

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

1. Применение



МСФО (IFRS) 3 применяется к объединению бизнеса.



МСФО (IFRS) 3 не распространяется на:

- учреждение совместной деятельности
- приобретение актива или группы активов, которые не составляют бизнес
- объединение предприятий или бизнесов, находящихся под общим контролем
- приобретение инвестиционной организацией, инвестиции в дочернюю организацию, которую требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Компания приобрела 100% компании, на которой главным активом является ТВ лицензия. Цель приобретения: расширение рынка за счет новой лицензии.

Приобретение компании не является объединением бизнеса. Данная сделка должна быть учтена как приобретение актива.

2. Метод приобретения

Предприятие должно учитывать каждое объединение бизнеса по методу приобретения, который включает:



МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

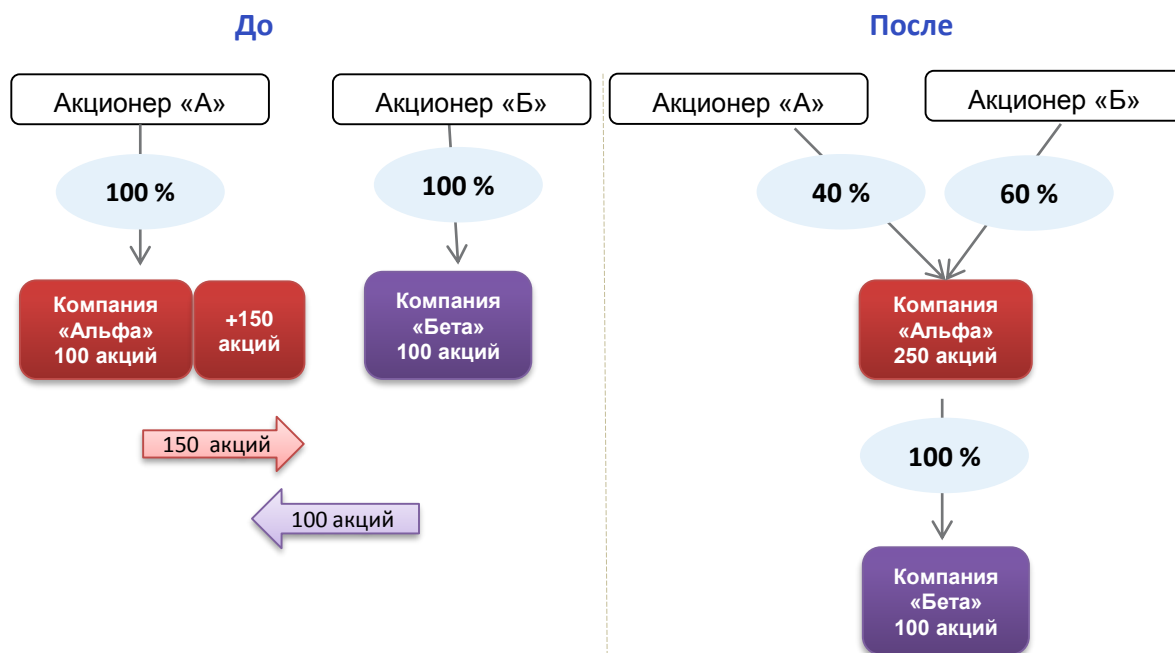
1. Идентификация покупателя

- ✓ В отношении каждого объединения бизнеса, одно из объединяющихся предприятий должно быть идентифицировано как покупатель.
- ✓ Покупателем является предприятие, которое получает контроль над приобретаемым предприятием (определение контроля согласно МСФО (IFRS) 10).

Согласно договору продажи компания «Альфа» приобретает 100% акций компании «Бета» путем обмена акций. Компания «Альфа» выпускает 150 новых акций и передает их в обмен на 100 акций «Бета».

С юридической точки зрения покупателем в данной сделке является компания «Альфа». Но с точки зрения учета компания «Бета» будет идентифицировано как покупатель.

Сделка будет учитываться по правилам учета обратных приобретений.



