

## IFRS Briefing Sheet

Пересмотренный стандарт МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (2008) и измененный стандарт МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (2008)

Перевод публикации, выпускаемой KPMG IFRG Limited

Январь 2008, выпуск 81

В настоящем выпуске «IFRS Briefing Sheet» представлен краткий обзор положений пересмотренного Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) стандарта МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (2008), который был опубликован 10 января 2008 года. Пересмотренный стандарт заменяет собой МСФО (IFRS) 3 в редакции 2004 года.

В данном выпуске «IFRS Briefing Sheet» также рассматриваются поправки к МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (2008), которые также были опубликованы 10 января 2008 года.

### Исходная информация

Выпуском пересмотренного МСФО (IFRS) 3 (2008) завершился второй этап Проекта по разработке стандартов учета и отражения в отчетности сделок по объединению бизнеса, осуществлявшегося совместными усилиями СМСФО и Совета по стандартам финансового учета США (ССФУ). По результатам осуществления первого этапа указанного Проекта был выпущен МСФО (IFRS) 3 (2004) и стандарт США SFAS 141 «Объединение бизнеса» (2001). В рамках второго этапа указанного Проекта были пересмотрены подходы, связанные с применением метода приобретения для отражения в

учете сделок по объединению бизнеса.

Поправки к МСФО 27 (2008) отражают изменения порядка учета неконтролирующей (миноритарной) доли участия и касаются, в основном, вопросов отражения в учете дополнительных долей участия в дочерних предприятиях, возникших после приобретения контроля, вопросов отражения в учете событий, приведших к утрате контроля над дочерними предприятиями, а также вопросов отнесения прибыли или убытка за период к собственникам, имеющим контролирующие доли участия, и собственникам, имеющим неконтролирующие доли участия в дочернем предприятии.

### Краткий обзор

Основные изменения по сравнению с МСФО (IFRS) 3 (2004) заключаются в следующем:

- Сфера применения МСФО (IFRS) 3 (2008) была расширена, с тем чтобы включить сделки по объединению бизнеса, в которых участвуют только взаимные (паевые) предприятия, а также сделки по объединению бизнеса,

Приложение к публикации КПМГ  
«IFRS in Brief»

осуществленные исключительно посредством договора.

- Определение сделки по объединению бизнеса было изменено, с тем чтобы выделить аспект получения контроля.
- Определение понятия «бизнес» было изменено, с тем чтобы уточнить, что к таковому может быть отнесен взаимосвязанный комплекс функций (действий) и активов, которые в настоящее время не осуществляются и не управляются как бизнес, при условии, что этот комплекс способен функционировать как бизнес.
- Все составляющие компоненты возмещения, переданного покупателем бизнеса, оцениваются и признаются по справедливой стоимости на дату приобретения, включая условное (т.е. обусловленное будущими событиями) возмещение.
- По каждой сделке в отдельности предприятие может выбрать один из подходов к оценке неконтролирующей доли участия и оценивать ее либо по справедливой стоимости на дату приобретения, либо исходя из пропорциональной доли участия «миноритариев» в справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого предприятия.
- Затраты, понесенные покупателем в связи с осуществлением сделки по объединению бизнеса, учитываются отдельно от самой сделки по объединению бизнеса. Как таковые, эти затраты относятся на расходы в момент их возникновения, за исключением случаев, когда они

связаны с выпуском долговых или долевых ценных бумаг, что предполагает их учет в соответствии с требованиями стандартов по отражению финансовых инструментов.

- Включены новые требования по раскрытию информации.

