладает авторскими и иными исключительными правами на этот документ (или его фрагменты), и нарушение этих прав влечет ответственность в соответствии с применимым законодательством.

© 2022 Юникон АО. Все права защищены.