

Федеральное государственное образовательное бюджетное
учреждение высшего образования
**«Финансовый университет при Правительстве Российской
Федерации»
(Финуниверситет)**

Департамент аудита и корпоративной отчетности
Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа

О.В. Рожнова, В.П. Сиднева

**ПРАКТИКО-ОРИЕНТИРОВАННЫЕ ЗАДАНИЯ ПО КОНСОЛИДАЦИИ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Учебное пособие

Москва 2021

УДК 657 (073)
ББК 65.052.2-01я73
Р63

Рецензенты:

- Е.В.Чипуренко** – д.э.н., доцент, заведующая кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Факультета финансов и банковского дела Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС)
- С.Г.Федорчукова** - к.э.н., доцент (доцент Московского государственного института индустрии туризма им Ю.А. Сенкевича).
- Т.М.Мезенцева**, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

– **Рожнова О.В.** профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, д.э.н., профессор,

– **Сиднева В.П.** профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, к.э.н., доцент.

Практико-ориентированные задания по консолидации финансовой отчетности: Учебное пособие / О.В. Рожнова, В.П. Сиднева. – Москва: Финансовый университет. 2021. — 325 с.

В учебном пособии приведены практико-ориентированные задания по основным вопросам консолидации финансовой отчетности.

Пособие предназначено для студентов магистратуры, обучающихся по экономическим специальностям. Представляет интерес для всех желающих получить знания в области формирования консолидированной отчетности.

Учебное пособие подготовлено с использованием информационной системы «КонсультантПлюс».

УДК 657 (073)
ББК 65.052.2-01я73

© Рожнова О.В., Сиднева В.П., 2021
© Финансовый университет, 2021

АННОТАЦИЯ

В учебном пособии рассмотрены основные вопросы базовой дисциплины «Консолидация и трансформация финансовой отчетности» для магистерских программ «Бухгалтерский учет и правовое обеспечение бизнеса» и «Международный учет и аудит» и других программ, в которых изучаются вопросы консолидации.

В учебном пособии приведены практико-ориентированные задания по основным темам консолидации финансовой отчетности.

В пособии показаны различные аспекты применения метода приобретения, а также представлены методы для включения в консолидированную отчетность ассоциированных и совместных компаний. Практико-ориентированные задания позволяют освоить процедуру консолидации.

ВВЕДЕНИЕ

1 ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТ ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

- 1.1 Чистые активы дочерней компании
- 1.2 Гудвил при приобретении 100% акций дочерней компании
- 1.3 Прибыль группы при приобретении дочерней компании
- 1.4 Резерв от переоценки группы
- 1.5 Обесценение гудвила и рост чистых активов после покупки
- 1.6 Дивиденды, объявленные материнской компанией
- 1.7 Неконтролирующая доля участия
- 1.8 Гудвил при приобретении менее 100% акций дочерней комп
- 1.9 Эмиссионный доход группы
- 1.10 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные

2. ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ ПО КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ФИИ ПОЛОЖЕНИИ**3. ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТ. СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ**

- 3.1 Консолидированный ОСД для 100% дочерней компании
 - 3.2 Приобретение дочерней компании с долей меньше 100%.
 - 3.3 Корректировки, связанные с оценкой чистых активов дочерней компании до справедливой стоимости на дату приобретения
 - 3.4 Корректировки для исключения внутригрупповых операций
 - 3.5 Корректировки для исключения внутригрупповых финансовых операций
 - 3.6 Корректировки для исключения внутригрупповых операций продажи и финансовых операций
 - 3.7 Корректировки для признания убытка от обесценения
 - 3.8 Формирование консолидированного Отчета о совокупн консолидированного Отчета об изменениях в капитале
 - 3.9 Консолидация двух дочерних компаний
- Ответы на задания по Консолидированному Отчету о совокупном доходе

Заключение

ПРИЛОЖЕНИЯ

Список членов авторского коллектива:

- **Рожнова О.В.**, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, д.э.н., профессор,
- **Сиднева В.П.**, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, к.э.н., доцент.

ВВЕДЕНИЕ

В учебном пособии представлены практико-ориентированные задания по основным вопросам базовой дисциплины «Консолидация и трансформация финансовой отчетности» для магистерских программ «Бухгалтерский учет и правовое обеспечение бизнеса» и «Международный учет и аудит» и других программ, в которых изучаются вопросы консолидации. Выполнение данных заданий позволяет студентам, изучившим дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности (продвинутый курс)» освоить практическое применение методов и процедуры консолидации отчетностей отдельных компаний, образующих группу в единую консолидированную отчетность

Задания охватывают темы подготовки Консолидированного Отчета о финансовом положении, Консолидированного Отчета о совокупном доходе, Консолидированного отчета об изменениях в капитале. Решение ряда заданий помогает приобрести компетенции консолидации отчетностей. Для закрепления полученных навыков следует выполнить как можно больше представленных в учебном пособии заданий.

1. ФОРМИРОВАНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

1.1 Чистые активы дочерней компании

Задание 1.1.1

Расчет стоимости чистых активов (ЧА) дочерней компании (ДК) на дату приобретения и отчетную дату. Балансовая стоимость активов равна их справедливой стоимости.

Отчет о финансовом положении дочерней компании, млн.руб.

Наименование	На дату отчетности (31.12.20X2)	На дату покупки (31.12.20X1)
1. Внеоборотные активы		
Основные средства	1 400	1 000
Нематериальные активы	600	300
Финансовые активы	200	100
2. Чистые текущие активы	700	600
Итого	4 100	2 000
3. Капитал и резервы		
Акционерный капитал	800	800
Эмиссионный доход	100	100
Нераспределенная прибыль (РЗ)	3 200	1 100
Итого	3 900	2 000

Задание

Расчитайте стоимость чистых активов (ЧА) дочерней компании (ДК) на дату приобретения и отчетную дату, их изменение.

РЕШЕНИЕ

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Эмиссионный доход			
Нераспределенная прибыль			

Задание 1.1.2

Расчет стоимости чистых активов (ЧА) дочерней компании (ДК) на дату приобретения и отчетную дату. Балансовая стоимость активов на дату приобретения дочерней компании была равна их справедливой стоимости, за исключением следующего:

– Объект, относящийся к оборудованию, имел справедливую стоимость на 50 млн. руб. больше, чем его балансовая стоимость. С этой даты его срок полезной службы составлял 10 лет, метод амортизации линейный:

– Справедливая стоимость запасов превышала их балансовую стоимость на 10 млн. руб.

– Отчет о финансовом положении дочерней компании
дочерней компании

млн руб.

Наименование	На дату отчетности (31.12.2021)	На дату покупки (31.12.2020)
1. Внеоборотные активы		
Основные средства	1 400	1 000
Нематериальные активы	600	300
Финансовые активы	200	100
2. Чистые текущие активы	700	600
Итого	4 100	2 000
3. Капитал и резервы		
Акционерный капитал	800	800
Резерв переоценки	100	100
Нераспределенная прибыль	3 200	1 100
	3 900	2 000

Рассчитайте стоимость чистых активов (ЧА) дочерней компании (ДК) на дату приобретения, отчетную дату, их изменение.

РЕШЕНИЕ

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Резерв переоценки			
Нераспределенная прибыль			
Корректировка стоимости здания			

Корректировка стоимости запасов			

Задание 1.1.3

Приобретение компании в середине года

Предполагается, что прибыль дочерней компании нарастает равномерно. Материнская компания МК купила 80 % дочерней компании ДК 1 мая 20X2 года за 20 000 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

Чистые активы компании ДК на 1 января 20X2 г.

Наименование	Сумма, млн.руб.
Акционерный капитал	1 000
Нераспределенная прибыль	15 000
Итого чистые активы дочерней компании ДК	16 000

В течение финансового года, окончившегося 31 декабря 20X2 г. (года приобретения), дочерняя компания ДК получила прибыль после налогообложения в сумме 600 млн.руб.

Рассчитайте на дату покупки чистые активы компании ДК.

РЕШЕНИЕ

млн.руб.

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК	Дата покупки (ДП)	
Акционерный капитал		
Нераспределенная прибыль на 1 января 20X2 года		
Нераспределенная прибыль, заработанная компанией ДК с 1 января 20X2 года по 30 апреля 20X2 года (x 4/12))		
Итого чистые активы дочерней компании ДК		

1.2 Гудвил при приобретении 100% акций дочерней компании

Задание 1.2.1

Компания МК купила 100 % компании ДК 31 декабря 20X2 года.

Справедливая стоимость активов компании ДК на дату приобретения соответствовала их балансовой стоимости.

На 31.12.20X2

	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный отчет о финансовом положении
1.Внеоборотные активы			

Основные средства	2 000	500	
Первоначальная стоимость инвестиций в компанию ДК	1 000	-	
2. Чистые текущие активы	2 000	500	
Итого	5 000	1,000	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	500	1,000	
Нераспределенная прибыль	4 500	-	
Итого	5 000	1,000	

Задание

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении на дату покупки дочерней компании за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X2 года.

РЕШЕНИЕ

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Дата покупки (ДП)
Акционерный капитал	
Нераспределенная прибыль	
Итого	
Р2. Гудвил	
Первоначальная стоимость инвестиций	
<i>Минус Чистые активы</i> компании ДК на ДП (Р1)	
Итого гудвилл на ДП	

Задание 1.2.2

Компания МК купила 100 % компании ДК 31 декабря 20X1 года. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X1, млн.руб.

Наименование	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП
1. Внеоборотные активы			
Гудвил	-	-	
Основные средства	1 000	800	

Первоначальная стоимость инвестиций в компанию ДК	1 200	-	
Чистые текущие активы	400	400	
Итого	2 600	1 200	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	100	900	
Нераспределенная прибыль	2 500	300	
Итого	2 600	1 200	

Задание

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении на дату приобретения дочерней компании.

РЕШЕНИЕ

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Дата покупки (ДП)
Акционерный капитал	
Нераспределенная прибыль	
Итого	
Р2. Гудвил	
Первоначальная стоимость инвестиций	
<i>Минус Чистые активы</i> компании ДК на ДП (Р1)	
<i>Итого</i> гудвил на ДП	
Включено в состав активов на ДО	

1.3 Прибыль группы при приобретении дочерней компании

Задание 1.3.1

Компания МК купила 100 % компании ДК 31 декабря 20X1 года. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки 70 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X2

Наименование	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП
1. Внеоборотные активы			
Гудвил	-	-	

Основные средства	1 000	800	
Первоначальная стоимость инвестиций в компанию ДК	1 200	-	
2. Чистые текущие активы	400	400	
Итого	2 600	1 200	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	100	930	
Нераспределенная прибыль	2 500	270	
Итого	2 600	1 200	

Задание

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении на отчетную дату 31.12.20X2

РЕШЕНИЕ

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>Минус Чистые активы</i> компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
Включено в состав капитала на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
Дочерняя компания ДК			
Включено в состав капитала на ДО			

Задание 1.3.2

Компания МК купила 31 декабря 20X2 года 100 % компании ДК за 1200млн.руб.

Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки 50млн.руб.

Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X3, млн.руб.

	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП
1. Внеоборотные активы			
Гудвил	-	-	
Основные средства	1 000	800	
Инвестиции: доли внутригрупповых инвестиций	1 500	-	
2. Чистые текущие активы	400	200	
Итого	2 900	1 000	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	100	900	
Нераспределенная прибыль	2 800	100	
Итого	2 900	1 000	

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X3 года.

РЕШЕНИЕ

Чистые активы ДК, млн.руб.

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>Минус Чистые активы</i> компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			

Дочерняя компания ДК			
Включено в состав капитала на ДО			

1.4 Резерв от переоценки группы

Задание 1.4.1

Компания МК 31 декабря 20X0 года купила 100 % компании ДК. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки – 30 млн.руб., а прирост стоимости от переоценки – 20 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X1, млн.руб.

	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП
1. Внеоборотные активы			
Гудвил (P2)	-	-	
Основные средства	1 000	800	
Первоначальная стоимость инвестиций в компанию ДК	1 200	-	
2. Чистые текущие активы	500	200	
Итого	2 700	1 000	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	100	850	
Прирост стоимости от переоценки (P5)	100	50	
Нераспределенная прибыль (P3)	2 500	100	
Итого	2 700	1 000	

Задание

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X1 года.

РЕШЕНИЕ

P1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			

Резерв от переоценки			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>Минус Чистые активы</i> компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
Дочерняя компания ДК			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия			
Р5. Резерва от переоценки (РП)			
РП компании МК <i>плюс</i> Доля (%) изменений РП компании ДК после даты приобретения			

1.5 Обесценение гудвила и рост чистых активов после покупки

Задание 1.5.1

Компания МК купила 100 % компании ДК два года назад. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки 100 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

С момента приобретения стоимость гудвила снизилась на 80 млн.руб.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X4, млн.руб.

Наименование	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП
1.Внеоборотные активы			
Гудвил (Р2)	-	-	
Основные средства	1 400	1 000	

Первоначальная стоимость инвестиций в ДК	1 200	-	
2. Чистые текущие активы	700	600	
Итого	3 300	1 600	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	100	900	
Нераспределенная прибыль (РЗ)	3 200	700	
Итого	3 300	1 600	

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X4 года.

РЕШЕНИЕ

ЧА ДК, млн.руб.

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение			
Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Обесценение гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			

1.6 Дивиденды, объявленные материнской компанией

Задание 1.6.1

Компания МК купила 100 % компании ДК два года назад. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки 70 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

С момента приобретения стоимость гудвила снизилась на 60 млн.руб.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X3, млн.руб.

	Компания МК	Компания ДК	Корректировки	Консолидированный ОФП
1. Внеоборотные активы				
Гудвил (P2)	-	-		
Основные средства	1 400	1 000		
Первоначальная стоимость инвестиций в ДК	1 200	-		
2. Чистые текущие активы	700	600		
Итого	3 300	1 600		
3. Капитал и резервы				
Акционерный капитал	100	900		
Нераспределенная прибыль (P3)	3 200	700		
Итого	2 600	1 600		

Задание

Составьте Консолидированный Отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X3 года. Объявлены дивиденды, подлежащие получению от ДК - 30 млн.руб. Дивиденды, объявленные компанией МК, равны 150 млн.руб.

РЕШЕНИЕ

ЧА ДК, млн.руб.

P1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			

Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (Р1)	()		
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение	()		
Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>минус</i> Дивиденды, объявленные МК	()		
<i>плюс</i> Дивиденды, подлежащие получению от ДК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Обесценение	()		
Включено в состав капитала на ДО			

1.7 Неконтролирующая доля участия

Задание 1.7.1

Компания МК купила 60 % компании ДК два года назад. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки 100 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

С момента приобретения стоимость гудвила снизилась на 50 млн.руб.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X5, млн.руб.

Наименование	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП
1.Внеоборотные активы			
Гудвил (Р2)	-	-	

Основные средства	1 400	1 000	
Первоначальная стоимость инвестиций в ДК	1 200	-	
2. Чистые текущие активы	700	600	
Итого	3 300	1 600	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	100	900	
Нераспределенная прибыль (P3)	3 200	700	
Неконтролирующая доля участия (P4)	-	-	
Итого	3 300	1 600	

Задание

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X5 года.

Неконтролирующая доля участия на дату приобретения рассчитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов дочерней компании на дату приобретения.

РЕШЕНИЕ

ЧА ДК, млн.руб.

P1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
P2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>Плюс</i> Неконтролирующая доля участия по справедливой стоимости чистых активов на ДП			
<i>Минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (P1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение			
Включено в состав активов на ДО			
P3. Нераспределенная прибыль			

Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Обесценение гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия (НДУ) % НДУ x Чистые активы компании ДК на ДО			

Задание 1.7.2

Компания МК купила **70 %** компании ДК два года назад. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки 80 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

С момента приобретения стоимость гудвила снизилась на 30 млн.руб.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X6, млн.руб.

	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП
1. Внеоборотные активы			
Гудвил (P2)	-	-	
Основные средства	1 400	1 000	
Первоначальная стоимость инвестиций в ДК	1 200	-	
2. Чистые текущие активы	800	650	
Итого	3 400	1 650	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	100	900	
Прирост стоимости от переоценки (P5)	100	50	
Нераспределенная прибыль (P3)	3 200	700	
Неконтролирующая доля участия (P4)	-	-	
Итого	3 400	1 650	

Задание

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X6 года. Неконтролирующая доля участия на

дату приобретения рассчитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов дочерней компании на дату приобретения.

РЕШЕНИЕ

ЧА ДК, млн.руб.

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Прирост стоимости от переоценки			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>плюс</i> Неконтролирующая доля участия по справедливой стоимости чистых активов на ДП (Р4)			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение			
Включено в состав активов на ДО			
<u>Р3. Нераспределенная прибыль</u>			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Обесценение гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия (НДУ)			
% НДУ x Чистые активы компании ДК на ДО			
Р5. Прирост стоимости от переоценки (ПСП)			
ПСП компании МК			

плюс Доля изменений ПСП компании ДК после даты приобретения			
---	--	--	--

Задание 1.7.3

Компания МК купила 80 % компании ДК два года назад. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки равна 100 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X7, млн.руб.

	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП
1. Внеоборотные активы			
Гудвил (P2)	-	-	
Основные средства	1 400	1 000	
Первоначальная стоимость инвестиций	700	-	
2. Чистые текущие активы	700	600	
Итого	2 800	1 600	
3. Капитал и резервы			
Акционерный капитал	100	900	
Нераспределенная прибыль (P3)	2 700	700	
Неконтролирующая доля участия (P4)			
Итого	2 800	1 600	

Задание

Составьте Консолидированный отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 2020 года. Неконтролирующая доля участия на дату приобретения рассчитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов дочерней компании на дату приобретения.

РЕШЕНИЕ

ЧА ДК, млн.руб.

P1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			

Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>плюс</i> Неконтролирующая доля участия по справедливой стоимости чистых активов на ДП (Р4)			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Обесценение гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			
Контролирующая доля участия (НДУ) x Чистые активы компании ДК на ДО			

1.8 Гудвил при приобретении менее 100% акций дочерней компании

Задание 1.8.1

Компания МК купила 80 % компании ДК два года назад. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки 100 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

С момента приобретения стоимость гудвила снизилась на 100 млн.руб.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X8, млн.руб.

	Компания МК	Компания ДК	Консолидированный ОФП	
			Вариант 1	Вариант 2
1. Внеоборотные активы				
Гудвил (Р2)	-	-		
Основные средства	1 400	1 000		

Первоначальная стоимость инвестиции в ДК	1 200	-		
2. Чистые текущие активы	700	600		
Итого	3 300	1 600		
3. Капитал и резервы				
Акционерный капитал	100	900		
Нераспределенная прибыль (P3)	3 200	700		
Неконтролирующая доля участия (P4)				
Итого	3 300	1 600		

Задание

Составьте два варианта Консолидированного отчета о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 2008 года, при выполнении следующих условиях:

1) Справедливая стоимость приобретения неконтролирующей доли участия дочерней компании на ДП (20%) рассчитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов на ДП.

2) Справедливая стоимость приобретения неконтролирующей доли участия дочерней компании на ДП (20 %) - 300 млн.руб.

РЕШЕНИЕ

Расчет по варианту 1

ЧА ДК, млн.руб.

P1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
P2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>плюс</i> Неконтролирующая доля участия по справедливой стоимости чистых активов на ДП (P4)			
<i>минус</i> Чистые активы на ДП (P1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение			

Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Обесценение			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия (НДУ) % НДУ x Чистые активы компании ДК на ДО)			

Расчет по варианту 2

млн.руб.

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>Плюс</i> НДУ на ДП по справедливой стоимости приобретения доли			
<i>Минус</i> Чистые активы на ДП компании ДК (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>Минус</i> Обесценение гудвила			
Включено в состав			

активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компания ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Доля МК в обесценении гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия (НДУ) НДУ на ДП по справедливой стоимости приобретения <i>плюс</i> Доля НДУ в изменениях чистых активов <i>минус</i> Доля НДУ от обесценения гудвила			

Задание 1.8.2

Компания МК купила 70 % компании ДК два года назад. Нераспределенная прибыль компании ДК на дату покупки - 100 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

С момента приобретения стоимость гудвила снизилась на 80 млн.руб.

Отчеты о финансовом положении на 31.12.20X3, млн.руб.

	Компан ия МК	Компа ния ДК	Консолидированный ОФП
--	-----------------	-----------------	--------------------------

			Вариант 1	Вариант 2
1. Внеоборотные активы				
Гудвил (P2)	-	-		
Основные средства	1 400	1 000		
Первоначальная стоимость инвестиций в ДК	1 200	-		
2. Чистые текущие активы	700	600		
Итого	3 300	1 600		
3. Капитал и резервы				
Акционерный капитал	100	900		
Нераспределенная прибыль (P3)	3 200	700		
Неконтролирующая доля участия (P4)				
Итого	2 600	1 600		

Задание

Составьте два варианта Консолидированного отчета о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X3 года, при выполнении следующих условий:

Вариант 1. Справедливая стоимость приобретения доли дочерней организации (30%) равна справедливой стоимости чистых ее идентифицированных активов.

Вариант 2. Справедливая стоимость приобретения доли (30%) дочерней организации на ДП - 400 млн.руб.

РЕШЕНИЕ

Расчет по варианту 1

ЧА ДК, млн.руб.

	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменение чистых активов
P1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)			
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
P2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			

<i>плюс</i> Неконтролирующая доля участия по справедливой стоимости чистых активов на ДП (P4)			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (P1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение			
Включено в состав активов на ДО			
P3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Обесценение гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			
P4. Неконтролирующая доля участия (НДУ) % НДУ x Чистые активы компании ДК на ДО			

Расчет по варианту 2

ЧА ДК, млн.руб.

P1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки и (ДП)	Изменение чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
P2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>плюс</i> НДУ на ДП по справедливой стоимости приобретения			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (P1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение			

Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Доля МК от Обесценения гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия (НДУ)			
НДУ на ДП по справедливой стоимости <i>плюс</i> Доля НДУ в изменении чистых активов <i>минус</i> Доля НДУ от Обесценения гудвила			

Задание 1.8.3

Материнская компания МК 31 декабря 20X8 года приобрела 80 % обыкновенных акций компании ДК за 10000 млн.руб. Нераспределенная прибыль компании ДК на эту дату составляла 2 000 млн.руб. Далее приведены данные о справедливой стоимости компании ДК на дату приобретения.

млн.руб.

Актив	Балансовая стоимость	Справедливая стоимость	Комментарии
Здание	3 000	7 000	Срок службы на дату приобретения 4 года
Земля	5 000	4 500	-

По прочим чистым активам компании ДК на дату приобретения справедливая стоимость равна примерно их балансовой стоимости.

Проведенная проверка на обесценение 31 декабря 20X9 года показала обесценение гудвила на 100 млн.руб.

Обобщенные отчеты о финансовом положении на 31 декабря 20X9 г. в млн.руб.

Наименование	Компани я МК	Компани я ДК

1. Внеоборотные активы		
Основные средства	15 000	15 000
Первоначальная стоимость инвестиций в ДК	10 000	-
2. Чистые текущие активы	20 000	5 000
<i>Итого</i>	45 000	20 000
3. Капитал и резервы		
Акционерный капитал	14 000	6 000
Нераспределенная прибыль (РЗ)	31 000	14 000
<i>Итого</i>	45 000	20 000

Составьте два варианта Консолидированного отчета о финансовом положении (ОФП) на дату покупки дочерней компании за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X9 года:

Вариант 1. Неконтролирующая доля участия ДК (20%) на дату приобретения учитывается пропорционально справедливой стоимости чистых активов.

Вариант 2. Неконтролирующая доля участия ДК (20%) на дату приобретения учитывается по справедливой стоимости и равна 3 000 млн.руб.

РЕШЕНИЕ

Консолидированный отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31 декабря 20X9 года
(вариант 1)

млн.руб.

	Компани я МК	Компани я ДК	Корректир вки	Консолиди рованный отчет о финансово м положении
1. Внеоборотные активы				
Гудвил (Р2)	-	-		
Основные средства	15 000	15 000		
Первоначальная стоимость инвестиций в ДК	10 000	-		
2. Чистые текущие активы	20 000	5 000		

Итого	45 000	20 000		
3. Капитал и резервы				
Акционерный капитал	14 000	6 000		
Нераспределенная прибыль (Р3)	31 000	14 000		
Неконтролирующая доля участия (Р4)	-	-		
Итого	45 000	20 000		

Расчеты для варианта 1

млн.руб.

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменение чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
+ корректировка стоимости здания			
– корректировка стоимости земли			
Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>плюс</i> Неконтролирующая доля участия по справедливой стоимости чистых активов на ДП (Р4)			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение			
Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			

минус Обесценение гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия (НДУ) % НДУ x Чистые активы компании ДК на ДО			

Консолидированный отчет о финансовом положении за год,
оканчивающийся на 31 декабря 20X9 года
(вариант 2)

млн.руб.

	Компан ия МК	Компа ния ДК	Коррек ировки	Консол идирова нный ОФП
1. Внеоборотные активы				
Гудвил (P2)	-	-		
Основные средства	15 000	15 000		
Первоначальная стоимость инвестиций в ДК	10 000	-		
2. Чистые текущие активы	20 000	5 000		
Итого	45 000	20 000		
3. Капитал и резервы				
Акционерный капитал	14 000	6 000		
Нераспределенная прибыль (P3)	31 000	14 000		
Неконтролирующая доля участия (P4)	-	-		
Итого	45 000	20 000		

Расчеты для варианта 2

млн.руб.

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			

+ корректировка стоимости здания			
– корректировка стоимости земли			
Итого			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>плюс</i> НДУ на ДП по справедливой стоимости приобретения			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			
<i>минус</i> Обесценение			
Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% х Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Доля МК в Обесценении гудвила			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия (НДУ)			
НДУ на ДП по справедливой стоимости на ДП <i>плюс</i> Доля НДУ в изменениях чистых активов <i>минус</i> Доля НДУ в обесценении гудвила			

1.9 Эмиссионный доход группы

Задание 1.9.1

Компания МК 30 июня 20X1 года приобрела 60% обыкновенных акций и 20% привилегированных акций компании ДК за 98 млн.руб. и 10 млн.руб. соответственно. На эту дату остаток нераспределенной прибыли компании ДК составлял 50 млн.руб. и эмиссионный капитал – 9 млн.руб. Справедливая стоимость активов компании ДК на дату покупки соответствовала их балансовой стоимости.

Отчеты о финансовом положении компаний МК и ДК на 30 июня 20X2
года, млн.руб.

	Компан ия МК	Комп ания ДК	Коррект ировка	Консолид ированны й ОФП
1. Внеоборотные активы				
Гудвил (P2)	-	-		
Основные средства (P5)	227	170		
Инвестиции: доли внутригрупповых инвестиций	108			
Итого	335	170		
2. Оборотные активы	270	186		
Итого активов	605	356		
3. Капитал и резервы				
Акционерный капитал (1млн.руб.)	200	90		
Эмиссионный доход	25	9		
Нераспределенная прибыль (P3)	155	80		
Неконтролирующая доля участия (P4)				
Итого капитал и резервы	380	179		
4. Долгосрочные обязательства				
Привилегированные акции	-	40		
Текущие обязательства	225	137		
Итого капитал и обязательства	605	356		

В течение года, оканчивающегося 30 июня 20X2 года, компания МК продала основные средства компании ДК за 50 млн.руб. Балансовая стоимость этого актива составила 100 млн.руб. три года назад (по состоянию на 30 июня три года назад), а срок полезного использования - 5 лет.

