

В этом выпуске:

- МСФО (IFRS) 3: текущие и будущие требования.
- Сходства с предыдущей версией МСФО (IFRS) 3
- Основные отличия от предыдущей версии МСФО (IFRS) 3

С вопросами обращайтесь:

Клаус Нильсен, Партнер
Департамент
профессиональной практики

Центральный офис КПМГ, Россия и СНГ

Комплекс «Башня на Набережной», Блок «С»
Краснопресненская набережная, 18
Москва 123317
Телефон: +7 495 937 4477
Факс: +7 495 937 4499
E-mail: moscow@kpmg.ru

Эта публикация размещена**на сайте КПМГ:**

<http://www.kpmg.ru> →
Публикации

МСФО (IFRS) 3: текущие и будущие требования.

10 января 2008 г. Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) опубликовал МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (2008), который заменяет МСФО (IFRS) 3 в редакции 2004 года, вместе с поправками к МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (2008).

МСФО (IFRS) 3 (2008) является результатом второго этапа проекта СМСФО и Совета по стандартам финансовой отчетности США (ССФО) по разработке стандартов учета и отражения в отчетности сделок по объединению бизнеса, который проводился ими совместно в целях сближения требований к

бухгалтерскому учету сделок по объединению бизнеса по международным ОПБУ и ОПБУ США. Новый МСФО (IFRS) 3 применяется к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 июля 2009 г. или после этой даты, что для большинства компаний в России и СНГ означает финансовый год, начинающийся 1 января 2010 г. Вместе с тем, разрешается применение данного стандарта с более ранней даты.

Мы подготовили краткое содержание основных изменений нового МСФО (IFRS) 3 по сравнению с предыдущей версией и свои комментарии о значении данных изменений для компаний России и СНГ.

Сходства с предыдущей версией МСФО (IFRS) 3

Новый стандарт сохраняет основные требования МСФО (IFRS) 3 (2004) по учету с использованием «метода приобретения» в рамках всех сделок по объединению бизнеса, на которые он распространяется, идентификации приобретателя и установлению даты приобретения по каждой сделке по объединению бизнеса. Он также сохраняет большую часть правил МСФО (IFRS) 3 (2004) по выявлению и признанию нематериальных активов отдельно от гудвилла.

Аналогично требованиям МСФО (IFRS) 3 (2004) отдельно идентифицируемые нематериальные активы следует признавать при объединении бизнеса, если их справедливая стоимость может быть надежно установлена. Как правило, компании в России и СНГ не располагают собственными ресурсами по проведению оценки, следовательно, для определения справедливой стоимости нематериальных активов приобретаемой компании на дату приобретения привлекается оценщик.

Как и в предыдущей версии МСФО (IFRS) 3, отрицательный гудвилл (превышение чистых активов приобретаемой компании над переданным возмещением) будет отражаться в отчете о прибылях и убытках. Стандарт не прописывает, в какой строке отчета о прибылях и убытках следует отражать такой отрицательный гудвилл и на практике используются различные варианты классификации. По нашему опыту, при реализации отрицательного гудвилла он чаще всего отражается отдельной строкой в отчете о прибылях и убытках.

Новый МСФО (IFRS) 3, как и предыдущая версия, не применяется к объединениям бизнеса под общим контролем.

Компаниям следует разработать учетную политику по данному вопросу на основании передовой практики и сущности конкретных сделок. Наша публикация «МСФО: Точка зрения КПМГ» содержит подробное руководство на этот счет.

Как по старой, так и по новой версии МСФО (IFRS) 3, приобретение объектов, которые не подпадают под определение «бизнес» (например, приобретение организации, владеющей только одним активом: лицензией на разведку природных ресурсов или зданием) будет рассматриваться как приобретение актива в соответствии с МСФО (IAS) 16 в отличие от объединения бизнеса в соответствии с МСФО (IFRS) 3.



Основные отличия от предыдущей версии МСФО (IFRS) 3

Согласно МСФО (IFRS) 3 (2008) приобретатель может оценивать неконтролирующую долю участия (интерес меньшинства) по:

- a) ее справедливой стоимости на дату приобретения или
- b) ее пропорциональной доле в справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемой компании, на дату каждой сделки.

Второй вариант соответствует требованиям оценки неконтролирующей доли участия по МСФО (IFRS) 3 (2004). Эти два подхода скорее всего приведут к отражению различных величин гудвилла и миноритарной доли участия в финансовой отчетности после приобретения.

Все компоненты возмещения, передаваемого приобретателем, включая условное возмещение, признаются и оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Предыдущая версия МСФО (IFRS) 3 требовала признания условного возмещения, если уплата данного возмещения вероятна и может быть надежно оценена. Кроме того, в отличие от предыдущей версии МСФО (IFRS) 3, последующая корректировка условного возмещения будет отражаться в составе отчета о прибылях и убытках. Вместе с тем практика уплаты условных возмещений в России и СНГ не очень широко распространена.

Затраты на осуществление сделки, понесенные приобретателем в связи с объединением бизнеса, не включаются в стоимость приобретения.

Ранее МСФО (IFRS) 3 (2004) требовал отражения затрат на осуществление сделки в составе стоимости приобретения, за исключением расходов на выпуск долговых или долевого инструментов.

