



Республика Молдова

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ

ПРИКАЗ Nr. 81
от 26.09.2007

**об утверждении Национального стандарта
бухгалтерского учета 22 «Объединения предприятий»**

Опубликован : 05.10.2007 в Monitorul Oficial Nr. 157-160 статья № : 581 Дата
вступления в силу : 01.01.2008

Во исполнение положений Постановления Правительства № 710 от 23 сентября 1994 года «О государственной программе перехода Республики Молдова на международную систему бухгалтерского учета и статистики» и на основании Закона о бухгалтерском учете № 426-XIII от 4 апреля 1995 года ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Национальный стандарт бухгалтерского учета 22 «Объединения предприятий» (прилагается).
2. Ввести в действие на территории Республики Молдова настоящий стандарт для отражения в учете объединений предприятий начиная с 1 января 2008 года.

МИНИСТР ФИНАНСОВ
Михаил ПОП

№ 81. Кишинэу, 26 сентября 2007 г.

**Национальный стандарт бухгалтерского учета 22
Объединения предприятий
Введение**

1. Настоящий стандарт разработан на основе IFRS 3 «Объединения предприятий», утвержденного Советом по Международным стандартам бухгалтерского учета в 2004 году.

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета объединений предприятий, применяя метод покупки, а также в представлении информации по объединениям в финансовых отчетах.

Сфера применения

3. Настоящий стандарт применяется во всех случаях объединения субъектов, предприятий, за исключением следующих объединений:

- а) в которых отдельные субъекты объединяются для участия в совместно контролируемой предпринимательской деятельности;
- в) субъектов, находящихся под общим контролем;

с) в которые вовлечены два или несколько субъектов – участников совместной деятельности;

д) в которых субъекты были объединены на основе договора, без получения доли участия.

Идентификация объединения предприятий

4. В случаях объединения предприятий покупатель получает в основном контроль над одним или несколькими приобретенными предприятиями. Если субъект приобретает группу активов или чистых активов, не являющихся предприятием, соответствующий субъект распределяет стоимость этой группы между индивидуальными идентифицируемыми активами и обязательствами соответствующей группы на основе справедливой рыночной стоимости (в дальнейшем – справедливая стоимость) данной группы на дату приобретения.

5. Объединение предприятий может быть осуществлено по юридическим, налоговым или другим мотивам путем:

- а) покупки одним субъектом собственного капитала другого субъекта;
- в) покупки всех чистых активов либо покупки части чистых активов другого субъекта, образующих один или несколько субъектов;
- с) покупки чистых активов, не являющихся материнским и дочерними предприятиями, включая любую деловую репутацию, но без покупки капитала;
- д) принятие обязательств другого субъекта.

Объединения могут быть осуществлены в виде отношений между субъектами посредством выпуска долевых инструментов, перевода денежных средств, эквивалентов этих денежных средств или других активов либо путем сочетания перечисленных методов. Сделки могут быть осуществлены между акционерами (участники, доли), субъектами, участвующими в объединении, или между одной организацией и акционерами (участники, доли) других субъектов. В результате объединения может быть создан новый субъект, который будет осуществлять контроль над объединившимися субъектами или над переданными чистыми активами, либо может иметь место реструктуризация одного или более субъектов, участвующих в объединении.

6. Объединение предприятий может быть осуществлено как отношение между материнским и дочерним предприятиями, когда покупателем является материнская компания, а приобретаемой стороной – дочерняя, за исключением подпункта в) пункта 5. В таких случаях покупатель при составлении консолидированной финансовой отчетности применяет положения настоящего стандарта. В собственные финансовые отчеты покупатель включает долю участия в приобретаемом субъекте как инвестиции в дочерние предприятия (НСБУ 27 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия»).

7. В сферу деятельности этого стандарта входит и объединение предприятий, при котором один субъект получает контроль над другим субъектом, при этом дата окончательного получения контроля (дата приобретения) не совпадает с датой передачи права на собственность. Такая ситуация может возникнуть, например, когда определенный субъект, являющийся объектом инвестиций, заключает соглашение со своими инвесторами о выкупе акций (доли участия), вследствие чего контроль над инвестируемым субъектом меняется.

8. Настоящий стандарт не устанавливает метод учета доли участия в совместных предприятиях (НСБУ 31 «Отражение в финансовой отчетности доли участия в совместно контролируемой предпринимательской деятельности»).

Объединение предприятий, включающее субъекты и предприятия, находящиеся под общим контролем

9. Объединение предприятий, включающее субъекты и предприятия, находящиеся под общим контролем, представляет собой такое объединение, при котором все объединяемые субъекты по сути контролируются одним и тем же субъектом или предприятием как до, так и после объединения, и этот контроль не является временным.

10. Считается, что группа физических лиц (граждан) контролирует определенный

субъект, если в результате договоренности эти лица на коллективной основе обладают правом на управление финансовой и операционной политикой данного субъекта в целях получения экономических выгод от его деятельности. Соответственно объединение предприятий находится вне сферы деятельности настоящего стандарта, если та же самая группа физических лиц (граждан) в результате договорных требований обладает окончательным коллективным правом на управление финансовой и операционной политикой каждого из субъектов, участвующих в объединении в целях получения экономических выгод от деятельности, и это коллективное право не носит временного характера.

11. Субъект может находиться под контролем одного физического лица или группы физических лиц, действующих вместе, согласно договорным требованиям, и это лицо или соответствующая группа лиц могут не подпадать под требования национальных стандартов бухгалтерского учета. Следовательно, не является обязательным условием включение объединяемых организаций в одну и ту же консолидированную финансовую отчетность субъектов, находящихся под общим контролем.

12. При определении наличия находящихся под общим контролем организаций в данном объединении стоимость доли участия меньшинства в каждом субъекте до и после объединения не имеет значения. Также не имеет значения тот факт, что одна из объединяемых организаций является дочерним предприятием и исключена из консолидированной финансовой отчетности группы в соответствии с НСБУ 27 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия», если данное объединение включает организации, находящиеся под общим контролем.

Определения

13. В настоящем стандарте использованы термины следующего содержания:

Совместная деятельность – договор, в соответствии с которым две или более сторон осуществляют хозяйственно-финансовую деятельность, подлежащую совместному контролю.

Объединение предприятий – соединение отдельных субъектов или предприятий в единый отчитывающийся субъект.

Объединение предприятий, включающих субъекты или предприятия, находящиеся под общим контролем, – объединение предприятий, при котором все объединяющиеся субъекты или предприятия, участвующие в объединении, контролируются на последней инстанции одним и тем же субъектом или же другими субъектами как до, так и после объединения, и этот контроль не является временным.

Контроль – право управлять финансовой и операционной политикой субъекта или предприятия в целях извлечения экономических выгод от их деятельности.

Дата приобретения – дата, на которую покупатель получает фактический контроль над приобретаемым субъектом.

Дата соглашения – дата, на которую самостоятельно подписывается соглашение между сторонами, участвующими в объединении, а в случае котировки субъектов на бирже данное соглашение доводится до сведения общественности. В случае принудительного поглощения считается, что соглашение заключено самостоятельно между сторонами, участвующими в объединении, лишь на дату, на которую достаточное число собственников приобретенного субъекта принимает предложение покупателя об установлении контроля над приобретенным субъектом.

Дата обмена – датой обмена при объединении предприятий, осуществляющих обмен путем единичной сделки, является дата приобретения. Когда объединение осуществляется посредством нескольких сделок, например, когда оно осуществляется поэтапно путем последовательных покупок акций, датой обмена является дата признания каждой отдельной инвестиции в финансовой отчетности организации - покупателя.

Условное обязательство – термин «условное обязательство» используется в значении, определенном в НСБУ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», а именно:

а) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого

будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или более неопределенных будущих событий, не полностью находящихся под контролем субъекта; или

в) текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, потому что:

i) нет вероятности, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для урегулирования обязательства; или

ii) сумма обязательства не может быть оценена с достаточной достоверностью.

Взаимная организация – организация, не принадлежащая инвестору, например, как взаимная страховая компания или взаимная кооперативная организация, которая прямо или косвенно обеспечивает более низкие затраты или другие экономические выгоды лицам – держателям полисов или участникам (прямым образом или пропорционально).

Отчитывающийся субъект – субъект, чья финансовая отчетность общего назначения является для ее пользователей источником информации, полезной с точки зрения принятия ими решений о распределении ресурсов. Отчитывающийся субъект может быть единичным субъектом или группой, состоящей из материнской компании и всех ее филиалов.

Филиал – субъект, в том числе субъект, который не образован в форме корпорации как партнерства, контролируемый другим субъектом (известным как материнская компания).

Деловая репутация (гудвилл) – превышение стоимости приобретения предприятия в целом над рыночной стоимостью всех активов, если бы они были приобретены в отдельности, за минусом суммы обязательств.

Нематериальные активы – неденежные активы, не имеющие материальной формы, контролируемые предприятием и используемые более одного года в производственной, коммерческой и другой деятельности, а также в административных целях либо предназначенные для сдачи в пользование (аренду) юридическим и физическим лицам.

Предприятие – в соответствии с настоящим стандартом взаимосвязанный комплекс деятельности и активов, осуществляемый и управляемый в целях обеспечения:

а) доходов для инвесторов; или

в) снижения затрат или прямого и пропорционального получения других экономических выгод лицами, определяющими политику предприятия, или его участниками.

Предприятие, как правило, состоит из вводимых ресурсов, процессов, применяемых к этим ресурсам, и выпуска продукции, которая используется или будет использоваться для генерирования дохода. Если в передаваемом комплексе деятельности и активов присутствует деловая репутация, то такой передаваемый комплекс считается предприятием.