Основные изменения, которые претерпел МСФО 27 (2003), заключаются в следующем:

- Если приобретение бизнеса достигается в результате ряда последовательных сделок по приобретению акций/ долей (пошаговое приобретение), то идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого предприятия признаются по справедливой стоимости в момент получения контроля; а возникающие прибыль или убыток признаются в составе прибыли или убытка за период в сумме, представляющей собой разницу между справедливой стоимостью и балансовой стоимостью ранее имевшейся доли участия в приобретаемом предприятии. Любая сумма, признанная непосредственно в составе прочей совокупной прибыли применительно к ранее имевшейся доле участия в приобретаемом предприятии (например, если соответствующая инвестиция была классифицирована как имеющаяся в наличии для продажи), реклассифицируется и принимается в расчет при определении соответствующих прибылей или убытков, признаваемых в составе прибыли или убытка за период.
- Сделки по приобретению дополнительных неконтролирующих долей участия после завершения

сделки по приобретению бизнеса учитываются как операции с собственным капиталом.

- Сделки по отчуждению неконтролирующих долей участия при сохранении контроля учитываются как операции с собственным капиталом.
- При осуществлении сделок, приводящих к утрате контроля, возникают прибыль или убыток, которые признаются в составе прибыли или убытка за период. В состав возникающих прибыли или убытка включаются результаты переоценки до справедливой стоимости любой оставшейся доли участия в объекте инвестирования.
- Включены новые требования по раскрытию информации.

Информационный обзор, приведенный ниже, не охватывает всех положений МСФО (IFRS) 3 (2008) и МСФО 27 (2008). Кроме того, представленный общий обзор фокусирует внимание только на значительных различиях между новыми стандартами и МСФО (IFRS) 3 (2004) и МСФО 27 (2003), не воспроизводя требований МСФО (IFRS) 3 (2004) и МСФО 27 (2003).

## Пересмотренный МСФО (IFRS) 3

### Сфера применения МСФО (IFRS) 3 (2008)

В сферу применения МСФО (IFRS) 3 (2008) также включены те сделки по объединению бизнеса:

- в которых участвуют только взаимные (паевые) предприятия;
- в результате которых отдельные предприятия или бизнесы сводятся вместе и формируют отчитывающееся предприятие исключительно посредством договора.

### Метод приобретения

Все сделки по объединению бизнеса учитываются методом приобретения (ранее называвшегося «методом покупки»). Применение метода приобретения предполагает:

- выявление (идентификацию) покупателя;
- определение даты приобретения;
- определение переданного возмещения (цены покупки);
- признание и оценку идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств;
- признание и оценку любой неконтролирующей доли участия в приобретаемом предприятии;
- признание гудвилла или, в случае сделки приобретения по сниженной (выгодной для покупателя) цене, прибыли.

### Выявление (идентификация) покупателя

Покупателем является то объединяющееся предприятие, которое получает контроль над другими объединяющимися предприятиями или бизнесами. В

МСФО (IFRS) 3 (2008) сохранены требования МСФО (IFRS) 3 (2004) в части идентификации покупателя.

### Определение даты приобретения

Датой приобретения считается дата перехода контроля над приобретаемым предприятием к покупателю. В МСФО (IFRS) 3 (2008) сохранены требования МСФО (IFRS) 3 (2004) в части определения даты приобретения.

### Определение переданного возмещения

Переданное возмещение оценивается по справедливой стоимости на дату приобретения и рассчитывается как сумма величин справедливой стоимости:

- переданных активов;
- обязательств перед предыдущими собственниками приобретаемого предприятия, возникших у покупателя;
- долевых инструментов, выпущенных покупателем в оплату.

Переданное возмещение также может включать условное (т.е. обусловленное будущими событиями) возмещение, а также предоставленные покупателем в порядке обмена вознаграждения в форме выплат на основе акций (см. далее раздел «Вознаграждения в форме выплат на основе акций»).

Любое условное возмещение (согласованное между покупателем и продавцом) должно быть признано по справедливой стоимости на дату приобретения и классифицировано либо как обязательство, либо как собственный капитал, исходя из определений в МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление».

### Признание и оценка приобретенных идентифицируемых чистых активов

Идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые в сделке по объединению бизнеса, признаются покупателем, если следующий принцип признания и следующее условие выполняются:

- они отвечают определениям активов и обязательств по состоянию на дату приобретения;
- они получены в обмен в рамках сделки по объединению бизнеса, а не в рамках самостоятельных сделок.

