

IFRS 3 «Объединения бизнеса»

IFRS 3 заменяет IAS 22 «Объединение компаний» с 31 марта 2004 года. Объединение бизнеса в соответствии с IFRS 3 происходит по методу покупки. Покупатель учитывает приобретаемые идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой компании по их справедливой стоимости на дату приобретения. Гудвилл, который возникает при приобретении, впоследствии не амортизируется, а тестируется на предмет обесценения. // М.И. Суркова, RSM Топ-аудит. Методический журнал "МСФО и МСА в кредитной организации". № 3/2006

// М.И. Суркова, RSM Топ-аудит "МСФО и МСА в кредитной организации"

IFRS 3 «Объединения бизнеса (Business Combinations)» заменил ранее действовавший одноименный стандарт IAS 22 и представляет собой хороший пример конвергенции (convergence) между МСФО и US GAAP. Кроме этого, данный стандарт является хорошей иллюстрацией дальнейшего движения МСФО в сторону применения справедливой стоимости (Fair value) для оценки активов и обязательств компаний.

Разработка стандарта велась в рамках проекта конвергенции между МСФО и US GAAP и продолжалась с 2003 по 2004 год. Первый этап был завершен принятием стандарта 31 марта 2004 г. В настоящее время идет второй этап разработки стандарта.

Определения

При разработке IFRS 3 была проведена работа в части уточнения действующих дефиниций и установления новых:

- уточнено определение термина «объединения бизнеса (business combinations)» - это объединения отдельных компаний или бизнесов в одну компанию, составляющую отчетность (reporting entity);

- дано новое определение термина «бизнес (business)» и во всем стандарте вместо термина «деятельность (operations)» используется термин «бизнес»;

- дано новое определение термина «компании под общим контролем (entities under common control)».

Сфера применения IFRS 3

IFRS 3 применяется ко всем объединениям бизнеса, за исключением объединения:

- компаний, формирующих совместное предприятие (joint venture);
- компаний под общим контролем (entities under common control);
- компаний, объединенных только договором (entities brought together by contract only);
- компаний на взаимных началах (mutual entities).

Например, кооперативов, обществ взаимного кредита и т.п.

Метод объединения бизнеса

Все объединения бизнеса учитываются с применением метода покупки (purchase method). В соответствии с этим методом объединение бизнеса отражается в учете покупателя. IFRS 3 подробно разъясняет механизм действия данного метода.

Применение метода покупки требует последовательного осуществления следующих действий:

- определение покупателя;
- оценка стоимости объединения;

- распределение стоимости объединения между приобретенными активами, обязательствами и условными обязательствами.

В свою очередь каждое из последовательных действий определяется правилами, так определение покупателя производится на основе признаков, установленных в IFRS 3. Основной признак содержится в дефиниции «покупатель».

Покупатель (acquirer) - объединяющаяся компания (combining entity), которая получает контроль над другими объединяющимися компаниями или бизнесами.

Дополнительные признаки или индикаторы, определяющие покупателя в сделке, изложены в IFRS 3 п. 20-21.

Покупатель (acquirer) определяется в зависимости от дополнительных признаков, изложенных ниже:

- объединяющаяся компания, чья справедливая стоимость значительно больше справедливой стоимости другой компании;
- компания, передающая денежные средства или другие активы в обмен на голосующие акции;
- компания, менеджмент которой получает доминирующее положение в объединенной компании;
- компания, выпускающая долевые инструменты для процесса объединения;
- компания, чьи активы или доходы значительно превосходят аналогичные показатели другой компании.

Кроме перечисленных новшеств, IFRS 3 рассматривает особые случаи объединения и действия, обусловленные ими:

-
- их осуществление вероятно;
- существует их надежная оценка;

- по отложенным расчетам при оценке требуется применение дисконтирования;

- условные выплаты (скидка или наценка) включаются в стоимость объединения на дату покупки в следующих случаях:

- возможны последующие корректировки стоимости объединения.