Доля меньшинства – та часть прибыли или убытков и чистых активов дочерних предприятий как доленое участие в собственном капитале, которые ни прямо, ни косвенно не принадлежат материнской компании.

Вероятно – более вероятно, чем нет.

Материнская компания – компания, имеющая один или несколько филиалов.

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между желающими совершить такую сделку хорошо осведомленными и независимыми друг от друга сторонами.

Идентифицированные активы – активы, признанные на дату приобретения.

Инструмент собственного капитала – любой договор, подтверждающий право на долю активов предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

Метод учета

14. Все объединения предприятий отражаются в учете путем применения метода покупки.

15. Метод покупки рассматривает объединение предприятий с точки зрения объединяемых субъектов, которые идентифицируются как покупатель. Покупатель приобретает чистые активы и признает в учете приобретенные активы и принятые обязательства, в том числе и те, которые ранее не признавались продавцом. Оценка

активов и обязательств покупателя не зависит от совершаемой сделки, равно как и любые дополнительные активы или обязательства покупателя не подлежат признанию в результате данной сделки, поскольку они не являются предметом сделки. Условные обязательства отражаются на забалансовых счетах.

Применение метода покупки

16. Применение метода покупки включает следующие этапы:

- а) идентификация покупателя;
- в) определение стоимости объединения предприятий; и
- с) распределение, на дату приобретения, стоимости объединения предприятий на приобретенные активы и принятые обязательства;
- д) отделение и идентификация условных обязательств.

Идентификация организации покупателя

17. Покупатель подлежит идентификации при любых объединениях предприятий. Покупатель определен как субъект, участвующий в объединении, который получает контроль над другими объединенными субъектами или предприятиями.

18. Поскольку метод покупки рассматривает объединение предприятий с позиции покупателя, то он предполагает, что одна из сторон в сделке должна быть идентифицирована в качестве покупателя.

19. Контроль означает право управлять финансовой и операционной политикой субъекта или предприятия в целях получения экономических выгод от деятельности. Считается, что один объединяющийся субъект получает контроль над другим, если он приобрел более половины голосующих акций этого, другого, субъекта, кроме случаев, когда можно доказать, что такое долевое участие не является контролем. Даже если один из объединяющихся субъектов не приобрел более половины голосующих акций другого объединяющегося субъекта, считается, что он получил контроль над этим, другим, субъектом, если в результате такого объединения он имеет:

- а) контроль над более чем половиной акций с правом голоса другого субъекта путем соглашения с инвесторами; или
- в) право управлять финансовой и операционной политикой другого субъекта на основании устава или соглашения; или
- с) право назначать или смещать большинство членов совета директоров или равнозначного органа управления другого субъекта;
- д) право представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или равнозначного органа управления другого субъекта.

20. В случае, когда идентифицировать организацию-покупателя затруднительно, как правило, имеются обстоятельства, указывающие на ее существование. Например:

- а) если справедливая стоимость одного из объединяющихся субъектов существенно выше, чем справедливая стоимость другого субъекта, то, вероятнее всего, субъект, справедливая стоимость которого выше, выступает в роли покупателя;
- в) если объединение предприятий будет осуществляться через обмен простых акций с правом голоса на денежные средства или другие активы, субъект, предоставляющий денежные средства или другие активы, выступает в роли покупателя; и
- с) если в результате объединения предприятий руководство одного из объединяющихся субъектов сумеет занять доминирующую позицию при выборе руководящих кадров субъекта, сформированного в результате объединения, субъект с доминирующей позицией выступает в роли покупателя.

21. При объединении предприятий, осуществляемом посредством обмена долевых инструментов собственного капитала, субъект, выпускающий такие долевые инструменты, как правило, является покупателем. При этом берутся во внимание все очевидные факты и обстоятельства для определения, какой из объединяющихся субъектов, участвующих в объединении, имеет право на управление финансовой и операционной политикой другого субъекта (или предприятия) в целях получения выгод от его (или их) деятельности. В некоторых случаях при объединении предприятий, известном как обратное приобретение, в роли покупателя выступает субъект, доли собст-

венного капитала которого были приобретены, а в роли приобретаемой стороны – субъект, выпустивший долевые ценные бумаги. Такая ситуация может иметь место в случае, когда более крупный субъект приобретается меньшим субъектом, который котируется на бирже, что для данного предприятия является способом для получения биржевого листинга. Несмотря на то, что с юридической точки зрения меньшим субъектом считается материнская компания, а более крупным субъектом – филиал, формально более крупным субъектом считается покупатель, если он обладает правом на управление финансовой и операционной политикой меньшего субъекта. Как правило, несмотря на то, что в роли покупателя выступает более крупное предприятие, тем не менее факты и обстоятельства, сопутствующие объединению предприятий, иногда предполагают, что меньший по размеру субъект приобретает более крупный субъект. Рекомендации относительно порядка учета обратных приобретений изложен в параграфах A1 – A15 приложения A.

22. Когда формируется новый субъект для выпуска долевых инструментов собственного капитала с целью объединения предприятий, один из объединяющихся субъектов, существовавших до объединения, должен быть на основе имеющихся данных идентифицирован как организация-покупатель.

23. Когда в объединении предприятий участвуют более двух субъектов, то один из этих объединяющихся субъектов, существовавших до объединения, должен быть на основании имеющихся данных идентифицирован как покупатель. При определении покупателя в таких случаях следует, помимо прочего, принимать во внимание, кто из объединяющихся субъектов инициировал процесс объединения и имеет ли место существенное превышение активов или доходов одного из этих субъектов над активами или доходами остальных.

Стоимость объединения предприятий

24. Покупатель оценивает стоимость объединения предприятий как сумму:

а) на дату обмена справедливой стоимости приобретенных активов, понесенных или принятых обязательств, а также выпущенных покупателем долевых инструментов в обмен на получение контроля над приобретаемым субъектом; и

в) любые затраты, которые непосредственно могут быть признаны и отнесены к данным объединениям предприятий.

25. Датой приобретения считается дата, на которую покупатель получает фактический контроль над приобретаемым субъектом. Когда такой контроль достигается посредством единичной сделки обмена, дата обмена совпадает с датой приобретения. Однако объединение предприятий может включать в себя не одну сделку обмена, например, когда объединение осуществляется поэтапно путем последовательного приобретения акций.

В данном случае:

а) стоимость объединения представляет собой совокупность стоимостей отдельных сделок; и

в) датой обмена является дата каждой сделки обмена (то есть дата, на которую каждая отдельная инвестиция признается в финансовой отчетности покупателя), в то время как датой приобретения является дата, на которую покупатель получает контроль над приобретаемым субъектом.

26. Приобретенные покупателем активы и принятые обязательства в обмен на контроль над приобретаемым субъектом подлежат оценке по справедливой стоимости на дату обмена. Поэтому, когда расчет всей стоимости объединения предприятий или части стоимости откладывается, то справедливая стоимость этого компонента должна определяться путем дисконтирования сумм к выплате до их текущей стоимости на дату обмена, с учетом любых надбавок или скидок, которые, вероятно, будут иметь место при расчете.

27. Рыночная стоимость на дату обмена котируемых долевых инструментов является наилучшим свидетельством справедливой стоимости долевых инструментов и должна использоваться, за исключением лишь редких обстоятельств. Другие методы и оценочные подтверждения следует использовать лишь в редких случаях, например, если покупатель может аргументировать, что объявленная на дату обмена рыночная цена не является

надежным показателем справедливой стоимости и другие показатели и методы оценки обеспечивают более надежное определение справедливой стоимости долевых инструментов. Рыночная стоимость, объявленная на дату обмена, не является надежным показателем только в тех случаях, когда она подверглась воздействию сужения рынка. Если объявленная на дату обмена рыночная цена не является надежным показателем или если для выпущенных покупателем долевых инструментов рыночной цены не существует, то справедливую стоимость этих инструментов можно оценивать, например, путем обращения к их пропорциональной доле в справедливой стоимости организации-покупателя либо пропорциональной доле в справедливой стоимости приобретаемого субъекта, в зависимости от того, какая из этих величин наиболее очевидна. Справедливая стоимость денежных активов на дату обмена, предоставленная акционерами приобретаемого субъекта взамен на долевые инструменты, также может служить показателем совокупной справедливой стоимости, предоставленной покупателем в обмен на контроль над приобретаемым субъектом. В любом случае необходимо принимать во внимание все аспекты данного объединения, в том числе существенные факторы, влияющие на результаты переговоров. Дополнительные рекомендации относительно определения справедливой стоимости долевых инструментов содержатся в НСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

28. Стоимость объединения предприятий включает в себя договорные или принятые покупателем обязательства в обмен на контроль над приобретаемой стороной. Любые будущие убытки или другие затраты, понесенные в результате объединения, не являются обязательствами, принятыми покупателем в обмен на контроль над приобретаемым субъектом и, следовательно, не будут зарегистрированы как часть стоимости объединения.

29. Стоимость объединения предприятий включает в себя любые затраты, которые непосредственно могут быть отнесены на данное объединение, например, гонорары, уплаченные бухгалтерам, юристам, оценщикам и другим консультантам по реализации процесса объединения. Общие административные расходы, в том числе на содержание отдела закупок, а также другие расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на отражаемое в учете конкретное объединение, соответственно не будут включены в стоимость объединения – они будут признаваться как расходы периода.