МСФО (IFRS) 3 (2008) устанавливает принцип оценки, согласно которому приобретенные активы и принятые обязательства должны оцениваться по своей справедливой стоимости на дату приобретения.

Стандарт предусматривает некоторые исключения из принципов признания и оценки (см. далее раздел «Исключения из принципов признания и/или оценки»).

### Классификация или «назначение» приобретенных активов и принятых обязательств

Приобретенные активы и принятые обязательства должны быть на дату приобретения классифицированы или «назначены» (определены в соответствующие категории) «исходя из условий договора, экономических условий, операционной или учетной политики покупателя и иных применимых условий, существующих по состоянию на дату приобретения».

Данный общий принцип предусматривает два исключения. Договоры аренды и страхования классифицируются или

«назначаются» исходя из условий соответствующих договоров по состоянию на дату их заключения или же на дату последней модификации данных условий, которая привела к изменению классификации соответствующего договора согласно МСФО 17 «Аренда» или МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» соответственно.

#### Исключения из принципов признания и/или оценки

МСФО (IFRS) 3 (2008)

предусматривает исключения из принципов признания и оценки или их модификацию в отношении следующего:

Исключение из принципа признания	Исключения как из принципа признания, так и из принципа оценки	Исключения из принципа оценки
Условные обязательства	Отложенные налоговые активы и обязательства	Вновь приобретенные права
	Активы, признанные в отношении компенсаций	Вознаграждения в форме выплат на основе акций
	Вознаграждения работникам <sup>(1)</sup>	Активы, удерживаемые для продажи <sup>(2)</sup>

(1) Признаются и оцениваются в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

(2) Оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность».

#### Условные обязательства

В том случае, если условные обязательства являются существующими в настоящее время обязанностями, которые возникли в результате прошлых событий и их возможно надежно оценить, то они признаются по справедливой стоимости на дату приобретения.

Поэтому, даже если вероятность оттока экономических выгод для урегулирования такой обязанности отсутствует, условное обязательство, тем не менее, будет признано при отражении сделки по объединению бизнеса в том случае, если это обязательство представляет собой обязанность, существующую в настоящее время. При этом условные обязательства, представляющие собой возможные обязанности, не признаются при отражении сделки по объединению бизнеса.

#### Отложенные налоговые активы и обязательства

Отложенные налоговые активы и обязательства, возникающие в связи с признанными активами и обязательствами, приобретенными и принятыми в сделке по объединению бизнеса, оцениваются в соответствии с требованиями МСФО 12 «Налог на прибыль», в том числе в отношении признания разницы, представляющей собой превышение величины гудвилла, принимаемой к вычету для целей налогообложения, над величиной гудвилла, признанного для целей финансовой отчетности, при условии, что она отвечает определению временной разницы.

#### Активы, признанные в отношении компенсаций

Если согласно договору продавец обязан компенсировать покупателю убытки, связанные с неким конкретным обязательством, то покупатель признает в отношении такой компенсации актив, величина которого равна величине соответствующего признанного обязательства, с учетом оценок руководства возможности инкассации (взыскания) признанных в качестве актива сумм.

#### Вновь приобретенные права

Приобретение какого-либо права, которое ранее было предоставлено покупателем приобретаемому предприятию, например, права франшизы, представляет собой нематериальный актив, который признается отдельно от гудвилла; однако его величина оценивается исходя только из оставшегося срока действия соответствующего договора. Любые условия такого, относящегося ко вновь приобретенному праву, договора, в части их благоприятных или неблагоприятных отличий от рыночных условий или цен, признаются покупателем как прибыли или убытки по осуществлению расчетов по сделкам и отражаются в составе прибыли или убытка за период отдельно от результатов самой сделки по объединению бизнеса.