В результате сделки акционер «А» потерял контроль над «Альфа», вместо 100% ему принадлежит 40% (100 акций/250 акций). Акционер «Б» получил контроль над «Альфа», ему принадлежит 60% (150 акций/250 акций).

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

2. Определение даты приобретения

Дата приобретения = дата получения контроля

Как правило, является датой, когда покупатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства приобретаемого предприятия, - датой закрытия.

3. Признание и оценка приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли в приобретаемом предприятии

Покупатель должен оценить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

Исключения:

Требования в МСФО (IAS) 37 не применяются при определении того, какие условные обязательства необходимо признать на дату приобретения.

Покупатель признает условное обязательство, принятое при объединении бизнеса на дату приобретения, даже если не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Первоначальная оценка стоимости приобретения бизнеса может корректироваться в течение *одного года с даты приобретения*. Корректировки отражаются ретроспективным методом, т.е. как если бы они существовали на дату приобретения.

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

3. Виды и учет вознаграждений и расходов по сделке



МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

Обмен акциями

«Альфа» приобрела 80 млн. акций «Беты». Акционерный капитал «Беты» 100 млн. акций. «Альфа» выпустила пять акций в обмен на каждые восемь акций, приобретаемых у «Беты». На дату приобретения рыночная стоимость одной акции «Альфы» составляла 2.5 долл., а номинальная 1 долл.

акции	акции
«Альфа»	«Бета»
5	- 8
- соотношение обмена	
X	- 80 млн.
- обмененные акции	

$X = 80 \cdot 5 / 8 = 50$ млн. акций

Стоимость выпуска = $50 \cdot 2.5 = 125$ млн. долл.

Отражение выпуска в учете:

Дт Инвестиция в «Бета»	125
Кт Акционерный капитал	50
Кт Прочие резервы	75

Отложенный платеж

«Альфа» сделает еще денежный платеж в размере 50 млн. долл. пользу бывших акционеров «Беты» через 2 года. На дату приобретения кредитный рейтинг «Альфы» был на уровне, позволяющем осуществлять заимствования по годовой процентной ставке 10%.

Текущая приведенная стоимость равна $= 50 / (1 + 10\%)^2 = 41.3$

На дату приобретения отражение в учете отложенного вознаграждения

Дт Инвестиция в «Бета»	41.3
Кт Отложенное вознаграждение	41.3

В конце первого года отражены проценты $41.3 \cdot 10\% = 4.1$:

Дт Расходы (Нераспределенная прибыль)	4.1
Кт Отложенное вознаграждение	4.1

В конце второго года отражены проценты $(41.3 + 4.1) \cdot 10\% = 4.6$:

Дт Расходы (Нераспределенная прибыль)	4.6
Кт Отложенное вознаграждение	4.6

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

Условное вознаграждение

«Альфа» сделает денежный платеж в пользу бывших акционеров «Беты» через 5 лет после приобретения. Платеж будет основан на скорректированной прибыли «Беты» за пятилетний период. На дату приобретения справедливая стоимость данной дополнительной выплаты оценивалась в 25 млн. долл. На отчетную дату оценка увеличилась до 28 миллионов долларов в связи с изменившимися с даты приобретения обстоятельствами.

На дату приобретения отражение в учете условного вознаграждения

Дт Инвестиция в «Бета»	25
Кт Условное вознаграждение	25

На отчетную дату корректировка условного вознаграждения:

Дт Расходы (Нераспределенная прибыль)	3
Кт Условное вознаграждение	3

Затраты, связанные с объединением бизнеса

В связи с приобретением «Беты» компания «Альфа» понесла дополнительные затраты в размере 1.5 млн. долл., связанные с юридическими и другими профессиональными услугами. 0.5 млн. долл. из этой суммы «Альфа» израсходовала на выпуск своих акций.

Затраты связанные с приобретением «Бета» относятся на расходы периода.

Дт Расходы (Нераспределенная прибыль)	1
Кт Денежные средства	1

Затраты понесенные на выпуск собственных акций относятся на капитал.