Согласно учетной политике, компания ДК начисляет амортизацию в размере 25% от стоимости актива в год. Обе компании начисляют амортизацию за полный год в год покупки (в год продажи амортизация не начисляется).

Справедливая стоимость доли неконтролирующего участия равна пропорциональной доле в справедливой стоимости чистых идентифицированных активов дочерней компании.

Задание

Подготовьте Консолидированный Отчет о финансовом положении МК и ДК по состоянию на 30 июня 20X2 года. Стоимость гудвила на 30 июня 20X2 года составила 30 млн.руб.

РЕШЕНИЕ

Структура группы: компания МК владеет 60% компании ДК (дочерняя).
ЧА ДК, млн.руб.

Р1. Чистые активы дочерней компании ДК (ЧА)			
			млн.руб.
Наименование	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки и (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Эмиссионный доход			
Нераспределенная прибыль			
Итого чистые активы			
Р2. Гудвил			
Первоначальная стоимость инвестиций			
<i>плюс</i> Неконтролирующая доля участия по справедливой стоимости чистых активов на ДП (Р4)			
<i>минус</i> Чистые активы компании ДК на ДП (Р1)			
Итого гудвил на ДП			

<i>минус</i> Обесценение			
Включено в состав активов на ДО			
Р3. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания МК			
<i>Минус</i> Доход от продажи ОС (P5)			
<i>плюс</i> Доля дочерней компании ДК (% x Прирост прибыли компании ДК на ДО)			
<i>минус</i> Обесценение гудвила			
<i>минус</i> Корректировка амортизации			
Включено в состав капитала на ДО			
Р4. Неконтролирующая доля участия (НДУ) % НДУ на ДП x Чистые активы компании ДК на ДО			
Р5. Расчеты по основным средствам <u>Удаление доходов от продажи ОС:</u> Доход от продажи ОС <u>Балансовая стоимость ОС</u> <u>Проводка:</u> Дебет сч. Кредит сч. <u>Корректировка амортизации</u> Амортизация начисленная _____ Амортизация, начисляемая для консолидации <u>Разница</u> _____ <u>Проводка:</u> Дебет сч. Кредит сч.			

1.10 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия

Задание 1.10.1

Компания А 10 лет назад приобрела 80 % компании Б и 30 % компании В. На дату покупки прибыль компаний Б и В составляли соответственно 70 млн.руб. и 30 млн.руб. На дату отчетности 21.12.20X5 гудвилл был полностью списан.

Отчеты о финансовом положении компаний А, Б и В на 31.12. 20X5,
млн.руб.

АКТИВЫ	Компания А	Компания Б	Компания В
1.Внеоборотные активы			
Основные средства	300	100	160
Стоимость инвестиций			
в компанию Б	75	-	-
в компанию В	30	-	-
2.Текущие активы	345	160	80
Итого активов	750	260	240
3.Капитал и резервы			
Акционерный капитал (1млн.руб.)	250	30	60
Нераспределенная прибыль	400	180	100
4.Долгосрочные обязательства			
Кредиты	100	50	80
5.Краткосрочные обязательства			
Итого капитал и обязательства	750	260	240

Задание

Составьте консолидированный отчет о финансовом положении за год, оканчивающийся на 31.12.20X5.

РЕШЕНИЕ

Консолидированный Отчет о финансовом положении по состоянию на 31.12. 20X5, млн.руб.

АКТИВЫ	Корректировка	Сумма
1.Внеоборотные активы		
Основные средства		
Вложения в ассоциированную компанию В		
2.Текущие активы		
Итого активов		

3. Капитал и резервы		
Акционерный капитал (1 млн.руб.)		
Нераспределенная прибыль		
Неконтролирующая доля участия		
1. Долгосрочные обязательства		
Кредиты		
2. Краткосрочные обязательства		
Итого капитал и обязательства		

Расчеты

Р1. Структура группы Компания А (материнская), приобрела 80% компании Б (дочерняя), компания В (ассоциированная к группе А, Б), приобретено 30%.			
Р2. Чистые активы дочерней компании Б (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки и (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
Р3. Чистые активы дочерней компании В (ЧА)	Отчетная дата (ДО)	Дата покупки и (ДП)	Изменения чистых активов
Акционерный капитал			
Нераспределенная прибыль			
Итого			
Р4. Гудвил		Компания Б	Компания В
Инвестиции на покупку акций компании Б (В)			
Доля компании А в ЧА компании Б (В)			
Обесценение гудвила полное			
Включено в состав активов на ДО			
Р5. Нераспределенная прибыль			
Материнская компания А			
Компания Б	()		
Компания В			
Гудвил	()		
Включено в состав капитала на ДО			

Р6. Неконтролирующая доля участия (НДУ)			
% НДУ на ДП x Чистые активы компании Б на ДО			
Р7. Инвестиции в ассоциированную компанию В			
% x ЧА на ДО			

Задание 1.10.2

Отчет о финансовом положении компаний А, Б и В по состоянию на 31 декабря 20X1 млн.руб.

	Компания А	Компания Б	Компания В
АКТИВЫ			
Внеоборотные активы			
	300	100	160
Стоимость инвестиций			
в Компанию Б (60%)	75	-	-
в Компанию В (30%)	30	-	-
Текущие активы	345	160	80
	750	260	240
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Уставный капитал (1руб.)	250	30	60
Нераспределенная прибыль	400	180	100
Долгосрочные кредиты	100	50	80
	750	260	240

Прибыль Компании Б и Компании В на дату покупки составляли 70 млн.руб. и 30 млн.руб. соответственно. Инвестиции были сделаны 10 лет назад, гудвил был полностью списан к отчетной дате.

Задание

Подготовьте Консолидированный отчет о финансовом положении по состоянию на 31.12.20X1 года

Консолидированный отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1, млн.руб.

--	--	--	--

АКТИВЫ			
Внеоборотные активы			
ОС			
Вложения в ассоциированную компанию			
Текущие активы			
ИТОГО			
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Уставный капитал (1руб.)			
Нераспределенная прибыль			
Неконтролирующая доля участия			
Долгосрочные кредиты			
ИТОГО			

РЕШЕНИЕ

(1) Структура группы

- Компания А – материнская, владеет 60% Компании Б (дочерняя),
- Компания В – ассоциированная к группе А, Б (30%)

(2) Чистые активы Компании Б, млн.руб.

	Дата отчетности	Дата покупки	Прирост после покупки
Уставный капитал (1руб.)			
Нераспределенная прибыль			

(3) Чистые активы Компании В, млн.руб.

	Дата отчетности	Дата покупки	Прирост после покупки
Уставный капитал (1 руб.)			
Нераспределенная прибыль			

(4) Гудвил, млн.руб.

	Компания Б	Компания В
Инвестиции на покупку акций Компании Б (В)	75	30
Доля Компании А в ЧА		

Компании Б (В)		
% от ЧА на ДП		

Все полностью списывается на нераспределенную прибыль (обесценение гудвила полное).

(5) Неконтролирующая доля участия (НДУ)

Неконтролирующая доля участия в Компании Б

(6) Нераспределенная прибыль, млн.руб.

Компания А		
Компания Б		
Компания В		
Гудвилл (обесценение)		

(7) Инвестиции в ассоциированную Компанию В

Гудвилл в отношении Компании В обесценился, поэтому инвестиции в ассоциированную компанию основаны на чистых активах в Компанию В на конец отчетного периода.

2. ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ ПОДГОТОВКИ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

Задание 2.1

Компания «А» приобрела 100% голосующих акций компании «Б» 1 января 20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 800 млн. руб.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на
01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	2 000	300
Инвестиции в компанию «Б»	800	
Запасы	400	250
Дебиторская задолженность	200	150
Денежные средства	100	100
Итого активов	3500	800
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 200	500
Эмиссионный доход	300	-
Нераспределенная прибыль	1000	300
Итого капитал	3500	800

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.2

Компания «А» приобрела 100% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 500 млн. руб.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на
01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	2 000	160
Инвестиции в компанию «Б»	500	
Запасы	400	150
Дебиторская задолженность	200	140
Денежные средства	100	50

Итого активов	3200	500
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 200	200
Эмиссионный доход	300	-
Нераспределенная прибыль	700	300
Итого капитал	3200	500

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.3

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 400 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли пропорционально доли неконтролирующих акционеров в чистых активах дочерней компании.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	2 100	160
Инвестиции в компанию «Б»	400	
Запасы	300	150
Дебиторская задолженность	200	140
Денежные средства	100	50
Итого активов	3100	500
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 200	200
Эмиссионный доход	300	-
Нераспределенная прибыль	600	300
Итого капитал	3100	500

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.4

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало выплаченные сразу 430 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей

доли по справедливой стоимости. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров на дату приобретения составила 100 млн. руб.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	2 100	160
Инвестиции в компанию «Б»	430	
Запасы	300	150
Дебиторская задолженность	200	140
Денежные средства	100	50
Итого активов	3130	500
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 200	200
Эмиссионный доход	330	-
Нераспределенная прибыль	600	300
Итого капитал	3130	500

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.5

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало выплаченные сразу 380 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров на дату приобретения составила 70 млн. руб.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	2 100	160
Инвестиции	400	
Запасы	300	150
Дебиторская задолженность	200	140
Денежные средства	100	50
Итого активов	3100	500
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 200	200
Эмиссионный доход	300	-
Нераспределенная прибыль	600	300
Итого капитал	3100	500

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.6

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 450 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли пропорционально доли неконтролирующих акционеров в чистых активах дочерней компании.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	2 100	160
Инвестиции в компанию «Б»	450	
Запасы	250	150
Дебиторская задолженность	200	140
Денежные средства	100	50
Итого активов	3100	500
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 200	200
Эмиссионный доход	300	-
Нераспределенная прибыль	600	300
Итого капитал	3100	500

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.7

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.2021 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 450 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	2 100	160

Инвестиции в компанию «Б»	450	
Запасы	250	150
Дебиторская задолженность	200	140
Денежные средства	100	50
Итого активов	3100	500
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 200	200
Эмиссионный доход	300	-
Нераспределенная прибыль	600	300
Итого капитал	3100	500

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров составляет 106 млн. руб.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.8

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 750 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 000	300
Инвестиции в компанию «Б»	750	-
Запасы	300	200
Дебиторская задолженность	200	100
Денежные средства	100	200
Итого активов	4350	800
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2500	500
Эмиссионный доход	500	-
Нераспределенная прибыль	1350	300
Итого капитал	4350	800

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью. На 01.01.20X1 рыночная стоимость одной акции компании «Б» составляла 1,8 рубля.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.9

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало: оплату по рыночной цене за 80% обыкновенных акций; оплату через 2 года суммы 24,2 млн. руб. (данное вознаграждение не отражено в отдельной отчетности компании «А»). Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 000	300
Инвестиции	740	
Запасы	300	190
Дебиторская задолженность	200	100
Денежные средства	100	200
Итого активов	4340	790
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2500	500
Эмиссионный доход	500	-
Нераспределенная прибыль	1340	290
Итого капитал	4340	790

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью, кроме одного объекта, справедливая стоимость которого превосходила балансовую на 10 млн. руб. На 01.01.2021 г. рыночная стоимость одной акции компании «Б» составляла 1,8 руб. В последние два года компания «А» использует для дисконтирования денежных потоков ставку 10%.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.10

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало: оплату по рыночной цене за 80% обыкновенных акций; оплату через 2 года суммы 48,4 млн. руб. (данное вознаграждение не отражено в отдельной отчетности компании «А»); и также выплату в сумме 50 млн. руб. через 1 год, если рентабельность компании «Б» вырастит на 20% (это вознаграждение не отражено в отдельной отчетности компании «А»). Справедливая стоимость

данного вознаграждения составит 30 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 000	300
Инвестиции	870	-
Запасы	300	200
Дебиторская задолженность	200	100
Денежные средства	100	200
Итого активов	4470	800
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2400	500
Эмиссионный доход	500	-
Нераспределенная прибыль	1570	300
Итого капитал	4470	800

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью, кроме:

- здание балансовой стоимостью 50 млн. руб. имеет справедливую стоимость 80 млн. руб.;
- справедливая стоимость запасов превосходила их балансовую стоимость на 26 млн. руб.;
- два нематериальных актива, созданных в компании «Б» и не признанных согласно МСФО в ее отчетности, имеющих справедливую стоимость - 40 млн. руб. и 45 млн. руб.

На 01.01.20X1 г. рыночная стоимость одной акции компании «Б» составляла 2,0 рубля. В последние два года компания «А» использует для дисконтирования денежных потоков ставку 10%.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.11

Компания «А» приобрела 70% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало: оплату за 70% обыкновенных акций в сумме 600 млн. руб.; оплату через 2 года суммы 48,4 млн. руб. (включена в данной сумме в стоимость инвестиции и в статью займы); выплату в сумме 50 млн. руб. через 1 год, если рентабельность компании «Б» вырастит на 20% (данное вознаграждение не отражено в отчетности). Справедливая стоимость данного вознаграждения составит 30 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли пропорционально их доле в чистых активах.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на
01.01.20x1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 150	410
Инвестиции	870	
Запасы	300	200
Дебиторская задолженность	200	100
Денежные средства	100	200
Итого активов	4620	910
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2400	500
Эмиссионный доход	500	-
Нераспределенная прибыль	1570	300
Итого капитал	4470	800
Долгосрочные обязательства		
Займы	100	80
Отложенные налоговые обязательства	20	10
Итого долгосрочные обязательства	120	90
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	30	20
Итого краткосрочные обязательства	30	20
Итого капитал и обязательства	4620	910

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью, за исключением следующих позиций:

- объект недвижимости балансовой стоимостью 60 млн. руб. имеет справедливую стоимость 75 млн. руб.;
- справедливая стоимость запасов превосходила их балансовую стоимость на 16 млн. руб.;
- портфель заказов, справедливой стоимостью 30 млн. руб., не отраженный в отчетности;
- знания работников, оцененные в 30 млн. руб.

В последние два года компания «А» использует для дисконтирования денежных потоков ставку 10%. Ставка налога на прибыль составляет 20%.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.12

Компания «А» приобрела 60% голосующих акций компании «Б» 01.01.20x1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало: передачу акционерам, продавцам акций компании «Б» за каждые 3 приобретенные акции компании «Б» 2 вновь выпущенные акции компании «А». Данная операция не отражена в отдельной отчетности компании «А»; оплату через 2 года суммы

48,4 млн. руб., данная операция была отражена, как инвестиция в дочернюю компанию по статье Инвестиции и кредитована на нераспределенную прибыль в сумме 48,4 млн. руб.; выплату в сумме 40 млн. руб. через 2 года, если рентабельность компании «Б» поднимется на 18%. (данное вознаграждение не отражено в отдельной отчетности компании «А»). Справедливая стоимость данного вознаграждения составит 20 млн. руб. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли пропорционально их доле в чистых активах. Рыночная стоимость одной акции компании «А» на 01.01.20X1 составляла 2,5 рубля.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 280	420
Инвестиции	870	
Запасы	300	220
Дебиторская задолженность	200	100
Денежные средства	100	200
Итого активов	4750	940
Капитал и обязательства		
Капитал		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2400	500
Эмиссионный доход	500	-
Нераспределенная прибыль	1570	300
Итого капитал	4750	800
Долгосрочные обязательства		
Займы	200	100
Отложенные налоговые обязательства	30	20
Итого долгосрочные обязательства	230	120
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	50	20
Итого краткосрочные обязательства	50	20
Итого капитал и обязательства	4750	940

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» примерно совпадала с их балансовой стоимостью, за исключением следующих позиций:

- объект недвижимости балансовой стоимостью 40 млн. руб. имеет справедливую стоимость 65 млн. руб.;
- справедливая стоимость запасов была меньше их балансовой стоимости на 5 млн. руб.;
- список клиентов, справедливой стоимостью 20 млн. руб., не отраженный в отчетности.

В последние два года компания «А» использует для дисконтирования денежных потоков ставку 10%. Ставка налога на прибыль составляет 20%.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.13

Компания «А» приобрела 75% голосующих акций компании «Б» 01.01.2021 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 750 млн. руб., и оплату еще 19 млн. руб. через 2 года при выполнении установленного условия. На 01.01.20X1 года справедливая стоимость условного возмещения составляла 10 млн. руб. Условное возмещение не было отражено в отдельной отчетности компании «А». Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли пропорционально их доле в чистых активах дочерней компании. Затраты на приобретение 75% акций составили 20 млн. руб. и были включены в стоимость инвестиции.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 370	450
Инвестиции	800	
Запасы	500	200
Дебиторская задолженность	300	170
Денежные средства	100	130
Итого активов	5070	950
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 000	400
Эмиссионный доход	700	-
Нераспределенная прибыль	2 000	450
Итого капитал	5070	950
Долгосрочные обязательства		
Займы	300	50
Отложенные налоговые обязательства	30	20
Итого долгосрочные обязательства	330	70
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	40	30
Итого краткосрочные обязательства	40	30
Итого капитал и обязательства	5070	950

Справедливая стоимость здания компании «Б» на 01.01.20X1 г. на сумму 50 млн. руб. превышала его балансовую стоимость. Справедливая стоимость запасов была больше на 30 млн. руб. их балансовой стоимости. Налог на прибыль составляет 20%.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.14

Компания «А» приобрела 75% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 860 млн. руб., и оплату еще 20 млн. руб. через 2 года при выполнении установленного условия. На 01.01.20X1 г. справедливая стоимость условного возмещения составляла 16 млн. руб. Условное вознаграждение не было отражено в отчетности компании «А». Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров составила на 01.01.20X1 г. 240 млн. руб. Затраты на приобретение 75% акций составили 12 млн. руб. и были включены в стоимость инвестиции.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 010	450
Инвестиции	1500	
Запасы	500	300
Дебиторская задолженность	300	170
Денежные средства	100	100
Итого активов	5410	1020
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал - 1 рубль)	2 000	400
Эмиссионный доход	700	-
Нераспределенная прибыль	2 000	450
Итого капитал	5410	850
Долгосрочные обязательства		
Займы	600	100
Отложенные налоговые обязательства	60	30
Итого долгосрочные обязательства	660	130
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	50	40
Итого краткосрочные обязательства	50	40
Итого капитал и обязательства	5410	1020

Справедливая стоимость оборудования компании «Б» на 01.01.20X1 г. на сумму 60 млн. руб. превышала его балансовую стоимость. Справедливая стоимость запасов была больше на 11 млн. руб. их балансовой стоимости. Налог на прибыль составляет 20%.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.15

Компания «А» приобрела 75% голосующих акций компании «Б» 31.12.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 600 млн. руб., и оплату еще 90 млн. руб. через 2 года при выполнении установленного условия. На 01.01.20X1 года справедливая стоимость условного возмещения составляла 70 млн. руб. Условное вознаграждение не отражено в отдельной отчетности компании «А». Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров составила на 31.12.20X1 г. 240 млн. руб. Затраты на приобретение 75% акций составили 18 млн. руб. (они были включены в статью «Инвестиция»).

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 31.12.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	4 200	650
Инвестиции	800	-
Запасы	500	300
Дебиторская задолженность	300	100
Денежные средства	100	100
Итого активов	5 900	1 150
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 000	400
Эмиссионный доход	700	-
Нераспределенная прибыль	2 000	450
Итого капитал	4 700	850
Долгосрочные обязательства		
Займы	1000	200
Отложенные налоговые обязательства	160	30
Итого долгосрочные обязательства	1 160	230
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	40	70
Итого краткосрочные обязательства	1 200	300
Итого капитал и обязательства	5 900	1 150

Справедливая стоимость оборудования компании «Б» на 31.12.20X1 г. на сумму 29 млн. руб. превышала его балансовую стоимость. Справедливая стоимость запасов была больше на 17 млн. руб. их балансовой стоимости. Налог на прибыль составляет 20%.

Задание

Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 31.12.20X1 г.

Задание 2.16

Компания «А» приобрела 75% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 720 млн. руб., и оплату еще 80 млн. руб. через 2 года при выполнении установленного условия. На 01.01.20X1 года справедливая стоимость условного возмещения составляла 60 млн. руб. Условное вознаграждение не было отражено в отдельной отчетности компании «А». Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров составила на 01.01.20X1 г. 200 млн. руб. Затраты на приобретение 75% акций составили 18 млн. руб. и отнесены на стоимость инвестиции.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	4 200	650
Инвестиции	800	
Запасы	500	300
Дебиторская задолженность	300	100
Денежные средства	100	100
Итого активов	5 900	1 150
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал (обыкновенные акции, номинал 1 рубль)	2 000	400
Эмиссионный доход	700	-
Нераспределенная прибыль	2 000	450
Итого капитал	4 700	850
Долгосрочные обязательства		
Займы	1000	200
Отложенные налоговые обязательства	160	30
Итого долгосрочные обязательства	1 160	230
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	40	70
Итого краткосрочные обязательства	1 200	300
Итого капитал и обязательства	5 900	1 150

Справедливая стоимость оборудования компании «Б» на 01.01.20X1 г. на сумму 24 млн. руб. превышала его балансовую стоимость. Справедливая стоимость запасов была больше на 16 млн. руб. их балансовой стоимости. Налог на прибыль составляет 20%.

Задание

Подготовьте Консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.17

Компания «А» приобрела 80% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 620 млн. руб., и оплату еще 120 млн. руб. через 2 года при выполнении установленного условия. На 01.01.20X1 года справедливая стоимость условного возмещения составляла 100 млн. руб. В отдельной отчетности компании «А» условное вознаграждение не было отражено. Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли по справедливой стоимости. Справедливая стоимость доли неконтролирующих акционеров компании «Б» на эту дату составляла 170 млн. руб.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б (балансовая стоимость)
Активы		
Основные средства	2 300	420
Инвестиции	800	
Запасы	500	220
Дебиторская задолженность	300	100
Денежные средства	100	100
Итого активов	4000	840
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал (обыкновенные акции номинал 1 рубль)	2 000	500
Эмиссионный доход	700	-
Нераспределенная прибыль	1 000	250
Итого	3 700	750
Долгосрочные обязательства		
Займы	200	50
Отложенные налоговые обязательства	60	30
Итого долгосрочные обязательства	260	80
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	40	10
Итого краткосрочные обязательства	40	10
Итого капитал и обязательства	4000	840

Справедливая стоимость основных средств компании «Б» на сумму 50 млн. руб. превышает их балансовую стоимость на 01.01.20X1.

Компания «Б» имеет список клиентов, который не был признан, однако компания «А» оценила его справедливую стоимость как 19 млн. руб. Компания «Б» находится в состоянии судебного разбирательства, по мнению юристов, ей

придется заплатить в течение полугода 10 млн. руб. Однако вероятность выплаты ниже 40%. Оценочное обязательство компания «Б» в отношении судебного разбирательства не образовала.

Затраты на приобретение компании «Б» составили 30 млн. руб. и были отнесены на расходы. Налог на прибыль составляет 20%.

Задание

Подготовьте Консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.18

Компания «А» приобрела 75% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало 700 млн. руб., и оплату еще 130 млн. руб. через 2 года при выполнении установленного условия. На 01.01.20X1 года справедливая стоимость условного возмещения составляла 110 млн. руб. Условное вознаграждение не было отражено в отдельной отчетности компании «А». Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли пропорционально доли в чистых идентифицируемых активах приобретенного бизнеса.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1, млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 300	420
Инвестиции	800	
Запасы	500	220
Дебиторская задолженность	300	100
Денежные средства	100	100
Итого активов	5000	840
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал (обыкновенные акции номинал 1 рубль)	3 000	500
Эмиссионный доход	700	-
Нераспределенная прибыль	1 000	250
Итого	3 700	750
Долгосрочные обязательства		
Займы	200	50
Отложенные налоговые обязательства	60	30
Итого долгосрочные обязательства	260	80
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	40	10
Итого краткосрочные обязательства	40	10
Итого капитал и обязательства	5000	840

Справедливая стоимость основных средств компании «Б» на сумму 50 млн. руб. превышает их балансовую стоимость на 01.01.20X1.

Компания «Б» имеет список клиентов, который не был признан в ее отдельной отчетности, однако компания «А» оценила его справедливую

стоимость как 19 млн. руб. Компания «Б» находится в состоянии судебного разбирательства, по мнению юристов, ей придется заплатить в течение полугода 10 млн. руб. Однако вероятность выплаты ниже 40%. Оценочное обязательство компания «Б» в отношении судебного разбирательства не образовала.

Затраты на приобретение компании «Б» составили 30 млн. руб., они были включены в статью «Инвестиции». Налог на прибыль составляет 20%.

Задание

Подготовьте Консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.19

Компания «А» приобрела 70% голосующих акций компании «Б» 01.01.20X1 г. Вознаграждение за акции компании «Б» включало оплату денежными средствами в течение месяца со дня получения контроля над компанией «Б» в сумме 480 млн. руб. и также оплату в сумме 160 млн. руб. через 3 года при выполнении установленного условия. На 01.01.20X1 года справедливая стоимость условного возмещения составляла 140 млн. руб. Условное вознаграждение не было отражено в отдельной отчетности компании «А». Учетная политика предполагает оценку неконтролирующей доли пропорционально доли в чистых идентифицируемых активах приобретенного бизнеса.

Отчеты о финансовом положении компаний «А» и компании «Б» на 01.01.20X1

млн. руб.

	А	Б
Активы		
Основные средства	3 300	420
Инвестиции	900	
Запасы	500	220
Дебиторская задолженность	300	100
Денежные средства	100	100
Итого активов	5100	840
Капитал и обязательства		
Акционерный капитал (обыкновенные акции номиналом 1 рубль)	3 000	500
Эмиссионный доход	700	-
Нераспределенная прибыль	1 000	250
Итого	3 700	750
Долгосрочные обязательства		
Займы	300	50
Отложенные налоговые обязательства	60	30
Итого долгосрочные обязательства	260	80
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	40	10

Итого краткосрочные обязательства	40	10
Итого капитал и обязательства	5100	840

Справедливая стоимость основных средств компании «Б» на сумму 60 млн. руб. превышает их балансовую стоимость на 01.01.20X1.

Компания «Б» имеет нематериальный актив, который не был признан, однако компания «А» оценила его справедливую стоимость в 40 млн. руб. на 01.01.20X1 г.

Задание. Подготовьте консолидированный Отчет о финансовом положении на 01.01.20X1 г.

Задание 2.20

Отчеты о финансовом положении компаний А, Б и В по состоянию на 31 декабря 20X2 года, млн.руб.

	Компания А	Компания Б	Компания В
АКТИВЫ			
Внеоборотные активы			
	300	100	160
Стоимость инвестиций			
в Компанию Б (80%)	75	-	-
в Компанию В (30%)	30	-	-
Текущие активы	345	160	80
	750	260	240
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Уставный капитал (1руб.)	250	30	60
Нераспределенная прибыль	400	180	100
Долгосрочные кредиты	100	50	80
	750	260	240

Прибыль Компании Б и Компании В на дату покупки составляли 40 млн.руб. и 10 млн.руб. соответственно. Инвестиции были сделаны 10 лет назад и гудвил был списан наполовину.