Критерии идентификации приобретенных активов и обязательств

Критерии идентификации приобретенных специфических активов и обязательств следующие:

-
- для готовой продукции и товаров покупатель должен использовать продажные цены за вычетом суммы расходов на продажу и обоснованной нормы прибыли, которая зависит от организации и стимулирования сбыта и величины прибыли для аналогичных видов готовой продукции и товаров;
- для незавершенного производства покупатель должен использовать продажные цены на готовую продукцию за вычетом затрат на завершение производства продукции, расходов на продажу и обоснованной нормы прибыли, зависящей от организации и стимулирования сбыта и величины прибыли для аналогичных видов готовой продукции и товаров;
- для сырья и материалов покупатель должен использовать текущую стоимость приобретения аналогичных сырья и материалов;

- на основе цен на активном рынке согласно требованиям IAS 38;
- если активного рынка не существует, на основе затрат, которые покупатель понес бы по объекту нематериальных активов при совершении сделки с независимой желающей заключить такую сделку стороной, то есть на базе имеющейся у покупателя информации согласно IAS 38;

- нематериальные активы (intangible assets) - предполагается, что они соответствуют

критерию вероятности получения экономических благ, и их можно достаточно надежно оценить;

- резервы на реструктуризацию (restructuring provisions) - покупатель более не может признавать затраты на планируемую реструктуризацию в составе гудвилла (goodwill);

- условные обязательства (contingent liabilities) - должны признаваться в учете покупателя по справедливой стоимости, если она может быть надежно определена на дату покупки. В дальнейшем следует руководствоваться IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)». В Приложении «В» к IFRS 3 дано подробное руководство по определению справедливой стоимости активов и обязательств, приобретенных организацией. IFRS 3 требует от покупателя учитывать чистые активы приобретаемой компании по их справедливой стоимости на дату покупки. Для отнесения затрат на объединение покупатель должен определять справедливую стоимость отдельных видов активов и обязательств следующим образом:

- для финансовых инструментов, обращающихся на активном рынке, покупатель должен использовать текущие рыночные цены;

- для финансовых инструментов, не обращающихся на активном рынке, покупатель должен использовать оценочную стоимость, которая учитывает такие показатели как отношение цены акции к доходу, дивидендный доход и ожидаемые темпы роста сопоставимых инструментов компаний с аналогичными характеристиками;

- для дебиторской задолженности и других идентифицируемых активов покупатель должен использовать дисконтированную стоимость, определенную по текущим процентным ставкам за вычетом сумм сомнительных долгов и расходов на инкассирование;

- запасы:

- для земли и зданий необходимо использовать их рыночную стоимость, для машин и оборудования необходимо использовать их рыночную стоимость, которая обычно определяется с помощью профессионального оценщика;

- для нематериальных активов покупатель должен определять их справедливую стоимость:

- для чистых активов или обязательств по пенсионным планам с фиксированными выплатами покупатель должен использовать текущую стоимость фиксированных обязательств по вознаграждениям работникам за вычетом справедливой стоимости активов пенсионного плана;

- для налоговых активов и обязательств покупатель должен использовать сумму налоговых льгот, связанных с убытками от налогообложения, или налогами к оплате в соответствии с IAS 12 «Налоги на прибыль», признаваемых с учетом перспектив налогообложения объединенной компании;

- для кредиторской задолженности, векселей к оплате, долгосрочных обязательств, полученных авансов и других требований необходимо использовать дисконтированную стоимость обязательств, определенных с использованием соответствующих текущих процентных ставок;

- для обременительных договоров и других идентифицируемых обязательств приобретаемой компании покупатель должен использовать дисконтированную стоимость выплат по погашению обязательств, определенных по соответствующим текущим процентным ставкам;

- для условных обязательств приобретаемой компании покупатель должен использовать суммы, которые запросила бы третья сторона для принятия на себя этих условных обязательств. Подобная сумма должна отражать все ожидаемые платежи, а не один самый вероятный платеж или ожидаемый максимальный (минимальный) платеж.