Дт Прочие резервы	0.5
Кт Денежные средства	0.5

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

4. Оценка справедливой стоимости чистых активов

Покупатель должен оценить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

Переоценка ОС

01.07.2013 компания А приобрела 100% компании Б. На дату приобретения балансовая стоимость машин и оборудования компании Б составляла 140 000\$ (амортизируемая часть 80 000\$), а рыночная – 160 000\$ (амортизируемая часть 92 000\$). Предполагаемый СПИ амортизируемого компонента на дату приобретения - 16 лет.

Ставка отложенного налога, применяемая к временным разницам, 20%.

Отчетная дата 31.12.2013.

Корректировка на дату приобретения:

$$ОС = 160\,000 - 140\,000 = 20\,000\$$$

$$ОНО = 20\,000 * 20\% = 4\,000\$$$

Изменение за отчетный период:

$$ОС = (92\,000 - 80\,000) / 16 \text{ лет} * 6 \text{ мес} / 12 \text{ мес.} = 375\$$$

$$ОНО = 375 * 20\% = 75\$$$

ЧА компании Б

	На дату приобретения	Изменение	На отчетную дату
ОС	20 000	(375)	19625
ОНО	(4 000)	75	(3 925)

НМА приобретаемого предприятия в консолидированной отчетности

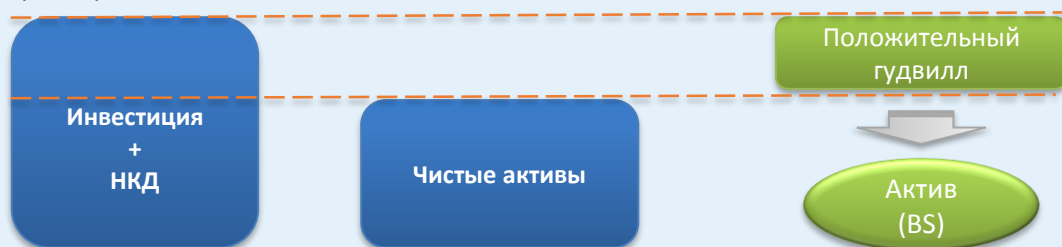
 НМА, учитываемые приобретенным предприятием	 НМА, не учитываемые приобретенным предприятием
учитываются как отдельные НМА, если отвечают определению НМА и справедливую стоимость можно надежно оценить	учитываются как отдельные НМА, если отвечают определению НМА и справедливую стоимость можно надежно оценить
списываются, если не удовлетворяют критериям признания НМА	Включаются в стоимость гудвила, если не идентифицируются
НИОКР, лицензии, патенты	Торговые марки, списки клиентов
НИОКР, не давшие результата	Стоимость рабочей силы

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

5. Гудвилл

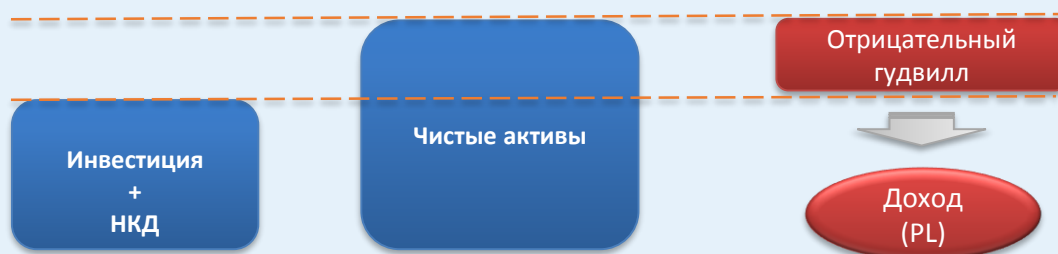


Если инвестиция и НКД превышает чистые активы, то образуется положительный гудвилл, который признается как актив в балансе.



Если же инвестиция и НКД меньше чистых активов, то образуются отрицательный гудвилл. Это сделка является выгодной покупкой.

Отрицательный гудвилл признаётся в составе прибыли или убытка на дату приобретения. Прежде чем признать доход, компания должна **повторно** рассмотреть вопрос о том, правильно ли она идентифицировала все приобретенные активы и обязательства. Цель обзора состоит в том, чтобы гарантировать, что оценка надлежащим образом отражает всю доступную информацию на дату приобретения.



