|  |
| --- |
| Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» |
| **Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»**  **ЦЕЛЬ**  1              Целью настоящего МСФО (IFRS) является установление правил для финансовой отчетности предприятия, которое осуществляет *объединение бизнеса*. В частности, он устанавливает, что все объединения бизнеса должны учитываться с применением метода приобретения. Таким образом, покупатель признает идентифицируемые активы, обязательства и *условные обязательства*приобретаемого предприятия по их *справедливой стоимости* на *дату приобретения*, а также признает*гудвил*, который в последующем проверяется на обесценение, а не амортизируется.    **СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ**  2              За исключением случаев, приведенных в пункте 3, предприятия должны применять настоящий МСФО (IFRS) при учете объединений бизнеса.  3              Настоящий МСФО (IFRS) не применяется к:  (a)           объединениям бизнеса, в которых отдельные предприятия или виды коммерческой деятельности объединяются для образования *совместного предпринимательства*;  (b)           объединениям бизнеса, включающим предприятия или виды коммерческой деятельности, находящиеся под общим контролем;  (c)           объединениям бизнеса, включающим два и более взаимных предприятия;  (d)           объединениям бизнеса, в которых отдельные предприятия или виды коммерческой деятельности объединены по договору для образования *отчитывающегося предприятия* без получения непосредственной доли участия (например, объединения, в которых отдельные предприятия объединяются по договору для создания корпорации с двойным листингом).    **Определение объединения бизнеса**  4               Объединение бизнеса - это объединение отдельных предприятий или видов коммерческой деятельности в одно отчитывающееся предприятие. Результатом почти всех объединений бизнеса является то, что одно предприятие (покупатель) получает *контроль* над одним или несколькими другими видами коммерческой деятельности (приобретаемыми предприятиями). Если предприятие получает контроль над одним или несколькими другими предприятиями, не являющимися видами коммерческой деятельности, то объединение таких предприятий не будет являться объединением бизнеса. Когда предприятие приобретает группу активов или чистых активов, которые не являются видом коммерческой деятельности, то оно должно распределить стоимость этой группы между отдельными идентифицируемыми активами и обязательствами данной группы, основываясь на относительных справедливых стоимостях на дату приобретения.  5              Объединение бизнеса может быть осуществлено самыми разными способами в силу юридических, налоговых и других причин. Это может быть покупка предприятием собственного капитала другого предприятия, покупка всех чистых активов другого предприятия, принятие на себя обязательств другого предприятия или покупка части чистых активов другого предприятия, которые совместно образуют один или несколько видов коммерческой деятельности. Объединение бизнеса может осуществляться посредством выпуска долевых инструментов, перевода денежных средств, эквивалентов денежных средств или других активов или комбинации этих способов. Операция может осуществляться между акционерами объединяющихся предприятий или между одним предприятием и акционерами другого предприятия. Это может быть учреждение нового предприятия для контроля над объединяющимися предприятиями или чистыми переданными активами или реструктуризация одного или нескольких объединяющихся предприятий.  6              Объединение бизнеса может привести к возникновению отношений «материнское предприятие - дочернее предприятие», при которой покупатель является *материнским предприятием*, а приобретаемое предприятие - *дочерним предприятием* покупателя. В таких случаях покупатель применяет настоящий МСФО (IFRS) в своей консолидированной финансовой отчетности. Он отражает свою долю участия в приобретаемом предприятии в выпускаемой им индивидуальной финансовой отчетности в качестве инвестиции в дочернее предприятие (см. МСФО (IAS) 27 *«Консолидированная и индивидуальная отчетность предприятия»*).  7              Объединение бизнеса может включать приобретение чистых активов другого предприятия, в том числе гудвил, а не приобретение собственного капитала другого предприятия. Такое объединение бизнеса не приводит к возникновению отношений «материнское предприятие - дочернее предприятие».  8              Соответствуют определению объединений бизнеса и, следовательно, входят в сферу применения настоящего МСФО (IFRS) объединения бизнеса, в которых одно предприятие получает контроль над другим предприятием, но для которых дата получения контроля (то есть дата приобретения) не совпадает с датой или датами приобретения доли собственности (то есть *датой или датами обмена*). Такая ситуация может возникнуть, например, когда объект инвестиций заключает соглашения с некоторыми своими инвесторами об обратной покупке акций, и в результате контроль над объектом инвестиций меняется.  9              Настоящий МСФО (IFRS) не устанавливает порядок учета долей участия в совместном предпринимательстве для участников совместного предпринимательства (см. МСФО (IAS) 31 *«Участие в совместном предпринимательстве»*).    **Объединения бизнеса, включающие предприятия, находящиеся под общим контролем**  10            Объединение бизнеса, включающее предприятия или виды коммерческой деятельности, находящиеся под общим контролем, - это такое объединение бизнеса, в котором все объединяющиеся предприятия или виды коммерческой деятельности, в конечном счете контролируются той же стороной или сторонами как до, так и после объединения бизнеса, и этот контроль не является временным.  11            Группу физических лиц следует рассматривать как контролирующую предприятие, если в результате договора они имеют коллективное право определять его финансовую и операционную политику таким образом, чтобы получать выгоды от деятельности предприятия. Следовательно, объединение бизнеса не входит в сферу применения настоящего МСФО (IFRS), если одна и та же группа физических лиц имеет в конечном счете по договору коллективное право определять финансовую и операционную политику каждого из объединяющихся предприятий таким образом, чтобы получать выгоды от их деятельности, и это право не является временным.  12            Предприятие может контролироваться физическим лицом или группой физических лиц, действующих вместе согласно договору, и на это физическое лицо или группу физических лиц могут не распространяться требования по представлению финансовой отчетности согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). Таким образом, для объединяющихся предприятий нет необходимости быть включенными в одну и ту же консолидированную финансовую отчетность по объединению бизнеса, для того чтобы рассматриваться как объединение бизнеса, включающее предприятия, находящиеся под общим контролем.  13            Величина *долей меньшинства* в каждом из объединяющихся предприятий до и после объединения бизнеса не имеет значения при определении того, включает ли объединение бизнеса предприятия, находящиеся под общим контролем. Аналогичным образом факт, что одно из объединяющихся предприятий является дочерним предприятием, исключенным из консолидированной финансовой отчетности группы в соответствии с МСФО (IAS) 27, не является значимым при определении того, включает ли объединение бизнеса предприятия, находящиеся под общим контролем.    **Метод учета**  14           Все объединения бизнеса должны учитываться по методу приобретения.  15            Метод приобретения рассматривает объединение бизнеса с точки зрения объединяющегося предприятия, определяемого как покупатель. Покупатель приобретает чистые активы и признает приобретенные активы и принятые обязательства и условные обязательства, включая не признанные ранее приобретаемым предприятием. Данная операция не влияет на измерение активов и обязательств покупателя и не приводит к признанию дополнительных активов или обязательств покупателя не признаются в результате данной операции, потому что они не являются ее предметом.    **Применение метода приобретения**  16            Применение метода приобретения включает следующие этапы:  (a)           определение покупателя;  (b)           измерение стоимости объединения бизнеса; и  (c)           распределение на дату приобретения стоимости объединения бизнеса между приобретенными активами и принятыми обязательствами и условными обязательствами.    **Определение покупателя**  17           Покупатель должен определяться для всех объединений бизнеса. Покупатель - это объединяющееся предприятие, которое получает контроль над другими объединяющимися предприятиями или видами деятельности.  18            Так как метод приобретения рассматривает объединение бизнеса с точки зрения покупателя, то предполагается, что одна из сторон данной операции может быть признана покупателем.  19            Контроль - это право определять финансовую и операционную политику предприятия или вида коммерческой деятельности для получения выгод от их деятельности. Считается, что объединяющееся предприятие получает контроль над другим объединяющимся предприятием в случае приобретения им более половины прав голоса последнего, кроме случаев, когда может быть продемонстрировано, что эта доля не обеспечивает контроля. Даже если одно из объединяющихся предприятий не приобретает более половины прав голоса другого объединяющегося предприятия, оно может добиться контроля над ним, если в результате объединения оно получает:  (a)           право распоряжаться более чем половиной прав голоса другого предприятия на основании соглашения с другими инвесторами; или  (b)           право определять финансовую и операционную политику другого предприятия согласно уставу или соглашению; или  (c)           право назначать или смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления другого предприятия; или  (d)           право определять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления другого предприятия.  