#### Вознаграждения в форме выплат на основе акций

В тех случаях, когда покупатель обязан предоставить работникам приобретенного предприятия права на вознаграждения в форме выплат

на основе акций взамен подобных прав, полученных этими работниками от приобретенного предприятия (права на выплаты, предоставленные приобретаемым предприятием), то такие предоставленные взамен права на вознаграждения в форме выплат на основе акций (замещающие права на выплаты):

- включаются в состав переданного возмещения, если они относятся к уже отработанному времени (трудоустройства прошлых периодов); или
- учитываются как затраты по выплате компенсаций, возникающие после объединения бизнеса, если для реализации этих прав требуется отработать какое-то время в будущем (трудоустройства будущих периодов).

Если же покупатель не обязан предоставить права на такие выплаты взамен прав, предоставленных приобретаемым предприятием, то величина переданного возмещения не корректируется, даже в том случае, если покупатель предоставляет замещающие права на выплаты.

Вознаграждения в форме выплат на основе акций, предоставленные покупателем взамен таковых, предоставленных приобретаемым предприятием, оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».

### **Признание и оценка неконтролирующей доли участия в приобретаемом предприятии**

По каждой сделке в отдельности покупатель имеет право оценивать любую неконтролирующую долю участия по состоянию на дату приобретения:

- либо по справедливой стоимости (метод «полного гудвилла»);
- либо исходя из пропорциональной доли участия «миноритариев» в идентифицируемых активах и обязательствах приобретаемого предприятия.

### **Гудвилл**

Величина гудвилла определяется как разница между:

- (1) суммой следующих величин:
  - a. справедливой стоимости переданного возмещения;
  - b. признанной (в финансовой отчетности) величины любой неконтролирующей доли участия в приобретаемом предприятии;
  - c. справедливой стоимости любых уже имевшихся долевых инструментов приобретаемого предприятия применительно к случаям, когда объединение бизнеса достигается в результате ряда последовательных сделок (см. далее раздел «Пошаговое объединение бизнеса»); и

- (2) признанной величиной (как правило, справедливой стоимостью) идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств.

### **Период для завершения оценки**

Время, отведенное для признания дополнительных статей или корректировки уже признанных статей в сделке по объединению бизнеса, заканчивается в тот момент, когда покупатель получает необходимую информацию о фактах и обстоятельствах, существовавших на дату приобретения, либо определяет, что такая информация отсутствует. Подобные корректировки разрешается производить в пределах периода, равного одному году с даты приобретения, и они признаются ретроспективно с соответствующим пересчетом сравнительной информации.

Любые корректировки, относящиеся к сделке по объединению бизнеса, произведенные после истечения периода для завершения оценки, отражаются в учете как исправление ошибок в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетных оценках и ошибки».

### **Пошаговое объединение бизнеса (пошаговое приобретение)**

Любая неконтролирующая инвестиция покупателя в капитал приобретаемого предприятия, приобретенная им ранее,



переоценивается покупателем до ее справедливой стоимости на дату приобретения, и любые возникающие при этом прибыли или убытки отражаются им в составе прибыли или убытка за период. Если ранее, до сделки по объединению бизнеса, изменения стоимости своей неконтролирующей инвестиции покупатель признавал непосредственно в составе прочей совокупной прибыли (например, если эта инвестиция классифицировалась как имеющаяся в наличии для продажи), то соответствующая сумма, признанная непосредственно в составе прочей совокупной прибыли, реклассифицируется и также включается в расчет прибылей или убытков от переоценки, которые отражаются в составе прибыли или убытка за период.

#### **Что относится к возмещению, переданному в обмен на приобретаемое предприятие**

Покупатель должен оценить, все ли составляющие переданного возмещения, либо приобретенные активы или принятые обязательства относятся к обмену, осуществляемому в рамках сделки по приобретению предприятия, и, соответственно, не следует ли учитывать какую-либо их часть отдельно от сделки по объединению бизнеса.

