



Учет объединений бизнеса: влияние введения МСФО (IFRS) 3R и МСФО (IAS) 27R

Владимир Дабижа

Основные изменения и их влияние на финансовую отчетность

Основные изменения	Влияние на		
	Гудвил	Затраты времени и ресурсов	Волатильность фин. результатов
Отнесение затрат по сделке на расходы по мере возникновения	▼	-	-
Признание условного вознаграждения по справедливой стоимости с последующей переоценкой через прибыль или убыток	▼	▲	▲
Оценка неконтрольной доли участия по справедливой стоимости	▲	▲	-
Пересмотр классификации активов и обязательств	▲ или ▼	▲	▲
Учет фактического урегулирования ранее существовавших отношений	▲ или ▼	▲	▲ или ▼
Признание компенсаций, выплачиваемых продавцом	▼	-	▼
Переоценка ранее приобретенной доли участия по справедливой стоимости при поэтапном приобретении	▲	▲	-
Учет изменения доли участия в дочерней компании (без потери контроля) через капитал	▲ или ▼	-	-
Переоценка оставшейся доли участия по справедливой стоимости при потере контроля	-	▲	▲

Затраты по сделке

- ▶ Затраты по сделке не являются частью вознаграждения, выплачиваемого продавцу бизнеса.
- ▶ Затраты по сделке должны относиться на расходы по мере возникновения.
- ▶ Стандарт требует раскрывать сумму понесенных затрат по сделке.
- ▶ Затраты по сделке, непосредственно связанные с выпуском долговых или долевого инструментов, вычитаются из справедливой стоимости обязательства или капитала, соответственно.

Условное вознаграждение

	Действующая редакция МСФО (IFRS) 3	МСФО (IFRS) 3R
Первоначальный учет		
- Признание	Признается, если оно является вероятным и может быть достоверно определено	Признается всегда
- Оценка	Сумма, которая является вероятной	Справедливая стоимость на дату приобретения
Последующий учет	Корректировки признаются в составе гудвила (за исключением амортизации дисконта – процентные расходы)	Зависит от классификации: <ul style="list-style-type: none">▶ Капитал – не переоценивается▶ Задолженность – переоценка через прибыль или убыток.

Оценка неконтрольной доли участия

- ▶ Неконтрольная доля участия может оцениваться по:
 - ▶ справедливой стоимости
 - ▶ по пропорциональной доле в идентифицируемых чистых активах приобретаемой компании (т.е. учет в соответствии с действующей редакцией МСФО (IFRS) 3)
- ▶ Используемый метод влияет на сумму признаваемого гудвила
- ▶ Выбор метода оценки – для каждой отдельной операции

Пересмотр классификации активов и обязательств

- ▶ Классификация всех активов и обязательств должна быть пересмотрена на дату приобретения
 - ▶ Переклассификация производных инструментов в качестве инструментов хеджирования
 - ▶ Классификация производных инструментов со справедливой стоимостью, отличной от нуля, в качестве инструментов хеджирования – влияние на проверку эффективности
 - ▶ Финансовые инструменты – переоцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток; имеющиеся в наличии для продажи; удерживаемые до погашения
 - ▶ Встроенные производные инструменты
- ▶ Исключения
 - ▶ Договоры аренды
 - ▶ Договоры страхования

Фактическое урегулирование ранее существовавших отношений

- ▶ Договорные отношения:
 - ▶ Поставщик/покупатель
 - ▶ Лицо, выдающее лицензию/лицо, получающее лицензию
- ▶ Недоговорные отношения:
 - ▶ Истец/ответчик
- ▶ Объединение бизнеса фактически урегулирует ранее существовавшие отношения
- ▶ Приобретающая сторона признает доходы или расходы в связи с урегулированием в отчете о прибылях и убытках.
 - ▶ Договорные отношения (например, соглашение о поставке), доходы/расходы по наименьшей из следующих сумм:
 - ▶ сумма, вследствие которой договор является благоприятным или неблагоприятным для приобретающей стороны, и
 - ▶ сумма на урегулирование договора, доступная контрагенту, для которого договор является неблагоприятным