Если подтвержденная рыночная цена отсутствует в силу специфического характера объекта основных средств и из-за того, что подобные объекты редко продаются отдельно от действующего бизнеса, покупатель должен оценивать справедливую стоимость с использованием метода определения доходов от использования основных средств или путем определения его остаточной восстановительной стоимости.

Применение дисконтирования

Дисконтирование не требуется для краткосрочной дебиторской задолженности и других краткосрочных идентифицируемых активов, если только эффект дисконтирования не является существенным.

Величина налоговых активов и налоговых обязательств определяется с учетом переоценки чистых активов до справедливой стоимости и не подлежит дисконтированию.

Дисконтирование не требуется для краткосрочных обязательств, если только эффект дисконтирования не является существенным.

Методы определения дисконтированной стоимости также могут использоваться для определения справедливой стоимости.

Гудвилл (Goodwill)

Гудвилл (Goodwill) - будущие экономические выгоды, возникающие за счет активов, которые невозможно отдельно идентифицировать и признать в учете.

В балансе признается только положительный гудвилл в сумме превышения стоимости покупки над приобретенной долей в справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств по состоянию на дату покупки.

IFRS 3 определяет метод учета объединения бизнеса - по первоначальной стоимости за минусом обесценения (impairment).

Амортизация на гудвилл не начисляется; вместо этого ежегодно проводится тест на обесценение в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов (Impairment of Assets)».

Отрицательная разница между стоимостью объединения бизнеса и долей чистых активов приобретенной компании (отрицательный гудвилл) сразу отражается в Отчете и прибылях и убытках.

Временные оценки

Если после объединения бизнеса не представляется возможным оценить справедливую стоимость всех активов, обязательств и условных обязательств приобретенной компании к концу периода, в котором произошло объединение, то в целях подготовки финансовой отчетности покупатель должен учитывать покупку с использованием временных оценок.

Например, приобретение дочерней компании в конце года (ноябрь) приводит к тому, что на конец финансового года некоторые иностранные активы приобретенной компании еще не оценены по справедливой стоимости. В данном случае нужно использовать временные оценки.

Покупатель должен отражать любые корректировки этих временных оценок в течение двенадцати месяцев после даты покупки и использовать скорректированные значения начиная с даты покупки. Любая амортизация активов будет начисляться начиная с даты покупки, а не с даты внесения корректировок в отношении временных оценок.

Корректировка временных оценок является ретроспективной корректировкой, которая должна быть приурочена к дате покупки.

Стоимость гудвилла определяется на дату покупки с учетом возможной ее корректировки в связи с последующим уточнением оценки активов, обязательств и условных обязательств приобретенной компании.

Сопоставимая информация в финансовой отчетности должна корректироваться в связи с уточнением временных оценок.

После того как будет готова первая финансовая отчетность, корректировки в нее могут вноситься только для исправления допущенных ошибок в соответствии с IAS 8.

В первую финансовую отчетность после объединения компаний, после того как эта

отчетность подготовлена, не должны вноситься корректировки показателей в связи с изменениями в бухгалтерских оценках.

IAS 8 требует от компаний ретроспективной корректировки ошибок и представления финансовой отчетности таким образом, как если бы эта ошибка не была допущена, путем пересмотра сопоставимой информации за предыдущие отчетные периоды, в которых были сделаны ошибки.

Оценка статьи финансовой отчетности, подлежащей корректировке, должна рассчитываться таким образом, как если бы покупка компании учитывалась по справедливой стоимости по состоянию на дату покупки. При этом стоимость гудвилла корректируется ретроспективно на сумму корректировки.

Отложенные налоговые активы

IFRS 3 устанавливает порядок признания отложенных налоговых активов при составлении первой финансовой отчетности после объединения бизнеса.