Задание

Подготовьте Консолидированный Отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X2 года

Консолидированный Отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X2 года, млн.руб.

АКТИВЫ			
Внеоборотные активы			
ОС			
Вложения в ассоциированную компанию			
Текущие активы			
ИТОГО			
КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Уставный капитал (1 руб.)			
Нераспределенная прибыль			
Неконтролирующая доля участия			
Долгосрочные кредиты			
ИТОГО			

РЕШЕНИЕ

(2) Структура группы

- Компания А – материнская, владеет 80% Компании Б (дочерняя),
- Компания В – ассоциированная к группе А, Б (30%)

(2) Чистые активы Компании Б

	Дата отчетности	Дата покупки	Прирост после покупки
Уставный капитал (1руб.)			
Нераспределенная прибыль			

(3) Чистые активы Компании В

	Дата отчетности	Дата покупки	Прирост после покупки
Уставный капитал (1руб.)			
Нераспределенная прибыль			

(4) Гудвил

	Компания Б	Компания В
Инвестиции на покупку акций Компании Б (В)	75	30
Доля Компании А в ЧА Компании Б (В)		
% от ЧА на ДП		

(5) Неконтролирующая доля участия (НДУ)
Неконтролирующая доля участия в Компании Б

3. ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ФОРМИРОВАНИЯ КОНСОЛИДИРОВАННОГО ОТЧЕТА О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ

3.1 Консолидированный ОСД для 100% дочерней компании

Приобретение дочерней компании в начале отчетного года

Задание 3.1.1

Компания «А» основала компанию «Б» 01.01. 20X4 г. с акционерным капиталом 800 млн. руб., и владеет 100% ее обыкновенных акций. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	140	70
Себестоимость	(80)	(30)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X4 год.

Задание 3.1.2

Компания «А» приобрела 100% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X4 г. за 700 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	120	60
Себестоимость	(70)	(30)
	50	30

Валовая прибыль		
Коммерческие расходы	(5)	(3)
Управленческие расходы	(4)	(4)
Операционная прибыль	49	33
Инвестиционный доход	20	7
Финансовые расходы	(9)	(15)
Прибыль до налогообложения	60	25
Налог на прибыль	(10)	(6)
Прибыль/убыток за период	50	19
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	20	10
Отложенные налоги	(4)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	66	27

Переоценка основных средств производилась 31.12. 20X9.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 год.

Приобретение дочерней компании в течение отчетного года

Задание 3.1.3

Компания «А» основала компанию «Б» 01.07. 20X4 г. с акционерным капиталом 800 млн. руб., и владеет 100% ее обыкновенных акций. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	140	70
Себестоимость	(80)	(30)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6

Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X4 год.

Задание 3.1.4

Компания «А» приобрела 100% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X4 г. за 700 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	120	60
Себестоимость	(70)	(30)
Валовая прибыль	50	30
Коммерческие расходы	(5)	(3)
Управленческие расходы	(4)	(4)
Операционная прибыль	49	33
Инвестиционный доход	20	7
Финансовые расходы	(9)	(15)
Прибыль до налогообложения	60	25
Налог на прибыль	(10)	(6)
Прибыль/убыток за период	50	19
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	20	10
Отложенные налоги	(4)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	66	27

Переоценка основных средств производилась 31.12. X4.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X4 год.

3.2. Приобретение дочерней компании с долей меньше 100%

Приобретение дочерней компании в начале отчетного года

Задание 3.2.1

Компания «А» приобрела 80% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X6 г. за 800 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	140	70
Себестоимость	(80)	(30)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X6 год.

Задание 3.2.2

Компания «А» приобрела контроль над компанией «Б» 01.01. 20X9 г. за 600 млн. руб., и владеет 70% ее обыкновенных акций. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	120	60
Себестоимость	(70)	(30)
Валовая прибыль	50	30
Коммерческие расходы	(5)	(3)
Управленческие расходы	(4)	(4)
Операционная прибыль	49	33
Инвестиционный доход	20	7

Финансовые расходы	(9)	(15)
Прибыль до налогообложения	60	25
Налог на прибыль	(10)	(6)
Прибыль/убыток за период	50	19
Прочий совокупный доход		
а)Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	20	10
Отложенные налоги	(4)	(2)
б)статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	66	27

Переоценка основных средств производилась 31.12. 2009.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 год.

Приобретение дочерней компании в течение отчетного года

Задание 3.2.3

Компания «А» приобрела контроль над компанией «Б» 01.07. 20X4 г. за 800 млн. руб., и владеет 80% ее обыкновенных акций. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	140	70
Себестоимость	(80)	(30)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X4 год.

Задание 3.2.4

Компания «А» приобрела контроль над компанией «Б» 01.07. 20X5 г. за 700 млн. руб., и владеет 60% ее обыкновенных акций. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	120	60
Себестоимость	(70)	(30)
Валовая прибыль	50	30
Коммерческие расходы	(5)	(3)
Управленческие расходы	(4)	(4)
Операционная прибыль	41	23
Инвестиционный доход	20	7
Финансовые расходы	(9)	(15)
Прибыль до налогообложения	52	15
Налог на прибыль	(10)	(6)
Прибыль/убыток за период	42	9
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	20	10
Отложенные налоги	(4)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	58	17

Переоценка основных средств производилась 31.12.20X5.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X5 год.

3.3.Корректировки. связанные с оценкой чистых активов дочерней компании до справедливой стоимости на дату приобретения

Задание 3.3.1

Компания «А» приобрела 100% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X4 г. На эту дату балансовая стоимость чистых активов компании Б практически равнялась справедливой стоимости, за исключением:

- объекта основных средств, который имел справедливую стоимость выше балансовой на 20 млн.руб. и срок службы полезного использования 4 года;
- нематериального актива, справедливая стоимость которого была на 4 млн.руб. меньше балансовой, срок полезной службы данного нематериального актива на эту дату составлял 10 лет.

Амортизация начисляется линейным методом

Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	140	70
Себестоимость	(80)	(30)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, заканчивающийся 31.12.20X6.

Задание 3.3.2

Компания «А» приобрела 70% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X5 г. и контроль над ней. На эту дату балансовая стоимость чистых активов компании «Б» практически равнялась справедливой стоимости, за исключением:

- участка земли, балансовая стоимость которой была меньше справедливой стоимости на 10 млн.руб.;

- оборудования, справедливая стоимость которого была на 4 млн.руб. больше балансовой, а срок полезной службы составлял 2 года.
Кроме того у компании «Б» имелся не признанный, созданный самой компанией «Б» список клиентов. Компания «А» оценила его справедливую стоимость в 20 млн.руб. и определила его срок полезного использования в 2 года с даты приобретения контроля над компанией «Б».

Амортизация начисляется линейным методом.

Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	130	80
Себестоимость	(70)	(40)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, заканчивающийся 31.12.20X6.

Задание 3.3.3

Компания «А» приобрела 90% обыкновенных акций компании «Б» 01.07.20X6 и контроль над ней. На эту дату балансовая стоимость чистых активов компании «Б» практически равнялась справедливой стоимости, за исключением:

- обязательства, балансовая стоимость которого была меньше справедливой стоимости на дату приобретения контроля над компанией «Б» на 10 млн.руб., сумма процентов, начисленных и выплаченных компанией «Б» была больше на 1 млн.руб. за период с 01.07.20X6 до 31.12.20X6 по сравнению с процентами, которые следовало начислить, исходя из справедливой стоимости обязательства на дату покупки.

- квалификации сотрудников компании «Б», которая не была признана в отчетности «Б», но по мнению директоров «Б» оценивалась в 20 млн.руб. Средний период до выхода на пенсию сотрудников составлял 20 лет. Амортизация начисляется линейным методом.

Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	130	80
Себестоимость	(70)	(40)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12.20X6.

3. 4. Корректировки для исключения внутригрупповых операций Продавец материнская компания

Задание 3.4.1

Компания «А» приобрела 100% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X4 г. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	240	170
Себестоимость	(180)	(130)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33

Инвестиционный доход	10	7
Финансовые расходы	(5)	(15)
Прибыль до налогообложения	58	25
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	51	23

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 54 млн. руб. с наценкой, составляющей 20% от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «Б».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года.

Задание 3.4.2

Компания «А» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X5 г. и получила над ней контроль. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	130	90
Себестоимость	(70)	(60)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(5)	(7)
Управленческие расходы	(3)	(2)
Операционная прибыль	52	31
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(2)	(17)
Прибыль до налогообложения	70	20
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	63	18

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 65 млн. руб. с наценкой, составляющей 20% от выручки. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «Б».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года.

Задание 3.4.3

Компания «А» приобрела 100% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X4 г. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	100	80
Себестоимость	(40)	(50)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 70 млн. руб. с наценкой, составляющей 20% от себестоимости. Одна треть этих товаров находится на отчетную дату на складе компании «Б».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года.

Задание 3.4.4

Компания «А» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X5 г. и получила над ней контроль. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	140	70
Себестоимость	(80)	(30)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 55 млн. руб. с наценкой, составляющей 14% от выручки. Четверть этих товаров продана к отчетной дате компанией «Б».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года.

Задание 3.4.5

Компания «А» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Б» 01.07. 20X5 г. и получила над ней контроль. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	200	170
Себестоимость	(140)	(130)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Компания «А» продавала в течение отчетного года компании «Б» товары. Прибыль определялась компанией «А» как 25% к себестоимости. Информация о продажах компанией «А» товаров «Б» и остатках товаров у компании «Б», приобретенных у компании «А» в млн.руб.:

Продано компанией «А» компании «Б» в отчетном году	Запасы у компании «Б», приобретенные ей у компании «А»	
	на начало отчетного года	на конец отчетного года
64	20	35

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года.

Продавец дочерняя компания

Задание 3.4.6.

Компания «А» приобрела 100% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X4 г. и получила над ней контроль. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	160	100
Себестоимость	(100)	(60)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Компания «Б» продала в течение отчетного года компании «А» товаров на сумму 50 млн. руб. с наценкой, составляющей 20% от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «А».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года.

Задание 3.4.7

Компания «А» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X5 г. и получила над ней контроль. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	145	78
Себестоимость	(85)	(38)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Компания «Б» продала в течение отчетного года компании «А» товаров на сумму 65 млн. руб. с наценкой, составляющей 20% от выручки. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «А».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года.

Задание 3.4.8

Компания «А» приобрела 100% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X4 г. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	157	84
Себестоимость	(97)	(44)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Компания «Б» продала в течение отчетного года компании «А» товаров на сумму 70 млн. руб. с наценкой, составляющей 20% от себестоимости. Одна треть этих товаров находится на отчетную дату на складе компании «А».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года.

Задание 3.4.9

Компания «А» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Б» 01.01. 20X5 г. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	139	102
Себестоимость	(79)	(62)
	60	40

Валовая прибыль		
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Компания «Б» продала в течение отчетного года компании «А» товаров на сумму 55 млн. руб. с наценкой, составляющей 14% от выручки. Четверть этих товаров продана к отчетной дате компанией «А».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X8 год.

Задание 3.4.10

Компания «А» приобрела 75% обыкновенных акций компании «Б» 01.07. 20X5 г. и получила над ней контроль. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, приводятся далее. Доля неконтролирующего участия оценивается как пропорциональная доля в чистых активах компании «Б».

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X8 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	200	170
Себестоимость	(140)	(130)
Валовая прибыль	60	40
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	33
Инвестиционный доход	20	6
Финансовые расходы	(5)	(17)
Прибыль до налогообложения	68	22
Налог на прибыль	(7)	(2)
Прибыль/убыток за период	61	20

Компания «Б» продавала в течение отчетного года компании «А» товары. Прибыль определялась компанией «Б» как 20% к себестоимости. Информация о продажах компанией «Б» товаров «А» и остатках товаров у компании «А», приобретенных у компании «Б» в млн.руб.:

Продано компанией «Б» компании «А» в отчетном году	Запасы компании «А», приобретенные у компании «Б»	
	на начало отчетного года	на конец отчетного года

64	20	35
----	----	----

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X8 год.

3.5. Корректировки для исключения внутригрупповых финансовых операций

Задание 3.5.1

Компания «А» основала компанию «Б» 01.01. 20X5 г. с акционерным капиталом 800 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за отчетный год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	600	80
Себестоимость	(510)	(60)
Валовая прибыль	(90)	20
Коммерческие расходы	(7)	(2)
Управленческие расходы	(10)	(4)
Операционная прибыль	73	14
Инвестиционный доход	42	4
Финансовые расходы	(30)	(6)
Прибыль до налогообложения	85	12
Налог на прибыль	(20)	(3)
Прибыль/убыток за период	65	9

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

01.01.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» заем на сумму 100 млн. руб. с выплатой 6% ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 2.

В течение отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 7 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12. 20X9.

Задание 3.5.2

Компания «А» приобрела 100% обыкновенных акций компании «Б» 01.04. 20X5 г. за 800 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 30 сентября 20X5 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за отчетный год, закончившийся 30 сентября 20X5 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	500	100
Себестоимость	(410)	(80)
Валовая прибыль	(90)	20
Коммерческие расходы	(7)	(2)
Управленческие расходы	(10)	(4)
Операционная прибыль	73	14
Инвестиционный доход	42	4
Финансовые расходы	(30)	(6)
Прибыль до налогообложения	85	12
Налог на прибыль	(25)	(2)
Прибыль/убыток за период	60	10

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

01.03.20X5 г. компания «А» предоставила компании «Б» заем на 2 года на сумму 100 млн. руб. с выплатой 6% в конце каждого полугодия и погашением через 2 года в сумме 100 млн.руб. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день отчетного года.

Примечание 2.

В августе отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 7 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за отчетный год, закончившийся 30.09. 20X5.

Задание 3.5.3

Компания «А» приобрела 60% обыкновенных акций компании «Б» 01.04. 20X7 г. за 750 млн. руб. и получила контроль над компанией «Б». Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 30 сентября 20X7 года, приводятся далее. Доля неконтролирующего участия оценивается по справедливой стоимости.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за отчетный год, закончившийся 30 сентября 20X7 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	400	90
Себестоимость	(310)	(70)

Валовая прибыль	(90)	20
Коммерческие расходы	(7)	(2)
Управленческие расходы	(10)	(4)
Операционная прибыль	73	14
Инвестиционный доход	42	8
Финансовые расходы	(30)	(6)
Прибыль до налогообложения	85	16
Налог на прибыль	(20)	(3)
Прибыль/убыток за период	65	13

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

01.03.20X7 г. компания «Б» предоставила компании «А» заем на 3 года на сумму 200 млн. руб. с выплатой 3% в конце каждого полугодия и погашением через 3 года в сумме 200 млн.руб. Компания «А» выплатила начисленные проценты, а компания «Б» получила данные проценты в последний день отчетного года.

Примечание 2.

В августе отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 10 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за отчетный год, закончившийся 30.09. 20X7.

3.6. Корректировки для исключения внутригрупповых операций продажи и финансовых операций

Задание 3.6.1

Компания «А» приобрела 100% голосующих акций компании «Б» 01.01. 20X4 г. На эту дату капитал компании «Б», составлял 500 млн. руб. (балансовая стоимость ее чистых активов соответствовала их справедливой стоимости). Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	240	90
Себестоимость	(180)	(40)
Валовая прибыль	60	50
Коммерческие расходы	(4)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	53	43

Инвестиционный доход	30	6
Финансовые расходы	(10)	(17)
Прибыль до налогообложения	78	32
Налог на прибыль	(10)	(4)
Прибыль/убыток за период	68	18
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	20	10
Отложенные налоги	(4)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	84	26

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 50 млн. руб. с наценкой, составляющей 20% от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «Б».

Примечание 2.

01.01.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» заем на сумму 100 млн. руб. с выплатой 8 % ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В течение отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 10 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4

Переоценка основных средств производится на отчетную дату.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за 20X9 год.

Задание 3.6.2

Компания «А» создала дочернюю компанию со 100% долей владения – компанию «Б» 01.05. 20X9 г., с акционерным капиталом 500 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	320	60
Себестоимость	(270)	(40)
Валовая прибыль	50	20

Коммерческие расходы	(3)	(4)
Управленческие расходы	(4)	(4)
Операционная прибыль	43	12
Инвестиционный доход	30	7
Финансовые расходы	(10)	(11)
Прибыль до налогообложения	63	8
Налог на прибыль	(10)	(4)
Прибыль/убыток за период	53	4
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	25	8
Отложенные налоги	(5)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	83	10

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «Б» продала, начиная с 01.05.20X9 г. до конца отчетного года компании «А» товаров на сумму 40 млн. руб. с наценкой, составляющей 33,33 % от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «А».

Примечание 2.

01.06. 20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» заем на сумму 100 млн. руб. с выплатой 9 % ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 4 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4

Прибыль компания «Б» зарабатывала равномерно в течение отчетного года.

Примечание 5

Переоценка основных средств производится на отчетную дату.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12. 20X9 года.

Задание 3.6.3

Компания «А» приобрела 80% обыкновенных голосующих акций компании «Б» и получила контроль над ней 01.01.20X9 г. Компания «А» заплатила за приобретенные акции компании «Б» 800 млн. руб. (справедливая

стоимость чистых активов компании «Б» на 01.01.20X9 г. примерно равнялась их балансовой стоимости). Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее. Неконтролирующая доля участия оценивается по справедливой стоимости.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	320	60
Себестоимость	(270)	(40)
Валовая прибыль	50	20
Коммерческие расходы	(3)	(4)
Управленческие расходы	(4)	(4)
Операционная прибыль	43	12
Инвестиционный доход	30	7
Финансовые расходы	(10)	(11)
Прибыль до налогообложения	63	8
Налог на прибыль	(10)	(4)
Прибыль/убыток за период	53	4
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	25	8
Отложенные налоги	(5)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	83	10

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «Б» продала в течение отчетного года компании «А» товаров на сумму 40 млн. руб. с наценкой, составляющей 20 % от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «А».

Примечание 2.

01.01.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» займ на сумму 100 млн. руб. с выплатой 7 % ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 6 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4

Переоценка основных средств производится на отчетную дату.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за отчетный год, заканчивающийся 31.12.20X9 года.

3.7. Корректировки для признания убытка от обесценения

Задание 3.7.1

Компания «А» приобрела 80% обыкновенных голосующих акций компании «Б» и получила контроль над ней 01.01.20X9 г. Компания «А» заплатила за приобретенные акции компании «Б» 860 млн. руб. (справедливая стоимость чистых активов компании «Б» на 01.01.20X9 г. примерно равнялась их балансовой стоимости и равнялась 1000 млн. руб.). Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее. Учетная политика предполагает отражение доли неконтролирующих акционеров пропорционально их доле в чистых идентифицируемых активах дочерней компании.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	420	60
Себестоимость	(360)	(40)
Валовая прибыль	60	20
Коммерческие расходы	(13)	(4)
Управленческие расходы	(14)	(4)
Операционная прибыль	33	12
Инвестиционный доход	30	7
Финансовые расходы	(10)	(11)
Прибыль до налогообложения	53	8
Налог на прибыль	(10)	(4)
Прибыль/убыток за период	43	4
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	25	8
Отложенные налоги	(5)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	63	10

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «Б» продала в течение отчетного года компании «А» товаров на сумму 20 млн. руб. с наценкой, составляющей 20 % от себестоимости.

Половину этих товаров к отчетной дате компания «А» продала за пределы группы.

Примечание 2.

01.01.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» займ на сумму 100 млн. руб. с выплатой 7 % ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 6 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4. На отчетную дату сделанная проверка деловой репутации на обесценение выявила убыток в 30% от деловой репутации компании «Б».

Примечание 5

Переоценка основных средств производится на отчетную дату.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за отчетный год, заканчивающийся 31.12. 20X9 года.

Задание 3.7.2

Компания «А» приобрела 70% обыкновенных голосующих акций компании «Б» и получила контроль над ней 01.01.20X9 г. Компания «А» заплатила за приобретенные акции компании «Б» 750 млн. руб. (справедливая стоимость чистых активов компании «Б» на 01.01.20X9 г. примерно равнялась их балансовой стоимости). Учетная политика предполагает отражение доли неконтролирующих акционеров пропорционально их доле в чистых идентифицируемых активах дочерней компании. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	180	100
Себестоимость	(110)	(70)
Валовая прибыль	(70)	30
Коммерческие расходы	(7)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	60	23
Инвестиционный доход	40	11
Финансовые расходы	(20)	(12)
Прибыль до налогообложения	80	22
Налог на прибыль	(18)	(4)
Прибыль/убыток за период	62	18
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии		

реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	20	10
Отложенные налоги	(4)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	78	26

Отчеты об изменениях в собственном капитале «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
01.01.20X9	12000	1000
Совокупный доход	78	26
Дивиденды	(50)	(16)
31.12.20X9	12028	1016

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «Б» продала в течение отчетного года компании «А» товаров на сумму 45 млн. руб. с наценкой, составляющей 50% от себестоимости. Одна треть этих товаров находятся на отчетную дату на складе компании «А».

Примечание 2.

01.01.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» займ на сумму 70 млн. руб. с выплатой 10% ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 16 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4.

На отчетную дату сделанная проверка деловой репутации на обесценение выявила убыток в 20% от деловой репутации компании «Б».

Примечание 5

Переоценка основных средств производится на отчетную дату.

Задание

А) Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за отчетный год, заканчивающийся 31.12. 20X9 года.

Б) Составьте консолидированный Отчет об изменениях в собственном капитале за отчетный год, заканчивающийся 31.12.20X9 года.

Задание 3.7.3

Компания «А» приобрела 60% обыкновенных голосующих акций компании «Б» и получила контроль над ней 01.03. 20X9 г. Компания «А» заплатила за приобретенные акции компании «Б» 690 млн. руб. Капитал компании «Б» на 01.03.20X9 г., отраженный в ее отчетности, составлял 1000 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее. Учетная политика предполагает отражение доли неконтролирующих акционеров пропорционально их доле в чистых идентифицируемых активах дочерней компании.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	420	70
Себестоимость	(360)	(40)
Валовая прибыль	60	30
Коммерческие расходы	(13)	(4)
Управленческие расходы	(14)	(4)
Операционная прибыль	33	22
Инвестиционный доход	30	10
Финансовые расходы	(10)	(18)
Прибыль до налогообложения	53	14
Налог на прибыль	(10)	(2)
Прибыль/убыток за период	43	12
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	25	-
Отложенные налоги	(5)	-
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		-
Итого совокупный доход	63	4

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

На дату приобретения справедливая стоимость чистых активов компании «Б» (01.03.20X9 г.) примерно равнялась их балансовой стоимости, за исключением следующего:

– Объект, относящийся к оборудованию, имел справедливую стоимость на 50 млн. руб. больше, чем его балансовая стоимость. С этой даты его срок полезной службы составлял 10 лет, метод амортизации линейный:

– Справедливая стоимость запасов превышала их балансовую стоимость на 10 млн. руб., половина этих запасов к отчетной дате была продана за пределы группы.

Прибыль компания «Б» зарабатывала равномерно в течение отчетного года.

Примечание 2.

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 30 млн. руб. с наценкой, составляющей 50% от себестоимости. Половину этих товаров к отчетной дате компания «А» продала за пределы группы.

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 6 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4. На отчетную дату сделанная проверка деловой репутации на обесценение выявила убыток в 10% от деловой репутации компании «Б».

Примечание 5.

Компания «А» переоценивает объекты недвижимости, у компании «Б» объекты недвижимости отсутствуют.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за отчетный год, заканчивающийся 31.12. 20X9 года. Выполняя расчеты, округляйте получаемые суммы до первой цифры после запятой.

Задание 3.7.4

Компания «А» приобрела 70% обыкновенных голосующих акций компании «Б» и получила контроль над ней 01.04. 20X9 г. Компания «А» заплатила за приобретенные акции компании «Б» 788 млн. руб. Учетная политика предполагает отражение доли неконтролирующих акционеров пропорционально по справедливой стоимости, которая составила 390 млн.руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	180	100
Себестоимость	(110)	(70)
Валовая прибыль	(70)	30
Коммерческие расходы	(7)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	60	23
Инвестиционный доход	40	17
Финансовые расходы	(20)	(12)
Прибыль до налогообложения	80	28
Налог на прибыль	(18)	(4)
Прибыль/убыток за период	62	24
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		

Переоценка основных средств	20	-
Отложенные налоги	(4)	-
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		-
Итого совокупный доход	78	24

Отчеты об изменениях в собственном капитале «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
01.01. 20X9	12000	900
Совокупный доход	78	24
Дивиденды	(50)	(16)
31.12. 20X9	12028	908

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Справедливая стоимость чистых активов компании «Б» на 01.03.20X9 г. примерно равнялась их балансовой стоимости за исключением следующего:

- Объекты транспортных средств, имели справедливую стоимость на 40 млн. руб. больше, чем их балансовая стоимость. С этой даты срок их полезной службы составлял 4 года, метод амортизации линейный;

- Справедливая стоимость лицензии на торговлю была меньше балансовой стоимости на 6 млн. руб. С этой даты срок ее полезной службы составлял 3 года, метод амортизации линейный.

Прибыль компания «Б» зарабатывала равномерно в течение отчетного года.

Примечание 2.

Компания «Б» продала за период с 02.03.20X9 г. до 31.12.20X9 г. компании «А» товаров на сумму 36 млн. руб. с наценкой, составляющей 50% от себестоимости. Одна треть этих товаров находится на отчетную дату на складе компании «А».

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 16 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4.

На отчетную дату сделанная проверка обесценения деловой репутации выявила убыток в размере 20% от деловой репутации компании «Б».

Примечание 5.

Компания «А» включила затраты на приобретение компании «Б» в сумме 10 млн. руб. в стоимость инвестиции.

Примечание 6.

Компания «А» переоценивает объекты недвижимости, у компании «Б» объекты недвижимости отсутствуют.

Задание

А) Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за отчетный год, заканчивающийся 31.12. 20X9 года.

Б) Составьте консолидированный Отчет об изменениях в собственном капитале за отчетный год, заканчивающийся 31.12.20X9 года.

Выполняя расчеты, округляйте получаемые суммы до первой цифры после запятой.

Задание 3.7.5

Компания «А» приобрела 60% обыкновенных голосующих акций компании «Б» и получила контроль над ней 01.03. 20X9 г. Компания «А» заплатила за приобретенные акции компании «Б» 760 млн. руб. Капитал компании «Б» на 01.01.20X9 г., отраженный в ее отчетности, составлял 1000 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее. Учетная политика предполагает отражение доли неконтролирующих акционеров по справедливой стоимости. На 01.03.20X9 г. справедливая стоимость неконтролирующих акционеров была определена в сумме 480 млн. руб.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	530	80
Себестоимость	(470)	(50)
Валовая прибыль	60	30
Коммерческие расходы	(14)	(5)
Управленческие расходы	(14)	(5)
Операционная прибыль	32	20
Инвестиционный доход	30	14
Финансовые расходы	(10)	(18)
Прибыль до налогообложения	52	16
Налог на прибыль	(10)	(4)
Прибыль/убыток за период	42	12
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	25	-
Отложенные налоги	(5)	-
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка,		
Итого совокупный доход	62	12

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

На дату приобретения справедливая стоимость чистых активов компании «Б» (01.03.20X9 г.) примерно равнялась их балансовой стоимости, за исключением следующего:

- Объект, относящийся к оборудованию, имел справедливую стоимость на 50 млн. руб. больше, чем его балансовая стоимость. С этой даты его срок полезной службы составлял 10 лет, метод амортизации линейный;
- Справедливая стоимость запасов превышала их балансовую стоимость на 10 млн. руб., половина этих запасов к отчетной дате была продана за пределы группы.