Так как гудвилл не генерирует потоки денежных средств отдельно от других активов, его необходимо распределить среди ЕГДС, которые предположительно получают выгоду от синергетических эффектов приобретения.

ЕГДС, на которую распределен гудвилл, не должен превышать сегмент.



МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

Пример №1. Мама приобрела 100% Дочки.

Год 1

	Мама	Дочка	Поправка	Консолидация
Гудвилл			5,000	5,000
Инвестиция	15,000		(15,000)	
Прочие активы	250,000	20,000		270,000
	265,000	20,000	(10,000)	275,000
АК	10,000	2,000	(2,000)	10,000
НП	100,000	8,000	(8,000)	100,000
Обязательства	155,000	10,000		165,000
	265,000	20,000	(10,000)	275,000

Год 2

	Мама	Дочка	Поправка	Консолидация
Гудвилл			5,000	5,000
Инвестиция	15,000		(15,000)	
Прочие активы	260,000	22,000		282,000
	275,000	22,000	(10,000)	287,000
АК	10,000	2,000	(2,000)	10,000
НП	110,000	10,000	(8,000)	112,000
Обязательства	155,000	10,000		165,000
	275,000	22,000	(10,000)	287,000

1. Рассчитать ЧА на отч. дату и дату приобретения

2. Рассчитать гудвилл. Убирать инвестицию с баланса, поставить гудвилл на баланс

	ЧА на дату приобретения	ЧА на отчетную дату	Изменение	Инвестиция	15,000
АК	2,000	2,000		НКД	0
НП	8,000	10,000		Чистые активы	(10,000)
	10,000	12,000	2,000	Гудвилл	5,000

3. Рассчитать консолидационную НП

НП Мама	110,000
НП Дочка 100%	2,000
НП конс.	112,000

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

Материнская компания

Дочерняя компания

Консолидация

Год 1

Раздел активы и
обязательства

Инвестиция
15,000



Активы
-
Обязательства
10,000



Гудвилл
5,000

Активы
-
Обязательства
10,000

Раздел
капитал



Капитал
10,000

Год 2

Раздел активы и
обязательства

Инвестиция
15,000



Активы
-
Обязательства
10,000

А-О
2,000



Гудвилл
5,000

Активы
-
Обязательства
10,000

А-О
2,000

Раздел
капитал



Капитал
10,000

Прирост
нп
2,000

Прирост
нп
2,000

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

6. Методы расчета неконтролирующей доли (*НКД)

Для каждой отдельно взятой сделки приобретения, компания выбирает, какой метод расчета НКД применять.

