

## Міжнародний стандарт фінансової звітності 3

### Об'єднання бізнесу

#### МЕТА

- 1 Мета цього МСФЗ полягає у визначенні фінансової звітності суб'єкту господарювання, який набуває форми *об'єднання бізнесу*. Зокрема, він встановлює, що всі об'єднання бізнесу треба обліковувати із використанням методу придбання. Таким чином, покупець визнає ідентифіковані активи, зобов'язання та *непередбачені зобов'язання* об'єкту придбання за їх *справедливою вартістю на дату придбання*, а також визнає *гудвіл*, який згодом не амортизується, а перевіряється на зменшення корисності.

#### СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

- 2 За винятком описаного в параграфі 3, суб'єкти господарювання повинні застосовувати цей МСФЗ до обліку об'єднання бізнесу.
- 3 Цей МСФЗ не розглядає:
  - (а) об'єднання бізнесу, за якими окремі суб'єкти господарювання чи *бізнеси* поєднуються для створення *спільного підприємства*.
  - (б) *об'єднання бізнесу, що пов'язані з суб'єктами господарювання чи бізнесами під загальним контролем*.
  - (в) об'єднання бізнесу, що пов'язані з двома чи більше *взаємними суб'єктами господарювання*.
  - (г) об'єднання бізнесу, за якими окремі суб'єкти господарювання чи *бізнеси* поєднуються для створення *суб'єкту господарювання, що звітує*, виключно на контрактних засадах без отримання частки власності (наприклад, об'єднання, за якими окремі суб'єкти господарювання поєднуються виключно на контрактних засадах для утворення корпорації подвійної реєстрації на фондовій біржі).

#### Визначення об'єднання бізнесу

- 4 Об'єднання бізнесу – це поєднання окремих суб'єктів господарювання чи бізнесів в один суб'єкт господарювання, що звітує. Результатом практично всіх об'єднань бізнесу є отримання *контролю* одним суб'єктом господарювання – покупцем – над одним чи кількома бізнесами – об'єктами придбання. Якщо суб'єкт господарювання отримує контроль над одним чи кількома іншими суб'єктами господарювання, що не є бізнесами, поєднання таких суб'єктів господарювання не вважається об'єднанням бізнесу. Коли суб'єкт господарювання придбає групу активів чи чисті активи, які не утворюють бізнес, він повинен розподілити вартість групи між окремими ідентифікованими активами і зобов'язаннями групи на основі їх відносної справедливої вартості на дату придбання.

- 5 Структури об'єднання бізнесу можуть мати певні відмінності, що визначаються юридичними, податковими чи іншими причинами. Це може бути придбання суб'єктом господарювання капіталу іншого суб'єкту господарювання, придбання всіх чистих активів іншого суб'єкту господарювання, прийняття зобов'язань іншого суб'єкту господарювання або придбання деяких чистих активів іншого суб'єкту господарювання, які разом формують один чи кілька бізнесів. Воно може здійснюватися шляхом випуску інструментів капіталу, передачі грошових коштів, еквівалентів грошових коштів чи інших активів, або шляхом їх поєднання. Операція може здійснюватися між акціонерами об'єднаних суб'єктів господарювання або між одним суб'єктом господарювання та акціонерами іншого суб'єкту господарювання. Результатом об'єднання бізнесу може стати створення нового суб'єкту господарювання, яке контролюватиме об'єднані суб'єкти господарювання, передача чистих активів або реструктуризація одного чи кількох об'єднаних суб'єктів господарювання.
- 6 У результаті об'єднання бізнесу можуть виникати відносини материнське-дочірнє підприємства, за яких покупець є *материнським підприємством*, а об'єкт придбання – *дочірнім підприємством* покупця. За таких обставин покупець застосовує цей МСФЗ у своїх консолідованих фінансових звітах. Він включає свою частку в об'єкті придбання в будь-які окремі фінансові звіти, які він складає, як інвестицію в дочірнє підприємство (див. МСБО 27 *Консолідовані та окремі фінансові звіти*).
- 7 Об'єднання бізнесу може полягати у придбанні чистих активів, зокрема будь-якого гудвілу іншого суб'єкту господарювання, ніж у придбанні акцій іншого суб'єкту господарювання. Таке об'єднання бізнесу не веде до взаємовідносин материнське-дочірнє підприємство.
- 8 Включені до визначення об'єднання бізнесу, а, отже, і до сфери застосування цього МСФЗ, об'єднання бізнесу, за яким один суб'єкт господарювання отримує контроль над іншим суб'єктом господарювання, але за яким дата отримання контролю (тобто, дата придбання) не співпадає з датою чи датами придбання частки власності (тобто, *дата чи дати обміну*). Така ситуація може виникнути, наприклад, коли об'єкт інвестування укладає домовленість з деякими зі своїх інвесторів про купівлю корпорацією власних акцій, що змінює характер контролю за об'єктом інвестування.
- 9 Цей МСФЗ не конкретизує підхід до обліку спільних підприємств контролюючими учасниками спільної діяльності (див. МСБО 31 *Частки у спільних підприємствах*).

### **Об'єднання бізнесу, що пов'язані з суб'єктами господарювання під загальним контролем**

- 10 Об'єднання бізнесу, що пов'язане з суб'єктами господарювання під загальним контролем – це об'єднання бізнесу, в якому всі суб'єкти господарювання чи бізнеси, що об'єднуються, в кінцевому підсумку контролюються тією самою стороною чи сторонами до і після об'єднання, і цей контроль не є тимчасовим.
- 11 Вважається, що група осіб контролює суб'єкт господарювання, якщо в результаті договірних домовленостей такі особи мають колективні повноваження з керування його фінансовою та операційною політикою з метою отримання вигод від його діяльності. Таким чином, об'єднання бізнесу не належить до сфери застосування цього МСФЗ, якщо в результаті конкретних угод така група осіб володіє абсолютними колективними

повноваженнями із керування фінансовою та операційною політикою кожного з об'єднаних суб'єктів господарювання з метою отримання вигод від їх діяльності, і такі абсолютні колективні повноваження не є тимчасовими.

- 12 Суб'єкт господарювання може контролюватися особою чи групою осіб, які виконують спільні дії згідно з договірними домовленостями, і до такої особи чи групи осіб можуть не застосовуватися вимоги щодо фінансової звітності МСФЗ. Таким чином, для того, щоб об'єднання бізнесу розглядалось як таке, що пов'язане із суб'єктами господарювання під загальним контролем, не обов'язково включати об'єднаних суб'єктів господарювання до єдиної консолідованої фінансової звітності.
- 13 Розмір *частки меншості* в кожному з об'єднаних суб'єктів господарювання до та після об'єднання бізнесу не є доречним для встановлення, чи пов'язане об'єднання із суб'єктами господарювання під загальним контролем. Подібним чином, той факт, що одним з об'єднаних суб'єктів господарювання є дочірнє підприємство, виключене з консолідованої фінансової звітності групи відповідно до МСБО 27, не є суттєвим для визначення, чи пов'язане об'єднання бізнесу з суб'єктами господарювання під загальним контролем.

## МЕТОД ОБЛІКУ

### 14 Всі об'єднання бізнесу треба обліковувати із застосуванням методу придбання

- 15 Метод придбання розглядає об'єднання бізнесу з точки зору об'єднуваного суб'єкту господарювання, визначеного як покупець. Покупець придбає чисті активи та визнає придбані активи, прийняті зобов'язання та непередбачені зобов'язання, включаючи такі, що не були визнані суб'єктом придбання раніше. Оцінка активів та зобов'язань покупця не піддається впливові операції, так само, як і будь-які визнані в результаті операції додаткові активи чи зобов'язання покупця, оскільки вони не є предметом операції.

## ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ ПРИДБАННЯ

- 16 Застосування методу придбання складається з наступних кроків:
- (а) визначення покупця;
  - (б) оцінка вартості об'єднання бізнесу; та
  - (в) розподіл, на дату придбання, вартості об'єднання бізнесу на придбані активи та прийняті зобов'язання та непередбачені зобов'язання.

## Визначення покупця

- 17 **Покупця необхідно визначити за всіма об'єднаннями бізнесу. Покупцем є об'єднаний суб'єкт господарювання, який отримує контроль над іншими об'єднаними суб'єктами господарювання чи бізнесами.**
- 18 Оскільки метод придбання розглядає об'єднання бізнесу з точки зору покупця, він припускає, що одного із учасників операції можна ідентифікувати як покупця.