Прибыль компания «Б» зарабатывала равномерно в течение отчетного года.

Примечание 2.

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 30 млн. руб. с наценкой, составляющей 50% от себестоимости. Половину этих товаров к отчетной дате компания «А» продала за пределы группы.

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 6 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4. На отчетную дату сделанная проверка деловой репутации на обесценение выявила убыток в 15% от деловой репутации компании «Б».

Примечание 5.

Компания «А» переоценивает объекты недвижимости, у компании «Б» объекты недвижимости отсутствуют.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за 20X9 год. Выполняя расчеты, округляйте получаемые суммы до первой цифры после запятой.

Задание 3.7.6

Компания «А» владеет 80% акций компании «Б» с даты ее основания.

01.07.20X9 года «А» приобрела 60% акций компании «Г» за 660 млн. руб. Доля неконтролирующих акционеров оценивается пропорционально их доле в чистых активах. Доля неконтролирующих акционеров на 01.07.20X9 года в компании «Г» оценивалась в 400 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе трех компаний за год, закончившийся 31 декабря 2019 года, приводятся далее в млн. руб.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А», «Б», «Г» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	«Г»
Выручка	100	50	30
Себестоимость	(70)	(35)	(22)
Валовая прибыль	30	15	8
Коммерческие расходы	(4)	(3)	(2)

Управленческие расходы	(3)	(4)	(1)
Операционная прибыль	23	8	5
Инвестиционный доход	20	2	4
Финансовые расходы	(5)	(2)	(1)
Прибыль до налогообложения	38	8	8
Налог на прибыль	(7)	(3)	(4)
Прибыль/убыток за период	31	5	4
Прочий совокупный доход			
Переоценка основных средств	20	10	-
Отложенные налоги	(4)	(2)	-
Итого совокупный доход	47	13	4

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

На дату покупки у компании «Г» имелся объект нематериальных активов, не отраженный в ее отчетности, его справедливая стоимость равнялась 20 млн. руб., срок полезной службы на эту дату был определен в 10 лет, для начисления амортизации должен использоваться линейный метод.

Примечание 2.

Компания «А» реализует продукцию компаниям «Б» и «Г» и получает прибыль в размере 20 % от себестоимости реализованной продукции. Вся реализация «Г» осуществлялась в период после приобретения ее акций компанией «А». Информация о внутренних операциях группы и остатках по этим операциям на начало и конец периода, представлена далее.

3.7.

Примечание 3.

Деловая репутация, возникшая при приобретении компании «Г» обесценилась на 1 млн. руб.

Примечание 4.

Компания «А» и «Б» переоценивают недвижимость, у компании «Г» объекты недвижимости отсутствуют.

Примечание 5.

Компания «А» и «Б» объявили в декабре 20X9 г. дивиденды, соответственно в сумме 6 млн. руб. и 4 млн. руб.

Задание

Составьте консолидированный отчет о совокупном доходе отчетный год, заканчивающийся 31.12 31.12.20X9 г.

3.8. Формирование консолидированного Отчета о совокупном доходе и консолидированного Отчета об изменениях в капитале

Задание 3.8.1

Компания «А» основала компанию «Б» 01.01. 20X5 г. с акционерным капиталом 800 млн. руб. Отчеты о совокупном доходе компаний и их Отчеты об

изменениях в собственном капитале за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	600	80
Себестоимость	(510)	(60)
Валовая прибыль	(90)	20
Коммерческие расходы	(7)	(2)
Управленческие расходы	(10)	(4)
Операционная прибыль	73	14
Инвестиционный доход	42	4
Финансовые расходы	(30)	(6)
Прибыль до налогообложения	85	12
Налог на прибыль	(20)	(3)
Прибыль/убыток за период	65	9
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	30	10
Отложенные налоги	(6)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	89	17

Отчеты об изменениях в собственном капитале «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
01.01. 20X9	15000	900
Эмиссия	1000	-
Совокупный доход	89	17
Дивиденды	(40)	(6)
31.12. 20X9	16049	911

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 50 млн. руб. с наценкой, составляющей 25% от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «Б».

Примечание 2.

01.01.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» заем на сумму 100 млн. руб. с выплатой 6% ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б»

выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В течение отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 8 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе и консолидированный Отчет об изменениях в собственном капитале за отчетный год, закончившийся 31.12. 20X9.

Задание 3.8.2

Компания «А» приобрела 100% голосующих акций компании «Б» 01.01. 20X8 г. На эту дату капитал компании «Б», составлял 600 млн. руб. (балансовая стоимость ее чистых активов соответствовала их справедливой стоимости). Отчеты о совокупном доходе компаний и их Отчеты об изменениях в собственном капитале за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	500	90
Себестоимость	(410)	(70)
Валовая прибыль	(90)	20
Коммерческие расходы	(7)	(3)
Управленческие расходы	(10)	(4)
Операционная прибыль	73	13
Инвестиционный доход	42	11
Финансовые расходы	(20)	(7)
Прибыль до налогообложения	95	17
Налог на прибыль	(20)	(3)
Прибыль/убыток за период	75	14
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	30	10
Отложенные налоги	(6)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка,		
Итого совокупный доход	99	22

Отчеты об изменениях в собственном капитале «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
01.01. 20X9	14000	630
Эмиссия	900	-
Совокупный доход	99	22
Дивиденды	(40)	(10)
31.12. 20X9	14959	612

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 46 млн. руб. с наценкой, составляющей 10% от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «Б».

Примечание 2.

01.01.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» заем на сумму 100 млн. руб. с выплатой 5% ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В течение отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 10 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4

Переоценка основных средств производится на отчетную дату.

Задание

А) Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12.20X9 года.

Б) Составьте консолидированный Отчет об изменениях в собственном капитале за год, закончившийся 31.12. 20X9 года.

Задание 3.8.3

Компания «А» получила контроль над компанией «Б», приобретя 100% ее обыкновенных голосующих акций 01.07. 20X8 г., и заплатила за ее чистые активы 700 млн. руб. (справедливая стоимость чистых активов компании «Б» на 01.07.20X8 г. примерно равнялась их балансовой стоимости). Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	280	90
Себестоимость	(200)	(70)

Валовая прибыль	(80)	20
Коммерческие расходы	(7)	(3)
Управленческие расходы	(13)	(4)
Операционная прибыль	60	13
Инвестиционный доход	40	11
Финансовые расходы	(20)	(7)
Прибыль до налогообложения	80	17
Налог на прибыль	(18)	(3)
Прибыль/убыток за период	62	14
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	20	10
Отложенные налоги	(4)	(2)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	78	22

Отчеты об изменениях в собственном капитале «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
01.01.20X9	11000	698
Совокупный доход	78	22
Дивиденды	(40)	(4)
31.12.20X9	11038	716

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «Б» продала в течение 20X9 года компании «А» товары. Информация о продажах и остатках у компании «А» товаров, приобретенных у компании «Б», приведена далее. Компания «Б» определяла прибыль как 20% от выручки.

Информация о внутригрупповых операциях, млн. руб.

Компания-покупатель	Приобретено от компании «Б»	Включено запасов на начало периода	Включено запасов на конец периода
	28	3	4

Примечание 2.

01.07.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» заем на сумму 100 млн. руб. с выплатой 5% ежегодно тридцать первого декабря и 30 июня каждого

года от 100 млн.руб. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 4 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4

Переоценка основных средств производится на отчетную дату.

Задание

А) Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31.12. 20X9 года.

Б) Составьте консолидированный Отчет об изменениях в собственном капитале за год, закончившийся 31.12. 20X9 года.

Задание 3.8.4

Компания «А» приобрела 70% обыкновенных голосующих акций компании «Б» и получила контроль над ней 01.01.20X9 г. Компания «А» заплатила за приобретенные акции компании «Б» 700 млн. руб. (справедливая стоимость чистых активов компании «Б» на 01.01.20X9 г. примерно равнялась их балансовой стоимости). Доля неконтролирующего участия оценивается как пропорциональная доля в чистых активах компании «Б». Отчеты о совокупном доходе компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
Выручка	180	100
Себестоимость	(110)	(70)
Валовая прибыль	(70)	30
Коммерческие расходы	(7)	(3)
Управленческие расходы	(3)	(4)
Операционная прибыль	60	23
Инвестиционный доход	40	11
Финансовые расходы	(20)	(12)
Прибыль до налогообложения	80	22
Налог на прибыль	(18)	(4)
Прибыль/убыток за период	62	18
Прочий совокупный доход		
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Переоценка основных средств	20	10
Отложенные налоги	(4)	(2)

б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка		
Итого совокупный доход	78	26

Отчеты об изменениях в собственном капитале «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»
01.01.20X9	12000	1000
Совокупный доход	78	26
Дивиденды	(50)	(10)
31.12.20X9	12028	1016

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Компания «Б» продала в течение отчетного года компании «А» товаров на сумму 50 млн. руб. с наценкой, составляющей 30% от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «А».

Примечание 2.

01.01.20X9 г. компания «А» предоставила компании «Б» заем на сумму 70 млн. руб. с выплатой 10% ежегодно тридцать первого декабря. Компания «Б» выплатила начисленные проценты, а компания «А» получила данные проценты в последний день года.

Примечание 3.

В декабре отчетного года компания «Б» объявила дивиденды на сумму 10 млн. руб. Дивидендный доход бухгалтер компании «А» включил в инвестиционный доход.

Примечание 4

Переоценка основных средств производится на отчетную дату.

Задание

А) Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся на 31.12. 20X9 года.

Б) Составьте консолидированный Отчет об изменениях в собственном капитале за год, закончившийся на 31.12. 20X9 года.

3.9. Консолидация двух дочерних компаний

Задание 3.9.1

Компания «А» владеет 70 % акций компании «Б» с даты ее основания. 01.01. 20X9 г. компания «А» приобрела 70 % акций компании «Г». Отчеты о совокупном доходе трех компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее в млн. руб. Доля неконтролирующих акционеров

компании «Г» определяются как пропорциональная доля в оцененных по справедливой стоимости ее чистых идентифицируемых активах.

Отчеты о совокупном доходе компаний «А», «Б», «Г» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	«Г»
Выручка	240	170	150
Себестоимость	(190)	(140)	(120)
Валовая прибыль	50	30	30
Коммерческие расходы	(4)	(5)	(4)
Управленческие расходы	(3)	(5)	(3)
Операционная прибыль	43	20	23
Инвестиционный доход	40	12	4
Финансовые расходы	(5)	(8)	(6)
Прибыль до налогообложения	78	24	21
Налог на прибыль	(10)	(4)	(4)
Прибыль/убыток за период	68	20	17
Прочий совокупный доход			
Переоценка основных средств	20	30	-
Отложенные налоги	(4)	(6)	-
Итого совокупный доход	67	44	17

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Оплата за акции компании «Г» помимо денежных средств предусматривала выплату 80 млн. руб. через 2 года, процентная ставка равна 10%. Бухгалтер компании «А» не отразил отложенный платеж за компанию «Г». Затраты в сумме 4 млн. руб. на приобретение компании «Г» были включены бухгалтером в стоимость инвестиции.

Примечание 2.

Балансовая стоимость чистых идентифицируемых активов компании «Г» на 01.01.20X9 г. в основном соответствовала их справедливой стоимости, за исключением следующих объектов: транспортные средства компании «Г» имели объект, справедливая стоимость которого была меньше балансовой на 10 млн. руб., оставшийся срок службы данного объекта на 01.01.20X9 г. составлял 5 лет; объект нематериальных активов имел справедливую стоимость на 8 млн. руб. больше, чем его балансовая стоимость, срок полезной службы этого объекта составлял на 01.01.20X9 г. 2 года.

Примечание 3.

Компания «А» реализует продукцию компаниям «Б» и «Г» и получает прибыль в размере 10 % от себестоимости реализованной продукции. Вся реализация «Г» осуществлялась в период после приобретения ее акций компанией «А». Информация о внутригрупповых операциях и остатках на счетах по этим операциям, представлена далее.

Информация о внутренних операциях группы, млн. руб.

Компания-покупатель	Приобретено	Включено запасов на начало периода	Включено запасов на конец периода
«А»	20	2	6
«Г»	10	0	8

Примечание 4. Убыток по деловой репутации компании «Г» на 31 декабря был определен в сумме 3 млн. руб.

Примечание 5. Компания «А» предоставила долгосрочный заем компании «Г» 01.01. 20X9 г. на сумму 10 млн. руб., с ежегодной выплатой 10%, проценты выплачиваются в конце года.

Примечание 6.

Компания «А» и «Б» переоценивают недвижимость, у компании «Г» объекты недвижимости отсутствуют.

Примечание 6.

Компании «Б» и «Г» объявили дивиденды в конце декабря 20X9 г., соответственно в суммах 10 млн. руб. и 2 млн. руб., эти дивиденды были правильно отражены в отдельной отчетности компании «А».

Задание

Составьте консолидированный отчет о совокупном доходе за отчетный год, заканчивающийся 31.12.20X9 года.

Задание 3.9.2

Компания «А» приобрела 70 % акций компании «Б» 01.01.20X3 г.

Компания «А» 01.03. 20X9 г. приобрела 90 % акций компании «Г».

Отчеты о совокупном доходе трех компаний за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, приводятся далее в млн. руб. Доля неконтролирующих акционеров определяются как доля в чистых активах дочерней компании «Б» и по справедливой стоимости компании «Г»..

Отчеты о совокупном доходе компаний «А», «Б», «Г» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	«Г»
Выручка	240	170	150
Себестоимость	(190)	(140)	(120)
Валовая прибыль	50	30	30
Коммерческие расходы	(4)	(5)	(4)
Управленческие расходы	(3)	(5)	(3)
Операционная прибыль	43	20	23
Инвестиционный доход	40	12	4
Финансовые расходы	(5)	(8)	(6)
Прибыль до налогообложения	78	24	21

Налог на прибыль	(10)	(4)	(4)
Прибыль/убыток за период	68	20	17
Прочий совокупный доход			
Переоценка финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход	20	30	-
Отложенные налоги	(4)	(6)	-
Итого совокупный доход	67	44	17

Примечания к финансовой отчетности

Примечание 1.

Оплата за акции компании «Г» помимо денежных средств предусматривала выплату 70 млн. руб. через 3 года, если прибыль компании «Г» каждый год после 01.03.20X9 г. будет увеличиваться на 10%. Затраты в сумме 4 млн. руб. на приобретение компании «Г» были включены бухгалтером в стоимость инвестиции.

Примечание 2.

Компания «Г» зарабатывала прибыль равномерно в течение года - все реализации равномерно распределены по месяцам.

Балансовая стоимость чистых идентифицируемых активов компании «Г» на 01.03.20X9 г. в основном соответствовала их справедливой стоимости, за исключением следующих объектов: справедливая стоимость здания компании «Г» превышала его балансовую стоимость на 30 млн. руб., оставшийся срок службы данного объекта на 01.03.20X9 г. составлял 10 лет; объект нематериальных активов имел справедливую стоимость на 10 млн. руб. меньше, чем его балансовая стоимость, срок полезной службы этого объекта составлял на 01.03.20X9 г. 4 года.

Примечание 3.

Компания «Б» реализует продукцию компаниям «А» и «Г» и формирует прибыль в размере 20 % от выручки. Реализация компании «Г» осуществлялась в течение года равномерно. Информация о внутригрупповых операциях и остатках на счетах по этим операциям, представлена далее.

Информация об операциях между компаниями «А», «Б», «Г», млн. руб.

Компания-покупатель	Приобретено от компании «Б»	Включено запасов на начало периода	Включено запасов на конец периода
«А»	30	2	6
«Г»	16	4	8

Примечание 4. Стопроцентный убыток по деловой репутации компании «Г» на 31 декабря был определен в сумме 8 млн. руб.

Примечание 5. Компания «А» предоставила долгосрочный заем компании «Г» 1.04. 20X9 г. на сумму 10 млн. руб., с ежегодной выплатой 10%, проценты выплачиваются в конце года.

Примечание 6.

Компания «А» и «Б» имеют финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости, у компании «Г» такие финансовые инструменты отсутствуют.

Примечание 7.

Компания «Б» объявила дивиденды в сумме 10 млн. руб. в конце декабря 20X9 г., эти дивиденды были правильно отражены в отдельной отчетности компании «А».

Задание

Составьте консолидированный отчет о совокупном доходе за отчетный год, закончившийся 31.12.20X9 года.

ОТВЕТЫ

3.1. Консолидированный ОСД для 100% дочерней компании

Приобретение дочерней компании в начале отчетного года

Производится постатейное сложение показателей материнской и дочерней компании.

Решение задания 3.1.1.

Отчеты о совокупных доходах компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Консолидированный отчет
Выручка	140	70	210
Себестоимость	(80)	(30)	(110)
Валовая прибыль	60	40	(100)
Коммерческие расходы	(4)	(3)	(7)
Управленческие расходы	(3)	(4)	(7)
Операционная прибыль	53	33	86
Инвестиционный доход	20	6	26
Финансовые расходы	(5)	(17)	(23)
Прибыль до налогообложения	68	22	90
Налог на прибыль	(7)	(2)	(9)
Прибыль/убыток за период	61	20	81

Решение задания 3.1.2.

Отчеты о совокупных доходах компаний «А» и «Б» за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Консолидированный отчет
Выручка	120	60	180
Себестоимость	(70)	(30)	(100)
Валовая прибыль	50	30	80
Коммерческие расходы	(5)	(3)	(8)
Управленческие расходы	(4)	(4)	(8)
Операционная прибыль	41	23	64
Инвестиционный доход	20	7	27
Финансовые расходы	(9)	(15)	(24)
Прибыль до налогообложения	60	25	85
Налог на прибыль	(10)	(6)	(16)

Прибыль/убыток за период	50	19	69
Прочий совокупный доход			
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка			
Переоценка основных средств	20	10	30
Отложенные налоги	(5)	(2)	(7)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка			
Итого совокупный доход	65	27	92

Приобретение дочерней компании в течение отчетного года

Производится постатейное сложение показателей материнской и дочерней компании, при этом показатели дочерней компании прибавляются только за период владения материнской компанией в течение отчетного года.

Решение задания 3.1.3

Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Консолидированный отчет
Выручка	140	70 x 1/2	140+35=175
Себестоимость	(80)	(30) x 1/2	(95)
Валовая прибыль	60	40 x 1/2	80
Коммерческие расходы	(4)	(3) x 1/2	(5,5)
Управленческие расходы	(3)	(4) x 1/2	(5)
Операционная прибыль	53	33 x 1/2	69,5
Инвестиционный доход	20	6 x 1/2	23
Финансовые расходы	(5)	(17) x 1/2	(13,5)
Прибыль до налогообложения	68	22 x 1/2	79
Налог на прибыль	(7)	(2) x 1/2	(8)
Прибыль/убыток за период	61	20 x 1/2	71

Решение задания 3.1.4

Консолидированный отчет за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Консолидированный отчет
Выручка	120	60 x 1/2	150
Себестоимость	(70)	(30) x 1/2	85
Валовая прибыль	50	30 x 1/2	65
Коммерческие расходы	(5)	(3) x 1/2 x 1/2	(6,5)
Управленческие расходы	(4)	(4) x 1/2	(6)
Операционная прибыль	41	23 x 1/2	52,5
Инвестиционный доход	20	7 x 1/2	23,5
Финансовые расходы	(9)	(15) x 1/2	(16,5)
Прибыль до налогообложения	52	15 x 1/2	59,5
Налог на прибыль	(10)	(6) x 1/2	(13)
Прибыль/убыток за период	42	9 x 1/2=4,5	46,5
Прочий совокупный доход			
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка			
Переоценка основных средств	20	10	30
Отложенные налоги	(4)	(2)	(6)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка			
Итого совокупный доход	58	Было 17 стало 4,5+8=12,5	70,5

3.2. Приобретение дочерней компании с долей меньше 100%

Приобретение дочерней компании в начале отчетного года

Прибыль/убыток дочерней компании должен быть разделен между материнской компанией и НДУ, также производится постатейное сложение сумм материнской и дочерней компаний

Решение задания 3.2.1

Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X6 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Консолидированный отчет
--	-----	-----	-------------------------

	140	70	210
Себестоимость	(80)	(30)	(110)
Валовая прибыль	60	40	(100)
Коммерческие расходы	(4)	(3)	(7)
Управленческие расходы	(3)	(4)	(7)
Операционная прибыль	53	33	86
Инвестиционный доход	20	6	26
Финансовые расходы	(5)	(17)	(23)
Прибыль до налогообложения	68	22	90
Налог на прибыль	(7)	(2)	(9)
Прибыль/убыток за период	61	20	81
Прибыль/убыток на ДНУ 80%		20% от 20	4
Прибыль/убыток на МК			77

Решение задания 3.2.2

Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Консолидированный отчет
Выручка	120	60	180
Себестоимость	(70)	(30)	(100)
Валовая прибыль	50	30	80
Коммерческие расходы	(5)	(3)	(8)
Управленческие расходы	(4)	(4)	(8)
Операционная прибыль	49	33	64
Инвестиционный доход	20	7	27
Финансовые расходы	(9)	(15)	(24)
Прибыль до налогообложения	60	25	85
Налог на прибыль	(10)	(6)	(16)
Прибыль/убыток за период	50	19	69
Прибыль/убыток на ДНУ 30%		30% от 19=5,7	5,7
Прибыль/убыток на МК			63,3
Прочий совокупный доход			
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка			
Переоценка основных средств	20	10	30
Отложенные налоги	(4)	(2)	(6)
б) статьи, которые			

впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка			
Итого совокупный доход	66	27	93
Совокупный доход на ДНУ 30%		5.7+30 % от 8=8,1	8,1
Совокупный доход на МК			84,9

**Приобретение дочерней компании в течение
отчетного года**

Решение задания 3.2.3

Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Консолидированный отчет
Выручка	140	70 x 1/2	140+35=175
Себестоимость	(80)	(30) x 1/2	(95)
Валовая прибыль	60	40 x 1/2	80
Коммерческие расходы	(4)	(3) x 1/2	(5,5)
Управленческие расходы	(3)	(4) x 1/2	(5)
Операционная прибыль	53	33 x 1/2	69,5
Инвестиционный доход	20	6 x 1/2	23
Финансовые расходы	(5)	(17) x 1/2	(13,5)
Прибыль до налогообложения	68	22 x 1/2	79
Налог на прибыль	(7)	(2) x 1/2	(8)
Прибыль/убыток за период	61	20 x 1/2	71
Прибыль/убыток на ДНУ 20%		20% от 10=2	2
Прибыль/убыток на МК			69

Решение задания 3.2.4.

Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Консолидированный отчет
Выручка	120	60 x 1/2	150
Себестоимость	(70)	(30) x 1/2	85
Валовая прибыль	50	30 x 1/2	65
Коммерческие расходы	(5)	(3) x 1/2	(6,5)
Управленческие расходы	(4)	(4) x 1/2	(6)

Операционная прибыль	41	23 x 1/2	52,5
Инвестиционный доход	20	7 x 1/2	23,5
Финансовые расходы	(9)	(15) x 1/2	(16,5)
Прибыль до налогообложения	52	15 x 1/2	59,5
Налог на прибыль	(10)	(6) x 1/2	(13)
Прибыль/убыток за период	42	9 x 1/2=4,5	46,5
Прибыль/убыток на ДНУ 40%		40% от 4,5=1,8	1,8
Прибыль/убыток на МК			44,7
Прочий совокупный доход			
а) Статьи, которые не будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка			
Переоценка основных средств	20	10	30
Отложенные налоги	(4)	(2)	(6)
б) статьи, которые впоследствии будут реклассифицированы в состав прибыли или убытка			
Итого совокупный доход	58	12,5	70,5
Совокупный доход на ДНУ 40%		40% x 12,5=5	5
Совокупный доход на МК			65,5

Корректировки для исключения внутригрупповых операций

Решение задания 3.4.1

Консолидированный отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года, млн. руб.

	«А»	«Б»	Корректировки	Консолидированный отчет
Выручка	240	170	(54)	356
Себестоимость	(180)	(130)	45	(265)
Валовая прибыль	60	40	(9)	91
Коммерческие расходы	(4)	(3)	-	(7)
Управленческие расходы	(3)	(4)		(7)
Операционная прибыль	53	33		77
Инвестиционный	10	7	-	17

доход				
Финансовые расходы	(5)	(15)	-	(20)
Прибыль до налогообложения	58	25	-	74
Налог на прибыль	(7)	(2)	-	(9)
Прибыль/убыток за период	51	23		65

Компания «А» продала в течение отчетного года компании «Б» товаров на сумму 50 млн. руб. с наценкой, составляющей 20% от себестоимости. Все эти товары находятся на отчетную дату на складе компании «Б».

Задание

Составьте консолидированный Отчет о совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X9 года.

Заключение

Изучение законодательно-нормативной (наиболее важные для изучения темы консолидации международные стандарты приведены в приложении) и учебной литературы позволит Вам решить задания, приведенные в учебном пособии. После их выполнения Вы получите практические навыки формирования консолидированного отчета о финансовом положении, консолидированного отчета о совокупном доходе и консолидированного отчета об изменениях в капитале. Эти знания являются основой не только для освоения методов консолидации финансовой отчетности, но и для правильной оценки финансового положения и результатов деятельности экономического субъекта стейкхолдерами.

ПРИЛОЖЕНИЕ

«Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 17.02.2021) Документ предоставлен КонсультантПлюс www.consultant.ru
Дата сохранения: 10.06.2021

Приложение N 31
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 28.12.2015 N 217н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (IFRS) 3

«ОБЪЕДИНЕНИЯ БИЗНЕСОВ»

Список изменяющих документов

(в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н, МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н, МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н, поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.03.2018 N 56н, МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н, поправок, утв. Приказами Минфина России от 30.10.2018 N 220н, от 22.01.2019 N 11н, от 14.12.2020 N 304н, от 17.02.2021 N 24н)

Цель

1 Целью настоящего МСФО является повышение уместности, надежности и сопоставимости информации об объединении бизнесов и его последствиях, которую отчитывающаяся организация представляет в своей финансовой отчетности. Чтобы достичь этой цели, настоящий МСФО устанавливает принципы и требования в отношении того, как приобретатель:

(а) признает и оценивает в своей финансовой отчетности идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения;

(б) признает и оценивает гудвил, приобретенный при объединении бизнесов, или прибыль от выгодной покупки; и

(с) определяет, какую раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов.