30. Расходы на организацию и выпуск финансовых облигаций являются неотъемлемой частью операций по выпуску облигаций, а не расходами, непосредственно относимыми на объединение, даже в том случае, если они выпускаются для объединения предприятий. Поэтому такие расходы не будут зарегистрированы как часть стоимости объединения предприятий. В соответствии с НСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» такие расходы включаются в первоначальную стоимость обязательств.

31. Расходы на выпуск долевых инструментов являются неотъемлемой частью операций по их выпуску, даже если такие долевые инструменты выпускаются для объединения предприятий. Поэтому такие расходы не включаются в стоимость объединения предприятий. В соответствии с НСБУ 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление» данные расходы уменьшают денежный поток от операций по их выпуску.

Корректировка стоимости объединения предприятий, обусловленная будущими событиями

32. В случае, когда соглашение об объединении предприятий предусматривает корректировку стоимости данного объединения в зависимости от будущих событий, покупатель включает величину такой корректировки в стоимость объединения на дату приобретения при условии, что эта корректировка вероятна и ее величина может быть достоверно оценена.

33. Соглашение об объединении может допускать корректировки стоимости объединения в зависимости от одного или нескольких будущих событий. Например, корректировка может зависеть от поддержания или достижения определенного уровня прибыли в будущих периодах или сохранения на определенном уровне рыночной цены выпущенных долевых инструментов. Как правило, величина соответствующих

корректировок может быть оценена в момент первоначального отражения в учете объединения, без отрицательного влияния на достоверность информации, хотя некоторая неопределенность все же имеет место. Если будущие предусмотренные события не происходят или сделанная оценка требует пересмотра, должна быть скорректирована стоимость объединения.

34. Когда соглашение об объединении предусматривает такую корректировку, но не является вероятным, и ее величина не может быть достоверно оценена, она не включается в стоимость объединения в момент первоначального отражения в учете. Если такая корректировка впоследствии становится вероятной и ее величина может быть достоверно оценена, то дополнительно последующее изменение должно учитываться как корректировка стоимости объединения.

35. В некоторых случаях продавец может потребовать от покупателя дополнительную плату в качестве компенсации за снижение стоимости проданных активов, выпущенных долевых инструментов или обязательств в обмен на получение контроля над приобретаемым субъектом. Это происходит, например, когда покупатель гарантирует рыночную цену долевых и долговых инструментов, выпущенных как часть стоимости объединения, если от него требуется выпуск новых соответствующих финансовых инструментов для восстановления изначально определенной стоимости. В таких случаях не признается увеличение стоимости объединения. В случае с долевыми финансовыми инструментами справедливая стоимость дополнительной выплаты засчитывается против равнозначного снижения стоимости изначально выпущенных инструментов. Дополнительная плата по финансовым инструментам причитающихся обязательств рассматривается как снижение дохода от выпуска или увеличение скидки от первоначальной стоимости выпуска долговых инструментов.

Распределение стоимости объединения предприятий на приобретенные активы и принятые обязательства

36. На дату приобретения покупатель распределяет стоимость объединения путем признания идентифицируемых активов и обязательств приобретенного предприятия по их справедливой стоимости с этой даты, при условии, что они соответствуют критериям признания, указанным в параграфе 37, за исключением долгосрочных активов (или определенных активов, готовящихся к выбытию), классифицируемых в качестве активов, предназначенных для продажи в соответствии с НСБУ 35 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», которые подлежат признанию по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Любая разница между стоимостью объединения предприятий и долей покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств, признанных таким образом, подлежит учету в соответствии с параграфами 49 – 55.

37. Покупатель признает отдельно идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого субъекта на дату приобретения лишь в том случае, если они на эту дату соответствуют следующим критериям:

- а) в случае любого актива, кроме нематериального, существует вероятность того, что любые связанные с ним будущие экономические выгоды будут получены покупателем и его справедливая стоимость может быть достоверно оценена;
- в) в случае любых обязательств существует вероятность того, что для их погашения (покрытия) покупатель будет генерировать ресурсы, включающие в себя экономические выгоды для покрытия этих обязательств, и их справедливая стоимость может быть достоверно оценена;
- с) в случае нематериальных активов – их справедливая стоимость может быть достоверно оценена.

38. В Отчете о финансовых результатах отражаются прибыль и убытки приобретаемого субъекта, полученные после даты приобретения, путем включения доходов и расходов приобретаемого субъекта исходя из затрат покупателя, понесенных при объединении предприятий. Например, амортизационные расходы, включенные в Отчет о финансовых результатах покупателя после даты приобретения и относящиеся к амортизируемым

активам приобретаемой организации, определяются исходя из справедливой стоимости соответствующих амортизируемых активов на дату приобретения, то есть исходя из затрат покупателя, понесенных при объединении.

39. Метод покупки применяется начиная с даты приобретения, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым субъектом. Поскольку контроль представляет собой право на управление финансовой и операционной политикой субъекта или предприятия в целях получения экономических выгод от их деятельности, не требуется, чтобы операция закрывалась или заканчивалась в соответствии с принятыми юридическими процедурами, до фактического перехода контроля к покупателю. Для определения момента получения контроля покупателем учитываются все выявленные факты и обстоятельства.

40. Поскольку покупатель признает идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого субъекта согласно критериям признания, установленным в параграфе 37, по их справедливой стоимости на дату приобретения, то любая доля меньшинства в приобретаемом субъекте отражается в учете пропорционально доле меньшинства в чистой справедливой стоимости этих статей. Параграфы A16 и A17 приложения А содержат рекомендации относительно определения значений справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта в целях распределения стоимости объединения предприятий.

Идентифицируемые активы и обязательства приобретаемой организации

41. В соответствии с параграфом 36 покупатель при распределении стоимости объединения признает только идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого субъекта, которые существовали на дату приобретения и которые соответствуют критериям признания, установленным в параграфе 37. Соответственно:

- а) покупатель признает обязательства по прекращению или сокращению деятельности приобретаемого субъекта как часть при распределении стоимости объединения лишь в том случае, если на дату приобретения приобретаемый субъект имеет действующее обязательство по реструктуризации, признанное в соответствии с НСБУ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»; и
- в) покупатель не признает при распределении стоимости объединения обязательств по будущим убыткам и другим расходам, которые, как ожидается, будут понесены в результате объединения.

42. Любая выплата, которую организация обязана произвести согласно договору, например, своим наемным работникам или поставщикам, в том случае если она становится приобретаемой стороной при объединении, является ее текущей обязанностью и считается условным обязательством до момента, с которого возникает вероятность объединения предприятий. Такое договорное обязательство признается обязательством этим субъектом в соответствии с НСБУ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в момент, когда объединение предприятий вероятно и такое обязательство достоверно может быть оценено. Таким образом, после объединения предприятий данное обязательство приобретаемого субъекта признается покупателем при распределении стоимости объединения.

43. Однако имеющийся у приобретаемого субъекта план реструктуризации, осуществление которого обусловлено его приобретением в ходе объединения предприятий, не является текущим обязательством приобретаемого субъекта непосредственно перед объединением предприятий. При этом он не является и условным обязательством приобретаемого субъекта непосредственно перед объединением, поскольку не представляет собой возможное обязательство, возникшее в связи с прошлым событием, существование которого может быть подтверждено лишь наступлением или не наступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не в полной мере контролируемых приобретаемым субъектом. Соответственно, покупатель не признает обязательство применительно к таким планам реструктуризации при распределении стоимости объединения предприятий.

44. Идентифицируемые активы и обязательства, признаваемые в соответствии с параграфом 36, включают все активы и обязательства приобретаемого субъекта, которые приобретает или берет на себя покупатель, в том числе все его финансовые активы и обязательства. Они могут также включать активы и обязательства, которые ранее не были признаны в финансовой отчетности приобретаемого субъекта, потому что не соответствовали критериям признания накануне объединения. Например, приобретенная организация не признавала до объединения активы по налоговым убыткам, потому что вероятность их использования при уменьшении платежей в бюджет в последующие периоды невелика. Покупатель предполагает, что приобретаемый в будущем субъект получит налогооблагаемую прибыль и сможет засчитывать налоговые льготы приобретаемого субъекта при расчете платежей в бюджет. В данном случае отсроченный актив будет признан и отражен в финансовых отчетах покупателя.

Нематериальные активы приобретаемого субъекта

45. В соответствии с параграфом 37 покупатель признает нематериальный актив отдельно от деловой репутации приобретаемого субъекта на дату приобретения, если этот актив может быть идентифицирован, соответствует определению нематериального актива и критериям признания, предусмотренным в НСБУ 13 «Учет нематериальных активов».

46. Нематериальный актив соответствует критериям идентификации, если он:

- а) является отделяемым, то есть может быть отделен от субъекта путем продажи, передачи, лицензирования, аренды или быть обменян на индивидуальной основе или вместе с другим договором, активом или обязательством; или
- в) возникает из договорных или других юридических прав, вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или нет или отделимыми от субъекта или от других прав и обязанностей.

Условные обязательства приобретаемой организации

47. Покупатель отдельно признает в финансовых отчетах информацию об условных обязательствах в соответствии с НСБУ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и отражает их на забалансовом учете. Условное обязательство оценивается по справедливой стоимости.

48. В случае если приобретаемый субъект предоставил финансовые гарантии, оформленные посредством договоров, не представляющих текущих обязательств и не требующих оттока ресурсов для их покрытия, а также указанных в договоре покупателя, они учитываются в составе условных забалансовых обязательств.