Примерами статей, которые не являются частью сделки по объединению бизнеса, являются:

- платежи, которые фактически представляют собой осуществление расчетов по взаимоотношениям между покупателем и приобретаемым предприятием, существовавшим до сделки по объединению бизнеса (см. выше по тексту);
- платежи, представляющие собой компенсационные выплаты работникам или бывшим собственникам применительно к их работе в будущем (трудоустройствам будущих периодов);
- возмещение понесенных затрат, связанных с осуществлением сделки, которые приобретаемое предприятие произвело от имени покупателя.

#### **Затраты, связанные с приобретением**

Затраты, которые покупатель несет в связи со сделкой по объединению бизнеса, исключаются при учете сделки методом приобретения. Эти связанные с приобретением затраты признаются в качестве расходов в момент их возникновения и получения соответствующих услуг; исключение составляют затраты, связанные с выпуском долговых или долевого ценных бумаг, поскольку эти затраты учитываются в соответствии с требованиями стандартов по отражению финансовых инструментов. Примерами затрат, связанных с приобретением, являются комиссионные платежи агентам по поиску, гонорары за оказанные

юридические услуги, оплата услуг по оценке благонадежности и прочих профессиональных и консультативных услуг.

#### **Последующая оценка**

Вопросы последующей оценки, как правило, регулируются прочими стандартами МСФО. Однако в рассматриваемом новом стандарте представлены специальные указания в части последующей оценки: вновь приобретенных прав; условных обязательств; активов, признанных в отношении компенсаций; а также условного возмещения. Кроме того, следствием нового стандарта стали определенные изменения МСФО 12 в части требований к последующей оценке.

#### **Раскрытие информации**

Были введены новые требования по раскрытию информации, в том числе требования о раскрытии:

- справедливой стоимости переданного в итоге возмещения по состоянию на дату приобретения – в разбивке по основным классам;
- справедливой стоимости приобретенной дебиторской задолженности и общей ее суммы согласно договорам – в разбивке по основным классам;
- наилучшую, по состоянию на дату приобретения, оценку величины потоков денежных средств, которые предусмотрены соответствующими договорами, но по ожиданиям покупателя не будут им получены.

**Дата вступления МСФО (IFRS) 3 (2008) в действие и предусмотренные им правила перехода на новые требования**

Требования МСФО (IFRS) 3 (2008) вступают в силу в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Досрочное их применение разрешено в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 30 июня 2007 года или после этой даты, при условии, что предприятие также применяет МСФО 27 (2008) в отношении того же периода и раскрывает данный факт.

Балансовые величины любых активов и обязательств, возникших в результате сделок по объединению бизнеса, осуществленных до начала применения МСФО (IFRS) 3 (2008), не корректируются.

**Изменение по сравнению с предварительным проектом (ED) МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»**

В свете полученных комментариев в отношении подходов, предложенных в ED стандарта (опубликованного СМСФО 30 июня 2005 года), ED был изменен и наиболее значительным

изменением является то, что МСФО (IFRS) 3 (2008) предоставляет покупателю возможность оценки неконтролирующей доли участия в приобретаемом предприятии исходя из пропорциональной доли участия «миноритариев» в идентифицируемых активах и обязательствах приобретаемого предприятия. В ED такая опция не предусматривалась.

## Измененный МСФО 27

Поправки к МСФО 27 (2008) в основном касаются изменений порядка отражения в учете неконтролирующей доли участия и утраты контроля над дочерним предприятием.

### Операции с владельцами неконтролирующей доли участия при сохранении контроля

Изменения принадлежащей материнскому предприятию доли участия в дочернем предприятии, возникающие после получения контроля и не приводящие к утрате контроля, отражаются в учете как операции с держателями долевых инструментов (т.е. собственников), действующими именно в качестве держателей долевых инструментов (т.е. собственниками). Поэтому прибыли или убытки, возникающие в связи с такими изменениями, не отражаются в составе прибыли или убытка за период. Любая разница (если таковая возникает) между суммой, на которую корректируется неконтролирующая доля участия, и справедливой стоимостью выплаченного или полученного возмещения, признается непосредственно в составе прочей совокупной прибыли и относится к держателям долевых инструментов (т.е. собственниками) материнского предприятия.