Сфера применения

2 Настоящий МСФО применяется в отношении операции или события, которые удовлетворяют определению объединения бизнесов. Настоящий МСФО не распространяется на:

(а) порядок учета формирования соглашения о совместном предпринимательстве в финансовой отчетности самого объекта совместного

предпринимательства;

(b) приобретение актива или группы активов, которые не составляют бизнес. В таких случаях приобретатель должен идентифицировать и признать отдельные идентифицируемые приобретенные активы (включая те активы, которые удовлетворяют определению и критериям признания в качестве нематериальных активов согласно МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы") и принятые обязательства. Стоимость группы должна быть распределена между отдельными идентифицируемыми активами и обязательствами на основе их соответствующих справедливых стоимостей на дату покупки. Такая операция или событие не приводят к возникновению гудвила;

(c) объединение организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем (в пунктах В1 - В4 представлено соответствующее руководство по применению).

2А Требования настоящего стандарта не применяются к приобретению инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность", инвестиции в дочернюю организацию, которую ей требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Определение объединения бизнесов

3 Организация должна определить, является ли операция или иное событие объединением бизнесов, используя определение в настоящем МСФО, которое требует, чтобы приобретенные активы и принятые обязательства составляли бизнес. Если приобретенные активы не являются бизнесом, то отчитывающаяся организация должна учитывать такую операцию или событие как приобретение актива. В пункте В12D представлено руководство по идентификации объединения бизнесов, а также определение бизнеса.

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

Метод приобретения

4 Организация должна учитывать каждое объединение бизнесов по методу приобретения.

5 Применение метода приобретения требует:

- (a) идентифицировать приобретателя;
- (b) определить дату приобретения;
- (c) признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения; и
- (d) признать и оценить гудвил или прибыль от выгодного приобретения.

Идентификация приобретателя

6 В отношении каждого объединения бизнесов одна из объединяющихся организаций должна быть идентифицирована как приобретатель.

7 Руководство в МСФО (IFRS) 10 должно применяться с целью

идентификации приобретателя, то есть организации, которая получает контроль над другой организацией, то есть объектом приобретения. Если объединение бизнесов произошло, но применение руководства, изложенного в МСФО (IFRS) 10, не позволяет четко определить, какая из объединяющихся организаций является приобретателем, необходимо рассмотреть факторы, указанные в пунктах B14 - B18, чтобы определить приобретателя.

Определение даты приобретения

8 Приобретатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над объектом приобретения.

9 Дата, когда приобретатель получает контроль над объектом приобретения, как правило, является датой, когда приобретатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства объекта приобретения, - датой закрытия. Однако приобретатель может получить контроль на дату, которая либо раньше, либо позже, чем дата закрытия. Например, дата приобретения предшествует дате закрытия в том случае, если письменное соглашение предусматривает, что приобретатель получает контроль над объектом приобретения в день перед датой закрытия. Приобретатель должен рассмотреть все уместные факты и обстоятельства при идентификации даты приобретения.

Признание и оценка идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения

Принцип признания

10 На дату приобретения приобретатель должен признать отдельно от гудвила идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения. Признание идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств осуществляется при выполнении условий, указанных в пунктах 11 и 12.

Условия признания

11 Чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны соответствовать определениям активов и обязательств, изложенным в "Концептуальных основах представления финансовых отчетов", на дату приобретения. Например, затраты, которые приобретатель ожидает, но не обязан нести в будущем с целью осуществления своего плана по выходу из деятельности объекта приобретения, или прекращению трудовых отношений, или перемещению служащих объекта приобретения не являются обязательствами на дату приобретения. Поэтому приобретатель не признает такие затраты в рамках применения метода приобретения. Вместо этого приобретатель признает такие затраты после объединения в соответствии с

другими МСФО в своей финансовой отчетности.
(п. 11 в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

<*> Сноска исключена. - Поправки, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н.

12 Кроме того, чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны быть частью того, что приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обменивают при объединении бизнесов, а не результатом отдельных операций. Приобретатель должен применять руководство в пунктах 51 - 53, чтобы определить, какие из приобретенных активов или принятых обязательств являются частью обмена в связи с объектом приобретения и какие, если такие имеются, являются результатом отдельных операций, которые будут отражаться в учете в соответствии с их характером и применимыми МСФО.

13 Применение приобретателем принципа и условий признания может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые объект приобретения ранее не признавал как активы и обязательства в своей финансовой отчетности. Например, приобретатель признает приобретенные идентифицируемые нематериальные активы, такие как фирменный знак, патент или отношения с клиентами, которые объект приобретения не признавал как активы в своей финансовой отчетности, потому что он разрабатывал их своими силами и относил соответствующие затраты на расходы.

14 В пунктах В31 - В40 изложено руководство по признанию нематериальных активов. Пункты 21А - 28В определяют виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципа и условий признания.

(п. 14 в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

Классификация или определение идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов

15 На дату приобретения приобретатель должен классифицировать или определить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства соответствующим образом с целью последующего применения других МСФО. Приобретатель должен осуществить такую классификацию или определение на основе договорных условий, экономических условий, своей операционной или учетной политики, а также других уместных условий, которые существуют на дату приобретения.

16 В некоторых ситуациях МСФО предусматривают различный порядок учета в зависимости от того, как организация классифицирует или определяет конкретный актив или обязательство. Примеры классификаций или определений, которые приобретателю необходимо сделать исходя из соответствующих условий, которые существуют на дату приобретения, включают, среди прочего:

(а) классификацию конкретных финансовых активов и обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости или по амортизированной стоимости в соответствии с МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты";

(b) определение по усмотрению организации производного инструмента как инструмента хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39; и

(с) оценку того, должен ли встроенный производный финансовый инструмент быть отделен от основного договора в соответствии с МСФО (IFRS) 9 (что является вопросом "классификации" в том значении, в котором данный термин используется в настоящем МСФО).

(п. 16 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

16 В некоторых ситуациях МСФО предусматривают различный порядок учета в зависимости от того, как организация классифицирует или определяет конкретный актив или обязательство. Примеры классификаций или определений, которые приобретателю необходимо сделать исходя из соответствующих условий, которые существуют на дату приобретения, включают, среди прочего:

(а) классификацию конкретных финансовых активов и обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток или по амортизированной стоимости либо как финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, в соответствии с МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты",

(b) определение по усмотрению организации производного инструмента как инструмента хеджирования в соответствии с МСФО (IFRS) 9; и

(с) оценку того, должен ли встроенный производный финансовый инструмент быть отделен от основного договора в соответствии с МСФО (IFRS) 9 (что является вопросом "классификации" в том значении, в котором данный термин используется в настоящем МСФО).

(п. 16 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

17 Настоящий МСФО предусматривает исключение из принципа, изложенного в пункте 15:

(а) классификация арендного договора, в котором объект приобретения является арендодателем, либо как операционной аренды, либо как финансовой аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16 "Аренда".

(b) [удален]

Приобретатель должен классифицировать такие договоры, исходя из договорных условий и других факторов, существующих на дату начала действия договора (или, если условия договора были модифицированы таким образом, что это привело бы к изменению классификации, - на момент модификации, который мог бы быть датой приобретения).

(п. 17 в ред. МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н)

Принцип оценки

18 Приобретатель должен оценить идентифицируемые приобретенные

активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

19 В отношении каждого объединения бизнесов приобретатель должен оценить на дату приобретения части неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, которые являются текущими долями владения и дают своим владельцам право на пропорциональную часть чистых активов организации в случае ее ликвидации:

(а) по справедливой стоимости; либо

(б) как пропорциональную часть существующих инструментов участия в признанной величине идентифицируемых чистых активов объекта приобретения.

Все прочие компоненты неконтролирующей доли участия оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения, если только МСФО не требуют применения какой-либо другой базы оценки.

20 Пункт 31А определяет виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципа оценки. (в ред. МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н)

Исключения из принципов признания или оценки

21 Настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципов признания и оценки. Пункты 21А - 31А определяют как конкретные статьи, для которых предусмотрены исключения, так и характер таких исключений. Приобретатель должен осуществлять учет таких статей, следуя требованиям пунктов 21А - 31А, которые приводят к тому, что некоторые статьи:

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

(а) признаются либо путем применения условий признания в дополнение к условиям, изложенным в пунктах 11 и 12, либо путем применения требований других МСФО, что дает результаты, которые отличаются от полученных при применении принципа и условий признания;

(б) оцениваются в сумме, которая не является их справедливой стоимостью на дату приобретения.

Исключения из принципа признания

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

Обязательства и условные обязательства, относящиеся к сфере применения МСФО (IAS) 37 или Разъяснения КРМФО (IFRIC) 21
(введено поправками, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

21А Пункт 21В применяется в отношении обязательств и условных обязательств, которые относились бы к сфере применения МСФО (IAS) 37 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" или Разъяснения КРМФО (IFRIC) 21 "Обязательные платежи", если бы они возникли вследствие обособленных сделок, а не были приняты в рамках

объединения бизнесов.

(п. 21А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

21В В "Концептуальных основах представления финансовых отчетов" обязательство определяется как "существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий". В отношении оценочного обязательства или условного обязательства, которые относились бы к сфере применения МСФО (IAS) 37, приобретатель должен применять пункты 15 - 22 МСФО (IAS) 37, чтобы определить, существует ли на дату приобретения обязанность, возникшая в результате прошлых событий. В отношении обязательного платежа, который относился бы к сфере применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 21, приобретатель должен применять Разъяснение КРМФО (IFRIC) 21, чтобы определить, произошло ли до даты приобретения обязывающее событие, приводящее к возникновению обязательства по уплате обязательного платежа. (п. 21В введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

21С Существующая обязанность, идентифицированная в соответствии с пунктом 21В, может отвечать определению условного обязательства, изложенного в пункте 22(b). В случае, если отвечает, то к этому условному обязательству применяется пункт 23.

(п. 21С введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

Условные обязательства и условные активы

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

22 МСФО (IAS) 37 определяет условное обязательство как:

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

(а) возможную обязанность, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации; или

(б) существующую обязанность, которая возникает из прошлых событий, но не признается, так как:

(i) не является вероятным, что для урегулирования обязанности потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или

(ii) величина обязанности не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

23 Приобретатель должен признать на дату приобретения условное обязательство, принятое при объединении бизнесов, если такое обязательство является существующей обязанностью, возникшей в результате прошлых событий, и его справедливая стоимость может быть оценена с достаточной степенью надежности. Поэтому, вопреки пунктам 14(b), 23, 27, 29 и 30 МСФО (IAS) 37, приобретатель признает условное обязательство, принятое при объединении бизнесов на дату приобретения, даже если не представляется

высоко вероятным, что для урегулирования обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды. В пункте 56 настоящего МСФО изложено руководство по последующему учету условных обязательств.

(п. 23 в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

23А МСФО (IAS) 37 определяет условный актив как "возможный актив, который возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем организации". Приобретатель не может признавать условный актив на дату приобретения.

(п. 23А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

Исключения из принципов признания и оценки

Налоги на прибыль

24 Приобретатель должен признать и оценить отложенный налоговый актив или обязательство, возникшие в результате приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов в соответствии с МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль".

25 Приобретатель должен учитывать потенциальные налоговые эффекты временных разниц и переноса налогов на будущие периоды, осуществленного объектом приобретения, которые существуют на дату приобретения или возникают в результате приобретения в соответствии с МСФО (IAS) 12.

Вознаграждения работникам

26 Приобретатель должен признать и оценить обязательство (или актив, если таковой имеется), связанное с вознаграждениями работникам объекта приобретения в соответствии с МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам".

Компенсирующие активы

27 При объединении бизнесов продавец может согласно договору компенсировать приобретателю результат какого-либо условного факта хозяйственной жизни или неопределенности, связанной с конкретным активом или обязательством либо их частью. Например, продавец может компенсировать приобретателю убытки, превышающие указанную сумму, по обязательству, которое является результатом конкретного условного факта хозяйственной жизни. Другими словами, продавец гарантирует, что обязательство приобретателя не будет превышать указанную сумму. В результате этого приобретатель получает компенсирующий актив. Приобретатель должен признать компенсирующий актив одновременно с компенсируемой статьей, при этом оценка такого актива производится на той же основе, что и оценка компенсируемой статьи. При этом необходимо создать оценочный резерв по безнадежным суммам. Следовательно, если компенсация

связана с активом или обязательством, признанными на дату приобретения, и оценена по справедливой стоимости на дату приобретения, то приобретатель должен признать компенсирующий актив на дату приобретения, оцененный по справедливой стоимости на дату приобретения. Что касается компенсирующего актива, оцененного по справедливой стоимости, последствия неопределенности в отношении будущих денежных потоков, в части их собираемости, включаются в оценку по справедливой стоимости, и отдельный оценочный резерв не требуется (в пункте В41 представлено соответствующее руководство по применению).

28 При некоторых обстоятельствах компенсация может относиться к активу или обязательству, которые являются исключением из принципа признания или оценки. Например, компенсация может относиться к условному обязательству, которое не признано на дату приобретения, потому что его справедливая стоимость не может быть оценена с достаточной степенью надежности на эту дату. В качестве альтернативы компенсация может быть связана с активом или обязательством, например таким, которое следует из вознаграждения работнику, оцененным на основе, которая не является справедливой стоимостью на дату приобретения. При таких обстоятельствах компенсирующий актив должен быть признан и оценен с использованием допущений, совместимых с допущениями, используемыми для оценки компенсируемой статьи, согласно оценке руководством собираемости компенсирующего актива и любых договорных ограничений, наложенных на компенсируемую сумму. В пункте 57 представлено руководство о последующем учете компенсирующего актива.

Договоры аренды, в которых объект приобретения является арендатором

(введено МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н)

28А Приобретатель должен признавать активы в форме права пользования и обязательства по аренде в случае договоров аренды, идентифицированных в соответствии с МСФО (IFRS) 16, в которых объект приобретения является арендатором. Приобретатель не должен признавать активы в форме права пользования и обязательства по аренде в следующих случаях:

(а) договоры аренды, срок аренды в которых (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 16) истекает в течение 12 месяцев с даты приобретения; либо

(б) договоры аренды, в которых базовый актив имеет низкую стоимость (как описано в пунктах В3 - В8 МСФО (IFRS) 16).

(п. 28А введен МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н)

28В Приобретатель должен оценивать обязательство по аренде по приведенной стоимости оставшихся арендных платежей (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 16), как если бы приобретенный договор аренды являлся новым договором аренды на дату приобретения. Приобретатель должен оценивать актив в форме права пользования в той же сумме, что и обязательство по аренде, скорректированной для отражения благоприятных

или неблагоприятных условий аренды по сравнению с рыночными условиями. (п. 28В введен МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н)

Исключения из принципа оценки

Обратно приобретенные права

29 Приобретатель должен оценить обратно приобретенное право, признанное как нематериальный актив, на основе оставшегося срока действия соответствующего договора независимо от того, принимали ли бы участники рынка потенциальное возобновление договора во внимание при оценке его справедливой стоимости. В пунктах В35 и В36 представлено соответствующее руководство по применению.

Операции по выплатам на основе акций

30 Приобретатель должен оценить обязательство или долевой инструмент, связанный с операциями по выплатам на основе акций объекта приобретения, или замену операций по выплатам на основе акций объекта приобретения на операции по выплатам на основе акций приобретателя, в соответствии с методом, изложенным в МСФО (IFRS) 2 "Выплаты на основе акций", на дату приобретения. (Настоящий МСФО именуется результат этого метода "рыночная оценка" операции по выплатам на основе акций.)

Активы, предназначенные для продажи

31 Приобретатель должен оценить приобретенный внеоборотный актив (или выбывающую группу), который классифицирован как предназначенный для продажи на дату приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 5 "Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу в соответствии с пунктами 15 - 18 указанного МСФО.

Договоры страхования

(введено МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н)

31А Приобретатель должен оценить группу договоров, относящихся к сфере применения МСФО (IFRS) 17 "Договоры страхования", приобретенную при объединении бизнесов, и любые активы в отношении аквизиционных денежных потоков, как они определены в МСФО (IFRS) 17, в качестве обязательства или актива в соответствии с пунктами 39 и В93 - В95F МСФО (IFRS) 17 на дату приобретения.

(п. 31А в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 14.12.2020 N 304н)

Признание и оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки

32 Приобретатель должен признать гудвил на дату приобретения, оцененный как превышение подпункта (а) над подпунктом (b) ниже:

(а) совокупность:

(i) переданного возмещения, оцененного в соответствии с настоящим МСФО, который в целом требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения (см. пункт 37);

(ii) суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной в соответствии с настоящим МСФО; и

(iii) справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно (см. пункты 41 и 42);

(b) чистая сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оцененных в соответствии с настоящим МСФО.

33 При объединении бизнесов, в котором приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обмениваются только долями в капитале, справедливая стоимость доли в капитале объекта приобретения на дату приобретения может быть оценена с большей степенью надежности, чем справедливая стоимость доли в капитале приобретателя на дату приобретения. В этом случае приобретатель должен определить сумму гудвила, используя справедливую стоимость на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения вместо справедливой стоимости на дату приобретения переданной доли в капитале. Чтобы определить сумму гудвила при объединении бизнесов, в котором никакое возмещение не было передано, приобретатель должен использовать справедливую стоимость на дату приобретения доли участия приобретателя в объекте приобретения вместо справедливой стоимости переданного возмещения на дату приобретения (пункт 32(а)(i)). В пунктах В46 - В49 изложено соответствующее руководство по применению.

Выгодные покупки

34 Время от времени приобретатель совершает выгодную покупку, которая является объединением бизнесов, при котором сумма в пункте 32(b) превышает совокупность сумм, указанных в пункте 32(а). Если такое превышение сохраняется после применения требований пункта 36, то приобретатель должен признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения. Прибыль должна быть отнесена на приобретателя.

35 Выгодная покупка может иметь место, например, при объединении бизнесов, которое является принудительной продажей, когда продавец действует по принуждению. Однако исключения из признания или оценки в отношении каких-либо конкретных статей, обсуждаемых в пункте 31А, также могут привести к признанию дохода (или изменить сумму признанной прибыли) при выгодной покупке.

(в ред. МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н)

36 Прежде чем признать прибыль при выгодной покупке, приобретатель

должен повторно рассмотреть вопрос о том, правильно ли он идентифицировал все приобретенные активы и все принятые обязательства, и признать любые дополнительные активы или обязательства, идентифицированные при таком рассмотрении. После этого приобретатель должен рассмотреть процедуры, используемые для оценки сумм, признание которых требуется настоящим МСФО на дату приобретения, в отношении всех следующих статей:

- (a) идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств;
- (b) неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, если имеется;
- (c) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, в отношении доли в капитале, которой ранее владел приобретатель в объекте приобретения; и
- (d) переданного возмещения.

Цель рассмотрения состоит в том, чтобы гарантировать, что оценка надлежащим образом отражает всю доступную информацию на дату приобретения.

Переданное возмещение

37 Возмещение, переданное при объединении бизнесов, должно быть оценено по справедливой стоимости, которая вычисляется как сумма справедливых стоимостей на дату приобретения активов, переданных приобретателем, обязательств, принятых приобретателем перед прежними собственниками объекта приобретения, и долей в капитале, выпущенных приобретателем. (Однако любая часть вознаграждения в форме выплат на основе акций приобретателя, предоставляемых в обмен на вознаграждение, держателями которых являются работники объекта приобретения, которая включена в возмещение, переданное при объединении бизнесов, оценивается в соответствии с пунктом 30, а не по справедливой стоимости.) Примеры возможных форм возмещения включают денежные средства, другие активы, бизнес или дочернюю организацию приобретателя, условное возмещение, простые или привилегированные долевые инструменты, опционы, варранты и доли участников взаимных предприятий.

38 Переданное возмещение может включать активы или обязательства приобретателя, балансовая стоимость которых отличается от их справедливой стоимости на дату приобретения (например, немонетарные активы или бизнес приобретателя). В таком случае приобретатель должен переоценить переданные активы или обязательства до их справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный доход или убытки, если таковые имеются, в составе прибыли или убытка. Однако иногда переданные активы или обязательства остаются в объединенной организации после объединения бизнесов (например, потому что активы или обязательства были переданы объекту приобретения, а не его прежним собственникам), и приобретатель поэтому сохраняет контроль над ними. В этой ситуации приобретатель должен оценить такой актив и обязательство по их балансовой стоимости непосредственно перед датой приобретения и не должен признавать доход или убыток в составе прибыли или убытка по активам или обязательствам, которые

он контролирует, ни до, ни после объединения бизнесов.

Условное возмещение

39 Возмещение, которое приобретатель передает в обмен на объект приобретения, включает любые активы или обязательства, возникающие в результате соглашения об условном возмещении (см. пункт 37). Приобретатель должен признать справедливую стоимость условного возмещения на дату приобретения как часть возмещения, переданного в обмен на объект приобретения.

40 Приобретатель должен классифицировать обязанность выплатить условное возмещение, которая отвечает определению финансового инструмента, как финансовое обязательство или как собственный капитал, исходя из определений долевого инструмента и финансового обязательства, изложенных в пункте 11 МСФО (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление". Приобретатель должен классифицировать право вернуть переданное ранее возмещение при выполнении определенных условий как актив. В пункте 58 представлено руководство по последующему учету условного возмещения.

Дополнительное руководство по применению метода приобретения к конкретным типам объединения бизнесов

Объединение бизнесов, осуществляемое поэтапно

41 В некоторых случаях приобретатель получает контроль над объектом приобретения, в котором он владел долей в капитале непосредственно перед датой приобретения. Например, на 31 декабря 20X1 года Организация А владеет 35-процентной неконтролирующей долей в капитале Организации В. В этот день Организация А покупает дополнительную 40-процентную неконтролирующую долю участия в Организации В, которая дает ей контроль над Организацией В. Настоящий МСФО именуется такую операцию как "объединение бизнесов, осуществляемое поэтапно", иногда она также упоминается как "пошаговое приобретение".

42 При объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, приобретатель должен переоценить долю капитала, которой он ранее владел в объекте приобретения, по справедливой стоимости на дату приобретения и признать возникшие при этом прибыль или убыток, если таковые возникают, в составе прибыли или убытка за период либо в составе прочего совокупного дохода, по ситуации. В предыдущие отчетные периоды приобретатель мог признавать изменения в стоимости своей доли в капитале объекта приобретения в составе прочего совокупного дохода. В таком случае сумма, которая была признана в составе прочего совокупного дохода, должна быть признана на той же основе, применение которой требовалось бы, если бы приобретатель напрямую распорядился долей в капитале, которой он владел ранее.

(п. 42 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

42А Если сторона соглашения о совместном предпринимательстве (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 11 "Совместное предпринимательство") получает контроль над бизнесом, который является совместной операцией (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 11), и при этом имела права на активы и несла ответственность по обязательствам, связанным с данной совместной операцией, непосредственно до даты приобретения, то данная сделка является объединением бизнесов, осуществляемым поэтапно. Следовательно, приобретатель должен применять требования в отношении объединения бизнесов, осуществляемого поэтапно, включая переоценку ранее имевшихся долей участия в совместных операциях способом, описанным в пункте 42. При этом приобретатель должен переоценить всю имевшуюся ранее долю участия в совместных операциях.

(п. 42А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.03.2018 N 56н)

Объединение бизнесов, осуществляемое без передачи возмещения

43 В некоторых случаях приобретатель получает контроль над объектом приобретения, не передавая возмещение. Метод приобретения, используемый для учета объединения бизнесов, распространяется и на такое объединение. Среди таких обстоятельств можно назвать следующие:

(а) объект приобретения выкупает достаточное количество своих собственных акций, чтобы существующий инвестор (приобретатель) получил контроль;

(б) истекло право вето меньшинства, которое раньше не давало приобретателю контроль над объектом приобретения, в котором приобретателю принадлежит большинство прав голоса;

(с) приобретатель и объект приобретения соглашаются объединить свой бизнес только по договору. Приобретатель не передает никакого возмещения в обмен на контроль над объектом приобретения и не имеет доли в капитале объекта приобретения ни на дату приобретения, ни ранее. Примером объединения бизнесов, осуществленного только посредством договора, может служить объединение двух фирм по "скрепляющему" соглашению или формирование корпорации с двойным листингом.

44 При объединении, осуществляемом только посредством договора, приобретатель должен отнести на собственников объекта приобретения сумму чистых активов объекта приобретения, признанных в соответствии с настоящим МСФО. Другими словами, доли в капитале объекта приобретения, держателем которых не является приобретатель, отражаются как неконтролирующая доля участия в финансовой отчетности приобретателя после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли в капитале объекта приобретения отнесены на неконтролирующую долю участия.

Период оценки

45 Если первоначальный учет объединения бизнесов не завершается к концу отчетного периода, в котором происходит объединение, приобретатель

должен отразить в своей финансовой отчетности предварительные оценки в отношении тех статей, учет которых не завершен. Во время периода оценки приобретатель должен осуществлять ретроспективную корректировку предварительно оцененных сумм, признанных на дату приобретения, чтобы отразить новую информацию, полученную о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, затронули бы оценку сумм, признанных на указанную дату. Во время периода оценки приобретатель должен также признать дополнительные активы или обязательства в случае получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, привели бы к признанию таких активов и обязательств на эту дату. Период оценки заканчивается, как только приобретатель получает информацию, которую он искал о фактах и обстоятельствах, существовавших на дату приобретения, или узнает, что больше нет доступной информации. Однако период оценки не должен превышать один год с даты приобретения.

46 Период оценки - период после даты приобретения, во время которого приобретатель может осуществить корректировку предварительных оценок, признанных в отношении объединения бизнесов. Период оценки предоставляет приобретателю разумное время, чтобы получить информацию, необходимую для идентификации и оценки по состоянию на дату приобретения в соответствии с требованиями настоящего МСФО:

(a) идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения;

(b) возмещения, переданного объекту приобретения (или другой суммы, используемой при оценке гудвила);

(c) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, доли в капитале объекта приобретения, которой приобретатель владел ранее; и

(d) полученного в результате гудвила или прибыли от выгодной покупки.

47 Приобретатель должен рассмотреть все уместные факторы при определении того, должна ли информация, полученная после даты приобретения, привести к корректировке предварительно определенных сумм, или эта информация следует из событий, которые произошли после даты приобретения. В качестве уместных факторов можно назвать дату, когда дополнительная информация была получена, а также то, может ли приобретатель определить причину для изменения предварительных оценок. Информация, которая получена вскоре после даты приобретения, с большей степенью вероятности будет отражать обстоятельства, которые существовали на дату приобретения, чем информация, полученная несколько месяцев спустя. Например, продажа актива третьему лицу вскоре после даты приобретения за сумму, которая значительно отличается от его предварительной оценки справедливой стоимости на указанную дату, будет вероятно указывать на ошибку в предварительной оценке, если только событие, которое привело к изменению справедливой стоимости актива, не может быть установлено.

48 Приобретатель признает увеличение (уменьшение) предварительной оценки, признанной в отношении идентифицируемого актива (обязательства) посредством уменьшения (увеличения) гудвила. Однако новая информация, полученная во время периода оценки, может в некоторых случаях привести к

корректировке предварительно определенной суммы более чем одного актива или обязательства. Например, приобретатель мог принять обязательство оплатить убытки, связанные с несчастным случаем на одном из заводов объекта приобретения, которые полностью или частично покрываются полисом страхования гражданской ответственности объекта приобретения. Если приобретатель получает новую информацию во время периода оценки о справедливой стоимости на дату приобретения такого обязательства, корректировка гудвила, являющаяся результатом изменения предварительно определенной суммы, признанной в отношении обязательства, была бы компенсирована (полностью или частично) соответствующей корректировкой гудвила, являющейся результатом изменения предварительно определенной суммы, признанной в отношении требования к получению от страховщика.