Деловая репутация

49. На дату приобретения покупатель обязан признать деловую репутацию как актив, исходящий из объединения предприятий, и оценить его по фактической себестоимости, которая представляет собой превышение стоимости объединения предприятий над долей участия покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств, признанных в соответствии с параграфом 36.

50. Деловая репутация, приобретенная в контексте объединения предприятий, представляет собой выплату, производимую покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны.

51. Если идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого субъекта не соответствуют критериям признания на дату приобретения, то это скажется на стоимости, признанной как деловая репутация (или отраженной в учете в соответствии с параграфом 54). Это происходит по причине того, что деловая репутация оценивается как остаточная стоимость объединения предприятий после признания идентифицируемых активов и обязательств приобретаемой организации.

52. После первоначального признания покупатель оценивает приобретенную при объединении предприятий деловую репутацию по себестоимости за вычетом любых убытков от обесценения.

53. Деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, не подлежит амортизации, а тестируется на обесценение покупателем ежегодно или даже чаще, если происходящие события или меняющиеся обстоятельства указывают на возможность ее обесценения в соответствии с НСБУ 36 «Обесценение активов».

Превышение доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых

активов и обязательств приобретаемого субъекта над стоимостью приобретения

54. Если доля покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств превышает стоимость объединения предприятий, то покупатель обязан:

- а) повторно производить оценку результатов идентификации и оценки идентифицируемых активов и обязательств, приобретаемых субъектом, равно как и оценку стоимости объединения; и
- в) признавать в Отчете о финансовых результатах любую установленную после повторной проверки разницу.

55. Сумма превышения доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта над стоимостью объединения предприятий, признаваемой как прибыль, может включать один или несколько компонентов:

- а) ошибки в оценке справедливой стоимости, либо стоимости объединения, либо идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта. Потенциальной причиной таких ошибок являются возможные будущие затраты применительно к приобретаемым субъектам, которые были неточно отражены в справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта;
- в) требования стандартов бухгалтерского учета, согласно которым приобретенные идентифицируемые чистые активы и обязательства должны оцениваться по величине, которая не является справедливой стоимостью, но они отражены в учете по справедливой стоимости в целях распределения стоимости объединения. Например, согласно указаниям из приложений А об определении справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта сумма, которая относится на налоговые активы и обязательства, должна отражаться в учете в недисконтированном виде;
- с) покупку по выгодной цене.

Поэтапное объединение предприятий

56. Объединение предприятий может включать в себя несколько сделок обмена, например, когда оно осуществляется поэтапно путем последовательного приобретения акций. В таких случаях покупатель анализирует отдельно каждую обменную сделку для определения стоимости деловой репутации по соответствующей сделке, используя стоимость сделки и информацию о справедливой стоимости на дату каждой сделки обмена. Таким образом, на каждом этапе сопоставляются стоимость каждой инвестиции с долей покупателя в справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта.

57. Когда объединение предприятий включает больше сделок обмена, справедливая стоимость идентифицируемых активов и обязательств приобретаемых субъектов может иметь разные значения на дату каждой сделки, так как:

- а) идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого субъекта оцениваются предварительно по справедливой стоимости на дату каждой соответствующей сделки обмена для определения стоимости деловой репутации, связанной с каждой сделкой; и
- в) идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого субъекта должны затем быть признаны покупателем по их справедливой стоимости на дату приобретения. Таким образом, любые корректировки справедливой стоимости в отношении долей покупателя, осуществленные в предыдущих сделках обмена, признаются и отражаются в бухгалтерском учете как результат переоценки, хотя согласно НСБУ 16 «Учет долгосрочных материальных активов» справедливая стоимость активов на дату приобретения означает их стоимость, первоначально оцененную, и не отражается как результат от переоценки.

58. До того как сделка будет соответствовать критериям объединения предприятий, она может быть квалифицирована в учете покупателя как инвестиция в ассоциированное предприятие и отражена в учете по методу пропорционального распределения в соответствии с НСБУ 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия». В таком случае справедливая стоимость идентифицируемых чистых активов субъектов, в которые осуществлялись инвестиции на дату каждой предшествующей сделке обмена, определяется методом пропорционального распределения.

Первоначальный учет на предварительной основе

59. Первоначальный учет объединения предприятий предусматривает идентификацию и определение значений справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта, а также стоимости самого объединения.

60. Если первоначальный учет объединения предприятий может быть произведен лишь предварительно до завершения периода реализации объединения по той причине, что справедливая стоимость идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта или стоимость объединения могут быть определены лишь предварительно, покупатель должен отражать в учете данное объединение, используя эти предварительные значения. Покупатель будет признавать любые корректировки этих предварительных значений как результат завершения первоначального учета:

- а) в течение двенадцати месяцев с даты приобретения; и
- в) начиная с даты приобретения.

В результате корректировок:

- i) балансовая стоимость идентифицируемых активов и обязательств, признанная или скорректированная после первоначального учета, рассчитывается как справедливая стоимость на дату приобретения и признается начиная с этой даты;
- ii) деловая репутация или любая прибыль, признанная в соответствии с параграфом 54, подлежит корректировке с даты приобретения на величину, равную корректировке справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств, признанных или скорректированных;
- iii) сравнительные информации за периоды до завершения первоначального учета объединения представляются так, как если бы первоначальный учет завершился на дату приобретения.

Корректировки после завершения первоначального учета

61. После составления первых финансовых отчетов признаются лишь корректировки при первоначальном учете объединения предприятий, произведенные с целью исправления той или иной ошибки в соответствии с НСБУ 8 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, существенные ошибки и изменение учетной политики», за исключением случаев, указанных в параграфах 33, 34 и 63 настоящего стандарта. Корректировки первоначального учета объединения предприятий, произведенные после составления первой финансовой отчетности, не признаются как эффект изменения в учетных оценках. Согласно НСБУ 8 эффекты изменений в оценках подлежат признанию в текущем и будущем периодах.

62. В соответствии с НСБУ 8 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, существенные ошибки и изменения учетной политики» учет исправления ошибок осуществляется ретроспективно при составлении финансовой отчетности – так, как будто их не было, путем пересмотра сравнительной информации за предшествующий период или периоды, в которых произошла ошибка. Таким образом, балансовая стоимость идентифицируемого актива или обязательства приобретаемого субъекта, которая признается или корректируется вследствие исправления ошибок, рассчитывается так, как признавалась бы справедливая стоимость или скорректированная справедливая стоимость на дату приобретения, начиная с этой даты. Деловая репутация или любая прибыль, признанная в соответствии с параграфом 54, корректируются ретроспективно на величину, равную справедливой стоимости на дату приобретения (или корректировке справедливой стоимости на дату приобретения) идентифицируемого актива или

обязательства, признанного или скорректированного.

Признание отсроченного актива по подоходному налогу после завершения первоначального учета

63. Если потенциальные выгоды, связанные с перенесенными на будущие периоды налоговыми убытками, или другие отсроченные активы по подоходному налогу приобретаемого субъекта не соответствуют критериям, установленным в параграфе 37 при первоначальном отражении в учете, но впоследствии реализуются, покупатель признает соответствующую выгоду в качестве отсроченного актива по подоходному налогу согласно НСБУ 12 «Учет подоходного налога».

Одновременно покупатель обязан:

а) уменьшить балансовую стоимость деловой репутации до стоимости, которая была бы признана, если бы отсроченный актив по подоходному налогу был признан в качестве идентифицируемого актива начиная с даты приобретения; и

в) признать уменьшение балансовой стоимости деловой репутации в качестве расходов периода.

Вместе с тем, изложенный метод не должен приводить к появлению превышения, описанного в параграфе 54 настоящего стандарта, или увеличению любой ранее признанной прибыли в соответствии с данным параграфом.

Раскрытие информации

64. Покупатель раскрывает информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценивать характер и финансовые последствия состоявшихся объединений предприятий:

а) в течение отчетного периода;

в) после даты бухгалтерского баланса, но до утверждения финансовых отчетов.

65. В случае если объединения предприятий произошли в отчетном периоде, покупатель раскрывает следующую информацию по каждому объединению предприятий:

а) названия и описания организаций или предприятий, участвующих в объединении;

в) дату приобретения;

с) процент приобретенных долевых инструментов с правом голоса;

д) стоимость объединения предприятий и описание составляющих элементов этой стоимости, включая любые затраты, непосредственно относимые на объединение. Когда долевые инструменты выпускаются или подлежат выпуску как часть стоимости объединения, раскрывается следующая информация:

i) о количестве выпущенных или подлежащих выпуску долевых инструментов;

ii) о справедливой стоимости этих инструментов и о методе определения этой справедливой стоимости. Если на дату обмена эти инструменты не имели рыночной цены, раскрываются применяемые оценки для определения справедливой стоимости. Если существует рыночная стоимость на дату обмена, но определение стоимости объединения предприятий не было осуществлено на ее основе, данный факт подлежит раскрытию наряду с причинами, по которым не использовалась рыночная стоимость, с применением метода по отнесению определенной стоимости долевых инструментов к совокупной разности между установленной стоимостью долевых инструментов и их рыночной стоимостью;

е) обо всех видах деятельности, от которых субъект решил отказаться в результате объединения;

ф) о сумме каждой категории активов и обязательств приобретаемого субъекта, признанной на дату приобретения, а в случае, когда невозможно раскрывать данную информацию, – о балансовой стоимости каждой из этих категорий, определенной в соответствии с НСБУ перед объединением. Если такая информация не может быть раскрыта, данный факт отмечается в Объяснительной записке;

г) о величине любого превышения, признанного в Отчете о финансовых результатах согласно параграфу 54, а также статьи соответствующего отчета, в которую включено такое превышение;

h) о факторах, обусловивших такое значение стоимости, которое привело к признанию

деловой репутации, описание каждого нематериального актива, который не был признан отдельно от деловой репутации, о причинах, в силу которых справедливая стоимость нематериальных активов не могла быть достоверно оценена, или описание любого превышения, признанного как прибыль или убыток в соответствии с параграфом 54;

i) о сумме прибыли или убытка приобретаемого субъекта, начиная с даты приобретения, включенной в прибыль или убыток покупателя в отчетном периоде, за исключением случаев, когда раскрытие этой информации невозможно. Если такую информацию невозможно раскрыть, данный момент описывается в Объяснительной записке.