20            Несмотря на то, что иногда может быть затруднительно определить покупателя, обычно имеются признаки того, что он существует. Например:  (a)           если справедливая стоимость одного из объединяющихся предприятий значительно выше справедливой стоимости другого объединяющегося предприятия, то, вероятно, покупателем является то предприятие, у которого справедливая стоимость выше;  (b)           если объединение бизнеса осуществляется путем обмена обыкновенных голосующих долевых инструментов на денежные средства или другие активы, то, вероятно, покупателем является предприятие, передающее денежные средства или другие активы; и  (c)           если объединение бизнеса ведет к тому, что руководство одного из объединяющихся предприятий получает возможность доминировать при подборе руководящих кадров предприятия, возникающего в результате объединения, то, вероятно, покупателем является предприятие, руководство которого может таким образом доминировать.  21            Если объединение бизнеса осуществляется путем обмена долями в собственном капитале, то обычно покупателем является предприятие, выпускающее эти доли участия в капитале. Однако все уместные факты и обстоятельства должны приниматься во внимание при определении того, какое из объединяющихся предприятий имеет право определять финансовую и операционную политику другого предприятия (или предприятий) для того, чтобы получать выгоды от его (или их) деятельности. В некоторых случаях объединений бизнеса, обычно называемых обратными приобретениями, покупателем является предприятие, чьи доли в собственном капитале были приобретены, а предприятие, выпускающее эти доли участия в капитале, является приобретаемым. Это имеет место, когда, например, частное предприятие само организует свое «приобретение» более мелким публичным предприятием для получения листинга на фондовой бирже. Хотя юридически публичное предприятие, выпускающее ценные бумаги, рассматривается в качестве материнского предприятия, а частное предприятие рассматривается в качестве дочернего, предприятие, рассматриваемое как дочернее с юридической точки зрения, является покупателем, если оно получает возможность определять финансовую и операционную политику материнского, с юридической точки зрения, предприятия таким образом, чтобы получать выгоды от его деятельности. Обычно покупателем является то предприятие, которое больше, однако факты и обстоятельства, сопутствующие объединению, иногда указывают на то, что м***е***ньшее предприятие приобретает то предприятие, которое больше. Руководство по учету обратных приобретений содержится в пунктах B1-B15 приложения В.  22            Когда новое предприятие формируется, для того чтобы осуществить объединение бизнеса путем выпуска долевых инструментов, одно из объединяющихся предприятий, существовавшее до этого объединения, должно идентифицироваться как покупатель по совокупности имеющихся признаков.  23            Аналогичным образом при объединении бизнеса, включающем более двух объединяющихся предприятий, одно из них, существовавшее до этого объединения, должно идентифицироваться как покупатель по совокупности имеющихся признаков. При определении покупателя в таких случаях следует рассматривать, среди прочего, какое из объединяющихся предприятий инициировало данное объединение, и есть ли значительное превышение стоимости активов или выручки одного из них над показателями других объединяющихся предприятий.    **Стоимость объединения бизнеса**  24           Покупателю следует измерять стоимость объединения бизнеса как совокупность:  (a)           справедливой стоимости на дату обмена переданных активов, возникших или принятых обязательств и долевых инструментов, выпущенных покупателем, в обмен на контроль над приобретаемым предприятием; плюс  (b)           любых затрат, непосредственно связанных с данным объединением бизнеса.  25            Датой приобретения является дата, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием. Если это достигается в результате единичный операции обмена, то дата обмена совпадает с датой приобретения. Однако объединение бизнеса может включать более одной операции обмена, например, когда это осуществляется поэтапно путем последовательных приобретений акций. Когда это происходит:  (a)           то стоимость объединения бизнеса составляет агрегированную сумму затрат по отдельным операциям; и  (b)           датой обмена является дата каждой операции обмена (то есть дата признания каждой отдельной инвестиции в финансовой отчетности покупателя), тогда как датой приобретения является дата, на которую покупатель получает контроль над приобретаемым предприятием.  26            Переданные активы и возникшие или принятые покупателем обязательства в обмен на контроль над приобретаемым предприятием согласно пункту 24 должны измеряться по их справедливой стоимости на дату обмена. Поэтому, когда предоставляется отсрочка расчетов по всей или какой-либо части стоимости объединения бизнеса, то справедливая стоимость этого отложенного компонента должна определяться методом дисконтирования сумм, подлежащих выплате, до их приведенной стоимости на дату обмена, учитывая любые премии или скидки, которые вероятно будут иметь место при урегулировании обязательства.  27            Объявленная на дату обмена цена котирующегося долевого инструмента является наилучшим подтверждением справедливой стоимости инструмента и должна быть использована, за исключением очень редких обстоятельств. Другие свидетельства и методы оценки должны учитываться только в тех редких обстоятельствах, когда покупатель может продемонстрировать, что объявленная на дату обмена цена является ненадежным показателем справедливой стоимости и другие свидетельства и методы оценки обеспечивают более надежное измерение справедливой стоимости долевого инструмента. Объявленная на дату обмена цена является ненадежным показателем, только когда она находится под влиянием узости рынка. Если объявленная на дату обмена цена является ненадежным показателем или если объявленная цена не существует для долевых инструментов, выпущенных покупателем, то справедливая стоимость этих инструментов может быть, например, оценена относительно их пропорциональной доли в справедливой стоимости покупателя или относительно полученной пропорциональной доли в справедливой стоимости приобретаемого предприятия, в зависимости от того, какая из них более доказательна. На дату обмена справедливая стоимость монетарных активов, передаваемых владельцам собственного капитала приобретаемого предприятия в качестве альтернативы долевым инструментам, может также служить свидетельством суммарной справедливой стоимости, передаваемой покупателем в обмен на контроль над приобретаемым предприятием. Так или иначе, необходимо учитывать все аспекты объединения, включая существенные факторы, влияющие на переговоры. Дальнейшее руководство по определению справедливой стоимости долевых инструментов изложено в МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и измерение»*.  28            Стоимость объединения бизнеса включает обязательства, возникшие или принятые покупателем в обмен на контроль над приобретаемым предприятием. Будущие убытки или другие затраты, которые, как ожидается, будут понесены в результате объединения, не являются возникшими или принятыми покупателем обязательствами в обмен на контроль над приобретаемым предприятием и, следовательно, не включаются в стоимость объединения.  29            Стоимость объединения бизнеса включает любые затраты, непосредственно связанные с объединением, такие, как по оплате услуг специалистов: бухгалтеров, юристов, оценщиков и других консультантов, помогающих осуществлять объединение. Общие административные затраты, включая затраты на содержание подразделения, занимающегося приобретениями, и прочие затраты, которые не могут быть отнесены непосредственно на конкретное объединение, отраженное в учете, не включаются в стоимость объединения: они признаются в качестве расхода в момент возникновения.  30            Затраты на размещение и выпуск финансовых обязательств составляют неотъемлемую часть операции по выпуску обязательств, а не затрат, непосредственно связанных с объединением бизнеса, даже если обязательства выпускают для осуществления этого объединения. Следовательно, предприятия не должны включать такие затраты в стоимость объединения бизнеса. В соответствии с МСФО (IAS) 39 такие затраты должны быть учтены при первоначальном измерении обязательства.  31            Аналогичным образом затраты на выпуск долевых инструментов составляют неотъемлемую часть операции по выпуску долевых инструментов, а не затрат, непосредственно связанных с объединением, даже если долевые инструменты выпускают для осуществления объединения бизнеса. Следовательно, предприятия не должны включать такие затраты в стоимость объединения бизнеса. В соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты:*представление информации»* такие затраты уменьшают поступления от выпуска долевых инструментов.    **Корректировки стоимости объединения бизнеса, зависящие от будущих событий**  32           Если договор об объединении бизнеса предусматривает корректировку стоимости объединения, зависящую от будущих событий, то сумма корректировки должна включаться покупателем в стоимость этого объединения на дату приобретения, если корректировка вероятна и ее величина может быть надежно измерена.  