НКД по справедливой стоимости

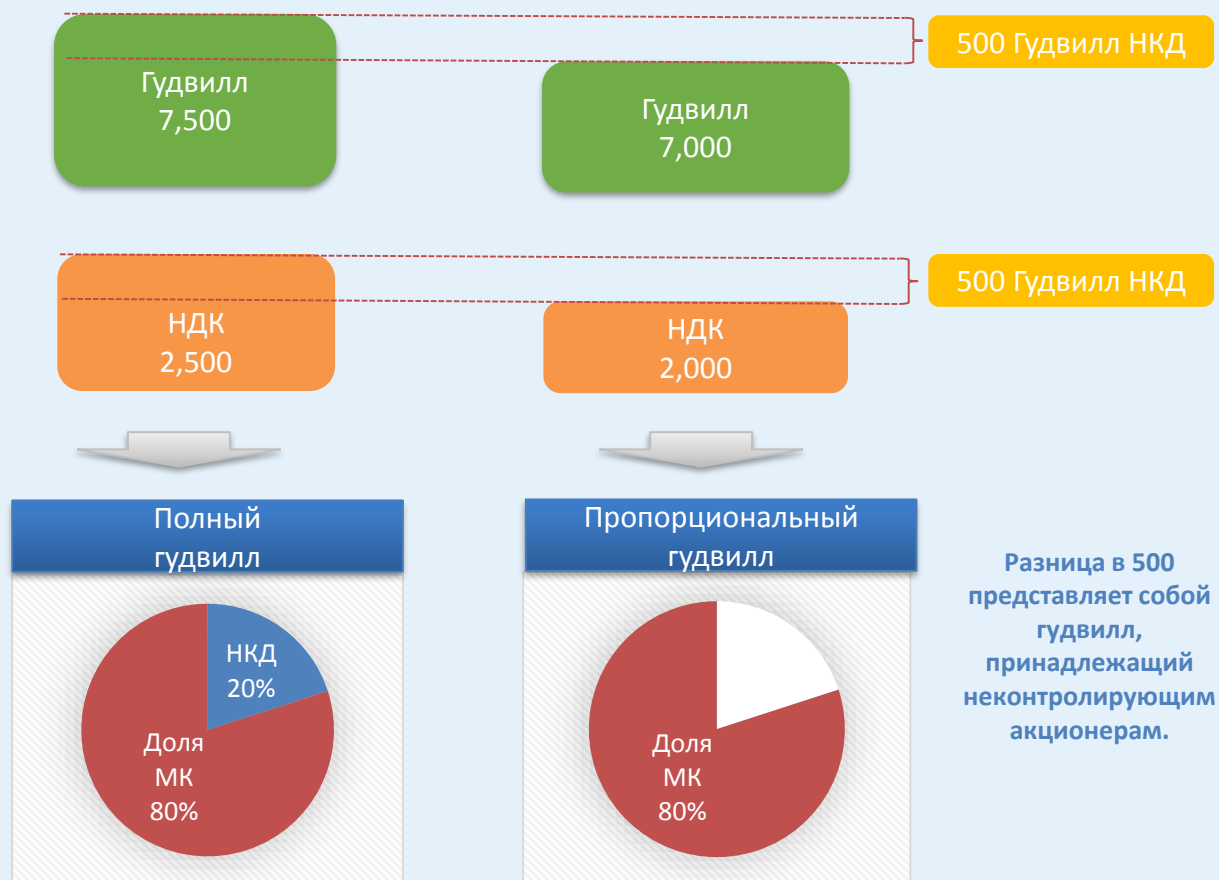
$$\begin{aligned} &= \text{Кол-во акций НКД} * \text{Справ. ст-ть 1 акции} \\ &= 2,000 * 1.25 = 2,500 \end{aligned}$$

При методе расчета НКД по справедливости стоимости, образуется полный гудвилл, принадлежащий как материнской компании так, и неконтролирующим акционером.

НКД пропорционально чистым активам

$$\begin{aligned} &= \text{Чистые активы} * \text{Доля НКД} \\ &= 10,000 * 20\% = 2,000 \end{aligned}$$

При методе расчета НКД пропорционально чистым активам образуется пропорциональный гудвилл, который принадлежит только материнской компании.



МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

7. Особенности учета обесценения гудвилла

Мама приобрела 80% Дочки

Балансовая стоимость чистых активов (*ЧА) = 22 000

Возмещаемая стоимость (*ВС) = 28 000

НКД по справедливой стоимости = 2 500

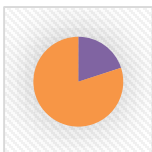
Гудвил = 7 500

НКД пропорционально ЧА= 2 000

Гудвил = 7 000

1. Дополнительные корректировки к гудвиллу не требуются

Полный гудвилл = 7 500



2. Сравнить гудвилл + чистые активы с возмещаемой стоимостью

Гудвилл = 7 500
ЧА = 22 000
Итого = 29 500

ВС = 28 000

Обесценение = 1,500

3. Распределить обесценение между материнской компанией и НКД

80%

МК
1,200

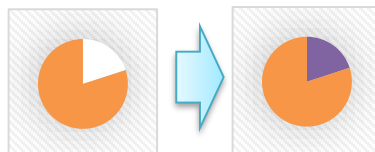
20%

НКД
300

В консолидированной отчетности признать обесценение:

Дт НП консол. 1,200
Дт НКД 300
Кт Гудвилл 1,500

1. Привести гудвилл к 100% владения



7 000 - 80%

X - 100%

Полный гудвилл = $7\,000 \times 100\% / 80\% = 8\,750$

2. Сравнить гудвилл + чистые активы с возмещаемой стоимостью

Гудвилл = 8 750
ЧА = 22 000
Итого = 30 750

ВС = 28 000

Обесценение = 2,750

3. Рассчитать долю относящуюся к материнской компании

80%

МК
2,200

В консолидированной отчетности признать обесценение:

Дт НП консол. 2 200
Кт Гудвилл 2 200

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

Пример №2. Мама приобрела 80% Дочки, НКД пропорционально справедливой стоимости ЧА.