66. Информации, которые в соответствии с параграфом 65 необходимо раскрывать суммарно для объединения предприятия, осуществленного в течение отчетного периода, отдельно взятые, являются несущественными.

67. Если первоначальный учет объединения предприятий, осуществленный в течение отчетного периода, был произведен лишь предварительно, в соответствии с параграфом 60 данный факт отмечается в Объяснительной записке.

68. В целях соблюдения требований параграфа 64 (а) покупатель представляет следующую информацию (за исключением случаев, когда она не может быть раскрыта):

а) о доходе от продаж объединенного субъекта в отчетном периоде, учитывая, что датой приобретения для всех объединенных предприятий, осуществленного в отчетном периоде, считается дата начала этого периода;

б) о прибыли или убытках объединенного субъекта отчетного периода, учитывая, что датой приобретения для всех объединенных предприятий, осуществляемого в отчетном периоде, считается дата начала этого периода. Если невозможно раскрыть такую информацию, данный факт отмечается в Объяснительной записке.

69. В целях соблюдения требований параграфа 64 (б) покупатель раскрывает необходимую информацию согласно параграфу 65 по каждому объединению предприятий, осуществленному после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности, за исключением ситуаций, когда такую информацию невозможно раскрыть. Если такое раскрытие невозможно, данный факт отмечается в Объяснительной записке.

70. Покупатель раскрывает информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности оценивать финансовые эффекты прибыли, убытков, исправлений ошибок и других корректировок, признанных в отчетном периоде, связанных с объединением предприятий, осуществленным в отчетном или в предыдущих периодах.

71. В целях соблюдения требований параграфа 70 покупатель раскрывает следующую информацию:

а) о величине и обосновании любой прибыли или убытков, признанных в отчетном периоде,

i) которые относятся к приобретенным активам и принятым обязательствам в объединенном предприятии, осуществленном в отчетном или предыдущем периоде; и

ii) если размер, характер или сфера действия таковы, что их раскрытие имеет значение для понимания финансовой деятельности субъекта, являющегося результатом объединения;

в) если первоначальный учет объединения предприятий, осуществленный непосредственно в предшествующий период, был произведен лишь предварительно на конец этого периода, то должны раскрываться и поясняться суммы корректировок предварительных значений, признанных в отчетном периоде;

с) об исправлении ошибок, которые необходимо раскрывать в соответствии с НСБУ 8 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, существенные ошибки и изменения учетной политики» для любых идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта или об изменении стоимости этих элементов, признаваемых покупателем в течение отчетного периода в соответствии с параграфами 61 и 62 настоящего стандарта.

72. Организация раскрывает информацию, которая позволила бы пользователям ее финансовой отчетности оценивать изменения балансовой стоимости деловой репутации в течение отчетного периода.

73. В целях соблюдения требований параграфа 72 субъект должен раскрывать сверхку балансовой стоимости деловой репутации на начало и конец периода, показывая отдельно:

- а) валовую стоимость и накопленные убытки от обесценения на начало периода;
- в) любую дополнительную деловую репутацию, признанную в течение отчетного периода, за исключением деловой репутации, включенной в группу передаваемых активов, которые на дату приобретения соответствуют критериям классификации как предназначенные для продажи в соответствии с НСБУ 35 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- с) любые корректировки, возникающие в связи с последующим признанием отсроченных активов по подоходному налогу в течение отчетного периода в соответствии с параграфом 63;
- д) любую деловую репутацию, включенную в группу передаваемых активов, классифицируемых в качестве предназначенных для продажи согласно НСБУ 35 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», а также деловую репутацию, восстановленную в течение отчетного периода, которая ранее не включалась в группу передаваемых активов, классифицируемых в качестве предназначенных для продажи;
- е) любые убытки от обесценения, признанные в течение отчетного периода в соответствии с НСБУ 36 «Обесценение активов»;
- ф) любые валютные курсовые разницы, возникающие в течение отчетного периода в соответствии с НСБУ 21 «Последствия изменений курсов обмена валют»;
- г) любые другие изменения балансовой стоимости, возникающие в течение отчетного периода; и
- h) валовую стоимость и накопительные убытки от обесценения на конец периода.

74. Организация раскрывает информацию о возмещаемой стоимости и обесценении деловой репутации в соответствии с НСБУ 36 «Обесценение активов» одновременно с информацией, раскрытие которой требуется в соответствии с параграфом 73 (е).

75. Если информация, подлежащая представлению в соответствии с требованиями данного стандарта, не соответствует целям, отмеченным в параграфах 64, 70 и 72, субъект представляет всю необходимую дополнительную информацию для достижения цели.

Переходные требования и дата вступления в силу

76. Настоящий стандарт применяется в бухгалтерском учете объединенных предприятий, для которых датой соглашения является дата вступления в силу стандарта или дата, следующая за этой датой, за исключением требований параграфа 83. Настоящий стандарт также применяется для учета:

- а) деловой репутации, возникающей в связи с объединением предприятий, для которой датой соглашения является дата вступления в силу или другая дата, следующая за этой датой; или
- в) любого превышения доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретаемого субъекта над стоимостью объединения предприятия, для которого датой соглашения является дата вступления в силу стандарта или другая дата, следующая за этой датой.

Деловая репутация, признанная ранее

77. Субъект применяет настоящий стандарт при признании деловой репутации, возникающей из объединения предприятий, с даты вступления его в силу. Соответственно, покупатель с даты вступления в силу настоящего стандарта:

- а) прекратит начисление амортизации ранее признанной деловой репутации;
- в) в бухгалтерском балансе будет отражать балансовую стоимость деловой репутации (первоначальная стоимость, уменьшенная на сумму накопленной амортизации); и
- с) один раз в год или чаще будет тестировать деловую репутацию на обесценение согласно НСБУ 36 «Обесценение активов».

78. Если субъект ранее признавал деловую репутацию как вычет из собственного

капитала, подобная деловая репутация не будет признана как прибыль или убытки, если субъект полностью или частично отказывается от коммерческой деятельности, к которой относится соответствующая деловая репутация, или если единица, генерирующая денежные средства, к которой относится деловая репутация, обесценивается.

Отрицательная деловая репутация, признанная ранее

79. В первом отчетном периоде после даты вступления в силу настоящего стандарта балансовая стоимость отрицательной деловой репутации, которая ранее возникла из:

- а) объединения предприятий на предыдущую дату; или
- б) полученной доли участия в совместно контролируемой организации ранее и

отраженной в учете при пропорциональной консолидации, подлежит списанию на начало данного периода при соответствующей корректировке нераспределенной прибыли на начало периода.

Нематериальные активы, признанные ранее

80. Балансовая стоимость нематериального актива:

- а) приобретенного при объединении предприятий на предыдущую дату; или
- в) возникающего ранее из долей участия в совместно контролируемой организации,

полученной и отраженной в учете при пропорциональной консолидации на предыдущую дату, должна быть переклассифицирована как деловая репутация на начало первого отчетного периода или на последующую дату, если на ту дату такой нематериальный актив не соответствовал критериям идентификаций, отмеченных в НСБУ 13 «Учет нематериальных активов».

Инвестиции, учитываемые по методу пропорционального распределения

81. Для инвестиций, учитываемых по методу пропорционального распределения и приобретенных на дату утверждения настоящего стандарта или на последующую дату, субъект применяет настоящий стандарт при учете:

а) любой приобретенной деловой репутации, включенной в балансовую стоимость соответствующей инвестиции. Таким образом, амортизация этой подразумеваемой деловой репутации не будет учтена при установлении доли в прибыли или убытках в инвестируемый субъект;

в) любого превышения, включенного в балансовую стоимость инвестиций над ее стоимостью, исчисленной на основе доли субъекта в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств субъекта, в который инвестировалось. Соответственно, субъект будет отражать такое превышение как доход или расход в контексте установления доли, положенной субъекту из прибыли или убытков того субъекта, в который инвестировалось.

82. Для инвестиций, учитываемых по методу пропорционального распределения и приобретенных до вступления в силу настоящего стандарта:

а) субъект применяет настоящий стандарт на перспективной основе с начала первого годового отчетного периода, который начинается с даты вступления стандарта в силу, или на последующую дату для любой приобретенной деловой репутации, включенной в балансовую стоимость соответствующей инвестиции. Соответственно, субъект перестает с указанной даты включать амортизацию этой деловой репутации согласно установленной доле в прибыли или убытках субъекта, в который инвестировалось;

в) субъект восстанавливает любую отрицательную деловую репутацию, включенную в балансовую стоимость данной инвестиции на начало первого годового периода, начинающегося со дня вступления в силу стандарта, или на последующую дату путем соответствующей корректировки нераспределенной прибыли на начало периода.