### Утрата контроля

В случае утраты контроля над дочерним предприятием любая возникающая при этом сумма прибыли или убытка признается в составе прибыли или убытка за период. В расчет суммы возникшей прибыли или убытка включается доля материнского предприятия в прибылях или убытках, ранее признанных непосредственно в составе прочей совокупной прибыли в отношении соответствующих отдельных активов и обязательств, в таком же порядке, как если бы материнское предприятие само отчуждало соответствующие активы/ обязательства. Любая оставшаяся у предприятия инвестиция, отражающая неконтролирующую долю участия в капитале, переоценивается до ее справедливой стоимости на дату утраты контроля, а любая сумма прибыли или убытка от такой переоценки включается в расчет прибыли или убытка, возникающих при утрате контроля. Оставшаяся инвестиция отражается в учете согласно МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или МСФО 31 «Участие в совместном предпринимательстве», в зависимости от ситуации.

### Указания в отношении «взаимосвязи» и отнесения убытков

В силу того, что применяется разный порядок учета в зависимости от того, сохраняется или утрачивается контроль (см. выше по тексту), стандарт предусматривает указания, позволяющие решить, в каких случаях несколько (две или более) сделок либо соглашений, приводящих к утрате контроля над дочерним предприятием, должны отражаться как единая сделка.

Убытки, приходящиеся на владельцев неконтролирующей доли участия, включая отрицательную величину «прочей совокупной прибыли», как это понятие определяется в пересмотренном МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», относятся к неконтролирующей доле участия, даже если это приведет к возникновению дебетового сальдо по счету неконтролирующей доли участия. За исключением случаев, когда в соглашении, закрепленном договором, предусматривается иное, указанные суммы относятся к держателям долевых инструментов пропорционально долям владения.



### Раскрытие информации

Были введены новые требования по раскрытию информации, в том числе требования о раскрытии:

- суммы любой прибыли или убытка, возникающих при утрате контроля над дочерним предприятием;
- движения контролирующей и неконтролирующей долей участия относительно друг друга.

### Дата вступления МСФО 27 (2008) в действие и предусмотренные им правила перехода на новые требования

Требования МСФО 27 (2008) вступают в силу в отношении

годовых отчетных периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Досрочное их применение разрешено, при условии, что предприятие также применяет МСФО (IFRS) 3 (2008) в отношении того же периода и раскрывает данный факт.

Поправки к стандарту применяются ретроспективно, за исключением:

- требования о распределении общей величины совокупной прибыли между контролирующей и неконтролирующей долями участия, даже если это приведет к возникновению дебетового сальдо по счету неконтролирующей доли участия;

- порядка отражения в учете изменений в доле владения, возникших после получения контроля;
- требования, согласно которому любая неконтролирующая инвестиция, оставшаяся после утраты контроля, переоценивается до ее справедливой стоимости.

Если вы хотите получить дополнительную информацию по любому из вопросов, затронутых в настоящем выпуске публикации «IFRS Briefing Sheet», пожалуйста, свяжитесь с местным представительством КПМГ в вашей стране или любым другим офисом КПМГ

KPMG International Financial Reporting Group is a part of KPMG IFRG Limited.

KPMG International is a Swiss cooperative. Member firms of the KPMG network of independent firms are affiliated with KPMG International. KPMG International provides no client services. No member firm has any authority to obligate or bind KPMG International or any other member firm vis-à-vis third parties, nor does KPMG International have any such authority to obligate or bind any member firm.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2008 KPMG IFRG Limited, a UK company, limited by guarantee. All rights reserved.

KPMG and the KPMG logo are registered trademarks of KPMG International, a Swiss cooperative.

Publication name: *IFRS Briefing Sheet*

Publication number: Issue 81

Publication date: January 2008