В основу порядка признания положены критерии признания активов в качестве отдельных активов. Поэтому, если потенциальная выгода приобретаемой компании от переноса убытков в уменьшение налогооблагаемой прибыли будущих периодов или от других отложенных налоговых активов не соответствовала критериям признания в качестве отдельного актива на дату объединения, но впоследствии эти критерии были удовлетворены, покупатель должен признать эту выгоду в качестве отложенного возмещения налога в отчете о прибылях и убытках в соответствии с IAS 12 «Налоги на прибыль».

Покупатель должен также уменьшить балансовую стоимость гудвилла на равнозначную сумму и признать это уменьшение в качестве расхода. Однако компания может применять требования IFRS 3 к гудвиллу, признанному в учете до 31 марта 2004 года, при условии, что компания также будет перспективно применять требования IAS 36 и IAS 38.

Раскрытие информации в отчетности

Раскрывается информация о сути и финансовых результатах объединений, произошедших:

- за отчетный период;
- за период после отчетной даты.

Для каждого объединения, которое произошло в течение отчетного периода, покупатель должен раскрывать:

- названия и характеристику видов деятельности объединяющихся компаний;
- дату покупки;
- процент приобретенных голосующих акций;
- стоимость объединения и составляющие этой стоимости, включая любые затраты, имеющие непосредственное отношение к объединению бизнеса.

В том случае, когда акции выпускаются как часть стоимости объединения, должна также раскрываться следующая информация:

- количество выпущенных или выпускаемых акций;
- справедливая стоимость этих акций, а также основа, используемая для определения их справедливой стоимости.

В случае, когда на дату обмена объявленная цена размещения акций отсутствует, в отчетности следует раскрывать допущения, которые использовались для определения справедливой стоимости акций.

В том случае, если на дату обмена объявленная цена размещения акций существует, но не использовалась в качестве основы для определения стоимости объединения, этот факт следует раскрывать вместе с:

- причинами, по которым объявленная цена размещения не использовалась;
- методом и допущениями, которые использовались для определения справедливой стоимости акций;
- общей суммой разницы между справедливой стоимостью акций и объявленной ценой размещения.

Покупатель должен раскрывать:

- подробное описание всех видов деятельности, от которых компания решила отказаться в результате объединения;
- суммы, признанные на дату покупки, по каждому классу активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании, и если только такое раскрытие не считается нецелесообразным, покупатель должен также раскрывать балансовую стоимость каждого из этих классов, определенную в соответствии с МСФО непосредственно перед объединением.

В том случае, если такое раскрытие считается нецелесообразным, то этот факт также должен раскрываться вместе с:

- суммой, признанной в отчете о прибылях и убытках в качестве отрицательного гудвилла, и линейной статьей, в которой она была признана с объяснением, почему это было сделано;
- описанием факторов, повлиявших на увеличение стоимости и признание гудвилла, т.е. описанием каждого нематериального актива, который не был признан отдельно от гудвилла, и объяснением, почему справедливая стоимость актива не может быть надежно оценена, или описанием характера любого отрицательного гудвилла;

- суммой прибыли приобретаемой компании с даты покупки до отчетной даты, включенной в финансовую отчетность покупателя за соответствующий период.

Информация должна раскрываться в совокупности для объединений, которые произошли в течение отчетного периода и которые по отдельности не являются существенными.

Если первоначальный метод учета объединения, которое произошло в отчетном периоде, был определен как временный, соответствующий факт также должен раскрываться с указанием причин, почему метод учета является временным.

Покупатель должен раскрывать следующую информацию, кроме случаев, когда такое раскрытие считается нецелесообразным:

- выручку объединенной компании за период, как если бы дата покупки для всех объединений, имевших место в течение периода, соответствовала бы началу этого периода;

- прибыль объединенной компании за период, как если бы дата покупки для всех объединений, произведенных в течение периода, соответствовала бы началу этого периода.

Если такое раскрытие нецелесообразно, этот факт должен быть отмечен с указанием причин отсутствия раскрытия информации.