Ограниченное ретроспективное применение

83. Субъекты могут применять требования настоящего стандарта в учете существующей деловой репутации или приобретенной после также и при объединении предприятий, реализованном с любой предыдущей даты до даты вступления в силу, указанной в параграфах 76 – 82, при условии, что:

а) оценку и другую информацию, необходимые для применения настоящего стандарта объединениям предприятий, реализованным в предыдущих периодах, можно было бы

использовать в момент первоначального учета таких объединений; и

в) данные субъекты должны применять как НСБУ 36 «Обесценение активов», так и НСБУ 13 «Учет нематериальных активов» на перспективу начиная с той же даты, а оценку и другую информацию, необходимые для применения соответствующих стандартов, начиная с той даты, когда они предварительно были получены субъектом, чтобы не было необходимости производить оценку предыдущим числом.

Дата вступления в силу

84. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2008 года. Его применение возможно и до этой даты. Если организация применяет этот стандарт в период до 1 января 2008 года, она должна отметить этот факт в Объяснительной записке.

Приложение А

Дополнение по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью стандарта.

Обратная покупка

А 1. Как было отмечено в параграфе 21, в некоторых случаях при объединении предприятий, когда происходит так называемое обратное приобретение, в роли покупателя выступает субъект, чьи доли в собственном капитале были приобретены, а эмитирующий субъект является приобретаемым субъектом. Такая ситуация может иметь место, например, когда более крупный субъект организует «покупку» самого себя субъектом, меньшим по размеру, который котируется на бирже, чтобы в свою очередь котироваться на бирже. Несмотря на то, что с юридической точки зрения эмитирующий субъект считается материнским предприятием, а более крупный субъект – дочерним, формально дочерний субъект считается покупателем, если он обладает правом на управление финансовой и операционной политикой законного материнского субъекта в целях получения экономических выгод от деятельности.

А 2. Организации применяют указания параграфов А 3 – А 15 при учете обратных приобретений.

А 3. При учете обратных приобретений уточняется порядок распределения стоимости объединения предприятий на дату приобретения, поэтому учет обратных приобретений не применяется для сделок, совершившихся после объединения.

Учет обратного приобретения проиллюстрирован в следующем примере.

Пример 1. Допустим, что субъект А, законное материнское общество, выпускающий долевые инструменты, приобретен путем обратного приобретения субъектом В, законным филиалом, 30 сентября 20X1. Учет любых последствий по подоходному налогу не преследуется.

Бухгалтерские балансы субъектов А и В до объединения предприятий

А	В	
д.е.	д.е.	
Активы		
Долгосрочные активы	1 300	3 000
Текущие активы	500	700
Всего активы	1 800	3 700
Собственный капитал		
Выпущенные акции		
100 обыкновенных акций	300	
60 обыкновенных акций		600
Перенесенный результат	800	1 400
Всего собственный капитал	1 100	2 000
Обязательства		
Долгосрочные обязательства	400	1 100
Краткосрочные обязательства	300	600
Всего обязательства	700	1 700
Всего пассивы	1 800	3 700

Другая информация:

а) на 30 сентября 20X1 субъект А выпустил 2,5 акции для каждой обыкновенной акции для субъекта В. Все акционеры субъекта В обменивают принадлежащие им акции. Таким образом, субъект А выпускает 150 обыкновенных акций в обмен на 60 обыкновенных акций субъекта В;

в) справедливая стоимость каждой обыкновенной акции субъекта В на 30 сентября 20X1 составляет 40 д.е. Рыночная котировка акций субъекта А на ту же дату составляет 12 д.е.;

с) справедливая стоимость идентифицируемых активов и обязательств субъекта А на 30 сентября 20X1 идентична балансовой стоимости, за исключением долгосрочных материальных активов. Справедливая стоимость долгосрочных материальных активов субъекта А на 30 сентября 20X1 составляет 1 500 д.е.

Расчет стоимости объединения предприятий

В результате выпуска 150 обыкновенных акций субъектом А акционеры субъекта В являются держателями 60% выпущенных акций объединенной организации (т.е. 150 из 250 выпущенных акций). Держателями 40% оставшихся акций являются акционеры субъекта А. Если бы объединение осуществлялось посредством выпуска дополнительных обыкновенных акций субъектом В для акционеров субъекта А в обмен на обыкновенные акции субъекта А, субъекту В необходимо было бы выпустить 40 акций, для того, чтобы доля участия в объединенной организации была одинаковой. Акционеры субъекта В в этом случае были бы держателями 60 акций из 100, выпущенных субъектом В, и, значит, 60% объединенной организации.

Таким образом, стоимость объединения предприятий составляет 1 600 д.е. (то есть 40 акций справедливой стоимостью за одну акцию 40 д.е.).

Оценка деловой репутации

Деловая репутация оценивается как превышение стоимости объединения предприятий над чистой справедливой стоимостью идентифицируемых активов и обязательств предприятия А. Таким образом, деловая репутация исчисляется следующим образом:

д.е. д.е.

Стоимость объединения
предприятий
600

1

Чистая справедливая стоимость
идентифицируемых активов и
обязательств организации А:

Долгосрочные материальные активы	1 500
Текущие активы	500
Долгосрочные обязательства	(400)
Краткосрочные обязательства	(300)
300	

1

Деловая репутация 300

Консолидированный бухгалтерский баланс на 30 сентября 20X1

д.е

Активы

Долгосрочные материальные активы
(3 000 д.е. + 1 500 д.е.)

4

500

Деловая репутация

300

Текущие активы (700 д.е. + 500 д.е.)

1

200

Всего активы

6

000

Собственный капитал

Перенесенный результат	1
400	
Выпущенные акции	
250 обыкновенных акций (600 д.е.+1 600 д.е.)	2
200	
Всего собственный капитал	3
600	
Обязательства	
Долгосрочные обязательства	
(1 100 д.е.+ 400 д.е.)	1
500	
Краткосрочные обязательства	
(600 д.е.+ 300 д.е.)	900
Всего обязательства	2
400	
Всего пассивы	6
000	

Примечание: В соответствии с параграфом А7 с) сумма, признанная как выпущенные инструменты собственного капитала, в консолидированной финансовой отчетности рассчитывается путем прибавления к выпущенным акциям законной дочерней организации до объединения (600 д.е.) стоимости объединения (1 600). Таким образом, структура собственного капитала, отраженного в консолидированной финансовой отчетности (т.е. количество и тип выпущенных акций), должна отражать структуру собственного капитала законной материнской организации, в т.ч. акции, выпущенные законной материнской организацией по осуществлению объединения.

Результат на одну акцию

Предположим, что результат отчетного периода на 31 декабря 20X1 субъекта В составлял 600 д.е., а консолидированный результат отчетного периода на 31 декабря 20X1 – 800 д.е. Предположим также, что не было никаких изменений в количестве обыкновенных акций, выпущенных субъектом В в течение отчетного периода на 31 декабря 20X0 и от 1 января 20X1 до обратного приобретения (30 сентября 20X1).

Результат на одну акцию в отчетном периоде на 31 декабря 20X1 рассчитывается следующим образом:

- количество обыкновенных акций, которые считаются просроченными с 1 января 20X1 до даты приобретения (т.е. количество обыкновенных акций, выпущенных предприятием А при обратном приобретении), составляет 150 д.е.;
- количество просроченных акций с 31 декабря 20X1 составляет 250 д.е.;
- среднее преобладающее количество просроченных акций составляет 175 д.е. ($150 \times 9/12 + 250 \times 3/12$).

Результат на одну акцию равен 457 д.е. ($800/175$).

Пересчитанный результат на одну акцию в отчетном периоде на 31 декабря 20X0 составляет 4,00 (т.е. результат субъекта В, равный 600 д.е., деленным на количество обыкновенных акций, выпущенных субъектом А при обратном приобретении).

Доля меньшинства

Предположим, что из 60 лишь 56 обыкновенных акций субъекта В проданы. Так как субъект А выпускает 2,5 акции взамен каждой из обыкновенных акций субъекта В, субъект А выпускает 140 (а не 150) акций. Соответственно, акционеры субъекта В имеют 58,3% выпущенных акций объединенной организации (т.е. 140 из 240).

При исчислении стоимости объединения предприятий предполагается, что это объединение было осуществлено путем выпуска субъектом В дополнительных обыкновенных акций для акционеров субъекта А в обмен на их обыкновенные акции в предприятии А. При расчете количества акций, которые должны быть выпущены субъектом В, доля меньшинства не учитывается. Большинство акционеров держат 56

акций субъекта В. Для того, чтобы это количество акций составило долю в 58,3%, субъект В должен выпустить еще 40 акций. Тогда большинство акционеров получит 56 из 96 выпущенных акций субъекта В, т.е. 58,3% объединенной организации.

Следовательно, стоимость объединения предприятий составляет 1 600 д.е. (т.е. 40 акций, каждая стоимостью в 40 д.е.).

Та же сумма получилась бы, если бы все 60 обыкновенных акций субъекта В были проданы. Стоимость объединения не изменяется лишь по причине того, что часть акционеров субъекта В не участвует в сделке.

Доля меньшинства представлена 4 акциями из 60 – общее количество акций субъекта В, которые не обменены на акции субъекта А. Следовательно, доля меньшинства составляет 6,7% и отражает долю, принадлежащую акционерам меньшинства из балансовой стоимости чистых активов до объединения законного филиала. В результате консолидированный бухгалтерский баланс скорректирован для выделения доли меньшинства в 6,7% из балансовой стоимости чистых активов до объединения субъекта В (т.е. 134 д.е. или 6,7% из 2 000 д.е.)