- 19 Контроль – це повноваження управління фінансовою та операційною політикою суб'єкту господарювання з метою отримання вигод від його діяльності. Вважається, що контроль отримано, якщо один з об'єднаних суб'єктів господарювання придбає більше половини прав голосу в іншому об'єднаному суб'єкті господарювання, крім випадків, коли можна чітко продемонструвати, що таке володіння не є контролем. Навіть коли один з об'єднаних суб'єктів господарювання не отримує більше половини прав голосу іншого суб'єкту господарювання, отримання контролю над цим іншим суб'єктом господарювання можливе, якщо в результаті об'єднання він отримує:
- (а) право на більше ніж половину голосів іншого суб'єкту господарювання в результаті угоди з іншими інвесторами; або
  - (б) повноваження керувати фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкту господарювання згідно зі статутом або угодою; або
  - (в) повноваження призначати чи звільняти більшість членів ради директорів або еквівалентного керівного органу іншого суб'єкту господарювання; або
  - (г) повноваження віддавати більшість голосів на засіданнях ради директорів або еквівалентного керівного органу іншого суб'єкту господарювання.
- 20 Хоча інколи буває важко ідентифікувати покупця, як правило, існують ознаки його наявності. Наприклад:
- (а) якщо справедлива вартість одного з об'єднаних суб'єктів господарювання є значно вищою за справедливу вартість іншого суб'єкту господарювання, суб'єкт господарювання з вищою справедливою вартістю, вірогідно, є покупцем;
  - (б) якщо об'єднання бізнесу відбувається шляхом обміну звичайних інструментів капіталу з правом голосу на грошові кошти чи інші активи, суб'єкт господарювання, який віддає грошові кошти чи інші активи, ймовірно, є покупцем; та
  - (в) якщо в результаті об'єднання бізнесу керівництво одного об'єднаного суб'єкту господарювання може домінувати під час виборів керівництва об'єданого суб'єкту господарювання, суб'єкт господарювання, чиє керівництво домінує, ймовірно, є покупцем.
- 21 При об'єднанні бізнесу, яке відбулося шляхом обміну акцій, суб'єкт господарювання, який випускає акції, звичайно, є покупцем. Однак, слід розглянути всі доречні факти та обставини при встановленні об'єданого суб'єкту господарювання, який має повноваження з керівництва фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкту господарювання (чи суб'єктів господарювання) з метою отримання вигод від його (їх) діяльності. У деяких об'єднаннях бізнесу, на які, звичайно, посилаються як на зворотне придбання, покупцем вважається суб'єкт господарювання, акції якого були придбані, а суб'єкт господарювання, який випускає акції, є об'єктом придбання. Така ситуація може статися коли, наприклад, приватний суб'єкт господарювання домовляється про своє „придбання” меншим відкритим суб'єктом господарювання як засіб отримання реєстрації на фондовій біржі. Хоча юридично відкритий суб'єкт господарювання, який випускає акції, вважається материнським підприємством, а приватний суб'єкт господарювання – дочірнім підприємством, юридичне дочірнє підприємство є покупцем, якщо воно володіє повноваженнями з керівництва фінансовою та операційною політикою юридичного материнського підприємства з метою отримання вигод від його діяльності. Звичайно, більший суб'єкт господарювання є покупцем; однак, факти та обставини, пов'язані з об'єднанням, іноді вказують на придбання

меншим суб'єктом господарювання більшого суб'єкту господарювання. Вказівки щодо обліку зворотного придбання наводяться в параграфах В1В15 Додатка В.

- 22 При утворенні нового суб'єкту господарювання з метою випуску інструментів капіталу для здійснення об'єднання бізнесу, один з об'єднаних суб'єктів господарювання, який існував до об'єднання, має бути визначений як покупець на основі наявних свідчень.
- 23 Подібним чином, коли об'єднання бізнесу пов'язане з більш, ніж двома об'єднаними суб'єктами господарювання, один із суб'єктів господарювання, що існував до об'єднання бізнесу, має бути визначений як покупець на основі наявних свідчень. В таких випадках, при встановленні покупця, крім всього іншого, слід розглянути, котре з об'єднаних суб'єктів господарювання ініціювало об'єднання, та чи активи або доходи одного з об'єднаних суб'єктів господарювання суттєво перевищують активи або доходи інших об'єднаних суб'єктів господарювання.

### Вартість об'єднання бізнесу

- 24 **Покупець повинен оцінювати вартість об'єднання бізнесу як сукупність:**
- (а) справедливої вартості на дату обміну наданих активів, понесених чи прийнятих зобов'язань або інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання; плюс
  - (б) будь-яких витрат, які безпосередньо відносяться до об'єднання бізнесу.
- 25 Датою придбання є дата, на яку контроль за об'єктом придбання фактично переходить до покупця. Якщо це досягається за допомогою однієї обмінної операції, дата обміну співпадає з датою придбання. Однак, об'єднання бізнесу може включати більше однієї обмінної операції, наприклад, коли воно здійснюється поетапно шляхом послідовної купівлі акцій. В такому випадку:
- (а) вартість об'єднання є сукупною вартістю окремих операцій; та
  - (б) дата обміну є датою кожної обмінної операції (тобто датою, на яку кожна окрема інвестиція визнається у фінансовій звітності покупця), в той час, як датою придбання є дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання.
- 26 Надані активи та зобов'язання, понесені або прийняті покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання, повинні оцінюватись за справедливою вартістю на дату обміну, як того вимагає параграф 24. Таким чином, якщо врегулювання всієї суми або частини суми вартості об'єднання відстрочується, справедлива вартість такого відстроченого компоненту встановлюється шляхом дисконтування сум до сплати на їх поточну вартість на дату обміну, з урахуванням будь-яких ймовірних при врегулюванні премій чи знижок.
- 27 Оголошена на дату обміну ціна інструментів капіталу, що котируються, слугує найкращим свідченням справедливої вартості інструменту, яку слід застосовувати, за винятком окремих обставин. Інші свідчення та методи оцінки слід розглядати лише за тих рідкісних обставин, коли покупець може довести, що оголошена ціна на дату обміну не є надійним показником справедливої вартості, і ці інші свідчення та методи оцінки забезпечують більш надійну оцінку справедливої вартості інструментів капіталу. Оголошена ціна на дату придбання не є надійним показником тільки тоді, коли на неї вплинула нестабільність ринку. Якщо оголошена ціна на дату обміну є ненадійним

показником чи якщо не існує оголошеної ціни за інструментами капіталу, випущеними покупцем, справедливу вартість таких інструментів можна, наприклад, оцінити шляхом посилання на їхню пропорційну частку в справедливій вартості купованого об'єкту придбання, залежно від того, який з цих показників найочевидніший. Справедлива вартість грошових активів на дату обміну, що їх виплачують акціонерам об'єкта придбання як альтернативу інструментам капіталу, може також свідчити про загальну суму справедливої вартості, надану покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання. В будь-якому випадку, слід брати до уваги всі аспекти об'єднання, в тому числі й суттєві чинники, які впливають на переговори. Подальші вказівки зі встановлення справедливої вартості інструментів капіталу наводяться в МСБО 39 *Фінансові інструменти: визнання та оцінка*.

- 28 Вартість об'єднання бізнесу включає зобов'язання, понесені чи прийняті покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання. Майбутні збитки чи інші витрати, які очікуються в результаті об'єднання, не є зобов'язаннями, понесеними чи прийнятими покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання, а отже, не включаються до вартості об'єднання.
- 29 Вартість об'єднання бізнесу включає будь-які витрати, прямо пов'язані з об'єднанням, такі як гонорари, що їх виплачують бухгалтерам, юридичним радникам, оцінювачам та іншим консультантам, які забезпечують здійснення об'єднання. Загальні адміністративні витрати, включаючи витрати на утримання відділу з придбання та інші витрати, які не можуть бути прямо віднесені до певного об'єднання, відображуваного в обліку, не включаються до суми вартості об'єднання, але визнаються як витрати в момент їх здійснення.
- 30 Витрати, пов'язані із оформленням та видачею фінансових зобов'язань, є невід'ємною частиною операції із прийняття зобов'язань, а не витратами, які прямо пов'язані з об'єднанням, навіть якщо зобов'язання приймаються з метою здійснення об'єднання бізнесу. Таким чином, суб'єкти господарювання не повинні включати такі витрати до вартості об'єднання бізнесу. Згідно з МСБО 39, такі витрати слід включати до первісної оцінки зобов'язань.
- 31 Подібним чином, витрати, пов'язані із випуском інструментів капіталу, є невід'ємною частиною операції із випуску інструментів капіталу, а не витратами, які прямо пов'язані з об'єднанням, навіть якщо інструменти капіталу випускаються для здійснення об'єднання бізнесу. Таким чином, суб'єкти господарювання не повинні включати такі витрати до вартості об'єднання бізнесу. Згідно з МСБО 32 *Фінансові інструменти: розкриття та подання*, такі витрати зменшують надходження від випуску акцій.