33            Договор об объединении бизнесаможет предусматривать корректировки стоимости объединения, зависящую от одного или нескольких будущих событий. Корректировки могут зависеть, например, от сохранения или достижения в будущих периодах установленного уровня прибыли, или сохранения уровня рыночной цены выпущенных инструментов. Оценить величину такой корректировки на дату первоначального учета объединения без снижения надежности информации обычно возможно, даже, несмотря на существование некоторой неопределенности. Если будущие события не происходят или расчетная оценка нуждается в пересмотре, то стоимость объединения бизнеса должна быть соответственно скорректирована.  34            Однако когда договор об объединении бизнеса предусматривает такую корректировку, ее сумма не включается в стоимость этого объединение на дату первоначального учета объединения, если корректировка не представляется вероятной или не может быть надежно измерена. Если такая корректировка в последующем становится вероятной и может быть надежно измерена, то дополнительное возмещение будет рассматриваться как корректировка стоимости данного объединения.  35            В некоторых обстоятельствах покупатель может быть должен произвести дополнительный платеж продавцу в качестве компенсации за снижение стоимости переданных активов, выпущенных долевых инструментов или возникших или принятых покупателем обязательств в обмен на контроль над приобретаемым предприятием. Это происходит, например, когда покупатель гарантирует рыночную цену долевых или долговых инструментов, выпущенных как часть стоимости объединения бизнеса, и от него требуется выпустить дополнительные долевые или долговые инструменты для восстановления первоначально определенной стоимости. В таких случаях стоимость объединения бизнеса не увеличивается. В случае долевых инструментов справедливая стоимость дополнительного платежа компенсируется за счет соответствующего уменьшения стоимости, отнесенной к первоначально выпущенным инструментам. В случае долговых инструментов дополнительный платеж рассматривается как сокращение премии или увеличение дисконта при первоначальной эмиссии.    **Распределение стоимости объединения бизнеса между приобретенными активами и принятыми обязательствами и условными обязательства**  36           Покупателю следует на дату приобретения распределить стоимость объединения бизнеса путем признания идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия, удовлетворяющих критериям признания в пункте 37, по их справедливой стоимости на эту дату, за исключением долгосрочных активов (или выбывающих групп), которые классифицируются как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» и должны признаваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Разница между стоимостью объединения бизнеса и долей покупателя в чистой справедливой стоимости признанных таким образом идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств должна учитываться в соответствии с пунктами 51-57.  37           Покупатель должен отдельно признавать идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия на дату приобретения, только если они отвечают на эту дату следующим критериям:  (a)           в случае, если актив не является нематериальным активом, является вероятным получение покупателем связанных с активом будущих экономических выгод, и справедливая стоимость актива может быть надежно измерена;  (b)           если обязательство не является условным обязательством, является вероятным выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, для урегулирования обязательства, и его справедливая стоимость может быть надежно измерена;  (c)           для нематериального актива или условного обязательства - их справедливая стоимость может быть надежно измерена.  38            Отчет о прибылях и убытках покупателя после даты приобретения должен содержать прибыли и убытки приобретаемого предприятия путем включения доходов и расходов приобретаемого предприятия, исходя из стоимости объединения бизнеса для покупателя. Например, амортизационные расходы, включенные после даты приобретения в отчет о прибылях и убытках покупателя и относящиеся к амортизируемым активам приобретаемого предприятия, должны основываться на справедливой стоимости таких амортизируемых активов на дату приобретения, то есть на их стоимости для покупателя.  39            Применять метод приобретения начинают с даты приобретения, которая является датой, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием. Нет необходимости в закрытии или завершении операции в соответствии с законом до того, как покупатель получит контроль, так как контроль - это право определять финансовую и операционную политику предприятия или коммерческой деятельности, для того чтобы получать выгоды от ее деятельности. Все уместные факты и обстоятельства, сопутствующие объединению бизнеса, должны приниматься во внимание при оценке того, когда покупатель получил контроль.  40            Так как покупатель признает идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия, отвечающие критериям признания в пункте 37 по их справедливой стоимости на дату приобретения, то доля меньшинства в приобретаемом предприятии устанавливается пропорционально доле меньшинства в чистой справедливой стоимости этих активов. В пунктах B16 и B17 приложения B дается руководство по определению справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия в целях распределения стоимости объединения бизнеса.    **Идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого предприятия**  41            В соответствии с пунктом 36 покупатель признает отдельно при распределении стоимости объединения только идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия, существовавшие на дату приобретения и отвечающие критериям признания в пункте 37. Следовательно:  (a)           покупатель должен признавать обязательства по прекращению или сокращению деятельности приобретаемого предприятия при распределении стоимости объединения только когда приобретаемое предприятие имеет на дату приобретения существующее обязательство по реструктуризации, признанное в соответствии с МСФО (IAS) 37 *«Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»;* и  (b)           покупатель при распределении затрат на объединение бизнеса не должен признавать обязательства по будущим убыткам или прочим расходам, которые, как ожидается, будут понесены в результате этого объединения.  42            Платеж, который требуется произвести предприятию по договору, например, своим работникам или поставщикам, в случае, если предприятие приобретается при объединении бизнеса, является существующим обязательством предприятия, которое рассматривается как условное обязательство, пока не станет вероятно, что объединение бизнеса состоится. Договорное обязательство признается в качестве обязательства этого предприятия в соответствии с МСФО (IAS) 37, если факт объединения бизнеса становится вероятным и данное обязательство может быть надежно измерено. Следовательно, когда осуществляется объединение бизнеса, то такое обязательство приобретаемого предприятия признается покупателем при распределении стоимости объединения.  43            Однако план реструктуризации приобретаемого предприятия, исполнение которого зависит от данного приобретения при объединении бизнеса, не является существующим обязательством приобретаемого предприятия непосредственно перед объединением бизнеса. Он также не является условным обязательством приобретаемого предприятия непосредственно перед объединением, потому что не является возможным обязательством, возникающим из прошлого события, наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не находятся полностью под контролем приобретаемого предприятия. Следовательно, покупатель не должен признавать обязательство по такому плану реструктуризации как часть распределения стоимости объединения.  44            Идентифицируемые активы и обязательства, которые признаются в соответствии с пунктом 36, включают все приобретенные покупателем активы и принятые им обязательства приобретаемого предприятия, включая все его финансовые активы и финансовые обязательства. Они могут также включать активы и обязательства, не признанные ранее в финансовой отчетности приобретаемого предприятия, например, потому что они не отвечали требованиям для признания до приобретения. Например, налоговая льгота, возникающая от налогового убытка приобретаемого предприятия, которая не была признана приобретаемым предприятием до объединения бизнеса, отвечает требованиям признания в качестве идентифицируемого актива в соответствии с пунктом 36, если вероятно, что покупатель будет иметь будущую налогооблагаемую прибыль, относительно которой может быть принята непризнанная налоговая льгота.    **Нематериальные активы приобретаемого предприятия**  45            В соответствии с пунктом 37 покупатель отдельно признает нематериальный актив приобретаемого предприятия на дату приобретения, только если он отвечает определению нематериального актива МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы»*и его справедливая стоимость может быть надежно измерена. Это значит, что покупатель признает в качестве актива отдельно от гудвила незавершенный проект исследований и разработок приобретаемого предприятия, если данный проект отвечает определению нематериального актива, и его справедливая стоимость может быть надежно измерена. В МСФО (IAS) 38 содержится руководство по определению того, может ли быть надежно измерена справедливая стоимость нематериального актива, приобретенного при объединении бизнеса.  46            Немонетарный актив, не имеющий физической формы, должен быть идентифицируемым, чтобы отвечать определению нематериального актива. В соответствии с МСФО (IAS) 38 актив отвечает критерию идентифицируемости при определении нематериального актива, только если он:  (a)           является отделимым, то есть его можно отделить или выделить из предприятия и продать, передать, лицензировать, сдать в аренду или обменять, отдельно или вместе с соответствующими договором, активом или обязательством; или  (b)           является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.    **Условные обязательства приобретаемого предприятия**  47            Пункт 37 устанавливает, что покупатель признает отдельно условное обязательство приобретаемого предприятия при распределении стоимости объединения бизнеса, только если его справедливая стоимость может быть надежно измерена. Если его справедливая стоимость не может быть надежно измерена:  (a)           то его наличие отражается в сумме признанного гудвила или учтенной в соответствии с пунктом 56 разницы; и  (b)           покупатель должен раскрыть информацию об этом условном обязательстве в соответствии с МСФО (IAS) 37.  В пункте B16(l) приложения B дается руководство по определению справедливой стоимости условного обязательства.  48           После первоначального признания покупатель должен измерить условные обязательства, признанные отдельно в соответствии с пунктом 36, по наибольшей из:  (a)           суммы, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и  (b)           суммы, первоначально признанной за вычетом, когда это уместно, накопленной амортизации, признанной в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка».  49            Требование пункта 48 не применяется к договорам, учтенным в соответствии с МСФО (IAS) 39*«Финансовые инструменты: признание и измерение»*. Однако обязательства по займу, исключенные из сферы применения МСФО (IAS) 39, которые не являются обязательствами по предоставлению займов с процентной ставкой ниже рыночной, учитываются как условные обязательства приобретаемого предприятия, если на дату приобретения не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, или если сумма этого обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности. Такое обязательство по займу, в соответствии с пунктом 37, признается отдельно при распределении стоимости объединения, только если его справедливая стоимость может быть надежно измерена.  50            Условные обязательства, признанные отдельно при распределении стоимости объединения бизнеса, исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 37. Однако покупатель должен раскрыть информацию об этих условных обязательствах, в соответствии с МСФО (IAS) 37 по каждому классу оценочных резервов.    **Гудвил**  51           Покупателю следует на дату приобретения:  (a)           признать гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, в качестве актива; и  (b)           первоначально измерять этот гудвил по его стоимости приобретения, являющейся превышением стоимости объединения бизнеса над долей покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств, признанных в соответствии с пунктом 36.  52            Гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, представляет собой платеж, произведенный покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию.  53            В результате возникает влияние на сумму, признанную в качестве гудвила (или учтенную в соответствии с пунктом 56), в той степени, в которой идентифицируемые активы, обязательства или условные обязательства приобретаемого предприятия не отвечают критериям отдельного признания пункта 37 на дату приобретения. Это связано с тем, что гудвил измеряется как остаточная стоимость объединения бизнеса после признания идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия.  54           После первоначального признания покупателю следует измерять гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, по его стоимости приобретения за вычетом накопленных убытков от обесценения.  55            Гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, не должен амортизироваться. Вместо этого покупатель должен ежегодно проводить тест на его обесценение или чаще, если события или изменение обстоятельств указывают на то, что он может быть обесценен, в соответствии с МСФО (IAS) 36*«Обесценение активов».*    **Превышение доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия над стоимостью**  56           Если доля покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств, признанных в соответствии с пунктом 36, превышает стоимость объединения бизнеса, то покупателю следует:  (a)           пересмотреть определение и измерение идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия и измерение стоимости этого объединения; и  (b)           немедленно признать в отчете о прибылях и убытках любое оставшееся после данного пересмотра превышение.  57            Доход, признанный в соответствии с пунктом 56, может включать один или несколько следующих компонентов:  (a)           ошибки при измерении справедливой стоимости либо стоимости объединения бизнеса, либо справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств или условных обязательств приобретаемого предприятия. Возможные будущие затраты в отношении приобретаемого предприятия, которые не были правильно отражены в справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств или условных обязательств приобретаемого предприятия, являются вероятной причиной таких ошибок;  (b)           требование стандарта финансовой отчетности измерять приобретенные идентифицируемые чистые активы по сумме, отличной от справедливой стоимости, но учтенной как будто она является справедливой стоимостью для целей распределения стоимости объединения бизнеса. Например, в руководстве в приложении В по определению справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого предприятия требуется, чтобы сумма, отнесенная на налоговые активы и обязательства, была недисконтированной;  (c)           приобретение по сниженной цене.    **Объединение бизнеса, осуществляемое поэтапно**  58            Объединение бизнеса может включать более одной операции обмена, например, когда это достигается поэтапно путем последовательных приобретений акций. Если это так, то каждая операция обмена должна учитываться покупателем отдельно, с использованием информации по стоимости операции и справедливой стоимости на дату каждой операции обмена для того, чтобы определить величину гудвила, связанного с такой операцией. Это приводит к последовательному сравнению стоимости приобретения отдельных инвестиций с долей покупателя в справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия на каждом этапе.  59            Когда объединение бизнеса включает более одной операции обмена, то справедливая стоимость идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия может различаться на дату каждой операции обмена. Поскольку:  (a)           идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия условно пересчитывают до их справедливой стоимости на дату каждой операции обмена для того, чтобы определить величину гудвила, связанного с такой операцией; и  (b)           идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия должны быть затем признаны покупателем по их справедливой стоимости на дату приобретения;  любая корректировка такой справедливой стоимости, которая относится к ранее имевшимся у покупателя долям, является переоценкой и должна учитываться как таковая. Но так как эта переоценка возникает при первоначальном признании покупателем идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия, это не значит, что покупатель решил применять учетную политику по переоценке данных статей после первоначального признания в соответствии, например, с МСФО (IAS) 16 *«Основные средства».*  60            Прежде чем быть классифицированной в качестве объединения бизнеса, операция может квалифицироваться как инвестиция в ассоциированное предприятие и учитываться по методу долевого участия в соответствии с МСФО (IAS) 28 *«Учет инвестиций в ассоциированные предприятия».* В таком случае справедливая стоимость идентифицируемых чистых активов объекта инвестиций на дату каждой более ранней операции обмена будет уже определена при применении метода долевого участия к данной инвестиции.    **Первоначальный учет, определенный условно**  61            Первоначальный учет объединения бизнеса включает идентификацию и определение справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия и стоимости объединения бизнеса.  62            Если первоначальной учет объединения бизнеса может быть определен только условно к концу периода, в котором объединение было осуществлено, потому что или справедливая стоимость идентифицируемых активов, обязательств или условных обязательств приобретаемого предприятия или стоимость объединения бизнеса могут быть определены только условно, то покупатель должен учитывать данное объединение с использованием этих условных значений. Покупателю следует признать любые корректировки к этим условным значениям в результате завершения первоначального учета:  (a)           в течение двенадцати месяцев с даты приобретения; и  (b)           начиная с даты приобретения. Поэтому:  (i)            балансовая стоимость идентифицируемого актива, обязательства или условного обязательства, которая признана или скорректирована в результате завершения первоначального учета, должна быть рассчитана так, как если бы их справедливая стоимость на дату приобретения была признана с этой даты;  (ii)           гудвил или доход, признанный в соответствии с пунктом 56, должны быть скорректированы с даты приобретения на сумму, равную корректировке справедливой стоимости на дату приобретения признаваемого или корректируемого идентифицируемого актива, обязательства или условного обязательства;  (iii)          сравнительная информация, представленная за периоды до завершения первоначального учета объединения, должна быть представлена, как если бы первоначальный учет был уже завершен на дату приобретения. Это также относится к любой дополнительной амортизации основных средств, нематериальных активов или к значению прочих прибылей или убытков, признанных в результате завершения первоначального учета.    **Корректировки после завершения первоначального учета**  63            За исключением случаев изложенных в пунктах 33, 34 и 65, корректировки первоначального учета объединения бизнеса после завершения первоначального учета следует признавать только для корректировки ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8 *« Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».* Корректировки первоначального учета объединения бизнеса после завершения первоначального учета не следует признавать для изменений в расчетных оценках. В соответствии с МСФО (IAS) 8 эффект изменений в расчетных оценках следует признавать в текущем и будущих периодах.  64            В МСФО (IAS) 8 требуется, чтобы предприятие учитывало исправление ошибки ретроспективно и представляло финансовую отчетность, как если бы ошибки никогда не было, пересчитывая сравнительную информацию за период (периоды), в котором произошла ошибка. Поэтому балансовая стоимость идентифицируемого актива, обязательства или условного обязательства приобретаемого предприятия, которую признают или корректируют в результате исправления ошибки, должна рассчитываться так, как если бы их справедливая стоимость или скорректированная справедливая стоимость на дату приобретения была признана с этой даты. Гудвил или любой доход, признанный в предыдущем периоде в соответствии с пунктом 56, должны быть скорректированы ретроспективно на сумму, равную справедливой стоимости на дату приобретения (или корректировке справедливой стоимости на дату приобретения) признаваемого (или корректируемого) идентифицируемого актива, обязательства или условного обязательства.    **Признание отложенных налоговых активов после завершения первоначального учета**  65            Если потенциальная выгода от переноса на будущие периоды налогового убытка по налогу на прибыль или от прочих отложенных налоговых активов приобретаемого предприятия не отвечает критериям отдельного признания пункта 37 на момент первоначального учета объединения бизнеса, а реализуется впоследствии, то покупатель должен признавать эту выгоду в качестве дохода в соответствии с МСФО (IAS) 12 *«Налоги на прибыль».* Кроме того, покупатель должен:  (a)           уменьшить балансовую стоимость гудвила до суммы, которая была бы признана, если бы отложенный налоговый актив был признан в качестве идентифицируемого актива с даты приобретения; и  (b)           признать уменьшение балансовой стоимости гудвила как расход.  Однако эта процедура не должна приводить к созданию превышения, описанного в пункте 56, и не должна увеличивать сумму дохода, признанного ранее в соответствии с пунктом 56.    **РАСКРЫТИЕ**  66           Покупатель должен раскрывать информацию, позволяющую пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединений бизнеса, которые осуществлены:  (a)           в течение периода;  (b)           после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску.  67            Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 66(а), покупатель должен раскрывать следующую информацию для каждого объединения бизнеса, произошедшего в течение периода:  (a)           названия и описание объединяющихся предприятий или видов коммерческой деятельности;  (b)           дату приобретения;  (c)           процент приобретенных голосующих долевых инструментов;  (d)           стоимость объединения и описание ее компонентов, включая любые затраты, непосредственно связанные с объединением. Когда долевые инструменты выпускаются или они подлежат выпуску как часть стоимости приобретения, то также должна раскрываться следующая информация:  (i)            количество выпущенных или подлежащих выпуску долевых инструментов; и  (ii)           справедливая стоимость этих инструментов и база ее определения. Если на дату обмена не существует объявленной цены для инструментов, то должна раскрываться информации о существенных допущениях, использованных для определения справедливой стоимости. Если объявленная цена существует на дату обмена, но не была использована в качестве основания для определения стоимости объединения, то данный факт должен быть раскрыт, а также причины, по которым объявленная цена не была использована; метод и существенные допущения, использованные для установления стоимости долевых инструментов; и агрегированная величина разницы между установленной для долевых инструментов стоимостью и объявленной ценой долевых инструментов;  (e)           подробная информация о любых операциях, которые по решению предприятия должны выбыть в результате объединения;  (f)            суммы, признанные на дату приобретения для каждого класса активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия, и (за исключением случаев, когда это практически невозможно) балансовую стоимость каждого из этих классов, определенную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS) непосредственно перед объединением. Если такое раскрытие практически невозможно, данный факт должен быть раскрыт вместе с разъяснением причины.  (g)           сумму любого превышения, признанную в отчете о прибылях и убытках в соответствии с пунктом 56, и статью отчета о прибылях и убытках, в которой признано данное превышение;  (h)           описание факторов, способствующих формированию стоимости, приводящей к признанию гудвила: описание каждого нематериального актива, который не был признан отдельно от гудвила, и объяснение, почему справедливая стоимость нематериального актива не может быть надежно измерена, или описание природы превышения, признанного в отчете о прибылях или убытках в соответствии с пунктом 56;  (i)            сумму прибыли или убытка приобретаемого предприятия, начиная с даты приобретения, включенную в отчет о прибылях и убытках покупателя за период, за исключением случаев, когда это раскрытие практически невозможно. Если такое раскрытие практически невозможно, данный факт должен быть раскрыт вместе с разъяснением причины.  68            Информацию, раскрытие которой требуется в соответствии с пунктом 67, следует раскрывать совокупно для несущественных в отдельности объединений бизнеса, осуществленных в течение отчетного периода.  69            Если первоначальный учет объединения бизнеса, осуществленного в течение периода, был определен только условно, как установлено в пункте 62, то данный факт также должен быть раскрыт вместе с разъяснением причины.  70            Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 66(а), покупателю следует раскрывать следующую информацию, за исключением случаев, когда такое раскрытие практически невозможно:  (a)           выручку объединенного предприятия за период, как если бы датой приобретения для всех объединений бизнеса, осуществленных в течение периода, была дата начала данного периода;  (b)           прибыль или убыток объединенного предприятия за период, как если бы дата приобретения для всех объединений бизнеса, осуществленных в течение периода, была началом данного периода.  Если такое раскрытие информации практически невозможно осуществить, то данный факт должен быть раскрыт вместе с разъяснением причины.  71            Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 66(b), покупателю следует раскрывать информацию, требуемую в пункте 67, для каждого объединения бизнеса, осуществленного после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, за исключением случаев, когда такое раскрытие практически невозможно. Если раскрытие какой-либо из этой информации практически невозможно, то данный факт должен быть раскрыт вместе с разъяснением причины.  72           Покупателю следует раскрывать информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности оценить финансовые последствия прочих доходов, убытков, исправления ошибок и прочих корректировок, признанных в текущем периоде, которые относятся к объединениям бизнеса, осуществленным в текущем или предыдущих периодах.  73            Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 72, покупателю следует раскрывать следующую информацию:  (a)           сумму и объяснение любого дохода или убытка, признанного в текущем периоде, который:  (i)            относится к приобретенным идентифицируемым активам, либо принятым обязательствам или условным обязательствам при объединении бизнеса, которое было осуществлено в текущем или в предыдущем периоде; и  (ii)           такого размера, характера или влияния, что раскрытие будет уместным для понимания финансовых результатов деятельности объединенного предприятия;  (b)           суммы и объяснения корректировок условных значений, признанных в течение текущего периода, если первоначальный учет объединения бизнеса, осуществленного в непосредственно предшествующем периоде, был определен только условно на конец этого периода;  (c)           информацию об исправлении ошибок, раскрытие которой требуется в МСФО (IAS) 8 для идентифицируемых активов, обязательств или условных обязательств приобретаемого предприятия или об изменениях значений, отнесенных на эти статьи, которые покупатель признает в течение текущего периода в соответствии с пунктами 63 и 64.  74           Предприятие должно раскрывать информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить изменения в балансовой стоимости гудвила в течение периода.  