Приобретение дополнительных неконтролирующих долей участия после объединения бизнеса не учитывается с применением «метода приобретения», а отражается как операция с собственным капиталом. В настоящее время данный вопрос не освещен в МСФО и на практике используются различные способы учета. Приобретение миноритарной доли участия является достаточно распространенным явлением, и после принятия нового МСФО (IFRS) 3 мы ожидаем увидеть существенные изменения в учетной политике многих компаний.

В соответствии с этим реализация долей участия при сохранении контроля учитывается как операция с собственным капиталом. Ранее МСФО (IFRS) не предусматривали каких-либо правил относительно таких операций.

Операции, приводящие к приобретению контроля или утрате контроля, рассматриваются как факторы переоценки по новому МСФО (IFRS) 3, что может привести к отражению прибыли или убытка. Так, прибыль или убыток образуется в результате переоценки до справедливой стоимости любой оставшейся доли участия в объекте инвестирования. Ранее МСФО (IFRS) содержали только ограниченные указания по данному вопросу и на практике применялись различные способы учета.

На основании перечисленных выше сходств и отличий можно сделать вывод, что для России и СНГ

применение нового МСФО (IFRS) 3 на практике потребует внимания к следующим вопросам:

1. возможность учета миноритарной/ (неконтролирующей) доли участия по справедливой стоимости;
2. переоценка ранее имевшейся доли участия в зависимой компании до справедливой стоимости;
3. признание затрат, связанных с приобретением в составе расходов по мере их осуществления;
4. учет эффекта приобретения миноритарных долей после установления контроля в составе капитала.

Кроме того, применение нового МСФО (IFRS) 3 может потребовать большего участия со стороны специалистов по оценке в результате более широкого использования методов оценки по справедливой стоимости.

Ниже приведен практический пример по применению старой и новой версии МСФО (IFRS) 3, в котором рассматривается:

- (I) метод учета по предыдущей версии МСФО (IFRS) 3;
- (II) метод учета по новой версии МСФО (IFRS) 3, согласно которому миноритарные/ неконтролирующие доли участия учитываются как пропорция от чистых приобретаемых активов, и
- (III) метод учета по новой версии МСФО (IFRS) 3, согласно которому миноритарные/ неконтролирующие доли участия оцениваются по справедливой стоимости.

Сценарий:

Компания А владеет 30% компании Б. Балансовая стоимость данной инвестиции, оцененная по методу учета по долевого участию, составляет 1 000. Эта сумма включает гудвилл, возникающий на приобретении долевой инвестиции, в размере 150.

Компания А получает контроль над компанией Б после приобретения дополнительных 60% компании Б на сумму 2 700.

Затраты, связанные со сделкой, составляют 100.

Справедливая стоимость существующих 30% в компании Б составляет 1 200.

Справедливая стоимость идентифицируемых чистых активов на дату приобретения составляет 3 000.

Решение:

	Ссылка на расчет	(I)	(II)	(III)
Возмещение переданное:				
- Денежные средства, выплаченные для приобретения 60%		2700	2700	2700
- Справедливая стоимость переданной доли участия		0	1200	1200
- Затраты на осуществление сделки		100	0	0
- Миноритарная доля участия	(a)		300	400
Общая сумма выплаченного возмещения		2800	4200	4300
 (Доля в приобретенных чистых активах)/приобретенные чистые активы				
		1800	3000	3000
 Гудвилл по результатам приобретения				
Ранее учтенный гудвилл от долевого участия в зависимой компании		1000	1200	1300
		150		
Итого гудвилл по результатам объединения бизнеса		1150	1200	1300
 Двойные записи:				
Дебет: Чистые активы		3000	3000	3000
Кредит: Денежные средства		-2800	-2800	-2800
Кредит: Долевое участие в зависимой компании		-1000	-1000	-1000
Дебет: Гудвилл		1150	1200	1300
Кредит: Миноритарная доля участия		-300	-300	-400
Кредит: Резерв по переоценке	(b)	-50		
Кредит: Отчет о прибылях и убытках (прибыль в результате переоценки долевой инвестиции)	(c)	0	-200	-200
Дебет: Отчет о прибылях и убытках: затраты на осуществление сделки			100	100
 (a):				
Если миноритарная доля участия оценивается как пропорция от чистых активов				
$3000 \cdot 10\% = 300$				
Если миноритарная доля участия оценивается по справедливой стоимости				
$1200/30\% \cdot 10\% = 400$				
 (b):				
Переоценка, относящаяся к ранее имевшимся 30%				
$1000 - 150 = 850$				
$3000 \cdot 30\% = 900$				
Прирост стоимости после переоценки: $900 - 850 = 50$				
 (c):				
$1200 - 1000 = 200$				

Информация, содержащаяся в настоящем издании, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и подробного анализа конкретной ситуации.

© 2008 ЗАО "КПМГ", компания, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации; член сети независимых фирм КПМГ, входящих в ассоциацию KPMG International, зарегистрированную по законодательству Швейцарии. Все права защищены. KPMG и логотип KPMG являются зарегистрированными торговыми марками ассоциации KPMG International, зарегистрированной по законодательству Швейцарии.