Покупатель должен раскрывать информацию по каждому объединению компаний, которое имело место после отчетной даты, но до даты утверждения финансовой отчетности, кроме случаев, когда такое раскрытие считается нецелесообразным. Если такое раскрытие нецелесообразно, этот факт должен быть отмечен с указанием причин.

Покупатель должен раскрывать информацию, которая помогает пользователям финансовой отчетности оценить динамику финансового результата, исправлений ошибок и других корректировок, признанных в текущем отчетном периоде и имеющих отношение к объединениям бизнеса, которые произошли в текущем или предыдущих отчетных периодах.

Покупатель должен раскрывать следующую информацию:

-
- имеет отношение к приобретенным идентифицируемым активам, обязательствам, условным обязательствам, учтенным при объединении бизнеса, которое произошло в текущем или предыдущем отчетных периодах;
- имеет такой размер, характер или влияние, которое представляет важное значение для понимания результатов деятельности объединенной компании;
- сумму и объяснение возникновения любой прибыли (или убытка), признанной в текущем периоде, которая: - если первоначальный учет объединения бизнеса, которое произошло в предыдущем периоде, был определен как временный, по состоянию на конец этого периода, покупатель должен раскрывать суммы и объяснения корректировок временных оценок, признанных в течение отчетного периода;
- информацию об исправлении ошибок, которую требуется раскрывать согласно IAS 8, по любым идентифицируемым активам, обязательствам или условным обязательствам приобретаемой компании, или об изменениях в стоимости этих показателей.

Компания должна раскрывать информацию, которая помогает пользователям финансовой отчетности оценить динамику балансовой стоимости гудвилла в течение отчетного периода.

Компания должна приводить сверку балансовой стоимости гудвилла на начало и конец отчетного периода, показывающую:

- валовую стоимость гудвилла и накопленные убытки от его обесценения на начало периода;
- дополнительный гудвилл, признанный в течение периода, за исключением гудвилла, включенного в группу активов, предназначенных для выбытия, которые при покупке

отвечают критериям активов, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с IFRS 5;

- корректировки, возникающие в результате последующего признания отложенных налоговых активов в течение периода;

- гудвилл, включенный в группу активов, предназначенных для выбытия, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с IFRS 5, и гудвилл, который перестает признаваться в течение периода и который не был включен в группу активов, предназначенных для выбытия, классифицируемых как предназначенные для продажи;

- убытки от обесценения, признанные в течение периода, в соответствии с IAS 36;

- чистые курсовые разницы, возникающие в течение периода, в соответствии с IAS 21;

- любые другие изменения в балансовой стоимости в течение периода;

- валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на конец периода.

Компания должна раскрывать информацию о возмещаемой стоимости и обесценении гудвилла.

Второй этап проекта
«Объединения бизнеса»

В данной статье рассмотрены основные вопросы, регулирующие отражение в финансовой отчетности объединения бизнеса согласно IFRS 3, являющегося результатом первого этапа проекта. Однако работа по второму этапу проекта «Объединения бизнеса» продолжается.

Основными элементами второго этапа проекта являются:

- совместный проект Правления Комитета МСФО (IASB) и Совета по стандартам финансового учета (FASB) США;
- одновременное изменение IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (Consolidated and Separate Financial Statements).

Предварительный проект стандарта (Exposure Draft) опубликован 12 июля 2005 г., период его обсуждения закончился 28 октября 2005 г.

Опубликование измененного стандарта ожидается в третьем или четвертом квартале 2006 года.

Кроме информации о состоянии работы на втором этапе, необходимо отметить некоторые предлагаемые изменения IFRS 3, которые затрагивают следующие вопросы:

- расширение сферы применения;
- использование модели экономического субъекта (economic entity model) для учета операций с миноритарными акционерами;
- признание гудвилла в отношении долей участия, не дающих контроля;
- признание по справедливой стоимости условных активов и условных обязательств приобретенной стороны.