49 Во время периода оценки приобретатель должен признать корректировки предварительных оценок, как будто учет объединения бизнесов был завершен на дату приобретения. Таким образом, приобретатель должен соответствующим образом пересмотреть сравнительную информацию за предыдущие периоды, представленную в финансовой отчетности, включая внесение изменений в амортизацию или другие статьи, влияющие на доход, признанный при завершении первоначального учета.

50 После окончания периода оценки приобретатель должен пересматривать учет объединения бизнесов только с целью исправления ошибок в соответствии с МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки".

Определение того, что является частью сделки по объединению бизнесов

51 Между приобретателем и объектом приобретения могут существовать какие-либо отношения или договоренности, сложившиеся до начала переговоров относительно объединения бизнесов, или приобретатель и объект приобретения могут вступить в какое-либо соглашение во время переговоров, которое является отдельной операцией по отношению к объединению бизнесов. В обеих ситуациях приобретатель должен идентифицировать все суммы, которые не являются частью того, чем приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обмениваются при объединении бизнесов, то есть суммы, которые не являются частью обмена на объект приобретения. В рамках метода приобретения приобретатель должен признать только возмещение, переданное за объект приобретения, а также приобретенные активы и принятые обязательства в обмен на объект приобретения. Учет отдельных операций должен производиться согласно соответствующим МСФО.

52 Операция, совершаемая приобретателем, или от имени приобретателя, или прежде всего в пользу приобретателя или объединенной организации, а не в пользу объекта приобретения (или его прежних собственников) до объединения, с большой степенью вероятности будет отдельной операцией. Ниже представлены примеры отдельных операций, в отношении которых не должен применяться метод приобретения:

- (a) операция, результатом которой является закрепление уже существовавших отношений между приобретателем и объектом приобретения;
- (b) операция, в результате которой работники или прежние собственники объекта приобретения получают вознаграждение за будущие услуги; и
- (c) операция, в результате которой объекту приобретения или его прежним собственникам возмещают проведенную ими за приобретателя оплату связанных с приобретением затрат.

В пунктах В50 - В62 представлено соответствующее руководство по применению.

Затраты, связанные с приобретением

53 Затраты, связанные с приобретением, - затраты, которые несет приобретатель при осуществлении объединения бизнесов. Такие затраты включают комиссию посреднику; оплату консультационных, юридических услуг, услуг по бухгалтерскому учету, оценке и прочих профессиональных услуг; общие административные затраты, включая затраты на содержание внутреннего отдела по приобретениям; а также затраты на регистрацию и выпуск долговых и долевых ценных бумаг. Приобретатель должен отразить в учете затраты, связанные с приобретением, как расходы в тех периодах, когда были понесены затраты и получены услуги, с одним исключением. Затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг должны быть признаны в соответствии с МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 9.

(п. 53 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Последующая оценка и учет

54 В целом приобретатель должен осуществлять последующую оценку и учет приобретенных активов, принятых или понесенных обязательств и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнесов, в соответствии с другими применимыми МСФО в зависимости от их характера. Однако настоящий МСФО содержит руководство по последующей оценке и учету следующих приобретенных активов, принятых обязательств и долевых инструментов, выпущенных при объединении бизнесов:

- (a) обратно приобретенных прав;
- (b) условных обязательств, признанных на дату приобретения;
- (c) компенсирующих активов; и
- (d) условного возмещения.

В пункте В63 представлено соответствующее руководство по применению.

Обратно приобретенные права

55 Обратно приобретенное право, признанное как нематериальный актив, амортизируется в течение оставшегося договорного периода по контракту, согласно которому право было предоставлено. Приобретатель, который впоследствии продает обратно приобретенное право третьему лицу, должен

учесть балансовую стоимость нематериального актива при определении прибыли или убытка от продажи.

Условные обязательства

56 После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, приобретатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнесов, по наибольшей из следующих сумм:

- (а) суммы, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
- (б) суммы, первоначально признанной, за вычетом, где необходимо, накопленной суммы доходов, признанной в соответствии с принципами МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями".

Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

(пп. "b" в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н; МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

(п. 56 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Компенсирующие активы

57 В конце каждого последующего отчетного периода приобретатель должен оценить компенсирующий актив, который был признан на дату приобретения, на той же самой основе, что и компенсируемое обязательство или актив, в соответствии со всеми договорными ограничениями на его сумму, а в отношении компенсирующего актива, который впоследствии не оценивается по справедливой стоимости, - с оценкой руководством собираемости компенсирующего актива. Приобретатель должен прекратить признание компенсирующего актива только тогда, когда актив будет взыскан, продан, или приобретатель потеряет на него право каким-либо иным образом.

Условное возмещение

58 Некоторые изменения справедливой стоимости условного возмещения, которое приобретатель признает после даты приобретения, могут явиться результатом дополнительной информации, которую приобретатель получил после этой даты, о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения. Такие изменения являются корректировками периода оценки в соответствии с пунктами 45 - 49. Однако изменения, являющиеся результатом событий, произошедших после даты приобретения, таких как достижение плановой прибыли, достижение указанной цены акции или достижение вехи в проекте по разработке, не являются корректировками периода оценки. Приобретатель должен отразить в учете изменения справедливой стоимости условного возмещения, которые не являются корректировками периода оценки, следующим образом:

(в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

(а) условное возмещение, классифицированное как собственный капитал, не должно переоцениваться, а его последующее погашение должно учитываться в составе капитала;

(b) прочее условное возмещение, которое:

(i) попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, оценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату, а изменения справедливой стоимости признаются в составе прибыли или убытка за период в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

(ii) не попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, должно оцениваться по справедливой стоимости на каждую отчетную дату, а изменения справедливой стоимости должны признаваться в составе прибыли или убытка. (пп. "b" в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

(b) условное возмещение, классифицированное как актив или обязательство, которое:

(i) представляет собой финансовый инструмент и попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, должно оцениваться по справедливой стоимости, и возникающие при этом прибыль или убыток должны признаваться либо в составе прибыли или убытка за период, либо в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IFRS) 9;

(ii) не попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9, должно учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 37 или другими МСФО, в зависимости от ситуации.

(пп. "b" в ред. МСФО (IFRS) 9 (поправки), утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Раскрытие информации

59 Приобретатель должен раскрывать информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов, состоявшегося:

(а) в течение текущего отчетного периода; либо

(b) после конца отчетного периода, но прежде, чем финансовая отчетность одобрена к выпуску.

60 Для достижения цели, сформулированной в пункте 59, приобретатель должен раскрыть информацию, определенную в пунктах В64 - В66.

61 Приобретатель должен раскрыть информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить финансовые последствия корректировок, признанных в течение текущего отчетного периода, которые связаны с объединением бизнесов, состоявшимся в текущем периоде или в предыдущих отчетных периодах.

62 Для достижения цели, сформулированной в пункте 61, приобретатель должен раскрыть информацию, определенную в пункте В67.

63 Если определенные раскрытия, требуемые настоящим и другими МСФО, не достигают цели, сформулированной в пунктах 59 и 61, приобретатель должен раскрыть любую дополнительную информацию, необходимую для достижения таких целей.

Дата вступления в силу и переходные положения

Дата вступления в силу

64 Настоящий МСФО должен применяться на перспективной основе в отношении объединения бизнесов, для которого дата приобретения совпадает или наступает после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Однако настоящий МСФО должен быть применен только в начале годового отчетного периода, который начинается 30 июня 2007 года или после этой даты. Если организация применит настоящий МСФО до 1 июля 2009 года, то она должна раскрыть этот факт и одновременно применить МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).

64А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

64В Документом "Улучшения МСФО", выпущенным в мае 2010 года, внесены изменения и дополнения в пункты 19, 30 и В56 и добавлены пункты В62А и В62В. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт. Поправки должны применяться на перспективной основе начиная с даты, когда организация применила настоящий стандарт впервые.

64С Документом "Улучшения МСФО", выпущенным в мае 2010 года, добавлены пункты 65А - 65Е. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация будет применять поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт. Поправки должны применяться к сумме условного возмещения, которое является результатом объединения бизнесов с датой приобретения, предшествующей применению настоящего стандарта, выпущенного в 2008 году.

64D Исключен. - МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н.

64Е МСФО (IFRS) 10, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 7, В13, В63(е) и Приложение А. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10.

64F МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 20, 29, 33, 47, в определение справедливой стоимости в Приложении А, а также в пункты В22, В40, В43 - В46, В49 и В64. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

64G Документом "Инвестиционные организации" (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункт 7, а также добавлен пункт 2А. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1

января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа "Инвестиционные организации". Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в документ "Инвестиционные организации".

64Н Исключен. - МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н.

64I Документом "Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010 - 2012 гг.", выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункты 40 и 58 и добавлен пункт 67А и соответствующий заголовок к нему. Организация должна применять данную поправку перспективно в отношении объединений бизнесов с датой приобретения 1 июля 2014 года или позднее. Допускается досрочное применение. Организация вправе применить данную поправку досрочно при условии, что МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 37 (с учетом поправок, внесенных документом "Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010 - 2012 гг.") также применяются. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

64J Документом "Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2011 - 2013 гг.", выпущенным в декабре 2013 года, внесены изменения в пункт 2(а). Организация должна применять указанную поправку перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку досрочно в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

64К МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями", выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт 56. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.

(п. 64К введен МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

64L МСФО (IFRS) 9, выпущенным в июле 2014 года, внесены изменения в пункты 16, 42, 53, 56, 58 и В41 и удалены пункты 64А, 64D и 64Н. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.

(п. 64L введен МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

64М МСФО (IFRS) 16, выпущенным в январе 2016 года, внесены поправки в пункты 14, 17, В32 и В42, удалены пункты В28 - В30 и соответствующие заголовки к ним и добавлены пункты 28А - 28В и соответствующие заголовки к ним. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.

(п. 64М введен МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н)

64N МСФО (IFRS) 17, выпущенным в мае 2017 года, внесены поправки в пункты 17, 20, 21, 35 и В63 и после пункта 31 добавлен заголовок и пункт 31А. Документом "Поправки к МСФО (IFRS) 17", выпущенным в июне 2020 года, внесена поправка в пункт 31А. Организация должна применить поправки,

внесенные в пункт 17, к объединениям бизнесов, в которых дата приобретения наступает после даты первоначального применения МСФО (IFRS) 17. Организация должна применить прочие поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 17.

(п. 64N в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 14.12.2020 N 304н)

64O Документом "Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2015 - 2017 гг.", выпущенным в декабре 2017 года, добавлен пункт 42A. Организация должна применять указанные поправки в отношении объединения бизнесов, для которого дата приобретения совпадает или наступает после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 января 2019 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

(п. 64O введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.03.2018 N 56н)

64P Документом "Определение бизнеса", выпущенным в октябре 2018 года, добавлены пункты B7A - B7C, B8A и B12A - B12D, внесены изменения в определение термина "бизнес" в Приложении А, внесены изменения в пункты 3, B7 - B9, B11 и B12, а также удален пункт B10. Организация должна применять данные поправки в отношении объединений бизнесов, для которых дата приобретения совпадает с началом или наступает после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 января 2020 года или после этой даты, и в отношении приобретений активов, которые происходят на дату начала такого периода или после нее. Допускается досрочное применение данных поправок. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна будет раскрыть этот факт.

(п. 64P введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

64Q Документом "Ссылки на "Концептуальные основы", выпущенным в мае 2020 года, внесены изменения в пункты 11, 14, 21, 22 и 23 и добавлены пункты 21A, 21B, 21C и 23A. Организация должна применять данные поправки в отношении объединений бизнесов, для которых дата приобретения совпадает или наступает после начала первого годового отчетного периода, начинающегося 1 января 2022 года или после этой даты. Допускается досрочное применение, если ранее или одновременно с этим организация также применяет все поправки, внесенные документом "Поправки к Ссылкам на "Концептуальные основы" в стандартах МСФО", выпущенным в марте 2018 года.

(п. 64Q введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 17.02.2021 N 24н)

Переходные положения

65 Активы и обязательства, возникшие в результате объединения бизнесов, даты приобретения которых предшествовали применению настоящего МСФО, не должны корректироваться с началом применения настоящего МСФО.

65A Сумма условного возмещения, которая является результатом

объединения бизнесов с датой приобретения, предшествующей дате, когда организация впервые применила настоящий стандарт, выпущенный в 2008 году, не подлежит корректировке после первого применения настоящего стандарта. При последующем учете указанных сумм применяются пункты 65В - 65Е. Пункты 65В - 65Е не применяются в отношении суммы условного возмещения, которая является результатом объединения бизнесов, дата приобретения по которому наступает позднее или совпадает с датой, когда организация впервые применила настоящий стандарт, выпущенный в 2008 году. В пунктах 65В - 65Е объединение бизнесов означает исключительно объединения бизнесов, дата приобретения по которым предшествовала применению настоящего стандарта, выпущенного в 2008 году.

65В Если соглашение об объединении бизнесов предусматривает корректировку стоимости объединения, которая зависит от будущих событий, приобретатель должен включить сумму такой корректировки в стоимость объединения на дату приобретения, если корректировка является вероятной и может быть надежно оценена.

65С Соглашение об объединении бизнесов может допускать корректировки стоимости объединения бизнесов, которые зависят от одного или нескольких будущих событий. Корректировка может, например, зависеть от поддержания или достижения заявленного уровня прибыли в будущих периодах или от поддержания рыночной цены выпущенных инструментов. Как правило, оценить величину любой такой корректировки можно в момент первоначального учета объединения бизнесов, не ослабляя надежность информации, даже если существует некоторая неопределенность. Если будущие события не наступят или возникнет необходимость в пересмотре оценки, то стоимость объединения бизнесов должна быть скорректирована соответствующим образом.

65D Однако, если соглашение об объединении бизнесов предусматривает такую корректировку, она не включается в стоимость объединения бизнесов на момент первоначального учета объединения бизнесов, если такая корректировка либо не характеризуется как вероятная, либо не может быть оценена надежно. Если такая корректировка впоследствии станет вероятной и сможет быть оценена надежно, то дополнительное возмещение следует рассматривать как корректировку стоимости объединения бизнесов.

65Е В некоторых обстоятельствах приобретатель может быть обязан сделать последующий платеж в пользу продавца в качестве компенсации за уменьшение стоимости переданных активов, выпущенных долевых инструментов или обязательств, понесенных или принятых приобретателем в обмен на контроль над объектом приобретения. Именно это происходит, например, когда приобретатель гарантирует рыночную цену долевых или долговых инструментов, выпущенных как часть стоимости объединения бизнесов, и обязан выпустить дополнительные долевые или долговые инструменты, чтобы возместить первоначально установленную стоимость. В таких случаях увеличение стоимости объединения бизнесов не признается. В случае с долевыми инструментами справедливая стоимость дополнительной оплаты компенсируется равнозначным уменьшением признанной стоимости первоначально выпущенных инструментов. В случае с долговыми

инструментами дополнительная оплата расценивается как уменьшение премии или увеличение дисконта первоначального выпуска.

66 Организация, такая как взаимное предприятие, которая еще не применяет МСФО (IFRS) 3 и совершает одно или более объединение бизнесов, которые были учтены с использованием метода приобретения, должна применять переходные положения, указанные в пунктах В68 и В69.

Налоги на прибыль

67 В отношении объединения бизнесов, при котором дата приобретения предшествует применению настоящего МСФО, приобретатель должен на перспективной основе применить требования пункта 68 МСФО (IAS) 12 с учетом поправок, внесенных настоящим МСФО. То есть приобретатель не должен корректировать учет предыдущих объединений бизнесов на ранее признанные изменения в признаваемых отложенных налоговых активах. Однако начиная с даты применения настоящего МСФО приобретатель должен признавать изменения в признанных отложенных налоговых активах как корректировку прибыли или убытка (или, если МСФО (IAS) 12 требует, вне состава прибыли или убытка).

Указание на МСФО (IFRS) 9

67А Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, ссылки на МСФО (IFRS) 9 следует читать как ссылки на МСФО (IAS) 39.

Прекращение действия МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2004 года)

68 Настоящий МСФО заменяет МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнесов" (в редакции 2004 года).

Приложение А

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ТЕРМИНОВ

Список изменяющих документов

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Объект приобретения	Бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает приобретатель при объединении бизнесов.
---------------------	--

Приобретатель	Организация, которая получает контроль над объектом приобретения.
Дата приобретения	Дата, на которую приобретатель получает контроль над объектом приобретения.
Бизнес	Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к предоставлению товаров или услуг покупателям, генерированию инвестиционного дохода (такого как дивиденды или проценты) или генерированию иных доходов от обычной деятельности.

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

Объединение бизнесов	Операция или иное событие, при котором приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами. Операции, которые иногда упоминаются как "настоящие слияния" или "слияния равных", также являются объединением бизнесов в том смысле, в каком этот термин используется в настоящем МСФО.
Условное возмещение	Как правило, обязанность приобретателя передать дополнительные активы или доли в капитале прежним собственникам объекта приобретения в рамках обмена на контроль над объектом приобретения при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий. Однако, условное возмещение также может дать приобретателю право вернуть ранее переданное возмещение в случае выполнения определенных условий.
Доли в капитале	Для целей настоящего МСФО термин "доли в капитале" используется в широком смысле для обозначения долей владения инвестора в организациях, находящихся в собственности инвестора, и собственников, долей участников или членов взаимных предприятий.
Справедливая стоимость	Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13).
Гудвил	Актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно.
Идентифицируемый	Актив является идентифицируемым, если он: (а) отделим, то есть может быть отсоединен или выделен от

организации и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменя индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация это сделать; либо

(b) возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли такие права передать или отделить от организации или от других прав и обязанностей.

Нематериальный актив Идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы.

Взаимное предприятие Организация, отличная от организации, находящейся в собственности инвестора, которая обеспечивает дивиденды, снижение затрат или другие экономические выгоды непосредственно своим собственникам, членам или участникам. Например, общество взаимного страхования, кредитный союз, или кооперативная организация являются взаимными предприятиями.

Неконтролирующая доля участия Доля в собственном капитале дочерней организации, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую организацию.

Собственники В целях настоящего МСФО термин "собственники" используется в широком смысле для обозначения держателей долей в капитале организации, находящейся в собственности инвестора, собственников, членов или участников взаимных предприятий.

Приложение В

РУКОВОДСТВО ПО ПРИМЕНЕНИЮ

Список изменяющих документов

(в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н, МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н, МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н, поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Объединения бизнесов, включающие организации, находящиеся под общим контролем (применение пункта 2(с))

В1 Настоящий МСФО не распространяется на объединение бизнесов, включающее организации или бизнесы, находящиеся под общим контролем. Объединение бизнесов с участием организаций или бизнесов под общим контролем является объединением бизнесов, при котором все объединяющиеся организации или бизнесы в конечном счете контролируются одной и той же стороной или сторонами как до, так и после объединения бизнесов, и этот контроль не является временным.

В2 Группа физических лиц рассматривается как контролирующая некую организацию, если в результате соглашения они коллективно обладают полномочиями определять финансовую и операционную политику этой организации с целью получения выгоды от ее деятельности. Следовательно, объединение бизнесов не входит в сферу применения настоящего МСФО, когда одна и та же группа физических лиц по договору имеет коллективные полномочия определять финансовую и операционную политику каждой из объединяющихся организаций таким образом, чтобы получать выгоды от их деятельности, и эти полномочия не являются временными.

В3 Организация может контролироваться физическим лицом или группой физических лиц, действующих вместе согласно договору, и на это физическое лицо или группу физических лиц могут не распространяться требования по представлению финансовой отчетности согласно МСФО. Таким образом, для объединяющихся организаций нет необходимости быть включенными в одну и ту же консолидированную финансовую отчетность по объединению бизнесов, для того чтобы рассматриваться как объединение бизнесов, включающее организации, находящиеся под общим контролем.

В4 Величина неконтролирующих долей участия в каждой из объединяющихся организаций до и после объединения бизнесов не имеет значения при определении того, включает ли объединение бизнесов организации, находящиеся под общим контролем. Аналогичным образом тот факт, что одна из объединяющихся организаций является дочерней организацией, исключенной из консолидированной финансовой отчетности группы, не является значимым при определении того, включает ли объединение бизнесов организации, находящиеся под общим контролем.

Определение объединения бизнесов (применение пункта 3)

В5 Настоящий МСФО определяет объединение бизнесов как операцию или иное событие, при которых приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами. Приобретатель мог бы получить контроль над объектом приобретения множеством способов, например:

(а) путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов

(включая чистые активы, которые составляют бизнес);

(b) путем принятия обязательств;

(c) путем выпуска долей в капитале;

(d) путем предоставления более одного вида возмещения; или

(e) без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора (см. пункт 43).

B6 Объединение бизнесов может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых или других причин, которые включают, среди прочего, следующие ситуации:

(a) один или несколько бизнесов становятся дочерними организациями приобретателя, или чистые активы одного или нескольких бизнесов сливаются в приобретателя;

(b) одна объединяющаяся организация передает свои чистые активы, или ее собственники передают свои доли в капитале другой объединяющейся организации или ее собственникам;

(c) все объединяющиеся организации передают свои чистые активы или собственники таких организаций передают свои доли в капитале вновь сформированной организации (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию или компиляции); или

(d) группа прежних собственников одной из объединяющихся организаций получает контроль над объединенной организацией.

Определение бизнесов (применение пункта 3)

B7 Бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые могут способствовать созданию отдачи. Ниже представлено определение трех элементов бизнеса (см. пункты B8 - B12D, в которых представлены указания по каждому из элементов бизнеса):

(a) **Вклад:** Любой экономический ресурс, который создает отдачу или может способствовать созданию отдачи в результате применения к нему одного или более процессов. Среди примеров можно назвать внеоборотные активы (включая нематериальные активы или права использовать внеоборотные активы), интеллектуальную собственность, возможность получить доступ к необходимым материалам или правам, а также работников.

(b) **Процесс:** Любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу или вкладам создает отдачу или может способствовать созданию отдачи. Среди примеров можно назвать процессы стратегического управления, операционные процессы и процессы по

управлению ресурсами. Эти процессы, как правило, документируются, но и интеллектуальный потенциал организованной рабочей силы, имеющей необходимые навыки и опыт и выполняющей требования правил и соглашений, может обеспечить необходимые процессы, которые могут быть применены к вкладам с целью создания отдачи. (Системы бухгалтерского учета, выставления счетов, выплаты заработной платы и другие административные системы, как правило, не являются процессами, которые используются для создания отдачи.)

(с) Отдача: Результат вкладов и применяемых к таким вкладам процессов, которые предоставляют товары или услуги покупателям, генерируют инвестиционный доход (такой как дивиденды или проценты) или генерируют иной доход от обычной деятельности.

(п. В7 в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

Необязательный тест на наличие концентрации справедливой стоимости

(введено поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В7А В пункте В7В описан необязательный тест (тест на наличие концентрации), позволяющий провести упрощенный анализ того, что приобретенная совокупность видов деятельности и активов не является бизнесом. Организация может самостоятельно принимать решение о применении или неприменении этого теста. Организация может принимать такое решение по каждой операции или иному событию в отдельности. Тест на наличие концентрации может иметь следующие исходы:

(а) если тест на наличие концентрации пройден, то делается вывод о том, что данная совокупность видов деятельности и активов не является бизнесом, и дальнейший анализ не требуется;

(b) если тест на наличие концентрации не пройден либо если организация решит не применять данный тест, то организация должна провести анализ, описанный в пунктах В8 - В12D.

(п. В7А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В7В Тест на наличие концентрации пройден, если практически вся справедливая стоимость приобретенных валовых активов сконцентрирована в одном едином идентифицируемом активе или группе аналогичных идентифицируемых активов. Для целей теста на наличие концентрации:

(а) из состава приобретенных валовых активов исключаются денежные средства и эквиваленты денежных средств, отложенные налоговые активы и гудвил, возникший вследствие признания отложенных налоговых обязательств;

(b) справедливая стоимость приобретенных валовых активов должна

включать переданное возмещение (плюс справедливую стоимость неконтролирующей доли участия и справедливую стоимость ранее имевшейся доли участия) в части, превышающей справедливую стоимость приобретенных чистых идентифицируемых активов. Справедливую стоимость приобретенных валовых активов, как правило, можно определить как суммарную величину, полученную сложением справедливой стоимости переданного возмещения (плюс справедливая стоимость неконтролирующей доли участия и справедливая стоимость ранее имевшейся доли участия) и справедливой стоимости принятых обязательств (кроме отложенных налоговых обязательств) с последующим исключением статей, указанных в подпункте (а). Однако если справедливая стоимость приобретенных валовых активов превышает указанную суммарную величину, то в некоторых случаях может потребоваться более точный расчет;

(с) единый идентифицируемый актив - это любой актив или группа активов, которые бы признавались и оценивались как единый идентифицируемый актив в рамках объединения бизнесов;

(d) если материальный актив прикреплен к другому материальному активу и не может быть физически отделен и использован отдельно от такого другого материального актива (или от базового актива, являющегося предметом аренды согласно определению в МСФО (IFRS) 16 "Аренда") без понесения значительных затрат либо значительного уменьшения полезности или справедливой стоимости одного из двух активов (например, земли и зданий), то такие активы должны считаться единым идентифицируемым активом;

(е) при анализе аналогичности активов организация должна учитывать характер каждого единого идентифицируемого актива и риски, связанные с управлением и созданием отдачи от активов (иными словами, характеристики риска);

(f) следующие активы не считаются аналогичными активами:

(i) материальный актив и нематериальный актив;

(ii) материальные активы, относящиеся к разным классам (например, запасы, производственное оборудование и автомобили), кроме тех случаев, когда они считаются единым идентифицируемым активом в соответствии с критерием в подпункте (d);

(iii) идентифицируемые нематериальные активы, относящиеся к разным классам (например, бренды, лицензии и нематериальные активы в процессе создания);

(iv) финансовый актив и нефинансовый актив;

(v) финансовые активы, относящиеся к разным классам (например, дебиторская задолженность и инвестиции в долевые инструменты); и

(vi) идентифицируемые активы, относящиеся к одному классу активов, но имеющие значительно отличающиеся характеристики риска.

(п. В7В введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В7С Требования пункта В7В не вносят изменений в указания МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы" касательно аналогичности активов; они также не изменяют значение термина "класс" в МСФО (IAS) 16 "Основные средства", МСФО (IAS) 38 и МСФО (IFRS) 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации".

(п. В7С введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

Элементы бизнеса

(введено поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В8 Несмотря на то, что бизнес, как правило, сопряжен с отдачей, наличие отдачи не является обязательным для того, чтобы квалифицировать интегрированную совокупность видов деятельности и активов как бизнес. Чтобы совокупность видов деятельности и активов могла функционировать и ею можно было управлять для достижения цели, указанной в определении бизнеса, совокупности необходимы два существенных элемента - вклады и процессы, применяемые в отношении таких вкладов. Бизнес не обязательно должен включать все вклады или процессы, которые продавец использовал при ведении такого бизнеса. Однако, чтобы считаться бизнесом, интегрированная совокупность видов деятельности и активов должна включать, как минимум, вклад и принципиально значимый процесс, которые вместе в значительной мере могут способствовать созданию отдачи. В пунктах В12 - В12D описано, каким образом анализировать, является ли процесс принципиально значимым.