Компенсации, выплачиваемые продавцом

- ▶ В соответствии с договором продавец может принять на себя обязательство по выплате компенсации приобретающей стороне за исход условного события.
 - ▶ Например, компенсация условного обязательства в связи с требованием третьей стороны в отношении приобретаемой компании.
- ▶ Оценка актива на том же основании, что и компенсируемой статьи.
 - ▶ Например, у приобретаемой стороны есть условное обязательство, в отношении которого продавец компенсирует приобретающей стороне всю сумму требования .
 - ▶ Приобретающая сторона признает условное обязательство приобретаемой компании по справедливой стоимости 50 единиц.
 - ▶ Приобретающая сторона также признает компенсационный актив, подлежащий получению от продавца по стоимости 50 единиц (допущение о том, что оценочный резерв не требуется).
 - ▶ Впоследствии, актив переоценивается на том же основании, что и компенсируемая статья.
 - ▶ Изменения условного обязательства компенсируются изменениями актива в отчете о прибылях или убытках
- ▶ Прекращение признания актива при получении компенсации, продаже актива или утере права на него.

Поэтапное приобретение

	Действующая редакция МСФО (IFRS) 3	МСФО (IFRS) 3R
Расчет гудвила	Гудвил рассчитывается <i>несколько раз</i> – т.е. отдельный расчет для каждой операции обмена	Гудвил рассчитывается <i>только один раз</i> – т.е. справедливая стоимость ранее приобретенной доли участия включается в единый расчет гудвила
Переоценка идентифицируемых чистых активов, относящихся к ранее приобретенным долям участия	Учитывается как переоценка активов (т.е. с составе резерва по переоценке)	<i>Не применяется</i>
Переоценка ранее приобретенной доли участия по справедливой стоимости	<i>Не применяется</i>	Признается в отчете о прибылях и убытках (т.е. чистые идентифицируемые активы + гудвил)
Оценка идентифицируемых чистых активов	Справедливая стоимость на дату приобретения	Справедливая стоимость на дату приобретения

Изменение доли участия без потери контроля

- ▶ Увеличение доли участия в дочерней компании
- ▶ Уменьшение доли участия в дочерней компании
 - ▶ т.е. реализация доли участия без потери контроля
- ▶ Действующая редакция МСФО (IAS) 27 – четкое руководство отсутствует
 - ▶ На практике используется несколько методов учета
- ▶ МСФО (IAS) 27R – учет в качестве операций с акционерами
 - ▶ Разница между полученным/уплаченным вознаграждением и изменением доли меньшинства отражается в капитале.

Потеря контроля над дочерней компанией

- ▶ Если при продаже контрольной доли участия в дочерней компании Группа сохраняет неконтрольный пакет участия (инвестиции в ассоциированную компанию или финансовый актив):
 - ▶ Оставшаяся доля участия переоценивается по справедливой стоимости
 - ▶ Результат от выбытия дочерней компании признается в отчете о прибылях и убытках
- ▶ Потеря контроля предполагает «покупку» оставшейся доли участия.

Основные изменения и их влияние на финансовую отчетность

Основные изменения	Влияние на		
	Гудвил	Затраты времени и ресурсов	Волатильность фин. результатов
Отнесение затрат по сделке на расходы по мере возникновения	▼	-	-
Признание условного вознаграждения по справедливой стоимости с последующей переоценкой через прибыль или убыток	▼	▲	▲
Оценка неконтрольной доли участия по справедливой стоимости	▲	▲	-
Пересмотр классификации активов и обязательств	▲ или ▼	▲	▲
Учет фактического урегулирования ранее существовавших отношений	▲ или ▼	▲	▲ или ▼
Признание компенсаций, выплачиваемых продавцом	▼	-	▼
Переоценка ранее приобретенной доли участия по справедливой стоимости при поэтапном приобретении	▲	▲	-
Учет изменения доли участия в дочерней компании (без потери контроля) через капитал	▲ или ▼	-	-
Переоценка оставшейся доли участия по справедливой стоимости при потере контроля	-	▲	▲