#### **Коригування вартості об'єднання бізнесу залежно від майбутніх подій**

- 32 Коли угода про об'єднання бізнесу передбачає коригування вартості об'єднання залежно від майбутніх подій, покупець повинен включати суму коригування до вартості об'єднання на дату придбання, якщо є *ймовірність* коригування, і суму можна достовірно оцінити.
- 33 Угода про об'єднання бізнесу може допускати коригування вартості об'єднання залежно від однієї або кількох майбутніх подій. Коригування може, наприклад, залежати від

визначеного рівня надходжень, що їх підтримують чи досягають у майбутніх періодах, або від підтримуваної ринкової ціни випущених інструментів. Під час первинного обліку об'єднання можна, як правило, оцінити суму будь-якого коригування вартості об'єднання без негативного впливу на достовірність інформації, навіть якщо є певна невизначеність. Якщо майбутні події не відбуваються або якщо необхідно переглянути оцінки, вартість об'єднання бізнесу відповідним чином коригується.

- 34 Однак, якщо угода про об'єднання бізнесу передбачає таке коригування, останнє не включається до вартості об'єднання бізнесу на момент первісного обліку об'єднання, якщо воно не є ймовірним або якщо його не можна достовірно оцінити. Якщо згодом таке коригування стає ймовірним і може бути достовірно оцінено, додаткову оцінку слід розглядати як коригування вартості об'єднання.
- 35 За деяких обставин від покупця можуть вимагати здійснити подальші виплати продавцеві як компенсацію за зниження вартості наданих активів, випущених інструментів капіталу або зобов'язань, понесених чи прийнятих покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання. Це відбувається, наприклад, коли покупець гарантує ринкову ціну цінних паперів чи боргових інструментів, випущених як складову вартості об'єднання бізнесу, і покупець має далі випускати додаткові цінні папери чи боргові інструменти для відшкодування первісно визначеної вартості об'єднання. В таких випадках збільшення вартості об'єднання бізнесу не визнається. Що стосується інструментів капіталу, справедлива вартість додаткового ви платежу згортається шляхом рівномірного зменшення вартості, пов'язаної з первісно випущеними інструментами. Що стосується боргових інструментів, додаткові виплати розглядаються як зменшення премії чи збільшення дисконту на первісний випуск.

### **Розподіл вартості об'єднання бізнесу на придбані активи та прийняті зобов'язання і непередбачені зобов'язання**

- 36 Покупцеві слід на дату придбання розподілити вартість об'єднання бізнесу шляхом визнання ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання, які відповідають критеріям визнання параграфу 37, за їх справедливою вартістю на цю дату, за винятком непоточних активів (чи вибуття ліквідаційних груп), класифікованих як такі, що утримуються для продажу відповідно до МСФЗ 5 *Непоточні активи, утримувані для продажу і припинена діяльність*, які слід визнавати за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Будь-яка різниця між вартістю об'єднання бізнесу і часткою покупця в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань, що були визнані як такі, повинна обліковуватись у відповідності до параграфів 51-57.
- 37 Покупець повинен окремо визнавати ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання об'єкту придбання на дату придбання, тільки якщо вони відповідають наступним критеріям на цю дату:
- (а) для активу, іншого ніж *нематеріальний актив*, існує ймовірність, що будь-які пов'язані з ним майбутні економічні вигоди надійдуть покупцеві, і що його справедливу вартість можна достовірно оцінити;
  - (б) для зобов'язання, іншого ніж непередбачене зобов'язання, існує ймовірність, що потребуватиметься вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, для

**врегулювання зобов'язання, і що його справедливу вартість можна достовірно оцінити;**

**(в) для нематеріального активу чи непередбаченого зобов'язання, можна достовірно оцінити їх справедливу вартість.**

- 38 Після дати придбання звіт про прибутки та збитки покупця повинен містити прибутки і збитки об'єкту придбання шляхом включення доходів та витрат об'єкту придбання на основі вартості об'єднання бізнесу для покупця. Наприклад, амортизаційні витрати, включені до звіту про прибутки та збитки покупця після дати придбання і пов'язані з активами, що підлягають амортизації, повинні базуватись на справедливій вартості таких амортизованих активів на дату придбання, тобто на їх вартості для покупця.
- 39 Застосування методу придбання розпочинається з дати придбання, що є датою, на яку покупець фактично отримує контроль за об'єктом придбання. Оскільки контроль представляє собою повноваження із керівництва фінансовою та операційною політикою суб'єкту господарювання чи бізнесу з метою отримання вигод від його діяльності, завершення чи остаточне оформлення операції по закону перед тим, як покупець отримає контроль, не є обов'язковим. Слід розглянути всі доречні факти та обставини, що стосуються визначення моменту отримання покупцем контролю.
- 40 Оскільки покупець визнає ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання об'єкту придбання, що відповідають критеріям параграфа 37, за їх справедливою вартістю на дату придбання, будь-яка частка меншості в об'єкті придбання встановлюється згідно з пропорційною часткою меншості у чистій справедливій вартості цих статей. Параграфи В16 та В17 Додатку В забезпечують вказівками із встановлення справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання для цілей розподілу вартості об'єднання бізнесу.

#### **Ідентифіковані активи та зобов'язання об'єкта придбання**

- 41 Відповідно до параграфу 36, при розподілі вартості об'єднання бізнесу покупець окремо визнає лише ті ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання об'єкта придбання, які існували на дату придбання, і які відповідають критеріям визнання згідно з параграфом 37. Отже:
- (а) при розподілі вартості об'єднання бізнесу покупець повинен визнавати зобов'язання із припинення чи скорочення діяльності об'єкту придбання, тільки якщо на дату придбання об'єкт придбання має існуючі зобов'язання з реструктуризації, визнані згідно з МСБО 37 *Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи*; та
  - (б) при розподілі вартості об'єднання бізнесу, покупець не повинен визнавати зобов'язання стосовно майбутніх збитків або інших витрат, що їх, як очікується, понесуть в результаті об'єднання бізнесу.
- 42 Платіж, який, у силу договору, суб'єкт господарювання повинен здійснити, наприклад, своїм працівникам чи постачальникам у наслідок події, яку він придбав при об'єднанні бізнесу, яке є поточним зобов'язанням суб'єкта господарювання, яке вважається непередбаченим зобов'язанням, аж доки не стане ймовірним, що об'єднання бізнесу відбудеться. Договірне зобов'язання визнається таким суб'єктом господарювання як

зобов'язання згідно з МСБО 37, коли об'єднання бізнесу стає ймовірним і коли таке зобов'язання можна достовірно оцінити. Отже, коли об'єднання бізнесу відбувається, таке зобов'язання об'єкту придбання визнається покупцем при розподілі вартості об'єднання бізнесу.

- 43 Однак, план реструктуризації об'єкту придбання, виконання якого залежить від того, чи буде він придбаний при об'єднанні бізнесу, не є існуючим зобов'язанням об'єкта придбання безпосередньо перед об'єднанням бізнесу. Воно також не є непередбаченим зобов'язанням об'єкту придбання безпосередньо перед об'єднанням бізнесу, оскільки не являє собою ймовірне зобов'язання, що виникає в результаті минулої події, існування якої буде підтверджено лише настанням чи ненастанням однієї чи кількох невизначених майбутніх подій, які не контролюються об'єктом придбання в повній мірі. Таким чином, покупець не повинен визнавати зобов'язання за такими планами з реструктуризації при розподілі вартості об'єднання бізнесу.
- 44 Ідентифіковані активи та зобов'язання, визнані відповідно до параграфа 36, включають всі активи та зобов'язання об'єкта придбання, які купує чи приймає покупець, включаючи всі його фінансові активи та фінансові зобов'язання. Вони також можуть включати активи та зобов'язання, що їх раніше не визнавали у фінансових звітах об'єкта придбання через те, що вони не відповідали критеріям визнання до придбання. Наприклад, податкові пільги, що виникають в результаті податкових збитків об'єкту придбання, які не визнавались об'єктом придбання до об'єднання бізнесу, відповідають критеріям визнання ідентифікованого активу відповідно до параграфа 36, якщо існує ймовірність, що в майбутньому покупець отримає прибуток, що підлягає оподаткуванню, по відношенню до якого можна буде застосувати невизнані податкові пільги.