(п. В8 в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В8А Если приобретенная совокупность видов деятельности и активов имеет отдачу, продолжающееся поступление выручки не указывает само по себе на то, что был приобретен как вклад, так и принципиально значимый процесс.

(п. В8А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В9 Характер элементов бизнеса варьируется в зависимости от отрасли и структуры операций организации (деятельности), включая стадию развития организации. Существующий бизнес часто имеет множество различных видов вкладов, процессов и отдачи, тогда как у нового бизнеса зачастую есть небольшое количество вкладов и процессов, а иногда только один вид отдачи (продукт). Практически у всех бизнесов также есть обязательства, но их наличие не обязательно. Кроме того, возможно, что приобретенная совокупность видов деятельности и активов, не являющаяся бизнесом, включает обязательства.

(п. В9 в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В10 Исключен. - Поправки, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н.

В11 Определение того, является ли конкретная совокупность видов деятельности и активов бизнесом, должно быть основано на том, может ли участник рынка осуществлять такую совокупность видов деятельности и управлять активами как бизнесом. Таким образом, при анализе того, является ли конкретная совокупность бизнесом, не имеет значения факт управления продавцом данной совокупностью как бизнесом или намерение приобретателя управлять данной совокупностью как бизнесом.

(п. В11 в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

Анализ, является ли приобретенный процесс принципиально значимым

(введено поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В12 В пунктах В12А - В12D объясняется, каким образом анализировать, является ли приобретенный процесс принципиально значимым в случае, если приобретенная совокупность видов деятельности и активов не имеет отдачи (пункт В12В), и в случае, если она имеет отдачу (пункт В12С).

(п. В12 в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В12А Примером приобретенной совокупности видов деятельности и активов, не имеющей отдачи на дату приобретения, является организация на начальном этапе становления, которая не начала генерировать выручку. Более того, если приобретенная совокупность видов деятельности и активов генерировала выручку на дату приобретения, считается, что эта совокупность имела отдачу на указанную дату, даже если впоследствии она не будет больше генерировать выручку от продаж внешним покупателям, например, вследствие того, что она будет интегрирована приобретателем.

(п. В12А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В12В Если совокупность видов деятельности и активов не имеет отдачи на дату приобретения, то приобретенный процесс (или группу процессов) следует считать принципиально значимым только в том случае, если:

(а) он имеет принципиальное значение для способности превращать или трансформировать приобретенный вклад или вклады в отдачу; и

(б) приобретенные вклады включают как организованную рабочую силу, обладающую необходимыми навыками, знанием или опытом для выполнения такого процесса (или группы процессов), так и прочие вклады, которые организованная рабочая сила могла бы превратить или трансформировать в отдачу. Такие прочие вклады могут включать в себя:

(i) интеллектуальную собственность, которая могла бы использоваться при разработке товара или услуги;

(ii) прочие экономические ресурсы, которые могли бы разрабатываться в целях создания отдачи; или

(iii) права на получение доступа к необходимым материалам или права, которые дают возможность создавать будущую отдачу.

К примерам вкладов, упомянутых в подпунктах (b)(i) - (iii), относятся технология, незавершенные проекты исследований и разработок, недвижимость и права на добычу полезных ископаемых.

(п. В12В введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В12С Если совокупность видов деятельности и активов имеет отдачу на дату приобретения, то приобретенный процесс (или группу процессов) следует считать принципиально значимым, если он при его применении к приобретенному вкладу или вкладам:

(a) имеет принципиальное значение для возможности продолжать создание отдачи, а приобретенные вклады включают организованную рабочую силу, обладающую необходимыми навыками, знанием или опытом для выполнения такого процесса (или группы процессов); или

(b) в значительной мере способствует возможности продолжения создания отдачи и:

(i) считается уникальным или редким; или

(ii) не может быть заменен без значительных затрат, усилий или отложенной возможности продолжать создание отдачи.

(п. В12С введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

В12D Следующие положения представлены в дополнение и развитие пунктов В12В и В12С:

(a) приобретенный договор является вкладом, а не принципиально значимым процессом. Тем не менее приобретенный договор, например договор аутсорсинга услуг по управлению недвижимостью или управлению активами, может предоставить доступ к организованной рабочей силе. Организация должна проанализировать, осуществляет ли организованная рабочая сила, доступ к которой предоставляет такой договор, принципиально значимый процесс, который организация контролирует и, соответственно, приобрела. Факторы, которые необходимо учитывать в рамках такого анализа, включают срок договора и условия его продления;

(b) сложности, связанные с заменой приобретенной организованной

рабочей силы, могут указывать на то, что приобретенная организованная рабочая сила осуществляет процесс, который имеет принципиальное значение для способности создавать отдачу;

(с) процесс (или группа процессов) не имеет принципиального значения, если, например, он является вспомогательным или второстепенным в контексте всех процессов, необходимых для создания отдачи.

(п. В12D введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 22.01.2019 N 11н)

Определение приобретателя (применение пунктов 6 и 7)

В13 Руководство в МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" должно использоваться, чтобы определить приобретателя - организацию, которая получает контроль над объектом приобретения. Если объединение бизнесов свершилось, но применение руководства, представленного в МСФО (IFRS) 10, ясно не указывает, какая из объединяющихся организаций является приобретателем, необходимо рассмотреть факторы, указанные в пунктах В14 - В18, при таком определении.

В14 При объединении бизнесов, осуществляемом прежде всего путем передачи денежных средств или других активов или путем принятия обязательств, приобретатель - это, как правило, организация, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства.

В15 При объединении бизнесов, осуществляемом прежде всего путем обмена долей в капитале, приобретатель - это, как правило, организация, которая выпускает доли в капитале. Однако при некоторых объединениях бизнесов, обычно упоминаемых как "обратные приобретения", организация-эмитент является объектом приобретения. В пунктах В19 - В27 представлено руководство по учету обратного приобретения. Необходимо также рассмотреть другие уместные факты и обстоятельства для идентификации приобретателя при объединении бизнесов, осуществляемом путем обмена долей в капитале, включая:

(а) относительные права голоса в объединенной организации после объединения бизнесов. Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, собственники которой как группа сохраняют или получают наибольшую часть прав голоса в объединенной организации. При определении того, какая группа собственников сохраняет или получает наибольшую часть прав голоса, организация должна рассмотреть существование любых необычных или специальных договоренностей о голосовании и опционов, варрантов или конвертируемых ценных бумаг.

(b) существование большой голосующей доли меньшинства в объединенной организации, если ни у одного другого собственника или организованной группы собственников нет значительного голосующего пакета. Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, единственный

собственник или организованная группа собственников которой является держателем наибольшей голосующей доли меньшинства в объединенной организации.

(с) состав органа управления объединенной организации. Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, собственники которой имеют возможность выбирать или назначать или снимать большинство членов органа управления объединенной организации.

(d) состав старшего руководства объединенной организации. Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, (прежнее) руководство которой доминирует в составе руководства объединенной организации.

(е) условия обмена долей в капитале. Как правило, приобретатель - это объединяющаяся организация, которая платит премию сверх справедливой стоимости долей в капитале до объединения другой объединяющейся организации или организаций.

V16 Как правило, приобретателем выступает объединяющаяся организация, относительный размер которой (оцененный, например, в активах, выручке или прибыли) значительно больше размера другой объединяющейся организации или организаций.

V17 При объединении бизнесов, в котором участвуют более двух организаций, определение приобретателя должно включать рассмотрение, среди прочего, вопроса о том, какая из объединяющихся организаций инициировала объединение, а также относительный размер объединяющихся организаций.

V18 Новая организация, созданная с целью осуществления объединения бизнесов, не обязательно является приобретателем. Если новая организация создана с целью выпуска долей в капитале для осуществления объединения бизнесов, одна из объединяющихся организаций, которые существовали до объединения бизнесов, должна быть идентифицирована как приобретатель в соответствии с руководством, представленным в пунктах V13 - V17. Напротив, новая организация, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства в качестве возмещения, может быть приобретателем.

Обратные приобретения

V19 Обратное приобретение происходит в том случае, когда организация, выпускающая ценные бумаги (приобретатель с юридической точки зрения), в целях учета идентифицируется как объект приобретения на основе руководства, представленного в пунктах V13 - V18. Организация, доли в капитале которой приобретаются (объект приобретения с юридической точки зрения), в целях учета должна быть приобретателем в отношении операции, которая рассматривается как обратное приобретение. Например, обратные приобретения иногда происходят, когда частная действующая организация

хочет стать публичной организацией, но не хочет регистрировать свои долевые инструменты. Чтобы достигнуть своей цели, частная организация договаривается о том, чтобы публичная организация приобрела доли в ее капитале в обмен на доли в капитале публичной организации. В этом примере публичная организация - это приобретатель с юридической точки зрения, потому что она выпустила свои доли в капитале, а частная организация - это объект приобретения с юридической точки зрения, потому что доли в ее капитале были приобретены. Однако применение руководства, приведенного в пунктах В13 - В18, приводит к идентификации:

(а) публичной организации как объекта приобретения с точки зрения финансовой отчетности (приобретаемого, для целей учета, объекта); и

(б) частной организации как приобретателя с точки зрения финансовой отчетности (приобретателя для целей учета).

Приобретаемый, для целей учета, объект должен соответствовать определению бизнеса в отношении операции, которая будет отражена в учете как обратное приобретение, при этом применяются все принципы признания и оценки, изложенные в настоящем МСФО, включая требование признать гудвил.

Оценка переданного возмещения

В20 При обратном приобретении приобретатель, для целей учета, обычно не выпускает никакого возмещения для объекта приобретения. Вместо этого приобретаемый, для целей учета, объект обычно выпускает доли в своем капитале для собственников приобретателя, для целей учета. Следовательно, справедливая стоимость на дату приобретения возмещения, переданного приобретателем, для целей учета, за его долю в приобретаемом, для целей учета, объекте, основана на количестве долей в капитале, которые должна была бы выпустить организация, юридически являющаяся дочерней, чтобы предоставить собственникам организации, юридически являющейся материнской, такую же, в процентном соотношении, долю в капитале объединенной организации, которая получается в результате обратного приобретения. Справедливая стоимость доли в капитале, вычисленная таким образом, может использоваться как справедливая стоимость возмещения, переданного в обмен на объект приобретения.

Подготовка и представление консолидированной финансовой отчетности

В21 Консолидированная финансовая отчетность, следующая за обратным приобретением, должна выпускаться под именем организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), но описанная в примечаниях как продолжение финансовой отчетности организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей

учета) с одной лишь корректировкой, которая является ретроспективной корректировкой юридического капитала приобретателя, для целей учета, с целью отражения юридического капитала приобретаемого, для целей учета, объекта. Эта корректировка требуется, чтобы отразить юридический капитал организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Сравнительная информация, представленная в такой консолидированной финансовой отчетности, также корректируется на ретроспективной основе с целью отражения юридического капитала организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта).

B22 Так как такая консолидированная финансовая отчетность представляет продолжение финансовой отчетности организации, юридически являющейся дочерней, за исключением структуры ее капитала, то консолидированная финансовая отчетность отражает:

(а) активы и обязательства организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), признанные и оцененные по их балансовой стоимости до объединения;

(b) активы и обязательства организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), признанные и оцененные в соответствии с настоящим МСФО;

(с) остатки по счету нераспределенной прибыли и другим счетам собственного капитала организации, юридически являющейся дочерней, (приобретателя для целей учета) до объединения бизнесов;

(d) сумму, признанную в качестве выпущенных долевых инструментов в такой консолидированной финансовой отчетности, определенную путем прибавления выпущенных долевых инструментов организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), находящихся в обращении непосредственно перед объединением бизнесов, к справедливой стоимости организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Однако структура собственного капитала в такой консолидированной финансовой отчетности (то есть количество и вид выпущенных долевых инструментов) должна отражать структуру собственного капитала организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), включая долевые инструменты, выпущенные ею для осуществления объединения. Следовательно, структура собственного капитала организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), пересчитывается с использованием обменного коэффициента, установленного в договоре о приобретении, чтобы отразить количество долевых инструментов организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта), выпущенных при обратном приобретении;

(е) пропорциональную неконтролирующей доле участия долю

нераспределенной прибыли и других составляющих доли в капитале организации, юридически являющейся дочерней (приобретателя для целей учета), по балансовой стоимости до объединения, как обсуждается в пунктах В23 и В24.

Неконтролирующая доля участия

В23 Иногда в случаях обратного приобретения некоторые собственники приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта (приобретателя для целей учета) не обменивают доли в его капитале на долю в капитале организации, юридически являющейся материнской (приобретаемого, для целей учета, объекта). Такие собственники расцениваются как неконтролирующая доля участия в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения. Это связано с тем, что собственники приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, которые не участвуют в обмене своих долевых инструментов на долевые инструменты приобретателя, с юридической точки зрения, имеют долю только в результатах и чистых активах приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, а не в результатах и чистых активах объединенной организации. И наоборот, даже несмотря на то, что приобретатель, с юридической точки зрения, рассматривается как объект приобретения для целей учета, собственники приобретателя, с юридической точки зрения, имеют долю в результатах и чистых активах объединенной организации.

В24 Так как активы и обязательства приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта признаются и оцениваются в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости до объединения (см. пункт В22(a)), то неконтролирующая доля участия при обратном приобретении должна отражать пропорциональную неконтролирующую долю участия акционеров в балансовой стоимости чистых активов приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта до объединения, даже если неконтролирующая доля участия при других приобретениях оценивается по справедливой стоимости на дату приобретения.

Прибыль на акцию

В25 Как указывалось в пункте В22(d), структура собственного капитала, представленная в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, отражает структуру собственного капитала приобретателя, с юридической точки зрения (приобретаемого, для целей учета, объекта), включая долевые инструменты, выпущенные таким приобретателем для осуществления объединения бизнесов.

В26 В целях расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении (знаменатель при расчете прибыли на акцию) в течение периода, в котором произошло обратное приобретение:

(a) количество обыкновенных акций в обращении с начала данного периода до даты приобретения рассчитывается на основе средневзвешенного количества обыкновенных акций приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта (приобретателя для целей учета), находящихся в обращении в течение периода, умноженного на обменный коэффициент, установленный в соглашении о слиянии; и

(b) количество обыкновенных акций в обращении с даты приобретения до конца этого периода должно соответствовать действительному количеству обыкновенных акций приобретателя, с юридической точки зрения (приобретаемого, для целей учета, объекта), находящихся в обращении в течение этого периода.

V27 Базовая прибыль на акцию, раскрываемая для каждого сравнительного периода до даты приобретения, который представлен в консолидированной финансовой отчетности, подготовленной после обратного приобретения, должна рассчитываться делением

(a) прибыли или убытка приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта, приходящихся на акционеров - владельцев обыкновенных акций в каждом из этих периодов, на

(b) средневзвешенное историческое количество обыкновенных акций приобретаемого, с юридической точки зрения, объекта в обращении, умноженное на обменный коэффициент, установленный в соглашении о приобретении.

Признание конкретных приобретенных активов и принятых обязательств (применение пунктов 10 - 13)

Наименование исключено. - МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н

V28 - V30. Исключены. - МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н.

Нематериальные активы

V31 Приобретатель должен признать отдельно от гудвила идентифицируемые нематериальные активы, приобретенные при объединении бизнесов. Нематериальный актив является идентифицируемым, если он удовлетворяет либо критерию отделимости, либо договорно-юридическому критерию.

V32 Нематериальный актив, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию, является идентифицируемым, даже если актив не является обращающимся или отделимым от объекта приобретения или от других прав и обязанностей. Например:

(a) Исключен. - МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н.

(b) Объект приобретения владеет и управляет атомной электростанцией. Лицензия на управление такой электростанцией является нематериальным активом, который удовлетворяет договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила, даже если приобретатель не может продать или передать такую лицензию отдельно от приобретенной электростанции. Приобретатель может признать справедливую стоимость лицензии и справедливую стоимость электростанции как единый актив в целях финансовой отчетности, если сроки полезного использования таких активов аналогичны.

(c) Объекту приобретения принадлежит технологический патент. Он передал лицензию на этот патент другим лицам для их исключительного использования за пределами внутреннего рынка в обмен на получение установленного процента от будущей зарубежной выручки. И технологический патент, и соответствующее лицензионное соглашение удовлетворяют договорно-юридическому критерию признания отдельно от гудвила, даже если бы продажа или обмен патента и соответствующего лицензионного соглашения отдельно друг от друга были бы невозможны.

В33 Критерий отделимости означает, что приобретенный нематериальный актив может быть отсоединен от или выделен из объекта приобретения и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменя индивидуальнo или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством. Нематериальный актив, который приобретатель был бы в состоянии продать, защитить лицензией или каким-либо иным образом обменять на что-либо ценное, удовлетворяет критерию отделимости, даже если приобретатель не намеревается продавать, защищать лицензией или обменивать его каким-либо иным образом. Приобретенный нематериальный актив удовлетворяет критерию отделимости, если есть доказательства обменных операций с активами такого же вида или активами подобного вида, даже если такие операции являются нечастыми, и независимо от того, вовлечен ли в них приобретатель. Например, клиентские базы и базы подписчиков часто защищаются лицензией и, таким образом, удовлетворяют критерию отделимости. Даже если объект приобретения полагает, что его клиентская база обладает особенностями, отличными от других клиентских баз, тот факт, что клиентские базы в целом часто защищаются лицензией, означает, что приобретенная клиентская база удовлетворяет критерию отделимости. Однако клиентская база, приобретенная при объединении бизнесов, не удовлетворяет критерию отделимости, если условия соблюдения конфиденциальности или другие соглашения мешают организации продавать, предоставлять в аренду или каким-либо иным образом обменивать информацию о своих клиентах.

В34 Нематериальный актив, который сам по себе неотделим от объекта приобретения или объединенной организации, удовлетворяет критерию

отделимости, если он отделим в совокупности с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством. Например:

(а) Участники рынка обменивают нематериальные активы, представленные обязательствами по депозитам и связанными с ними отношениями с вкладчиками, в наблюдаемых операциях обмена. Поэтому приобретатель должен признавать нематериальный актив в виде отношений с вкладчиками отдельно от гудвила.

(б) Объекту приобретения принадлежит зарегистрированная торговая марка, а также задокументированные, но незапатентованные специальные технические знания, используемые в производстве продукта под этой торговой маркой. Чтобы передать право собственности на торговую марку, собственник также обязан передавать все необходимое новому собственнику для производства продуктов или услуг, неотличимых от продуктов или услуг, производимых прежним собственником. Поскольку незапатентованные специальные технические знания должны быть отделены от объекта приобретения или объединенной организации и проданы в случае продажи связанной торговой марки, они удовлетворяют критерию отделимости.

Обратно приобретенные права

В35 В рамках объединения бизнесов приобретатель может повторно приобрести право, которое он ранее предоставил объекту приобретения на использование одного или более признанных или непризнанных активов приобретателя. Примеры таких прав включают право использовать торговое наименование приобретателя в соответствии с франчайзинговым соглашением или право использовать технологию приобретателя в соответствии с лицензионным соглашением. Обратно приобретенное право - идентифицируемый нематериальный актив, который приобретатель признает отдельно от гудвила. В пункте 29 представлено руководство по оценке обратно приобретенного права, а пункт 55 содержит руководство по последующему учету обратно приобретенного права.

В36 Если условия договора, дающего начало обратно приобретенному праву, являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с условиями текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями, приобретатель должен признать прибыль или убыток от урегулирования. В пункте В52 представлено руководство по оценке такой прибыли или убытка от урегулирования.

Объединенная рабочая сила и другие неидентифицируемые статьи

В37 Приобретатель суммирует в составе гудвила стоимость приобретенного нематериального актива, который не является идентифицируемым на дату приобретения. Например, приобретатель может наделить стоимостью наличие объединенной рабочей силы, которая является

существующим штатом работников, позволяющим приобретателю продолжать вести приобретенный бизнес начиная с даты приобретения. Объединенная рабочая сила не представляет собой интеллектуальный капитал квалифицированной рабочей силы - (зачастую специализированные) знания и опыт, привносимые работниками объекта приобретения в свою работу. Поскольку объединенная рабочая сила не является идентифицируемым активом, который признается отдельно от гудвила, любая стоимость, приписанная ей, включается в состав гудвила.

В38 Приобретатель также суммирует в составе гудвила любую стоимость, приписанную статьям, которые не удовлетворяют критериям актива на дату приобретения. Например, приобретатель мог бы наделить стоимостью потенциальные договоры, по которым объект приобретения ведет переговоры с предполагаемыми новыми клиентами на дату приобретения. Поскольку такие потенциальные договоры сами по себе не являются активами на дату приобретения, приобретатель не признает их отдельно от гудвила. Приобретатель не должен впоследствии реклассифицировать стоимость этих договоров из гудвила по причине событий, которые происходят после даты приобретения. Однако приобретатель должен оценить факты и обстоятельства, окружающие события, которые происходят вскоре после приобретения, чтобы определить, существовал ли отдельно идентифицируемый нематериальный актив на дату приобретения.

В39 После первоначального признания приобретатель учитывает нематериальные активы, приобретенные при объединении бизнесов, в соответствии с положениями МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы". Однако, как указано в пункте 3 МСФО (IAS) 38, учет некоторых приобретенных нематериальных активов после первоначального признания, регламентируется другими МСФО.

В40 Критерии идентифицируемости определяют, признается ли нематериальный актив отдельно от гудвила. Однако критерии не предоставляют руководство по оценке справедливой стоимости нематериального актива и не ограничивают допущения, используемые при оценке справедливой стоимости нематериального актива. Например, приобретатель принимает во внимание допущения, используемые участниками рынка при установлении цены нематериального актива, такие как ожидания будущего возобновления договора, при оценке справедливой стоимости. Вовсе не обязательно, чтобы возобновление само соответствовало критериям идентифицируемости. (Однако см. пункт 29, который содержит исключение из принципа оценки справедливой стоимости обратно приобретенных прав, признанных при объединении бизнесов.) В пунктах 36 и 37 МСФО (IAS) 38 представлено руководство по определению того, должны ли нематериальные активы объединяться в одну единицу учета с другими нематериальными или материальными активами.

Оценка справедливой стоимости специфических идентифицируемых

активов и неконтролирующей доли участия в объекте приобретения (применение пунктов 18 и 19)

Активы с неопределенными денежными потоками (оценочные резервы)

В41 Приобретатель не обязан признавать отдельный оценочный резерв на дату приобретения активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые оценены по справедливой стоимости на дату приобретения, потому что последствия неопределенности в отношении будущих денежных потоков включаются в оценку справедливой стоимости. Например, поскольку настоящий МСФО требует, чтобы приобретатель оценил приобретенную дебиторскую задолженность, включая кредиты и займы выданные, по справедливой стоимости на дату приобретения при учете объединения бизнесов, приобретатель не признает отдельный оценочный резерв в отношении предусмотренных договором денежных потоков, которые расцениваются как безнадежные на эту дату, либо оценочный резерв под убытки в отношении ожидаемых кредитных убытков.
(п. В41 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Активы, находящиеся в операционной аренде, по которой объект приобретения является арендодателем

В42 При оценке справедливой стоимости на дату приобретения актива, такого как здание или патент, который находится в операционной аренде, по которой объект приобретения является арендодателем, приобретатель должен принять во внимание условия арендного договора. Приобретатель не признает отдельный актив или обязательство, если условия операционной аренды являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с рыночными условиями.
(п. В42 в ред. МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н)

Активы, которые приобретатель намеревается не использовать или использовать таким способом, который отличается от способов, которые другие участники рынка применяли бы при использовании таких активов

В43 С целью сохранения своего конкурентного положения или по другим причинам приобретатель может иметь намерение отказаться от активного использования приобретенного нефинансового актива или намереваться использовать данный актив таким образом, который не соответствует его наилучшему и наиболее эффективному использованию. Например, такая ситуация может иметь место в отношении приобретенного нематериального актива, связанного с научно-исследовательскими разработками, который приобретатель планирует использовать в "защитных" целях, предотвращая его использование другими лицами. Тем не менее приобретатель должен оценивать

справедливую стоимость нефинансового актива, исходя из допущения о его наилучшем и наиболее эффективном использовании участниками рынка в соответствии с допустимыми исходными условиями оценки как при первоначальной оценке, так и при оценке справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие для последующего теста на обесценение.

Неконтролирующая доля участия в объекте приобретения

В44 Настоящий МСФО разрешает приобретателю оценить неконтролирующую долю участия в объекте приобретения по справедливой стоимости на дату приобретения. В некоторых случаях приобретатель может оценить справедливую стоимость неконтролирующей доли участия на дату приобретения на основе котируемой цены долей объекта приобретения на активном рынке (т.е. тех долей, держателем которых приобретатель не является). В других ситуациях, однако, котируемая цена активного рынка на долевые инструменты объекта приобретения может быть недоступна. В таких ситуациях приобретатель оценивает справедливую стоимость неконтролирующей доли участия, используя другие модели оценки.

В45 Справедливая стоимость доли приобретателя в объекте приобретения и неконтролирующей доли участия из расчета на акцию может отличаться. Главное различие, вероятно, будет состоять во включении премии за контроль в справедливую стоимость из расчета на акцию доли приобретателя в объекте приобретения или, наоборот, включение скидки за отсутствие контроля (также именуемой скидкой за неконтролирующую долю участия) в справедливую стоимость неконтролирующей доли участия из расчета на акцию, если участники рынка учитывали бы такую премию или скидку при установлении цены на неконтролирующую долю участия.

Оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки

Оценка справедливой стоимости доли приобретателя в объекте приобретения на дату приобретения с использованием моделей оценки (применение пункта 33)

В46 При объединении бизнесов, осуществляемом без передачи возмещения, приобретатель должен заменить справедливую стоимость на дату приобретения своей доли в объекте приобретения на справедливую стоимость на дату приобретения переданного возмещения с целью оценки гудвила или прибыли от выгодной покупки (см. пункты 32 - 34).

Специальные соображения при применении метода приобретения к объединению взаимных предприятий (применение пункта 33)

В47 В случае если два взаимных предприятия объединяются, справедливая стоимость капитала или долей участников в объекте приобретения (или справедливая стоимость объекта приобретения) может быть оценена с большей

степенью надежности, чем справедливая стоимость долей участников, переданных приобретателем. В этой ситуации пункт 33 требует, чтобы приобретатель определил сумму гудвила посредством использования справедливой стоимости на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения вместо справедливой стоимости на дату приобретения доли в капитале приобретателя, переданной в качестве возмещения. Кроме того, приобретатель при объединении взаимных предприятий должен признать чистые активы объекта приобретения как прямое дополнение к капиталу в своем отчете о финансовом положении, а не как дополнение к нераспределенной прибыли, что соответствует способу, который используют другие виды организаций, применяя метод приобретения.