75            Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 74, предприятию следует раскрывать выверку балансовой стоимости гудвила на начало и конец периода, показывая отдельно:  (a)           валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на начало периода;  (b)           дополнительный гудвил, признанный в течение периода, за исключением гудвила, включенного в выбывающую группу, которая при приобретении отвечает критериям для классификации как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5;  (c)           корректировки, возникающие в результате последующего признания отложенных налоговых активов в течение периода в соответствии с пунктом 65;  (d)           гудвил, включенный в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и гудвил, признание которого прекращено в течение периода, но который не включался в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи;  (e)           убытки от обесценения, признанные в течение периода в соответствии с МСФО (IAS) 36;  (f)            курсовые разницы, возникающие в течение периода согласно МСФО (IAS) 21 *«Влияние изменений обменных курсов валют»*;  (g)           другие изменения в балансовой стоимости за период; и  (h)           валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на конец периода.  76            Предприятие раскрывает информацию о возмещаемой стоимости и обесценении гудвила согласно МСФО (IAS) 36 в дополнение к информации, раскрытие которой требуется в пункте 75(е).  77            Если в какой-либо ситуации информация, раскрытие которой требуется согласно настоящему МСФО (IFRS), не отвечает целям, изложенным в пунктах 66, 72 и 74, то предприятию следует раскрыть такую дополнительную информацию, которая необходима, для того чтобы соответствовать этим целям.    **ПРАВИЛА перехода и дата вступления в силу**  78            Кроме случаев, приведенных в пункте 85, настоящий МСФО (IFRS) следует применять к учету объединений бизнеса, *дата соглашения* для которых - 31 марта 2004 г. или позднее.  (a)           гудвила, возникающего в результате объединения бизнеса, дата соглашения которого - 31 марта 2004 г. или позднее; или  (b)           любого превышения доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия над стоимостью объединения бизнеса, дата соглашения которого - 31 марта 2004 г. или позднее.    **Признанный ранее гудвил**  79            Предприятию следует применять настоящий МСФО (IFRS) перспективно с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты, к гудвилу, приобретенному при объединении бизнеса, дата соглашения которого была до 31 марта 2004 г., и к гудвилу, возникающему из доли участия в совместно контролируемом предприятии, полученной до 31 марта 2004 г. и учтенной при применении пропорциональной консолидации. По этой причине предприятию следует:  (a)           прекратить амортизацию такого гудвила с начала первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты;  (b)           исключить балансовую стоимость относящейся к гудвилу накопленной амортизации с соответствующим уменьшением гудвила на начало первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты; и  (c)           с момента наступления первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты проводить тестирование гудвила на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 (в редакции 2004 г.).  80            Если предприятие ранее признавало гудвил в качестве уменьшения собственного капитала, то оно не должно признавать такой гудвил в отчете о прибылях и убытках при полном или частичном выбытии коммерческой деятельности, к которой относится гудвил, или когда происходит обесценение генерирующей денежные средства единицы, к которой относится гудвил.    **Признанный ранее отрицательный гудвил**  81            Следует прекратить признание балансовой стоимости отрицательного гудвила на момент наступления первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты, возникающего:  (a)           либо при объединения бизнеса, дата соглашения которого была до 31 марта 2004 г; либо  (b)           доли участия в совместно контролируемом предприятии, полученной до 31 марта 2004 г. и учтенной с использованием метода пропорциональной консолидации на начало этого периода, с соответствующей корректировкой начального сальдо нераспределенной прибыли.    **Признанные ранее нематериальные активы**  82            Балансовую стоимость объекта, классифицированного в качестве нематериального актива, который  (a)           приобретен при объединении бизнеса, дата соглашения которого была до 31 марта 2004 г; или  (b)           возникает от доли участия в совместно контролируемом предприятии, полученной до 31 марта 2004 г. и учтенной методом пропорциональной консолидации,  следует реклассифицировать в качестве гудвила на момент наступления первого годового периода, начинающегося 31 марта 2004 г. или после этой даты, если данный нематериальный актив на указанную дату не отвечает критерию идентифицируемости МСФО (IAS) 38 (в редакции 2004 г).    **Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия**  83            Для инвестиций, учитываемых с применением метода долевого участия и приобретенных 31 марта 2004 г. или после этой даты, предприятию следует применять настоящий МСФО (IFRS) при учете:  (a)           приобретенного гудвила, включенного в балансовую стоимость этой инвестиции. Следовательно, амортизация такого условного гудвила не должна учитываться при определении доли предприятия в прибылях или убытках объекта инвестиций;  (b)           превышения, включенного в балансовую стоимость инвестиции, доли предприятия в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств объекта инвестиций над фактической стоимостью этой инвестиции. Следовательно, предприятие должно включать такое превышение в качестве дохода при определении доли предприятия в прибылях или убытках объекта инвестиций в периоде, в котором была приобретена данная инвестиция.  84            Для инвестиций, учитываемых с применением метода долевого участия и приобретенных до 31 марта 2004 г.:  (a)           предприятию следует применять настоящий МСФО (IFRS) к приобретенному гудвилу, включенному в балансовую стоимость данной инвестиции, на перспективной основе с момента наступления первого годового периода, начинающегося с 31 марта 2004 г. или после этой даты. Следовательно, предприятию, начиная с указанной даты, следует прекратить включение амортизации такого гудвила при определении доли предприятия в прибылях или убытках объекта инвестиций;  (b)           предприятию следует прекратить признание отрицательного гудвила, включенного в балансовую стоимость такой инвестиции на момент наступления первого годового периода, начинающегося с 31 марта 2004 г. или после этой даты, с соответствующей корректировкой начального сальдо нераспределенной прибыли.    **Ограниченное ретроспективное применение**  85            Предприятию разрешается применять требования настоящего МСФО (IFRS) к гудвилу, существующему до дат вступления в силу, установленных в пунктах 78-84, или приобретенному позже, и к объединениям бизнеса, совершившимся до этих дат, в том случае, если:  (a)           оценки и прочая информация, необходимые для применения данного МСФО (IFRS) к прошлым объединениям бизнеса, были получены в то время, когда эти объединения были первоначально учтены; и  (b)           предприятие также применяет МСФО (IAS) 36 (в редакции 2004 г.) и МСФО (IAS) 38 (в редакции 2004 г.) перспективно с той же самой даты, а оценки и прочая информация, необходимые для применения данных стандартов с этой даты, ранее были получены предприятием, так что нет необходимости в определении расчетных оценок, которые иначе потребовалось бы сделать на предшествующую дату.    **Прекращение действия ДРУГИХ документов**  86            Настоящий МСФО (IFRS) заменяет МСФО (IAS) 22 *«Объединения бизнеса»* (в редакции 1998 г).  87            Настоящий МСФО (IFRS) заменяет следующие разъяснения:  (a)           ПКР (SIC) - 9 «Объединения бизнеса - классификация в качестве приобретения или объединения интересов»;  (b)           ПКР (SIC) - 22 «Объединения бизнеса - последующая корректировка справедливой стоимости и первоначально отраженного гудвила»; и  (c)           ПКР (SIC) - 28 «Объединения бизнеса - «дата обмена» и справедливая стоимость долевых инструментов».    **ПРИЛОЖЕНИЕ А Определение терминов**  *Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).*   |  |  | | --- | --- | | дата приобретения | **Дата, на которую покупатель фактически получает**контроль**над приобретаемым предприятием.** | | дата соглашения | **Дата, на которую достигнуто соглашение по всем существенным вопросам между объединяющимися сторонами и, в случае предприятий, акции которых обращаются на открытом рынке, об этом сообщено публично. В случае враждебного поглощения самой первой датой, на которую достигается соглашение по всем существенным вопросам между объединяющимися сторонами, является дата, на которую достаточное число собственников приобретаемого предприятия приняли предложение покупателя, для того чтобы последний получил контроль над приобретаемым предприятием.** | | коммерческая деятельность | **Единый комплекс деятельности и активов, осуществляемый и управляемый для цели обеспечения:**  **(a)** **дохода инвесторам; или**  **(b)** **снижения затрат или получения других экономических выгод непосредственно и пропорционально держателям страхового полиса или участникам.**  **Коммерческая деятельность, как правило, состоит из ресурсов, процессов, применяемых к ресурсам, и получаемого в результате конечного продукта, который используется или будет использован в будущем для получения выручки. Если в передаваемом комплексе деятельности и активов присутствует**гудвил**, то такой комплекс следует считать коммерческой деятельностью.** | | объединение бизнеса | **Объединение отдельных предприятий или видов**коммерческойдеятельности**в одно**отчитывающееся предприятие**.** | | объединение бизнеса, включающее предприятия или виды коммерческой деятельности, находящиеся под общим контролем | Объединение бизнеса**, в котором все объединяющиеся предприятия или виды** коммерческой деятельности,**в конечном счете,**контролируются**одной и той же стороной или сторонами как до, так и после объединения и этот**контроль**не является временным.