#### **Нематеріальні активи об'єкта придбання**

- 45 Відповідно до параграфа 37, покупець окремо визнає нематеріальний актив об'єкта придбання на дату придбання, тільки якщо він відповідає визначенню нематеріального активу в МСБО 38 *Нематеріальні активи*, і можна достовірно оцінити його справедливую вартість. Це означає, що покупець визнає здійснюваний дослідно-технічний проект об'єкту придбання як актив, окремо від гудвілу, якщо такий проект відповідає визначенню нематеріального активу, а його вартість можна достовірно оцінити. МСБО 38 містить вказівки, які допомагають встановити, чи існує можливість визначення справедливої вартості нематеріального активу, придбаного при об'єднанні бізнесу.
- 46 Немонетарний актив без фізичної субстанції має бути ідентифікованим для того, щоб відповідати визначенню нематеріального активу. У відповідності до МСБО 38, актив відповідає критерію ідентифікації, включеному до визначення нематеріального активу, тільки якщо він:
- (а) є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкту господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим окремо чи разом із відповідним контрактом, активом чи зобов'язанням; або

- (б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, не залежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкту господарювання або від інших прав та обов'язків.

**Непередбачені зобов'язання об'єкта придбання**

- 47 Параграф 37 встановлює, що покупець окремо визнає непередбачене зобов'язання об'єкта придбання при розподілі вартості об'єднання бізнесу, тільки якщо можна достовірно оцінити його справедливу вартість. Якщо його справедливу вартість не можна оцінити достовірно:
  - (а) існує кінцевий вплив на суму, визнану як гудвіл або обліковану у відповідності до параграфа 56; та
  - (б) покупець повинен розкривати інформацію про таке непередбачене зобов'язання, як того вимагає МСБО 37.

Параграф В16(1) Додатку В містить керівництво зі встановлення справедливої вартості непередбаченого зобов'язання.

- 48 **Після первісного визнання, покупцеві слід оцінити непередбачені зобов'язання, визнані окремо у відповідності до параграфу 36, за сумою, вищою з двох:**
  - (а) сума, яка була б визнана відповідно до МСБО 37, та
  - (б) первісно визначена сума мінус, якщо прийнятно, кумулятивна амортизація, визнана відповідно до МСБО 18 *Дохід*.

- 49 Вимога в параграфі 48 не застосовується до контрактів, облік яких здійснюється згідно з МСБО 39 *Фінансові інструменти: визнання та оцінка*. Однак, кредитні зобов'язання, вилучені зі сфери застосування МСБО 39, які не є зобов'язаннями із надання позик за процентними ставками, нижчими за ринкові, обліковуються як непередбачені зобов'язання об'єкта придбання, якщо, на дату придбання, не є ймовірним, що погашення зобов'язання потребуватиметься вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, або якщо суму зобов'язання не можна оцінити з достатньою достовірністю. Таке кредитне зобов'язання, відповідно до параграфа 37, визнається окремо при розподілі вартості об'єднання бізнесу, тільки якщо можна достовірно оцінити його справедливу вартість.

- 50 Непередбачені зобов'язання, які визнаються окремо при розподілі вартості об'єднання бізнесу, вилучені зі сфери застосування МСБО 37. Однак, для таких непередбачених зобов'язань покупець повинен розкривати інформацію за кожним класом забезпечення, як того вимагає МСБО 37.

**Гудвіл**

- 51 **Покупець повинен на дату придбання:**
  - (а) визнавати гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, як актив; та
  - (б) первісно оцінювати такий гудвіл за собівартістю, що являє собою будь-яке перевищення вартості об'єднання бізнесу над часткою покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань, визнаних відповідно до параграфу 36.

- 52 Гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, відображає платіж, здійснений покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигод від активів, які не можна визначити індивідуально чи визнати окремо.
- 53 Тією мірою, якою ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання об'єкту придбання не відповідають критеріям параграфа 37 щодо окремого визнання на дату придбання, існує кінцевий вплив на суму, яка визнається як гудвіл (або яка обліковується відповідно до параграфа 56). Це відбувається тому, що гудвіл оцінюється як залишкова вартість об'єднання бізнесу після визнання ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання.
- 54 Після первісного визнання покупець повинен оцінювати гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, за собівартістю мінус будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.**
- 55 Гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, не підлягає амортизації. Натомість, покупцеві слід перевіряти гудвіл на зменшення корисності щорічно або частіше, якщо події чи зміни обставин свідчать про можливість зменшення його корисності відповідно до МСБО 36 *Зменшення корисності активів*.

**Перевищення частки покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання над вартістю об'єднання бізнесу**

- 56 Якщо частка покупця у справедливій чистій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань, визнаних відповідно до параграфа 36, перевищує вартість об'єднання бізнесу, покупцеві слід:**
- (а) переглянути визначення та оцінку ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання і оцінку вартості об'єднання; та
  - (б) негайно визнати будь-яке перевищення, яке залишилось після такого перегляду, у звіті про прибутки та збитки.
- 57 Прибуток, визнаний відповідно до параграфа 56, може включати один чи кілька наступних компонентів:
- (а) помилки в оцінці справедливої вартості вартості об'єднання або ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання. Ймовірні майбутні витрати, які виникають що до об'єкту придбання, і які не були правильно відображені у справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання, є потенційною причиною таких помилок.
  - (б) вимога, що її містить стандарт обліку, оцінювати ідентифіковані чисті активи, придбані за вартістю, інший ніж за справедливу вартість, але яка, для цілей розподілу вартості об'єднання, розглядається як справедлива вартість. Наприклад, керівництво в Додатку В зі встановлення справедливої вартості ідентифікованих активів та зобов'язань об'єкту придбання вимагають не дисконтувати суму, приписувану податковим активам та зобов'язанням.
  - (в) вигідна покупка.

### Поетапне об'єднання бізнесу

- 58 Об'єднання бізнесу може включати більше однієї обмінної операції, наприклад, якщо воно здійснюється поетапно шляхом послідовної купівлі акцій. За таких обставин, кожна обмінна операція повинна розглядатися покупцем окремо із застосуванням інформації про собівартість операції та її справедливу вартість на дату кожної обмінної операції для визначення суми будь-якого гудвілу від даної операції. Результатом цього є поетапне порівняння витрат на окремі інвестиції з відсотковою часткою покупця у вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкта придбання на кожному етапі.
- 59 Коли об'єднання бізнесу включає більш однієї обмінної операції, справедлива вартість ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкта придбання може відрізнятися на дату кожної обмінної операції. Оскільки:
- (а) ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання об'єкта придбання теоретично перераховуються за їхньою справедливою вартістю на дату кожної обмінної операції з метою визначення суми будь-якого гудвілу від кожної операції; та
  - (б) ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання об'єкта придбання в подальшому підлягають визнанню з боку покупця за їхньою справедливою вартістю на дату придбання,
- будь-яке коригування цієї справедливої вартості, пов'язане з раніше утримуваною часткою покупця, вважається переоцінкою і відповідно обліковується. Однак, оскільки така переоцінка проводиться при первісному визнанні покупцем активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкта придбання, це не означає, що покупець обрав застосовувати облікову політику щодо переоцінки таких статей після первісного визнання у відповідності до, наприклад, МСБО 16 *Основні засоби*.
- 60 Перш ніж кваліфікувати операцію як об'єднання бізнесу, її можна розглядати як інвестицію в асоційоване підприємство і відображати в обліку за методом участі в капіталі згідно з МСБО 28 *Інвестиції в асоційовані підприємства*. В такому випадку справедлива вартість ідентифікованих чистих активів об'єкту інвестування на дату кожної попередньої обмінної операції буде визначена заздалегідь в ході застосування до інвестицій методу участі у капіталі.

### Первісний облік на тимчасовій основі

- 61 Первісний облік об'єднання бізнесу полягає в ідентифікації та визначенні справедливої вартості, яку необхідно приписати ідентифікованим активам, зобов'язання та непередбаченим зобов'язанням об'єкта придбання та вартості об'єднання бізнесу.
- 62 Якщо до кінця періоду, протягом якого відбулося об'єднання, первісний облік об'єднання бізнесу може здійснюватися лише на тимчасових засадах, через те, що справедлива вартість ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкта придбання чи вартість об'єднання може бути встановлена лише тимчасово, покупець повинен визнавати об'єднання, використовуючи такі тимчасові оцінки. Покупець повинен визнавати будь-які коригування таких тимчасових оцінок після завершення первісного обліку:

- (а) протягом дванадцяти місяців від дати придбання; та
- (б) від дати придбання. Таким чином:
  - (і) балансову вартість ідентифікованого активу, зобов'язання чи непередбаченого зобов'язання, визнану чи скориговану в результаті завершення первісного обліку, слід обчислювати таким чином, ніби його справедлива вартість на дату придбання була визнана саме на цю дату.
  - (іі) гудвіл чи будь-який прибуток, визнаний відповідно до параграфа 56, підлягає коригуванню, починаючи з дати придбання, на суму, що дорівнює коригуванню справедливої вартості на дату придбання визнаного або скоригованого ідентифікованого активу, зобов'язання чи непередбаченого зобов'язання.
  - (ііі) порівняльна інформація, надана за періоди, що передували завершенню первісного обліку об'єднання, слід представляти таким чином, ніби первісний облік було завершено на дату придбання. Це стосується будь-якої додаткової амортизації чи іншого впливу на прибутки чи збитки в результаті завершення первісного обліку.