Консолидированный бухгалтерский баланс на 30 сентября 20X1, который выделяет долю меньшинства

Активы	д. е.
Долгосрочные материальные активы (3 000 д.е. + 1 500 д.е.)	4 500
Деловая репутация	300
Текущие активы (700 д.е.+500 д.е.)	1 200
Всего активы	6 000
Собственный капитал	
Уставный капитал	2 160
Выпущенные акции:	
240 обыкновенных акций (560 д.е.+ 1 600 д.е.)	
Перенесенный результат (1 400 д.е. x 93,3%)	1 306
Всего собственного капитала	3 600
Обязательства	
Долгосрочные обязательства (1 100 д.е. + 400 д.е.)	1 500
Краткосрочные обязательства (600 д.е.+ 300 д.е.)	900
Всего обязательства	2 400
Всего пассивы	6 000
Доля меньшинства	134

Стоимость объединения предприятий

А 4. Когда выпускаются долевые инструменты как часть стоимости объединения предприятий, стоимость объединения согласно параграфу 24 включает справедливую стоимость этих долевого инструментов на дату обмена. В соответствии с параграфом 27, если рыночная цена является невероятным показателем, справедливая стоимость этих долевого инструментов может быть оценена исходя из справедливой стоимости субъекта-покупателя или справедливой стоимости приобретаемого субъекта, в зависимости от того, какая из них является наиболее подходящей.

А 5. В случае обратного приобретения стоимость объединения предприятий формально должна быть установлена филиалом (т.е. в целях учета покупателем) в форме долевого инструментов, выпущенных для акционеров законного материнского субъекта (т.е. в целях учета для приобретаемого субъекта). Если используется опубликованная цена долевого инструментов законного филиала для определения стоимости объединения, необходимо осуществить расчет количества долевого инструментов, которое пришлось бы ему выпустить, чтобы уступить акционерам законного материнского субъекта долю из объединенного субъекта, равную доле, полученной в результате обратного приобретения.

Справедливая стоимость долевых инструментов, подсчитанная таким образом, считается стоимостью объединения.

А 6. Если справедливая стоимость долевых инструментов законного филиала не может быть выделена из других источников, то в качестве основы определения стоимости объединения используется общая справедливая стоимость всех выпущенных долевых инструментов законной материнской организации до объединения.

Составление и представление консолидированной финансовой отчетности

А 7. Консолидированные финансовые отчеты, составленные как результат обратного приобретения, утверждаются от имени законного материнского субъекта. В Объяснительной записке отмечается, что они являются продолжением финансовой отчетности законного филиала (т.е. составляются в целях учета организацией-покупателем). Поскольку такие консолидированные финансовые отчеты представляют собой продолжение финансовой отчетности законного филиала:

а) активы и обязательства законного филиала признаются и оцениваются в этих консолидированных финансовых отчетах по их балансовой стоимости до момента объединения;

б) перенесенный результат и другие источники собственного капитала, признанные в этой консолидированной финансовой отчетности, являются перенесенным результатом и другими источниками собственного капитала законного филиала, существующими до объединения предприятий;

с) сумма, признанная в консолидированной финансовой отчетности, которая соответствует выпущенным долевым инструментам, рассчитывается как сумма стоимости долевых инструментов, выпущенных законным филиалом до объединения предприятий, и стоимости объединения, определенной в соответствии с указаниями параграфов А4 – А6. Однако структура собственного капитала, представляемая в этой консолидированной финансовой отчетности (количество и тип выпущенных долевых инструментов), отражает структуру собственного капитала законного материнского общества, в том числе долевые инструменты, выпущенные законным материнским обществом в целях реализации объединения;

д) сравнительная информация, раскрываемая в этих консолидированных финансовых отчетах, относится к законному филиалу.

А 8. Учет обратного приобретения применяется только в консолидированной финансовой отчетности. Поэтому в отдельной финансовой отчетности законного материнского субъекта, если такая информация существует, инвестиция в законный филиал учитывается в соответствии с НСБУ 27 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия» в разделе Учет инвестиций в отдельной финансовой отчетности инвестора.

А 9. Консолидированная финансовая отчетность, составляемая как результат обратного приобретения, отражает справедливую стоимость активов и обязательств законного материнского субъекта (в целях учета приобретаемого субъекта). Соответственно, стоимость объединения предприятий должна распределяться путем оценки идентифицируемых активов и обязательств законного материнского субъекта, которые соответствуют критериям признания, предусмотренным в параграфе 37, по их справедливой стоимости на дату приобретения. Любое превышение стоимости объединения над долей покупателя в чистой справедливой стоимости этих элементов учитывается в соответствии с параграфами 49–53. Любое превышение доли покупателя в чистой справедливой стоимости этих элементов над стоимостью объединения учитывается в соответствии с параграфом 54.

Доля меньшинства

А 10. При определенных обратных приобретениях часть владельцев филиала не обменивает свои долевые инструменты на долевые инструменты материнского субъекта. Несмотря на то, что субъект, держателями долевых инструментов которого являются эти владельцы (филиалы), приобретен другим субъектом (материнским субъектом), владельцы считаются долей меньшинства в контексте консолидированной финансовой

отчетности, составленной при обратном приобретении. Это происходит потому, что те владельцы филиала, которые не обменивают свои долевые инструменты на долевые инструменты материнского субъекта, имеют долю участия только в результатах и чистых активах филиала, а не в результатах и чистых активах объединенного субъекта. И наоборот, все владельцы материнского субъекта, имея в виду, что материнский субъект считается приобретаемым субъектом, имеют долю в результатах и чистых активах объединенного субъекта.

А 11. Поскольку активы и обязательства формального филиала признаются и оцениваются в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости до объединения, доля меньшинства должна отражать пропорциональную долю меньшинства акционеров в балансовой стоимости чистых активов данного филиала до объединения.

Результат на одну акцию

А 12. Как отмечается в параграфе А7 с), структура собственного капитала, представляемая в консолидированной финансовой отчетности и составленная в результате обратного приобретения, отражает структуру собственного капитала материнского субъекта, в том числе долевые инструменты, выпущенные материнским субъектом в целях объединения предприятий.

А 13. Для подсчета средневзвешенного количества обыкновенных акций (знаменатель), находящихся в обращении в течение периода, в котором происходит обратное приобретение:

а) количеством обыкновенных акций, находящихся в обращении с начала периода до даты приобретения, считается количество обыкновенных акций, выпущенных материнским субъектом для владельцев филиала; и

б) количеством обыкновенных акций, находящихся в обращении с даты приобретения до конца периода, считается количество обыкновенных акций материнской организации, находящихся в обращении в течение этого периода.

А 14. Величина результата на одну акцию, декларируемая по каждому сравнительному периоду до даты приобретения, раскрытая в консолидированной финансовой отчетности, составленной в результате обратного приобретения, подсчитывается путем деления прибыли или убытков филиала, принадлежащих держателям обыкновенных акций в каждом из этих периодов, на количество обыкновенных акций, выпущенных материнской организацией для владельцев филиала, в контексте обратного приобретения.

А 15. Расчеты, описанные в параграфах А13 и А14, действительны, если количество обыкновенных акций, выпущенных филиалом в течение сравнительных периодов и с начала периода, в котором произошло обратное приобретение, не изменилось до даты приобретения. Расчет прибыли на одну акцию должен соответствующим образом корректироваться, с учетом последствий изменения количества обыкновенных акций, выпущенных в течение этих периодов филиалом.

Распределение стоимости объединения предприятий

А 16. В соответствии с настоящим стандартом покупатель должен признать идентифицируемые активы и обязательства приобретаемого субъекта, которые соответствуют критериям признания, по их справедливой стоимости на дату приобретения. В целях распределения стоимости объединения предприятий покупатель считает справедливой стоимостью:

а) для финансовых инструментов, обращающихся на активном рынке, – текущую рыночную стоимость;

в) для финансовых инструментов, не обращающихся на активном рынке, – оценочные стоимости с учетом таких характеристик, как коэффициент биржевой капитализации, выгода дивидендов и предполагаемые темпы роста сопоставимых инструментов субъектов с аналогичными характеристиками;

с) для дебиторской задолженности, выгодных контрактов и других идентифицируемых активов – величину дисконтированных сумм к получению, учитывая текущие процентные

ставки, за вычетом резервов по безнадежным задолженностям и затрат по их взиманию, если это необходимо. Однако дисконтирование не требуется применительно к краткосрочной дебиторской задолженности, выгодным контрактам и другим идентифицируемым активам, если разница между номинальной и дисконтированной стоимостью не является существенной;

d) для запасов, таких как:

i) готовая продукция и товары – цену продажи, из которой вычитается разница между (1) затратами по реализации и (2) умеренной маржой прибыли, причитающейся от операций по реализации у покупателя, начисленной исходя из прибыли по аналогичной готовой продукции и товарам;

ii) незавершенная продукция – продажную цену готовой продукции за вычетом разницы между (1) затратами на завершение, (2) затратами на реализацию и (3) умеренной маржой прибыли от процесса завершения и реализации, начисленной исходя из прибыли по аналогичной готовой продукции; и

iii) сырье по заменяющей стоимости, т.е. покупная текущая стоимость аналогичного актива;

e) для земельных участков и зданий – их рыночную стоимость;

f) для машин и оборудования – рыночную стоимость, которая определяется путем оценки лицензионными оценщиками. Если рыночная стоимость отсутствует ввиду специфического характера объекта основных средств, покупатель определяет справедливую стоимость на основании метода определения дохода от использования основных фондов или определения амортизированной остаточной стоимости;

g) для нематериальных активов покупатель определяет справедливую стоимость:

i) со ссылкой на активный рынок, как это определено в НСБУ 13 «Учет нематериальных активов»; или

ii) при отсутствии активного рынка исходя из метода, отражающего стоимость, которую заплатил бы покупатель за соответствующие активы при совершении сделки в объективных условиях между заинтересованными и хорошо осведомленными сторонами, на основе максимально существующей информации (НСБУ 13 «Учет нематериальных активов»);

h) для активов из чистой прибыли работников или задолженности по определенным пенсионным планам – дисконтированную стоимость обязательств по определенным выгодам, из которой вычитается справедливая стоимость активов плана. Однако актив признается лишь в тех размерах, в которых покупатель будет им располагать, в форме возврата средств, полученных из плана, или сокращения будущих взносов;

i) для дебиторской задолженности и обязательств по расчетам с бюджетом – величину налоговой льготы, возникающей в связи с налоговыми убытками, или налогов, подлежащих выплате, в отношении прибыли или убытков, определенных согласно НСБУ 12 «Налог на прибыль», оцениваемых исходя из перспективы объединенной организации. Налоговые активы или обязательства определяются, учитывая резерв по отсроченной задолженности или обязательству, связанных с налоговым эффектом, в результате перерасчета идентифицируемых активов и обязательств по справедливой стоимости, и она не дисконтируется.