** | | условное обязательство | **Термин «условное обязательство» имеет значение, определенное в МСФО (IAS) 37 *«Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»*, то есть:**  **(a)** **возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не находятся полностью под контролем предприятия; или**  **(b)** **существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:**  **(i)** **необходимость выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, для урегулирования обязательства, не является вероятной; или**  **(ii)** **величина обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности.** | | Контроль | **Право определять финансовую и операционную политику предприятия или коммерческой деятельности для того, чтобы получать выгоды от их деятельности.** | | дата обмена | **Если объединение бизнеса достигается в результате единичной операции обмена, то датой обмена является дата приобретения. Когда**объединение бизнеса**включает более одной операции обмена, например, когда оно осуществляется поэтапно путем последовательных приобретений акций, датой обмена является дата, на которую признается каждая отдельная инвестиция в финансовой отчетности покупателя.** | | справедливая стоимость | **Сумма, на которую актив может быть обменен или исполнено обязательство при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.** | | Гудвил | **Будущие экономические выгоды от активов, которые не поддаются индивидуальному выделению и отдельному признанию.** | | нематериальный актив | **Термин «нематериальный актив» имеет значение, определенное в МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы»*, то есть идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физического содержания.** | | совместноепредпринимательство | **Термин «совместная деятельность» имеет значение, определенное в МСФО (IAS) 31 *«Участие в совместном предпринимательстве»*, то есть - положение договора, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю.** | | доля меньшинства | **Та часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, приходящаяся на доли в собственном капитале, которыми материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия.** | | взаимное предприятие | **Предприятие, отличное от предприятия, находящегося в собственности инвестора, например, компания взаимного страхования или взаимное кооперативное предприятие, которое обеспечивает более низкие затраты или другие экономические выгоды непосредственно и пропорционально держателю страхового полиса или участникам.** | | материнское предприятие | **Предприятие, имеющее одно или несколько дочерних предприятий.** | | Вероятный | **Скорее возможный, чем невозможный.** | | отчитывающееся предприятие | **Предприятие, для которого существуют пользователи, полагающиеся на его финансовую отчетность общего назначения для того, чтобы получить информацию, полезную для них при принятия решений по распределению ресурсов. Отчитывающимся предприятием может быть отдельное предприятие или группа, состоящая из**материнского**и всех его**дочерних предприятий**.** | | дочернее предприятие | **Предприятие (включая предприятие, не являющееся корпорацией, например, товарищество), которое контролируется другим предприятием, известным как материнское предприятие.** |     **Приложение В Дополнительное приложение по применению**  *Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО (IFRS).*    **Обратные приобретения**  B1           Как отмечено в пункте 21, в некоторых случаях объединений бизнеса, обычно называемых обратными приобретениями, покупателем является предприятие, чьи доли в собственном капитале были приобретены, а выпускающее их предприятие является приобретаемым. Это имеет место, когда, например, частное предприятие само организует свое «приобретение» более мелким публичным предприятием для получения листинга на фондовой бирже. Хотя юридически публичное предприятие, выпускающее ценные бумаги, рассматривается в качестве материнского предприятия, а частное предприятие рассматривается в качестве дочернего, предприятие, рассматриваемое как дочернее с юридической точки зрения, является покупателем, если оно получает возможность определять финансовую и операционную политику материнского, с юридической точки зрения, предприятия таким образом, чтобы получать выгоды от его деятельности.  B2           Предприятию следует применять указания в пунктах B3-B15 при учете обратного приобретения.  B3           При учете обратного приобретения происходит распределение стоимости объединения бизнеса на дату приобретения, учет обратного приобретения не применяется к операциям после объединения бизнеса.    **Стоимость объединения бизнеса**  B4           Если выпуск долевых инструментов является частью стоимости объединения бизнеса, то в соответствии с требованиями пункта 24 стоимость объединения бизнеса должна включать справедливую стоимость этих долевых инструментов на дату обмена. Пункт 27 указывает на то, что в отсутствии надежной объявленной цены, справедливая стоимость долевых инструментов может быть рассчитана на основе справедливой стоимости предприятия-покупателя или справедливой стоимости приобретаемого предприятия в зависимости от того, какая из них более доказательна.  B5           При обратном приобретении считается, что стоимость объединения бизнеса были понесены дочерним, с юридической точки зрения, предприятием (то есть покупателем для целей учета) в виде долевых инструментов, выпущенных для собственников материнского, с юридической точки зрения, предприятия (то есть приобретаемого предприятия для целей учета). Если для определения стоимости объединения бизнеса используется объявленная цена долевых инструментов дочернего, с юридической точки зрения, предприятия, то следует рассчитать такое количество долевых инструментов, которое должно было бы выпустить дочернее, с юридической точки зрения, предприятие, чтобы обеспечить тот же процент доли собственности в объединенном предприятии для собственников материнского, с юридической точки зрения, предприятия, который они имеют в объединенном предприятии в результате обратного приобретения. Справедливую стоимость рассчитанного таким образом количества долевых инструментов следует принять в качестве стоимости объединения бизнеса.  B6           Если справедливая стоимость долевых инструментов дочернего, с юридической точки зрения, предприятия не является явно очевидной, то общая справедливая стоимость всех выпущенных до объединения бизнеса долевых инструментов материнского, с юридической точки зрения, предприятия должна использоваться в качестве основы для определения стоимости объединения.    **Подготовка и представление консолидированной финансовой отчетности**  B7           Консолидированная финансовая отчетность, следующая за обратным приобретением, должна выпускаться под именем материнского, с юридической точки зрения, предприятия, но характеризоваться в примечаниях как продолжение финансовой отчетности дочернего, с юридической точки зрения, предприятия (то есть покупателя для целей учета). Так как такая консолидированная финансовая отчетность представляет продолжение финансовой отчетности дочернего, с юридической точки зрения, предприятия, то:  (a)           активы и обязательства дочернего, с юридической точки зрения, предприятия должны признаваться и измеряться в такой консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости до объединения;  (b)           сальдо нераспределенной прибыли и других статей собственного капитала, признанные в такой консолидированной финансовой отчетности, должны быть равны сальдо нераспределенной прибыли и других статей капитала дочернего, с юридической точки зрения, предприятия непосредственно перед объединением бизнеса;  (c)           сумма, признанная в качестве выпущенных долевых инструментов в такой консолидированной финансовой отчетности, должна определяться путем добавления стоимости объединения, определенной в соответствии с пунктами B4-B6, к выпущенному собственному капиталу дочернего, с юридической точки зрения, предприятия непосредственно перед объединением бизнеса. Однако структура собственного капитала в такой консолидированной финансовой отчетности (то есть количество и вид выпущенных долевых инструментов) должна отражать структуру капитала материнского, с юридической точки зрения, предприятия, включая долевые инструменты, выпущенные им для осуществления объединения;  (d)           сравнительной информацией, представленной в такой консолидированной финансовой отчетности, должна быть сравнительная информация дочернего, с юридической точки зрения, предприятия.  B8           Учет обратного приобретения применяется только в консолидированной финансовой отчетности. Поэтому в отдельной финансовой отчетности материнского, с юридической точки зрения, предприятия, при наличии таковой, инвестиция в дочернее, с юридической точки зрения, предприятие учитывается в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 27 *«Консолидированная и индивидуальная отчетность предприятия»*по учету инвестиций в отдельной финансовой отчетности инвестора.  B9 Консолидированная финансовая отчетность, подготовленная после обратного приобретения, должна отражать справедливую стоимость активов, обязательств и условных обязательств материнского, с юридической точки зрения, предприятия (то есть приобретаемого предприятия для целей учета). Поэтому стоимость объединения бизнеса должна быть распределена путем измерения по справедливой стоимости на дату приобретения идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств материнского, с юридической точки зрения, предприятия, которые отвечают критериям признания в пункте 37. Превышение стоимости объединения бизнеса над долей покупателя в чистой справедливой стоимости таких статей должно учитываться в соответствии с пунктами 51-55. Превышение доли покупателя в чистой справедливой стоимости этих статей над стоимостью объединения должно учитываться в соответствии с пунктом 56.    **Доля меньшинства**  B10         Иногда в случаях обратного приобретения некоторые собственники дочернего, с юридической точки зрения, предприятия не обменивают долевые инструменты в нем на долевые инструменты материнского, с юридической точки зрения, предприятия. Хотя предприятие, чьи долевые инструменты принадлежат таким собственникам (дочернее, с юридической точки зрения, предприятие), приобрело другое предприятие (материнское, с юридической точки зрения, предприятие), доли данных собственников должны учитываться как доля меньшинства в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения. Это связано с тем, что собственники дочернего, с юридической точки зрения, предприятия, которые не участвуют в обмене таких долевых инструментов на долевые инструменты материнского, с юридической точки зрения, предприятия, имеют долю только в результатах и чистых активах дочернего, с юридической точки зрения, предприятия, а не в результатах и чистых активах объединенного предприятия. И наоборот, все собственники материнского, с юридической точки зрения, предприятия, несмотря на то, что оно рассматривается как приобретаемое предприятие, имеют долю в результатах и чистых активах объединенного предприятия.  B11         Так как активы и обязательства дочернего, с юридической точки зрения, предприятия признаются и измеряются в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости до объединения, то доля меньшинства должна отражать пропорциональную долю меньшинства акционеров в балансовой стоимости чистых активов дочернего, с юридической точки зрения, предприятия до объединения.    **Прибыль на акцию**  B12         Как указывалось в пункте В7(с), структура собственного капитала, представленная в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, отражает структуру капитала материнского, с юридической точки зрения, предприятия, включая долевые инструменты, выпущенные им для осуществления объединения бизнеса.  B13         В целях расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении (знаменатель) в течение периода, в котором произошло обратное приобретение:  (a)           количество обыкновенных акций, находящихся в обращении с начала данного периода до даты приобретения, принимается равным количеству обыкновенных акций, выпущенных материнским, с юридической точки зрения, предприятием для собственников дочернего, с юридической точки зрения, предприятия;  (b)           количество обыкновенных акций, находящихся в обращении с даты приобретения до конца этого периода, должно соответствовать действительному количеству обыкновенных акций материнского, с юридической точки зрения, предприятия, находящихся в обращении в течение этого периода.  B14         Базовая прибыль на акцию, раскрываемая для каждого сравнительного периода до даты приобретения, который представлен в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, должна рассчитываться делением прибыли или убытка дочернего, с юридической точки зрения, предприятия, приходящихся на владельцев обыкновенных акций в каждом из этих периодов, на количество обыкновенных акций, выпущенных материнским, с юридической точки зрения, предприятием для собственников дочернего, с юридической точки зрения, предприятия при обратном приобретении.  B15         В расчетах, приведенных в пунктах В13 и В14, предполагается, что не было никаких изменений в количестве обыкновенных акций, выпущенных дочерним, с юридической точки зрения, предприятием в течение сравнительных периодов и в течение времени с начала того периода, в котором произошло обратное приобретение, до даты приобретения. Расчет прибыли на акцию должен быть соответствующим образом скорректирован, для того чтобы принять в расчет влияние изменения количества обыкновенных акций, выпущенных дочерним, с юридической точки зрения, предприятием в течение этих периодов.    **Распределение стоимости объединения бизнеса**  B16         В настоящем МСФО (IFRS) требуется, чтобы покупатель признавал идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия, которые отвечают соответствующим критериям признания, по их справедливой стоимости на дату приобретения. В целях распределения стоимости объединения бизнеса покупатель должен учитывать следующие показатели в качестве справедливой стоимости:  (a)           для финансовых инструментов, которые продаются на активном рынке, покупатель должен использовать текущие значения рыночной стоимости;  (b)           для финансовых инструментов, которые не продаются на активном рынке, покупатель должен использовать расчетные показатели, которые учитывают такие характеристики, как соотношение цены и прибыли, доходность по дивидендам и ожидаемые темпы роста сопоставимых инструментов предприятий с аналогичными характеристиками;  (c)           для дебиторской задолженности, бенефициарных контрактов и прочих идентифицируемых активов покупателю следует использовать приведенные стоимости сумм, подлежащих получению, определяемых по соответствующим текущим процентным ставкам, за вычетом оценочных резервов на покрытие безнадежных долгов и затрат на взыскание, если таковые необходимы. Однако дисконтирование не требуется для краткосрочной дебиторской задолженности, бенефициарных контрактов и прочих идентифицируемых активов, когда разница между ее номинальной и дисконтированной величинами несущественна;  (d)           для запасов:  (i)            готовой продукции и товаров покупателю следует использовать продажные цены за вычетом суммы (1) затрат на выбытие и (2) обоснованной нормы прибыли в части усилий покупателя по продаже, основанной на прибыли от аналогичной готовой продукции и товаров;  (ii)           незавершенного производства покупателю следует использовать продажные цены готовой продукции за вычетом суммы (1) затрат на завершение, (2) затрат на выбытие и (3) обоснованной нормы прибыли в части усилий по завершению и продаже, основанной на прибыли от аналогичной готовой продукции;  (iii)          сырья покупателю следует использовать текущую стоимость замещения;  (e)           для земли и зданий покупатель должен использовать рыночную стоимость;  (f)            для машин и оборудования покупателю следует использовать рыночную стоимость, обычно определяемую с помощью экспертной оценки. Если рыночная информация о справедливой стоимости отсутствует по причине специфического характера объекта машин и оборудования, а также того, что этот объект редко продается, за исключением продажи в качестве части действующего бизнеса, то покупателю, возможно, потребуется оценить справедливую стоимость на основе метода доходности или метода остаточной стоимости замещения;  (g)           для нематериальных активов покупателю следует определить справедливую стоимость:  (i)            на основе данных активного рынка, как это установлено в МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы»*; или  (ii)           если активного рынка не существует, на основе, отражающей сумму, которую покупателю пришлось бы заплатить за данные активы при операции между независимыми, хорошо осведомленными и желающими совершить такую операцию сторонами на базе самой лучшей имеющейся информации (см. МСФО (IAS) 38, где даны дополнительные указания по определению справедливой стоимости нематериальных активов, приобретенных при объединении бизнеса);  (h)           для чистых активов по вознаграждениям работников или обязательств пенсионных планов с установленными выплатами покупателю следует использовать приведенную стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами за вычетом справедливой стоимости активов плана. Однако актив признается только в той сумме, в которой, вероятно, он будет доступен покупателю в форме возврата средств из пенсионного плана или сокращения будущих взносов;  (i)            для налоговых активов и обязательств покупателю следует использовать сумму налоговых выгод, возникающих от налоговых убытков или налогов, подлежащих уплате в отношении прибыли или убытка, оцениваемых с точки зрения объединенного предприятия, в соответствии с МСФО (IAS) 12 *«Налоги на прибыль».* Налоговый актив или обязательство определяется после признания налогового эффекта от пересчета идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств до их справедливой стоимости и не дисконтируется;  (j)            для счетов и векселей к оплате, долгосрочной задолженности, обязательств, начислений и прочих требований к оплате покупателю следует использовать приведенную стоимость сумм, подлежащих оплате при урегулировании обязательств, определенных по соответствующим текущим процентным ставкам. Однако дисконтирование не требуется для краткосрочных обязательств, когда разница между их номинальной и дисконтированной величинами несущественна;  (k)           для обременительных договоров и прочих идентифицируемых обязательств приобретаемого предприятия покупателю следует использовать приведенную стоимость сумм, подлежащих оплате при урегулировании обязательств, определенных по соответствующим текущим процентным ставкам;  (l)            для условных обязательств приобретаемого предприятия покупателю следует использовать суммы, которые бы затребовала уплатить третья сторона, чтобы принять на себя эти условные обязательства. Такая сумма должна отражать весь диапазон ожиданий о возможных потоках денежных средств, а не только наиболее вероятный или ожидаемый максимальный или минимальный поток денежных средств.  B17         В некоторых пунктах вышеизложенного руководства требуется, чтобы справедливая стоимость оценивалась с использованием метода приведенной стоимости. Если в указаниях для конкретной статьи нет ссылки на использование методов приведенной стоимости, то эти методы могут быть использованы при оценке справедливой стоимости статьи. |