### **Коригування після завершення первісного обліку**

- 63 За винятком, як вказано в параграфах 33, 34 та 65, коригування первісного обліку об'єднання бізнесу після завершення первісного обліку слід визнавати лише з метою виправлення помилок відповідно до МСБО 8 *Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки*. Коригування первісного обліку об'єднання бізнесу після завершення такого обліку, не можна визнавати для впливу змін в облікових оцінках. Відповідно до МСБО 8, наслідки змін в облікових оцінках слід визнавати в поточних та майбутніх періодах.
- 64 МСБО 8 вимагає від суб'єкту господарювання обліковувати виправлення помилок ретроспективно і представляти фінансову звітність таким чином, ніби помилки ніколи не було, шляхом перерахунку порівняльної інформації за попередній період(и), в якому було допущено помилку. Таким чином, балансову вартість ідентифікованого активу, зобов'язання чи непередбаченого зобов'язання об'єкта придбання, визнану чи відкориговану в результаті виправлення помилки, слід обчислювати таким чином, ніби його справедлива вартість чи відкоригована справедлива вартість була визнана на цю дату. Гудвіл чи будь-який прибуток, визнаний у попередньому періоді згідно з параграфом 56, повинен ретроспективно коригуватися на суму, що дорівнює справедливій вартості на дату придбання (або шляхом коригування справедливої вартості на дату придбання) визнаного (або скоригованого) ідентифікованого активу, зобов'язання чи непередбаченого зобов'язання.

### **Визнання відстрочених податкових активів після завершення первісного обліку**

- 65 Якщо потенційна вигода від перенесення податкових збитків щодо прибутку об'єкта придбання чи інших відстрочених податкових активів не задовольняє критеріям окремого визнання параграфа 37 на момент первісного обліку об'єднання бізнесу, але яка згодом використовується, покупець повинен визнавати таку вигоду як дохід відповідно до МСБО 12 *Податки на прибуток*. Крім того, покупець:

- (а) зменшує балансову вартість гудвілу на суму, яка була б визнана, якби відстрочений податковий актив був визнаний як ідентифікований актив на дату придбання; та
- (б) визнає зменшення балансової вартості гудвілу як витрати.

Однак, така процедура не повинна ні створювати перевищення, як описано в параграфі 56, ні збільшувати суму будь-якого доходу, визнаного раніше згідно параграфу 56.

## РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

**66 Покупець розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити характер та фінансовий вплив об'єднання бізнесу, що відбулося:**

- (а) протягом періоду.
- (б) після дати балансу, але до затвердження фінансових звітів до випуску.

67 Для виконання принципу, згаданого в параграфі 66(а), покупець розкриває наступну інформацію за кожним об'єднанням бізнесу, яке відбулося протягом періоду:

- (а) назва та характеристики об'єднаних суб'єктів господарювання чи бізнесів.
- (б) дата придбання.
- (в) відсоток придбаних акцій із правом голосу.
- (г) вартість об'єднання й опис складових цієї вартості, включаючи будь-які витрати, що безпосередньо пов'язані з об'єднанням. Якщо, як складова вартості, випущені або випускаються інструменти капіталу, слід розкривати наступне:
  - (і) кількість випущених інструментів капіталу та таких, що випускаються; та
  - (іі) справедливу вартість таких інструментів та основу визначення їх справедливої вартості. Якщо на дату обміну не існує оголошеної ціни для таких інструментів, слід розкривати суттєві припущення, що ними керувались при визначенні справедливої вартості. Якщо на дату обміну оголошена ціна існує, але її не було використано як основу визначення вартості об'єднання, слід розкривати цей факт разом із: причинами, за якими оголошену ціну не було використано; методом та суттєвими припущеннями, які застосовувались для визначення вартості інструментів капіталу; та сукупною сумою різниці між застосованою вартістю та оголошеною ціною інструментів капіталу.
- (г) детальний опис будь-якої діяльності, які суб'єкт господарювання вирішив припинити в результаті об'єднання.
- (д) суми, визнані на дату придбання, за кожним класом активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання, та, за винятком, якщо розкриття не є можливим, балансову вартість за кожним з таких класів, визначену відповідно до МСФЗ безпосередньо перед об'єднанням. Якщо розкриття такої інформації є неможливим, слід розкрити цей факт разом із відповідними поясненнями.
- (е) суму будь-якого перевищення, визнану у звіті про прибутки та збитки відповідно до параграфа 56, та конкретну статтю звіту про прибутки та збитки, за якою визнане таке перевищення.
- (є) опис факторів, які вплинули на вартість, що призвела до визнання гудвілу—опис кожного нематеріального активу, який не було визнано окремо від гудвілу, та

пояснення, чому його справедливу вартість не можна було оцінити достовірно—чи опис характеру будь-якого перевищення, визнаного у звіті про прибутки та збитки відповідно до параграфа 56.

- (i) суму прибутку чи збитку об'єкту придбання з дати придбання, включену до звіту про прибутки та збитки покупця за період, за винятком, якщо її розкриття є неможливим. Якщо розкриття такої інформації є неможливим, слід розкрити цей факт разом із відповідними поясненнями.
- 68 Інформацію, розкриття якої вимагає параграф 67, слід розкривати в цілому по відношенню до об'єднань бізнесу, які відбулися протягом звітного періоду і які, якщо взяті окремо, є несуттєвими.
- 69 Якщо первісний облік об'єднання бізнесу, яке відбулося протягом періоду, здійснювався лише на тимчасовій основі, як це описує параграф 62, цей факт також слід розкрити разом із відповідними поясненнями.
- 70 Для виконання принципу, встановленому параграфом 66(a), покупець повинен розкривати наступну інформацію, за винятком, якщо її розкриття є неможливим:
- (a) доходи об'єданого суб'єкту господарювання за період таким чином, ніби дата придбання за всіма об'єднаннями бізнесу, що відбулися за період, є початком цього періоду;
  - (б) прибутки та збитки об'єданого суб'єкту господарювання за період таким чином, ніби дата придбання за всіма об'єднаннями бізнесу, що відбулися за період, є початком цього періоду.

Якщо розкриття такої інформації є неможливим, слід розкрити цей факт разом із відповідними поясненнями.

- 71 Для виконання принципу, встановленому параграфом 66(b), покупцеві слід розкривати інформацію, як того вимагає параграф 67, за кожним об'єднанням бізнесу, що відбулося після дати балансу, але перед затвердженням фінансової звітності для випуску, за винятком, якщо таке розкриття є неможливим. Якщо розкриття такої інформації є неможливим, слід розкрити цей факт разом із відповідними поясненнями.
- 72 Покупець повинен розкривати інформацію, яка дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити фінансовий вплив доходів, збитків, виправлень помилок та інших коригувань, визнаних в поточному періоді і пов'язаних із об'єднаннями бізнесу, які відбулися у поточному або попередньому періодах.**
- 73 Для виконання принципу, встановленому параграфом 72, покупцеві слід розкривати наступну інформацію:
- (a) суму та пояснення будь-якого прибутку чи збитку, визнаного у поточному періоді, які:
    - (i) стосуються ідентифікованих придбаних активів або зобов'язань чи непередбачених зобов'язань, прийнятих при об'єднанні бізнесу, яке відбулося в поточному чи попередньому періоді; та
    - (ii) мають такий розмір, характер чи вплив, розкриття якого є необхідним для розуміння результатів фінансової діяльності об'єданого суб'єкту господарювання.

- (б) якщо первісний облік об'єднання бізнесу, яке відбулося у безпосередньо попередньому періоді, здійснювався лише на тимчасовій основі наприкінці такого періоду, суми та пояснення коригувань тимчасово визначеної вартості протягом поточного періоду.
- (в) інформацію про виправлення помилок, розкриття якої вимагається МСБО 8, по відношенню до будь-яких ідентифікованих активів, зобов'язань чи непередбачених зобов'язань об'єкту придбання, або зміни у вартості, приписаної до таких статей, які покупець визнає протягом поточного періоду згідно з параграфами 63 та 64.