Год 1	Мама	Дочка	Поправка	Консолидация
Гудвилл			7,000	7,000
Инвестиция	15,000		(15,000)	
Прочие активы	250,000	20,000		270,000
	265,000	20,000	(8,000)	277,000
АК	10,000	2,000	(2,000)	10,000
НП	100,000	8,000	(8,000)	100,000
НКД			2,000	2,000
Обязательства	155,000	10,000		165,000
	265,000	20,000	(8,000)	277,000

Год 2	Мама	Дочка	Поправка	Поправка	Консолидация
Гудвилл			7,000		7,000
Инвестиция	15,000		(15,000)		
Прочие активы	260,000	22,000			282,000
	275,000	22,000	(8,000)		287,000
АК	10,000	2,000	(2,000)		10,000
НП	110,000	10,000	(8,000)	(400)	111,600
НКД			2,000	400	2,400
Обязательства	155,000	10,000			165,000
	275,000	22,000	(8,000)		287,000

1. Рассчитать ЧА на отч. дату и дату приобретения

2. Рассчитать гудвилл. Убирать инвестицию с баланса, поставить гудвилл на баланс

	ЧА на дату приобретения	ЧА на отчетную дату	Изменение	Инвестиция	НКД = 10 000 * 20%	Чистые активы	Гудвилл
АК	2,000	2,000		15,000	2,000	10,000	7,000
НП	8,000	10,000	2,000				
	10,000	12,000	2,000				

3. Рассчитать консолидационную НП

4. Рассчитать НКД

НП Мама	110,000	НКД на дату приобретения	2,000
НП Дочка 80% * 2000 =	1,600	НКД в НП 20% * 2000 =	400
НП конс.	111,600	НКД	2,400

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

Пример №3. Мама приобрела 80% Дочки, НКД справедливой стоимости (=2,500).

Год 1

	Мама	Дочка	Поправка	Консолидация
Гудвилл			6,500	7,500
Инвестиция	15,000		(15,000)	
Прочие активы	250,000	20,000		270,000
	265,000	20,000	(7,500)	276,500
АК	10,000	2,000	(2,000)	10,000
НП	100,000	8,000	(8,000)	100,000
НКД			1,500	2,500
Обязательства	155,000	10,000		165,000
	265,000	20,000	(7,500)	276,500

Год 2

	Мама	Дочка	Поправка	Поправка	Консолидация
Гудвилл			6,500		7,500
Инвестиция	15,000		(15,000)		
Прочие активы	260,000	22,000			282,000
	275,000	22,000	(7,500)		288,500
АК	10,000	2,000	(2,000)		10,000
НП	110,000	10,000	(8,000)	(400)	111,600
НКД			1,500	400	2,900
Обязательства	155,000	10,000			165,000
	275,000	22,000	(7,500)		288,500

1. Рассчитать ЧА на отч. дату и дату приобретения

2. Рассчитать гудвилл. Убирать инвестицию с баланса, поставить гудвилл на баланс

	ЧА на дату приобретения	ЧА на отчетную дату	Изменение	Инвестиция	НКД	Чистые активы	Гудвилл
АК	2,000	2,000		15,000	2,500		
НП	8,000	10,000					
	10,000	12,000	2,000			(10,000)	7,500

3. Рассчитать консолидационную НП

4. Рассчитать НКД

НП Мама	110,000	НКД на дату приобретения	2,500
НП Дочка 80%*2000=	1,600	НКД в НП 20%*2000=	400
НП конс.	111,600	НКД	2,900

МСФО (IFRS) 3 «Объединения компаний»