j) для оплачиваемых счетов и векселей, подлежащих оплате, долгосрочной задолженности (обязательства), начислений и других платежей – дисконтированные суммы, которые должны быть оплачены для погашения обязательств, скорректированных по соответствующим текущим процентным ставкам. Однако дисконтирование не требуется для краткосрочных задолженностей, когда разность между номинальной и дисконтированной стоимостью незначительна;

k) для невыгодных контрактов и других идентифицируемых обязательств приобретаемого предприятия – дисконтированные стоимости сумм, которые должны быть оплачены для погашения обязательств, скорректированных по соответствующим текущим процентным ставкам;

l) для условных обязательств приобретаемого субъекта – суммы, которые были бы

назначены третьей стороной за принятие на себя этих условных обязательств. Такая сумма должна отражать все ожидания, связанные с возможными денежными потоками, а не с одним, самым вероятным, самым минимальным или максимальным потоком денежных средств.

А 17. Согласно некоторым рекомендациям, изложенным в пункте А16, справедливая стоимость должна оцениваться на основе дисконтированной стоимости. Если в рекомендации по конкретному элементу не отмечается использование дисконтированной стоимости, такой метод может использоваться для оценки справедливой стоимости соответствующего элемента.

Поэтапное объединение предприятий

А 18. Применение указаний, изложенных в параграфах 56–58 относительно поэтапного объединения предприятий, иллюстрируется следующим примером последовательной покупки акций, впоследствии приводящей к тому, что субъект, в который ранее осуществлялись инвестиции, учитываемые по справедливой стоимости, становится филиалом и включается в консолидированную финансовую отчетность. В случае данного примера предполагается, что субъект, в который инвестировалось, ранее учитывался по стоимости путем применения метода пропорционального распределения, а не по справедливой стоимости.

Пример 2

Инвестор приобретает долю в 20% в субъекте, в который инвестировалось (субъект, предоставляющий услуги) на 1 января 20Х1, за денежные средства в сумме 350 000 д.е. На данное число справедливая стоимость идентифицируемых активов субъекта, в который инвестировалось, составляет 10 000 000 д.е., а балансовая стоимость этих активов составляет 8 000 000 д.е. Субъект, в который осуществлялись инвестиции, не имеет задолженности на соответствующее число.

Представляется бухгалтерский баланс субъекта, в который инвестировалось на 1 января 20Х1, вместе со справедливой стоимостью идентифицируемых активов:

Балансовая стоимость д. е.	Справедливая стоимость д. е.	
Активы		
Земельные участки 000	6 000 000	8 000
Денежные средства и дебиторская задолженность 000	2 000 000	2 000
Всего активы 000	8 000 000	10 000
Собственный капитал		
Уставный капитал 1 000 000 простых акций	5 000 000	
Перенесенный результат	3 000 000	
Всего собственного капитала	8 000 000	
Всего пассивы	8 000 000	

В течение года, завершеного 31 декабря 20Х1, субъект, в который инвестировалось, получил прибыль в 6 000 000 д.е., но не выплачивает дивиденды. Кроме того, справедливая стоимость земельных участков субъекта, в который инвестировалось, возросла на 3 000 000 д.е., достигнув 11 000 000 д.е. Однако сумма, признанная субъектом, в который инвестировалось, по земельным участкам остается неизменной – 6 000 000 д.е.

Представлен бухгалтерский баланс субъекта, в который инвестировалось, на 31 декабря 20Х1, вместе со справедливой стоимостью идентифицируемых активов:

Балансовая	Справедливая
------------	--------------

стоимость д.е.	стоимость д.е.	
Активы		
Земельные участки 000 000	6 000 000	11
Дебиторская задолженность и денежные средства 000	8 000 000	8 000
Всего активы 000 000	14 000 000	19
Собственный капитал		
Уставный капитал 1 000 000 обыкновенных акций	5 000 000	
Нераспределенная прибыль	9 000 000	
Всего собственного капитала	14 000 000	
Всего пассивы	14 000 000	

На 1 января 20X2 инвестор покупает еще 60-процентную долю участия в субъекте, в который инвестировалось, за денежные средства в сумме 22 000 000 д.е., получив таким образом контроль. До получения контроля инвестор не имеет существенного влияния на субъект, в который инвестировалось, и контролирует лишь первоначальную инвестицию в 20% по справедливой стоимости, включая стоимостные изменения в Отчет о финансовых результатах. Обыкновенные акции субъекта, в который инвестировалось, котируются на рынке на 31 декабря 20XI по 30 д.е. каждая. Следовательно, рыночная стоимость капитализации субъекта, в который инвестировалось, на 31 декабря 20XI составляет 30 000 000 д.е. Однако инвестор заплатил 22 000 000 д.е. за 60% выпущенных акций, получив контроль над субъектом, в который инвестировалось на 1 января 20X2. Таким образом, инвестор уплатил существенную надбавку за одну акцию для получения контроля над организацией, в которую инвестировалось.

В течение периода с 1 января 20XI по 1 января 20X2 выпущенные долевые инструменты инвестора составляли 3 000 000 д.е. Единственным активом инвестора, кроме инвестиций в данный субъект, является актив в форме денежных средств.

*Учет первоначальной инвестиции до
получения контроля*

Первоначальная 20-процентная инвестиция в инвестируемый субъект оценена в 3 500 000 д.е. Кроме того, те 1 000 000 обыкновенных акций в инвестируемый субъект на 31 декабря 20XI на рынке котируются по 30 д.е. за одну акцию. Следовательно, балансовая стоимость первоначальной 20-процентной инвестиции инвестора оценена в финансовой отчетности инвестора в 6 000 000 д.е. на 31 декабря 20XI, а увеличение в 2 500 000 д.е. признано в Отчете о финансовых результатах за соответствующий период.

Бухгалтерский баланс инвестора на 31 декабря 20XI, до приобретения 60-процентной доли участия, будет следующим:

	д. е.
Активы	
Инвестиции	6 000 000
Денежные средства	26 500 000
Всего активы	32 500 000
Собственный капитал	
Уставный капитал	30 000 000
Перенесенный результат	2 500 000
Всего собственный капитал	32 500 000

Всего пассивы

32 500 000

Учет объединения предприятий

В параграфе 25 настоящего стандарта отмечается, что когда объединение предприятий осуществляет несколько обменных сделок, стоимостью объединения является общая стоимость индивидуальных сделок, которая определяется на дату каждой обменной сделки (т.е. на дату, на которую каждая инвестиция в отдельности признана в финансовой отчетности покупателя). Это означает, что стоимостью, которая принадлежит инвестору, является общая сумма первоначальной 20-процентной доли (3 500 000 д.е.) и стоимость последующей 60-процентной доли (22 000 000 д.е.), без учета того факта, что балансовая стоимость первоначальной 20-процентной доли изменилась.

К тому же, и в соответствии с параграфом 56 настоящего стандарта каждая сделка должна быть учтена отдельно, в целях определения деловой репутации, с использованием информации о цене и справедливой стоимости на дату каждой обменной сделки.

Следовательно, инвестор признает следующие суммы как деловую репутацию в своей консолидированной отчетности:

долю в 20% по цене 3 500 000 д.е.:

деловая репутация = 3 500 000 д.е. – (20% x 10 000 000 д.е.) = 1 500 000 д.е.

долю в 60% по цене 22 000 000 д.е.:

деловая репутация = 22 000 000 д.е. – (60% x 19 000 000 д.е.) = 10 600 000 д.е.

Деловая репутация, возникшая

в результате покупки

А 19. Любое превышение стоимости приобретения предприятия в целом над всеми идентифицируемыми активами и обязательствами по справедливой стоимости, приобретенными на дату обменной сделки, считается деловой репутацией и признается как актив.

Пример 3. Предположим, что субъект Х приобрел субъект У по цене 1 400 000 д.е.

Чистая справедливая стоимость идентифицируемых активов и обязательств субъекта У составляет:

Долгосрочные материальные активы	1 300 000 д.е.
Текущие активы	500 000 д.е.
Долгосрочные обязательства	(400 000) д.е.
Краткосрочные обязательства	(200 000) д.е.
Всего	1 200 000 д.е.
Деловая репутация 200 000 д.е.	(1 400 000 – 1 200 000)