**74 Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити зміни в балансовій вартості гудвілу за період.**

- 75 Для виконання принципу, встановленому параграфом 74, суб'єкт господарювання повинен розкривати узгодження балансової суми гудвілу на початку та наприкінці періоду, окремо відображаючи:
- (а) валову суму та накопичені збитки від зменшення корисності на початку періоду;
  - (б) додатковий гудвіл, визнаний протягом періоду, за винятком гудвілу, включеного до групи вибуття, який, в момент придбання, відповідає критеріям утримуваного для продажу у відповідності з МСФЗ 5;
  - (в) коригування в результаті подальшого визнання відстрочених податкових активів протягом періоду у відповідності до параграфа 65;
  - (г) гудвіл, включений до ліквідаційної групи вибуття і класифікований, як утримуваний для продажу у відповідності до МСФЗ 5, та гудвіл, визнання якого було припинено, і який раніше не був включений до групи вибуття і класифікований, як утримуваний для продажу;
  - (ґ) збитки від зменшення корисності протягом періоду відповідно до МСБО 36;
  - (д) чисті курсові різниці протягом періоду у відповідності до МСБО 21 *Вплив змін валютних курсів*;
  - (е) будь-які інші зміни в балансовій вартості протягом періоду; та
  - (є) валова сума та накопичені збитки від зменшення корисності наприкінці періоду.

76 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про суму очікуваного відшкодування та зменшення корисності гудвілу у відповідності до МСБО 36 на додаток до інформації, розкриття якої вимагається параграфом 75(е).

77 Якщо за будь-яких обставин інформація, розкриття якої вимагає цей МСФЗ, не відповідає цілям, встановленим параграфами 66, 72 та 74, суб'єкт господарювання повинен розкривати цю додаткову інформацію, як таку, що є необхідною для того, щоб задовільняти таким цілям.

## **ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ ТА ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ**

78 За винятком передбаченого параграфом 85, цей МСФЗ слід застосовувати для обліку об'єднання бізнесу, *дата угоди* за якими припадає на 31 березня 2004 року або пізніше. Цей МСФЗ також слід застосовувати для обліку:

- (а) гудвілу, що виникає в результаті об'єднання бізнесу, дата угоди за яким припадає на 31 березня 2004 року або пізніше; чи
- (б) будь-якого перевищення частки покупця в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання над вартістю об'єднання бізнесу, дата угоди за яким припадає на 31 березня 2004 року або пізніше.

### **Раніше визнаний гудвіл**

- 79 Суб'єкт господарювання повинен перспективно застосовувати цей МСФЗ від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, до гудвілу, придбаного при об'єднанні бізнесу, дата угоди за яким передує 31 березню 2004 року, а також до гудвілу в результаті частки власності в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, придбаному до 31 березня 2004 року, та обліковувати його із застосуванням методу пропорційної консолідації. Таким чином, суб'єкт господарювання повинен:
- (а) від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, припинити амортизацію такого гудвілу;
  - (б) від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, ліквідувати балансову вартість пов'язаної з ним накопиченої амортизації із відповідним зменшенням гудвілу; та
  - (в) від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, перевіряти гудвіл на зменшення корисності відповідно до МСБО 36 (переглянутого в 2004 році).
- 80 Якщо суб'єкт господарювання раніше визнавав гудвіл як вираження із власного капіталу, він не повинен визнавати такий гудвіл у звіті про прибутки та збитки при припиненні, повністю або частково, діяльності, з якою пов'язаний гудвіл, або якщо зменшується корисність одиниці, яка генерує грошові кошти і з якою пов'язаний гудвіл.

### **Раніше визнаний негативний гудвіл**

- 81 Від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, визнання балансової вартості негативного гудвілу, який виник в результаті
- (а) об'єднання бізнесу, дата угоди за яким передувала 31 березню 2004 року або
  - (б) частки в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, придбаному перед 31 березня 2004 року, облік якого здійснюється за методом пропорційної консолідації
- слід припинити на початку такого періоду із здійсненням відповідних коригувань вхідного залишку нерозподіленого прибутку.

### **Раніше визнані нематеріальні активи**

- 82 Балансова вартість статті, класифікованої як нематеріальний актив, і яка
- (а) була придбана при об'єднанні бізнесу, дата угоди за яким передує 31 березня 2004 року чи

- (б) виникає в результаті частки у спільно контрольованому суб'єкті господарювання, придбаному перед 31 березня 2004 року, облік якої здійснюється за методом пропорційної консолідації

підлягає рекласифікації як гудвіл від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, якщо такий нематеріальний актив на цю дату не відповідає критеріям ідентифікації згідно з МСБО 38 (переглянутий в 2004 році).

### **Інвестиції, що обліковують методом участі в капіталі**

- 83 Що стосується інвестицій, облік яких здійснюється із застосування методу участі у капіталі, і які придбані 31 березня 2004 року або пізніше, суб'єкт господарювання повинен застосовувати цей МСФЗ для обліку:
  - (а) будь-якого придбаного гудвілу, включеного до балансової вартості такої інвестиції. Таким чином, амортизація такого умовного гудвілу не повинна враховуватись при визначенні частки суб'єкта господарювання в прибутках чи збитках об'єкту інвестицій.
  - (б) будь-якого перевищення, включеного до балансової вартості інвестиції, частки суб'єкта господарювання в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту інвестицій над вартістю інвестиції. Таким чином, при визначенні частки суб'єкта господарювання в прибутках чи збитках об'єкту інвестицій за період, в якому було придбано інвестицію, таке перевищення включається суб'єктом господарювання як дохід.
- 84 Стосовно інвестицій, облік яких здійснюється із застосуванням методу участі у капіталі, і які були придбані перед 31 березня 2004 року:
  - (а) суб'єкт господарювання повинен застосовувати цей МСФЗ на перспективній основі від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, до будь-якого придбаного гудвілу, що його було включено до балансової вартості такої інвестиції. Таким чином, з цієї дати суб'єкт господарювання повинен припинити врахування амортизації даного гудвілу при визначенні частки суб'єкта господарювання в прибутках чи збитках об'єкта інвестицій.
  - (б) суб'єкт господарювання повинен припинити визнання будь-якого негативного гудвілу, включеного до балансової вартості даної інвестиції від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, зі здійсненням відповідного коригування вхідного залишку нерозподіленого прибутку.

### **Обмежене ретроспективне застосування**

- 85 Допускається застосування суб'єктом господарювання вимог цього МСФЗ до гудвілу, існуючого на чи придбаного після будь якої дати, що передре строкам набрання чинності, встановленим в параграфах 78-84, а також до об'єднань бізнесу, які відбулися, починаючи зі вказаної дати, за наступних умов:

- (а) оцінки та іншу інформацію, необхідну для застосування цього МСФЗ до об'єднань бізнесу, які відбулися в минулому, було отримано на момент здійснення первісного обліку таких об'єднань; та
- (б) суб'єкт господарювання також застосовує МСБО 36 (переглянутий у 2004 році) та МСБО 38 (переглянутий у 2004 році) на перспективній основі від початку вказаної дати, і оцінки та інша інформація, необхідна для застосування цих Стандартів від початку вказаної дати, були отримані суб'єктом господарювання раніше, отже немає потреби встановлювати оціночні значення, які необхідно було б визначити на попередню дату.

## ВИЛУЧЕННЯ ІНШИХ ПОЛОЖЕНЬ

- 86 Цей МСФЗ замінює МСБО 22 *Об'єднання компаній* (виданий в 1998 році).
- 87 Цей МСФЗ замінює наступні тлумачення:
  - (а) ПКТ-9 *Об'єднання компаній—Класифікація або як придбання, або як об'єднання інтересів*;
  - (б) ПКТ-22 *Об'єднання компаній —Подальші коригування первісно відображених справедливої вартості та гудвілу*; та
  - (в) ПКТ-28 *Об'єднання компаній — Дата обміну та справедлива вартість інструментів капіталу*.

## Додаток А

### Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ.

<b>дата придбання</b>	Дата, на яку покупець фактично отримує <b>контроль</b> за об'єктом придбання.
<b>дата угоди</b>	Дата досягнення домовленості по суті між сторонами, що об'єднуються, та у разі зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання, офіційне оголошення про це. У разі поглинання підприємства, сама рання дата, на яку досягнута домовленість по суті між сторонами, що об'єднуються, є дата, на яку достатня кількість власників об'єкта придбання, погодилася прийняти пропозицію покупця стосовно отримання <b>контролю</b> за об'єктом придбання.
<b>бізнес</b>	Сукупність видів діяльності та активів, що здійснюються та утримуються з метою забезпечення: <ol style="list-style-type: none"> <li>а) доходу інвесторам;</li> <li>або</li> <li>б) зменшених витрат або інших економічних вигод безпосередньо та пропорційно кількості власників страхового полісу або учасників.</li> </ol> Бізнес, як правило, складається з залучених ресурсів, застосованих до цих ресурсів технологічних процесів та кінцевих продуктів, які використовуються або використовуватимуться для генерування доходів. Якщо в переданій сукупності видів діяльності та активів є <b>гудвіл</b> , слід вважати, що передана сукупність є бізнесом.
<b>об'єднання бізнесу</b>	Об'єднання окремих суб'єктів господарювання або <b>бізнесів</b> в один <b>суб'єкт господарювання, що звітує</b> .
<b>об'єднання бізнесу, що пов'язане з суб'єктами господарювання або бізнесів під загальним контролем</b>	<b>Об'єднання бізнесу</b> , в якому всі суб'єкти господарювання або <b>бізнеси</b> , що об'єднуються, в кінцевому підсумку <b>контролюються</b> тією самою стороною чи сторонами до і після об'єднання, і цей <b>контроль</b> не є тимчасовим.
<b>непередбачене зобов'язання</b>	Непередбачене зобов'язання має значення, приписане йому МСБО 37 <i>Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи</i> , а саме: <ol style="list-style-type: none"> <li>а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання,</li> <li>або</li> <li>б) теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки:             <ol style="list-style-type: none"> <li>і) немає <b>ймовірності</b>, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання,</li> <li>або</li> </ol> </li> </ol>

	ii) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.
<b>контроль</b>	Повноваження управляти фінансовою та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання або <b>бізнесу</b> з метою одержання вигод від його діяльності.
<b>дата обміну</b>	Якщо <b>об'єднання бізнесу</b> досягається в єдиній операції обміну, дата обміну є <b>датою придбання</b> . Якщо <b>об'єднання бізнесу</b> пов'язане з кількома операціями обміну, наприклад, якщо воно досягається поетапно шляхом послідовного придбання акцій, дата обміну є датою, на яку кожна окрема інвестиція визнається у фінансових звітах покупця.
<b>справедлива вартість</b>	Сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.
<b>гудвіл</b>	Майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.
<b>нематеріальний актив</b>	Нематеріальний актив має значення, приписане йому в МСБО 38 <i>Нематеріальні активи</i> , тобто, немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.
<b>спільне підприємство</b>	Спільне підприємство має значення, приписане йому в МСБО 31 <i>Частки у спільних підприємствах</i> , тобто контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.
<b>частка меншості</b>	Та частина прибутку або збитку та чистих активів <b>дочірнього підприємства</b> , яка відноситься до часток участі в капіталі, що не належать прямо або не прямо, через <b>дочірні підприємства, материнському підприємству</b> .
<b>взаємний суб'єкт господарювання</b>	Суб'єкт господарювання, крім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, наприклад компанія взаємного страхування або взаємний кооперативний суб'єкт господарювання, який прямо та на пропорційній основі надає нижчі ціни або інші економічні вигоди своїм власникам страхових полісів або учасникам.
<b>материнське підприємство ймовірний суб'єкт господарювання, що звітує</b>	Суб'єкт господарювання, який має одне або кілька <b>дочірніх підприємств</b> . Більш можливий, ніж ні. Суб'єкт господарювання, який має користувачів, що довіряють фінансовим звітам загального призначення суб'єкта господарювання щодо інформації, яка може бути корисною для них при прийнятті рішень про розподіл ресурсів. Суб'єкт господарювання, що звітує, може бути одним суб'єктом господарювання або групою, що складається з <b>материнського підприємства</b> та всіх його <b>дочірніх підприємств</b> .
<b>дочірнє підприємство</b>	Суб'єкт господарювання, в тому числі незареєстрований як корпорація суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його <b>контролює</b> інший суб'єкт господарювання (відомий як <b>материнське підприємство</b> ).

## Додаток В Доповнення із застосування

*Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ.*

### **Зворотні придбання**

- В1** Як зазначено в параграфі 21, у деяких об'єднаннях бізнесу, на які, звичайно, посилаються як на зворотне придбання, покупцем вважається суб'єкт господарювання, акції якого були придбані, а суб'єкт господарювання, який випускає акції, є об'єктом придбання. Така ситуація може статися коли, наприклад, приватний суб'єкт господарювання домовляється про своє „придбання” меншим відкритим суб'єктом господарювання як засіб отримання реєстрації на фондовій біржі. Хоча юридично відкритим суб'єктом господарювання, який випускає акції, вважається материнським підприємством, а приватний суб'єкт господарювання – дочірнім підприємством, юридичне дочірнє підприємство є покупцем, якщо воно володіє повноваженнями з керівництва фінансовою та операційною політикою юридичного материнського підприємства з метою отримання вигод від його діяльності.
- В2** Суб'єкт господарювання повинен використовувати вказівки, що їх містять параграфи В3-В15, для обліку зворотного придбання.
- В3** Облік зворотного придбання визначає розподіл вартості об'єднання бізнесу станом на дату придбання і не застосовується до операцій, які здійснюються після об'єднання.

### **Вартість об'єднання бізнесу**

- В4** Коли, як складову вартості бізнесу, випускають інструменти капіталу, параграф 24 вимагає включення справедливої вартості таких інструментів капіталу до вартості об'єднання на дату обміну. Параграф 27 зазначає, що, при відсутності достовірної оголошеної ціни, справедливу вартість даних інструментів капіталу можна оцінити шляхом посилання на справедливу вартість покупця або справедливу вартість об'єкта придбання, залежно від того, який із цих показників є найочевиднішим.
- В5** При зворотному придбанні вважається, що витрати, пов'язані з об'єднанням бізнесу у вигляді інструментів капіталу, випущених для власників юридичного материнського підприємства (тобто, об'єкта придбання для цілей обліку), несе юридичне дочірнє підприємство (тобто, покупець, для цілей обліку). Якщо для встановлення вартості об'єднання використовується оголошена ціна інструментів капіталу юридичного дочірнього підприємства, необхідно провести розрахунки із визначення кількості інструментів капіталу, яку б мало випустити юридичне дочірнє підприємство для забезпечення власників юридичного материнського підприємства тим же відсотком частки власності в об'єднаному суб'єкті господарювання, яким вони володіють в об'єднаному суб'єкті в результаті зворотного придбання. Справедливу вартість кількості інструментів капіталу, розраховану у такий спосіб, необхідно розглядати як вартість об'єднання.
- В6** Якщо, за інших обставин, справедлива вартість інструментів капіталу юридичного дочірнього підприємства не є очевидною, слід використовувати загальну справедливу

вартість всіх інструментів капіталу, випущених юридичним материнським підприємством перед об'єднанням, як основу визначення вартості об'єднання.

#### **Підготовка та подання консолідованих фінансових звітів**

- B7** Консолідована фінансова звітність після зворотного придбання повинні подаватись від імені юридичного материнського підприємства, але характеризуватись в примітках як продовження фінансової звітності юридичного дочірнього підприємства (тобто, покупця для цілей обліку). Оскільки така консолідована фінансова звітність представляє собою продовження фінансової звітності юридичного дочірнього підприємства:
- (а) активи та зобов'язання юридичного дочірнього підприємства необхідно визнавати і оцінювати в такій консолідованій фінансовій звітності за їх балансовою вартістю до об'єднання.
  - (б) нерозподілений прибуток та інші залишки власного капіталу, визнані в такій консолідованій фінансовій звітності, повинні бути представлені нерозподіленим прибутком та іншими залишками власного капіталу юридичного дочірнього підприємства безпосередньо перед об'єднанням бізнесу.
  - (в) сума, визнана в такій консолідованій фінансовій звітності як випущені інструменти капіталу, повинна встановлюватись шляхом додавання вартості об'єднання, встановленої, як описано в параграфах В4-В6, до акцій, випущених юридичним дочірнім підприємством безпосередньо перед об'єднанням бізнесу. Однак, структура власного капіталу, відображується в такій консолідованій фінансовій звітності (іншими словами, кількість та вид випущених інструментів капіталу), повинна відображати структуру власного капіталу юридичного материнського підприємства, включаючи інструменти капіталу, випущені юридичним материнським підприємством для здійснення об'єднання.
  - (д) порівняльна інформація, представлена в такій консолідованій фінансовій звітності, повинна бути порівняльною інформацією юридичного дочірнього підприємства.
- B8** Облік зворотного придбання слід застосовувати лише в межах консолідованої фінансової звітності. Отже, в окремих фінансових звітах юридичного материнського підприємства, якщо такі є, інвестиції в юридичне дочірнє підприємство обліковуються з дотриманням вимог МСБО 27 *Консолідовані та окремі фінансові звіти*, що встановлює порядок обліку інвестицій в окремих фінансових звітах інвестора.
- B9** Консолідована фінансова звітність, складена слідом за зворотнім придбанням повинна відображати справедливую вартість активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань юридичного материнського підприємства (тобто, об'єкта придбання для цілей обліку). Таким чином, вартість об'єднання бізнесу необхідно розподіляти шляхом оцінки ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань юридичного материнського підприємства, які відповідають критеріям визнання в параграфі 37, за їх справедливою вартістю на дату придбання. Будь-яке перевищення вартості об'єднання над часткою покупця в чистій справедливій вартості цих статей слід обліковувати відповідно до параграфів 51-55. Будь-яке перевищення частки покупця у чистій справедливій вартості цих статей над вартістю об'єднання необхідно обліковувати у відповідності до параграфу 56.

### Частка меншості

- B10 У деяких зворотних придбаннях деякі власники юридичного дочірнього підприємства не обмінюють свої інструменти капіталу на інструменти капіталу юридичного материнського підприємства. Хоча суб'єкт господарювання, інструментами капіталу якого володіють такі власники (юридичне дочірнє підприємство), придбало інший суб'єкт господарювання (юридичне материнське підприємство), консолідована фінансова звітність, складена слідом за зворотним придбанням, повинна розглядати таких власників як частку меншості. Це відбувається тому, що власники юридичного дочірнього підприємства, які не обмінюють свої інструменти капіталу на інструменти капіталу юридичного материнського підприємства, володіють лише часткою в результатах та чистих активах юридичного дочірнього підприємства, а не в результатах та чистих активах об'єднаного суб'єкту господарювання. Напроти, всі власники юридичного материнського підприємства, не зважаючи на те, що юридичне материнське підприємство вважається об'єктом придбання, володіють часткою в результатах та чистих активах об'єднаного суб'єкту господарювання.
- B11 Оскільки активи та зобов'язання юридичного дочірнього підприємства визнаються та оцінюються в консолідованій фінансовій звітності за їх балансовою вартістю до об'єднання, частка меншості повинна відображати пропорційну частку меншості в балансовій вартості чистих активів юридичного дочірнього підприємства перед об'єднанням.

### Прибуток на акцію

- B12 Як зазначено в параграфі B7(c), структура власного капіталу, представлена в консолідованій фінансовій звітності, що її було складено слідом за зворотним придбанням, відображає структуру власного капіталу юридичного материнського підприємства, включаючи інструменти капіталу, випущені юридичним материнським підприємством для здійснення об'єднання бізнесу.
- B13 З метою обчислення середньозваженої кількості звичайних акцій, які перебувають в обігу (знаменник) протягом періоду, в якому відбувається зворотне придбання:
- (а) кількістю звичайних акцій, які перебувають в обігу від початку такого періоду і до дати придбання, необхідно вважати кількість звичайних акцій, випущених юридичним материнським підприємством для власників юридичного дочірнього підприємства; та
  - (б) кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу з дати придбання до кінця такого періоду – це фактична кількість звичайних акцій юридичного материнського підприємства, які перебувають в обігу протягом даного періоду.
- B14 Базисний прибуток на акцію, розкритий за кожним порівняльним періодом перед датою придбання і представлений в консолідованій фінансовій звітності слідом за зворотним придбанням, повинен обчислюватися шляхом ділення прибутку або збитку юридичного дочірнього підприємства, які відносяться до утримувачів звичайних акцій за кожним з таких періодів, на кількість звичайних акцій, випущених юридичним материнським підприємством для власників юридичного дочірнього підприємства при зворотному придбанні.

В15 Обчислення, описані в параграфах В13 та В14 припускають, що протягом порівняльних періодів, а також протягом періоду від початку періоду, в якому відбулося зворотне придбання, і до дати придбання, не відбувалися ніякі зміни в кількості звичайних акцій, випущених юридичним дочірнім підприємством. Обчислення прибутків на акцію необхідно відповідним чином коригувати із врахуванням наслідків змін у кількості звичайних акцій, випущених юридичним дочірнім підприємством протягом цих періодів.

### Розподіл вартості об'єднання бізнесу

В16 Цей МСФЗ вимагає визнавати ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання об'єкту придбання, що відповідають прийнятним критеріям визнання, за їх справедливою вартістю на дату придбання. З метою розподілу вартості об'єднання бізнесу покупець повинен використовувати наступні критерії встановлення справедливої вартості:

- (а) для фінансових інструментів, які обертаються на активному ринку, покупець повинен використовувати поточну ринкову вартість.
- (б) для фінансових інструментів, які не обертаються на активному ринку, покупець повинен використовувати оціночну вартість, в якій враховуються такі характерні показники, як відношення ринкової ціни до чистого прибутку, дохід від дивідендів та очікувані темпи зростання вартості порівнюваних інструментів суб'єктів господарювання зі схожими характеристиками.
- (в) для дебіторської заборгованості, вигідних контрактів та інших ідентифікованих активів, покупець повинен використовувати теперішню вартість сум, що підлягають отриманню, визначену за відповідною поточною ставкою відсотка з вирахуванням резерву на безнадійні борги та витрат на інкасацію дебіторської заборгованості. Проте для короткострокової дебіторської заборгованості, вигідних контрактів та інших ідентифікованих активів дисконтування не потрібне, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості і дисконтованою сумою є несуттєвою.
- (г) для запасів:
  - (і) готової продукції та товарів, покупець повинен використовувати ціну продажу з вирахуванням суми (1) витрат на вибуття та (2) прийнятної суми прибутку, основаної на прибутку для подібної готової продукції і товарів, за зусилля покупця, витрачені на продаж;
  - (іі) незавершеного виробництва покупець повинен використовувати ціну продажу готової продукції з вирахуванням суми (1) витрат на завершення, (2) витрат на вибуття та (3) прийнятної суми прибутку, основаної на прибутку для подібної готової продукції, за зусилля, пов'язані із завершенням та продажем; та
  - (ііі) сировини, покупець повинен використовувати поточну відновлювану собівартість.
- (ґ) для землі та будівель покупець повинен використовувати ринкову вартість.
- (д) для машин та обладнання покупець повинен використовувати ринкову вартість, що її, як правило, визначають шляхом експертної оцінки. В разі відсутності даних про ринкову вартість через специфіку машин та обладнання або тому, що такі одиниці рідко продаються, крім випадків, коли вони є частиною постійно діючого

бізнесу, покупець може оцінювати справедливу вартість на основі доходу або за амортизованою відновлювальною собівартістю.

- (е) для нематеріальних активів покупець повинен визначати справедливу вартість:
  - (і) шляхом посилання на активний ринок, як зазначено в МСБО 38 *Нематеріальні активи*; або
  - (іі) якщо активного ринку немає, на основі, що відображає суму, яку покупець сплатив би за актив в операції між обізнаними та незалежними зацікавленими сторонами, і базується на якнайповнішій наявній інформації (див. у МСБО 38 подальше керівництво про визначення справедливої вартості нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу).
- (е) для чистих активів за виплатами працівникам або зобов'язань за програмами пенсійного забезпечення з визначеною виплатою покупець повинен використовувати теперішню вартість зобов'язання за визначеною виплатою мінус справедлива вартість будь-яких активів програми. Але актив визнаються лише в тих межах, для яких імовірно, що він буде доступним для покушця у формі повернень відшкодувань з програми або зменшення майбутніх внесків.
- (ж) для податкових активів та зобов'язань покупець повинен використовувати суму податкових пільг, що виникають від податкових збитків чи податків, які підлягають сплаті відповідно до чистого прибутку або збитку згідно з МСБО 12 *Податки на прибуток*, що їх оцінюють з погляду об'єданого суб'єкта господарювання. Податковий актив або податкове зобов'язання визначається після вирахування податкового впливу перерахування ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань за їхньою справедливою вартістю і не дисконтується.
- (з) для рахунків і векселів, довгострокових боргів, зобов'язань, нарахувань та інших вимог, що підлягають сплаті, покупець повинен використовувати теперішню вартість сум, які слід виплатити, виконуючи зобов'язання, визначені за відповідними поточними ставками відсотка. Проте дисконтування не потрібне для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною та дисконтованою сумою зобов'язання є несуттєвою.
- (и) для обтяжливих контрактів та інших ідентифікованих зобов'язань об'єкта придбання покупець повинен використовувати теперішню вартість сум, що підлягають сплаті для виконання зобов'язань, визначених за відповідною поточною ставкою відсотка.
- (і) для непередбачених зобов'язань об'єкта придбання покупець повинен використовувати суми, які б встановила третя сторона за прийняття на себе таких непередбачених зобов'язань. Така сума повинна відображати всі очікування стосовно ймовірних грошових потоків, а не поодинокі найімовірніші або найбільш очікувані максимальні та мінімальні суми руху грошових коштів.

В17 Деякі із наведених вище керівних вказівок вимагають оцінки справедливої вартості за допомогою методів теперішньої вартості. Якщо в керівних вказівках щодо конкретних статей немає посилання на застосування методів теперішньої вартості, останні можуть використовуватись для визначення справедливої вартості такої статті.