В48 Хотя взаимные предприятия во многом схожи с другими видами бизнеса, у них есть отличительные особенности, которые обусловлены прежде всего тем, что их участники являются и клиентами, и собственниками. Участники взаимных предприятий вообще ожидают получать выгоды за свое членство часто в форме уменьшения выплат, взимаемых за товары и услуги, или в форме патронажных дивидендов. Часть патронажных дивидендов, распределенных для каждого участника, часто основана на объеме оборота бизнеса участника с взаимным предприятием в течение года.

В49 Оценка справедливой стоимости взаимного предприятия должна включать допущения, которые участники рынка сделали бы о будущих выгодах участника, а также любые другие уместные допущения участников рынка о взаимном предприятии. Например, метод приведенной стоимости может использоваться, чтобы оценить справедливую стоимость взаимного предприятия. Денежные потоки, используемые как исходные данные для модели, должны быть определены исходя из ожидаемых денежных потоков взаимного предприятия, которые, как правило, отражают уменьшение вознаграждения участника, такие как пониженные выплаты, взимаемые за товары и услуги.

Определение того, что составляет часть операции по объединению бизнесов (применение пунктов 51 и 52)

В50 Приобретатель должен рассмотреть следующие факторы, которые не являются взаимно исключаящими и каждый из которых не носит характера заключения, чтобы определить, является ли операция частью обмена на объект приобретения или она является отдельной от объединения бизнесов:

(а) Причины операции. Понимание причин, почему стороны объединения (приобретатель и объект приобретения и их собственники, директора и менеджеры и их агенты) вступили в ту или иную операцию или соглашение, может помочь установить, является ли такая операция или соглашение частью переданного возмещения и приобретенных активов или принятых обязательств. Например, если операция проводится, прежде всего, для выгоды приобретателя или объединенной организации, а не для выгоды объекта

приобретения или его прежних собственников до объединения, такая часть уплаченной цены операции (и любые связанные активы или обязательства) с меньшей вероятностью будет частью обмена на объект приобретения. Следовательно, приобретатель осуществлял бы учет такой части отдельно от объединения бизнесов.

(b) Кто инициировал операцию. Понимание того, кто инициировал операцию, также может помочь установить, является ли операция частью обмена на объект приобретения. Например, операция или какое-либо другое событие, инициированное приобретателем, может иметь целью обеспечение будущих экономических выгод приобретателю или объединенной организации, при этом объект приобретения или его прежние собственники до объединения могут получить лишь незначительные выгоды или вообще их не получить. С другой стороны, менее вероятно, что операция или соглашение, инициированное объектом приобретения или его прежними собственниками, будет в пользу приобретателя или объединенной организации. Однако, такая операция с большей вероятностью будет частью операции по объединению бизнесов.

(c) Сроки проведения операции. Сроки проведения операции также могут помочь установить, является ли она частью обмена на объект приобретения. Например, операция между приобретателем и объектом приобретения, которая совершается во время переговоров об условиях объединения бизнесов, возможно, была заключена в ожидании объединения бизнесов, чтобы обеспечить будущие экономические выгоды приобретателю или объединенной организации. В этом случае объект приобретения или его прежние собственники до объединения, вероятно, получают лишь незначительные выгоды от операции или вообще их не получают, за исключением выгод, которые они получают как часть объединенной организации.

Эффективное урегулирование существовавших ранее отношений между приобретателем и объектом приобретения при объединении бизнесов (применение пункта 52(a))

B51 Между приобретателем и объектом приобретения могут быть отношения, упоминаемые здесь как "существовавшие ранее отношения", которые существовали прежде, чем они рассмотрели возможность объединения бизнесов. Существовавшие ранее отношения между приобретателем и объектом приобретения могут быть договорными (например, продавец и клиент или лицензиар и лицензиат) или недоговорными (например, истец и ответчик).

B52 Если действующее объединение бизнесов улаживает существовавшие ранее отношения, приобретатель признает прибыль или убыток, оцененный следующим образом:

(a) для существовавших ранее недоговорных отношений (таких как судебный процесс) - по справедливой стоимости;

(b) для существовавших ранее договорных отношений - по меньшей сумме из сумм (i) и (ii):

(i) сумма, на которую договор является выгодным или невыгодным с точки зрения приобретателя по сравнению с условиями текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями. (Неблагоприятный договор - договор, который является неблагоприятным по сравнению с текущими условиями рынка. Такой договор не обязательно является обременительным договором, по которому неизбежные затраты, необходимые для выполнения обязанностей по договору, превышают экономическую выгоду, получение которой ожидается по договору);

(ii) сумма предусмотренных договором условий урегулирования, доступная для того контрагента, для которого договор является невыгодным.

Если (ii) меньше, чем (i), разница включается в учет объединения бизнесов.

Сумма признанной прибыли или убытка может зависеть частично от того, признал ли ранее приобретатель соответствующий актив или обязательство, и заявленная прибыль или убыток поэтому могут отличаться от суммы, вычисленной в соответствии с изложенными выше требованиями.

B53 Существовавшие ранее отношения могут быть договором, который приобретатель признает как обратно приобретенное право. Если договор включает условия, которые являются благоприятными или неблагоприятными по сравнению с ценами для текущих рыночных сделок с теми же самыми или подобными статьями, приобретатель признает, отдельно от объединения бизнесов, прибыль или убыток от эффективного урегулирования договора, оцененный в соответствии с пунктом B52.

Соглашения об условных платежах работникам или продающим акционерам (применение пункта 52(b))

B54 Являются ли соглашения об условных платежах работникам или продающим акционерам условным возмещением при объединении бизнесов или отдельными операциями, зависит от характера соглашений. Понимание того, почему соглашение о приобретении включает положение об условных платежах, кто инициировал соглашение и когда стороны вступили в соглашение, может оказаться полезным при оценке характера соглашения.

B55 Если не ясно, является ли соглашение о платежах работникам или продающим акционерам частью обмена на объект приобретения или операцией, отдельной от объединения бизнесов, приобретатель должен рассмотреть следующие показатели:

(a) Продолжающаяся занятость. Условия продолжающейся занятости, установленные продающими акционерами, которые становятся ключевыми работниками, могут быть показателем сущности соглашения об условном

возмещении. Соответствующие условия продолжающейся занятости могут быть включены в трудовое соглашение, соглашение о приобретении или какой-либо другой документ. Соглашение об условном возмещении, согласно которому платежи автоматически прекращаются в случае прекращения занятости, является вознаграждением за услуги, предоставленные после объединения. Соглашения, по которым прекращение занятости не влияет на условные платежи, могут указывать, что условные платежи - это дополнительное возмещение, а не вознаграждение.

(b) Период продолжающейся занятости. Если период необходимой занятости совпадает с периодом условных платежей или длиннее этого периода, этот факт может указывать, что условные платежи - это, по сути, вознаграждение.

(c) Уровень вознаграждения. Ситуации, когда вознаграждение работников, кроме условных платежей, находится на разумном уровне по сравнению с вознаграждением других ключевых работников в объединенной организации, могут указывать, что условные платежи - это дополнительное возмещение, а не вознаграждение.

(d) Дополнительные платежи работникам. Если продающие акционеры, которые не становятся работниками, получают более низкие условные выплаты из расчета на акцию, чем продающие акционеры, которые становятся работниками объединенной организации, этот факт может указывать на то, что дополнительная сумма условных платежей продающим акционерам, которые становятся работниками, является вознаграждением.

(e) Количество акций в собственности. Относительное количество акций, принадлежавших продающим акционерам, которые остаются ключевыми работниками, может быть показателем сущности соглашения об условном возмещении. Например, если продающие акционеры, которым принадлежали, по существу, все акции в объекте приобретения, продолжают работать в качестве ключевых работников, этот факт может указывать на то, что соглашение, по сути, является соглашением об участии в прибыли, целью которого является обеспечение вознаграждения за услуги, предоставленные после объединения. В качестве альтернативы, если продающим акционерам, которые продолжают работать в качестве ключевых работников, принадлежало только небольшое количество акций объекта приобретения и все продающие акционеры получают одну и ту же сумму условного возмещения из расчета на акцию, этот факт может указывать на то, что условные платежи являются дополнительным возмещением. Доли владения до приобретения, находящиеся в собственности сторон, связанных с продающими акционерами, которые продолжают работать в качестве ключевых работников, таких как члены семьи, также необходимо принять во внимание.

(f) Связь с оценкой. Если первоначальное возмещение, переданное на дату приобретения, основывается на нижней границе диапазона, установленного при оценке объекта приобретения и формула условной выплаты связана с

методом оценки, этот факт может предполагать, что условные платежи являются дополнительным возмещением. Напротив, если формула условной выплаты совместима с предыдущими соглашениями об участии в прибыли, этот факт может предполагать, что сущностью соглашения является предоставление вознаграждения.

(g) Формула для определения возмещения. Формула, используемая для определения условного платежа, может оказаться полезной при оценке сущности соглашения. Например, если условная выплата определяется как кратное прибыли, это может предполагать, что обязанность является условным возмещением при объединении бизнесов и что формула предназначена, чтобы установить или проверить правильность справедливой стоимости объекта приобретения. Напротив, условная выплата, которая является указанным процентом от прибыли, могла бы предполагать, что обязанность перед работниками является соглашением об участии в прибыли с целью вознаграждения работников за предоставленные услуги.

(h) Другие соглашения и вопросы. Условия других соглашений с продающими акционерами (таких как соглашения об отсутствии конкуренции, договоры в стадии исполнения, договоры на предоставление консультационных услуг и соглашения об аренде собственности) и порядок учета налога на прибыль с условных платежей могут указывать на то, что условные платежи относятся к чему-то другому, нежели к возмещению за объект приобретения. Например, в связи с приобретением приобретатель мог бы вступить в соглашение об аренде собственности со значительным продающим акционером. Если арендные платежи, определенные в соглашении об аренде, значительно ниже рыночной цены, некоторые или все условные платежи арендодателю (продающему акционеру), требуемые в соответствии с отдельным соглашением относительно условных платежей, могли бы быть, по сути, платежами за использование арендованной собственности, которую приобретатель должен признать отдельно в своей финансовой отчетности, подготовленной после объединения. Напротив, если соглашение об аренде определяет арендные платежи, которые соответствуют рыночным условиям для арендованной собственности, соглашение об условных платежах продающему акционеру может быть условным возмещением при объединении бизнесов.

Вознаграждение приобретателя, осуществляемое в форме выплат на основе акций, обменное на вознаграждения работникам объекта приобретения, осуществляемые выплатами на основе акций (применение пункта 52(b))

B56 Приобретатель может обменять свои вознаграждения в форме выплат на основе акций <1> (замещающее вознаграждение) на вознаграждения работникам объекта приобретения. Обмен опционами на акции или другими вознаграждениями в форме выплат на основе акций в соединении с объединением бизнесов отражается в учете как модификация вознаграждений в

форме выплат на основе акций в соответствии с МСФО (IFRS) 2 "Выплаты на основе акций". Если приобретатель заменяет вознаграждения объекта приобретения, то рыночная оценка замещающего вознаграждения полностью или частично должна быть включена в оценку возмещения, переданного при объединении бизнесов. В пунктах В57 - В62 представлено руководство по распределению рыночной оценки. Однако в ситуациях, когда вознаграждения объекта приобретения истекли бы вследствие объединения бизнесов и когда приобретатель замещает такие вознаграждения, даже притом, что он не обязан это делать, рыночная оценка замещающих вознаграждений должна быть полностью признана как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения в соответствии с МСФО (IFRS) 2. То есть рыночная оценка таких вознаграждений не должна быть включена в оценку возмещения, переданного при объединении бизнесов. Приобретатель обязан заменить вознаграждения объекта приобретения, если у объекта приобретения или его работников есть возможность осуществить замену в принудительном порядке. Например, в целях применения данного руководства приобретатель обязан заменить вознаграждения объекта приобретения, если замена требуется:

<1> В пунктах В56 - В62 термин "вознаграждения в форме выплат на основе акций" обозначает операции по выплатам на основе акций, права на которые как уже перешли, так и еще не перешли.

- (a) условиями соглашения о приобретении;
- (b) условиями вознаграждений объекта приобретения; или
- (c) применимым законодательством и нормативными актами.

В57 Чтобы определить часть замещающего вознаграждения, которая является частью возмещения, переданного за объект приобретения, а также часть, которая является вознаграждением за услуги, предоставленные после объединения, приобретатель должен оценить как замещающее вознаграждение, предоставленное приобретателем, так и вознаграждения объекта приобретения на дату приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 2. Часть рыночной оценки замещающего вознаграждения, которая является частью возмещения, переданного в обмен на объект приобретения, равняется части вознаграждения объекта приобретения, которая относится на услуги, предоставленные после объединения.

В58 Часть замещающего вознаграждения, которая относится на услуги, предоставленные до объединения, является рыночной оценкой вознаграждения объекта приобретения, умноженной на отношение части истекшего периода перехода прав к большему из: совокупного периода перехода прав или первоначального периода перехода прав вознаграждения объекта приобретения. Период перехода прав - период, в течение которого все указанные условия перехода прав должны быть выполнены. Условия перехода

прав определены в МСФО (IFRS) 2.

В59 Часть замещающего вознаграждения, права на которую не перешли, относимая на услуги, предоставленные после объединения и поэтому признанная как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения, равняется совокупной рыночной оценке замещающего вознаграждения за вычетом суммы, относимой на услуги, предоставленные до объединения. Поэтому приобретатель относит любое превышение рыночной оценки замещающего вознаграждения над рыночной оценкой вознаграждения объекта приобретения на услуги после объединения и признает такое превышение как стоимость вознаграждения в финансовой отчетности, подготовленной после объединения. Приобретатель должен отнести часть замещающего вознаграждения на услуги, предоставленные после объединения, если предоставление услуг после объединения потребуется независимо от того, оказали ли работники все услуги, требуемые для перехода прав на вознаграждения объекта приобретения, до даты приобретения.

В60 Часть замещающего вознаграждения, права на которую не перешли, относимая на услуги, предоставляемые до объединения, а также часть, относимая на услуги, предоставляемые после объединения, должна отражать наилучшую доступную оценку количества замещающих вознаграждений, переход прав на которые ожидается. Например, если рыночная оценка части замещающего вознаграждения, относимого на услуги до объединения, составляет 100 д. е. и приобретатель ожидает переход прав только на 95 процентов вознаграждения, сумма, включенная в возмещение, переданное при объединении, составляет 95 д. е. Изменения в предполагаемом количестве замещающих вознаграждений, переход прав на которые ожидается, отражаются в стоимости вознаграждения за периоды, в которых произошли изменения или изъятия, а не как корректировки возмещения, переданного при объединении бизнесов. Аналогично последствия других событий, такие как модификации или окончательный результат обусловленных достижением результатов вознаграждений, которые происходят после даты приобретения, учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 2 при определении стоимости вознаграждения за период, в котором произошло соответствующее событие.

В61 Те же самые требования к определению части замещающего вознаграждения, относимой на услуги до объединения и после объединения, применяются независимо от того, классифицируется ли замещающее вознаграждение как обязательство или как долевой инструмент в соответствии с положениями МСФО (IFRS) 2. Все изменения в рыночной оценке вознаграждений, классифицированных как обязательства после даты приобретения, и соответствующие эффекты по налогу на прибыль признаются в финансовой отчетности, подготовленной после объединения, приобретателя в том периоде (периодах), в котором происходят изменения.

В62 Налог на прибыль с замещающих вознаграждений по выплатам на основе акций должен быть признан в соответствии с положениями МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль".

Операции объекта приобретения по выплатам на основе акций с расчетами долевыми инструментами

В62А У объекта приобретения могут быть неоплаченные операции по выплатам на основе акций, которые приобретатель не обменивает на свои операции по выплатам на основе акций. Будучи перешедшими, права на такие операции объекта приобретения, предполагающие выплаты на основе акций, являются частью неконтролирующей доли участия в объекте приобретения и оцениваются на основе их рыночной оценки. Будучи неперешедшими, права оцениваются по их рыночной оценке, как будто дата приобретения является датой предоставления в соответствии с пунктами 19 и 30.

В62В Рыночная оценка неперешедших прав по операциям по выплатам на основе акций относится на неконтролирующую долю участия исходя из отношения части завершившегося периода перехода прав к более продолжительному периоду из совокупного периода перехода прав или первоначального периода перехода прав по операции по выплатам на основе акций. Остаток относится на услуги после объединения.

Другие МСФО, в которых представлено руководство по последующей оценке и учету (применение пункта 54)

В63 Среди примеров других МСФО, в которых представлено руководство по последующей оценке и учету приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов:

(a) МСФО (IAS) 38 регламентирует учет идентифицируемых нематериальных активов, приобретенных при объединении бизнесов. Приобретатель оценивает гудвил на сумму, признанную на дату приобретения за вычетом любых накопленных убытков от обесценения. МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов" регламентирует учет убытков от обесценения.

(b) Исключен. - МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н.

(c) МСФО (IAS) 12 регламентирует последующий учет отложенных налоговых активов (включая непризнанные отложенные налоговые активы) и обязательств, приобретенных при объединении бизнесов.

(d) МСФО (IFRS) 2 представляет руководство по последующей оценке и учету части вознаграждений замещения, которые осуществляются в форме выплат на основе акций, выпущенных приобретателем, которые относятся на будущие услуги работников.

(e) МСФО (IFRS) 10 представляет руководство по учету изменений в доле владения материнской организации в дочерней организации после получения контроля.

Раскрытие информации (применение пунктов 59 и 61)

В64 Для осуществления принципа, содержащегося в пункте 59, приобретатель должен раскрывать следующую информацию для каждого объединения бизнесов, произошедшего в течение периода:

(a) название и описание объекта приобретения;

(b) дату приобретения;

(c) процент приобретенных голосующих долей в капитале;

(d) основные причины объединения бизнесов и описание того, каким образом приобретатель получил контроль над объектом приобретения;

(e) качественное описание факторов, которые составляют признанный гудвил, таких как ожидаемая синергия от объединяющихся операций объекта приобретения и приобретателя, нематериальные активы, которые не удовлетворяют критериям отдельного признания, или других факторов;

(f) справедливая стоимость на дату приобретения совокупного переданного возмещения и справедливая стоимость на дату приобретения каждого из основных видов возмещения, таких как:

(i) денежные средства;

(ii) прочие материальные или нематериальные активы, включая бизнес или дочернюю организацию приобретателя;

(iii) принятые обязательства, например обязательства по условному возмещению; и

(iv) доли в капитале приобретателя, включая количество выпущенных или выпускаемых инструментов или долей участия, и метод оценки справедливой стоимости таких инструментов или долей участия;

(g) для соглашений об условном возмещении и компенсирующих активов:

(i) сумму, признанную на дату приобретения;

(ii) описание соглашения и основы определения суммы платежа; и

(iii) оценку диапазона результатов (недисконтированных) или, если диапазон не может быть оценен, раскрытие этого факта и причин, почему диапазон не может быть оценен. Если максимальная сумма платежа не ограничена, то приобретатель должен раскрыть этот факт;

(h) для приобретенной дебиторской задолженности:

(i) справедливую стоимость дебиторской задолженности;

(ii) валовую сумму к получению по договору; и

(iii) наилучшую оценку на дату приобретения предусмотренных договором денежных потоков, которые, согласно ожиданиям, не будут взысканы.

Раскрытия должны быть представлены по основным классам дебиторской задолженности, таким как кредиты и займы выданные, прямая финансовая аренда и любым другим классам дебиторской задолженности;

(i) суммы, признанные на дату приобретения, каждого основного класса приобретенных активов и принятых обязательств;

(j) для каждого условного обязательства, признанного в соответствии с пунктом 23, информация, требуемая пунктом 85 МСФО (IAS) 37 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы". Если условное обязательство не признано, потому что его справедливая стоимость не может быть надежно оценена, то приобретатель должен раскрыть:

(i) информацию, требуемую пунктом 86 МСФО (IAS) 37; и

(ii) причины, почему обязательство не может быть надежно оценено;

(k) общую сумму гудвила, которая, согласно ожиданиям, будет подлежать вычету в налоговых целях;

(l) для операций, которые признаны отдельно от приобретения активов и принятия обязательств при объединении бизнесов в соответствии с пунктом 51:

(i) описание каждой операции;

(ii) как приобретатель отразил каждую операцию в учете;

(iii) суммы, признанные по каждой операции, и статью в финансовой отчетности, в которой признана каждая сумма; и

(iv) если операция является эффективным урегулированием существовавших ранее отношений - метод, используемый для определения суммы урегулирования.

(m) раскрытие отдельно признаваемых операций, требуемых подпунктом (l), должно включать сумму связанных с приобретением затрат и отдельно сумму затрат, признанных как расход, а также статью или статьи отчета о совокупном доходе, в котором признаны такие расходы. Сумма любых затрат на выпуск, не признанных как расход, и то, как они были признаны, также должны быть раскрыты;

(n) при выгодной покупке (см. пункты 34 - 36):

(i) сумму любого дохода, признанную в соответствии с пунктом 34, и статью в отчете о совокупном доходе, в котором признана прибыль; и

(ii) описание причин, почему операция привела к прибыли;

(o) для каждого объединения бизнесов, при котором приобретатель владеет менее чем 100-процентной долей в капитале объекта приобретения на дату приобретения:

(i) сумму неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, признанную на дату приобретения, и базу оценки такой суммы; и

(ii) для каждой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной по справедливой стоимости, модель (модели) оценки и существенные исходные данные, используемые при оценке;

(p) при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно:

(i) справедливую стоимость на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения, держателем которой является приобретатель непосредственно до даты приобретения; и

(ii) сумму любой прибыли или убытка, признанную в результате переоценки до справедливой стоимости доли в капитале объекта приобретения, держателем которой является приобретатель до объединения бизнесов (см. пункт 42), и статью в отчете о совокупном доходе, в котором признана такая прибыль или убыток;

(q) следующую информацию:

(i) суммы выручки, а также прибыли или убытка объекта приобретения с даты приобретения, включенные в консолидированный отчет о совокупном доходе за отчетный период; и

(ii) выручку, а также прибыль или убыток объединенной организации за текущий отчетный период, как если бы датой приобретения для всех объединений бизнесов, которые произошли в течение года, было бы начало годового отчетного периода.

Если раскрытие какой-либо информации, требуемой в данном подпункте, окажется практически неосуществимым, то приобретатель должен раскрыть этот факт и объяснить, почему раскрытие является неосуществимым. Настоящий МСФО использует термин "практически неосуществимо" в том же значении, что и МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки".

В65 Что касается по отдельности несущественных объединений бизнесов, происходящих в течение отчетного периода, которые становятся существенными, если взять их в совокупности, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктами В64(е) - (q) в совокупности.

В66 Если дата приобретения при объединении бизнесов приходится на

период после конца отчетного периода, но до одобрения финансовой отчетности к выпуску, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую в соответствии с пунктом В64, кроме случаев, когда первоначальный учет объединения бизнесов является незавершенным на дату одобрения финансовой отчетности к выпуску. В этой ситуации приобретатель должен указать, какие раскрытия не могли быть сделаны, и причины, почему они не могут быть сделаны.

В67 Для достижения цели, указанной в пункте 61, приобретатель должен раскрыть следующую информацию по каждому существенному объединению бизнесов или совокупную информацию по объединениям бизнесов, несущественным по отдельности, но существенным в совокупности:

(а) если первоначальный учет объединения бизнесов не завершен (см. пункт 45) в отношении каких-либо конкретных активов, обязательств, неконтролирующих долей участия или статей возмещения и суммы, признанные в финансовой отчетности по объединению бизнесов, поэтому были определены только предварительно:

(i) причины, почему первоначальный учет объединения бизнесов не завершен;

(ii) активы, обязательства, долю в капитале или статьи возмещения, по которым первоначальный учет не завершен; и

(iii) характер и сумму любых корректировок периода оценки, признанных в течение отчетного периода в соответствии с пунктом 49;

(b) для каждого отчетного периода после даты приобретения до тех пор, пока организация не взыскала, не продала или каким-либо иным образом не утратила право на актив по условному возмещению, или до тех пор, пока организация не урегулировала обязательство по условному возмещению или пока такое обязательство не было аннулировано или не истекло:

(i) любые изменения в признанных суммах, включая любые разницы, возникающие при урегулировании;

(ii) любые изменения в диапазоне результатов (недисконтированных) и причины таких изменений; и

(iii) модели оценки и ключевые исходные данные, используемые соответствующей моделью для оценки условного возмещения;

(c) в отношении условных обязательств, признанных при объединении бизнесов, приобретатель должен раскрыть информацию, требуемую пунктами 84 и 85 МСФО (IAS) 37, по каждому классу оценочного обязательства;

(d) сверку балансовой стоимости гудвила на начало и конец отчетного периода, отдельно показывая:

(i) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на начало отчетного периода;

(ii) дополнительный гудвил, признанный в течение отчетного периода, кроме гудвила, включенного в выбывающую группу, которая, при приобретении, удовлетворяет критериям классификации как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 "Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность";

(iii) корректировки, сделанные в результате последующего признания отложенных налоговых активов в течение отчетного периода в соответствии с пунктом 67;

(iv) гудвил, включенный в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и гудвил, признание которого было прекращено в течение отчетного периода и который ранее не был включен в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи;

(v) убытки от обесценения, признанные в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 36. (МСФО (IAS) 36 требует раскрытия информации о возмещаемой сумме и обесценении гудвила в дополнение к этому требованию);

(vi) чистую курсовую разницу, возникающую в течение отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 21 "Влияние изменений валютных курсов";

(vii) любые другие изменения в балансовой стоимости в течение отчетного периода;

(viii) валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на конец отчетного периода;

(e) сумму и объяснение любой прибыли или убытка, признанных в текущем отчетном периоде, которые одновременно:

(i) связаны с идентифицируемыми приобретенными активами или принятыми обязательствами при объединении бизнесов, которое было осуществлено в текущем или предыдущем отчетном периоде; и

(ii) имеют такой размер, характер или охват, что их раскрытие является уместным для понимания финансовой отчетности объединенной организации.

Переходные положения для объединения бизнесов с участием только взаимных предприятий или объединения бизнесов, осуществляемого только посредством договора (применение пункта 66)

В68 Пункт 64 предусматривает, что настоящий МСФО применяется на перспективной основе к объединению бизнесов, для которого дата приобретения выпадает на начало первого годового отчетного периода, начинающегося 1 июля 2009 года или после этой даты, или на более позднюю

дату. Допускается досрочное применение. Однако организация должна применять настоящий МСФО только в начале годового отчетного периода, который начинается 30 июня 2007 года или после этой даты. Если организация применит настоящий МСФО до того, как он вступает в силу, организация должна раскрыть этот факт и одновременно применить МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).

В69 Требование применять настоящий МСФО на перспективной основе оказывает следующее влияние на объединение бизнесов, в котором участвуют только взаимные предприятия или которое осуществляется только посредством договора, если дата приобретения для такого объединения бизнесов выпадает раньше применения настоящего МСФО:

(a) Классификация. Организация должна и далее классифицировать предыдущее объединение бизнесов в соответствии с предыдущей учетной политикой организации, используемой для учета такого объединения.

(b) Ранее признанный гудвил. На начало первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, балансовая стоимость гудвила, возникшего в результате предыдущего объединения бизнесов, должна быть его балансовой стоимостью на такую дату в соответствии с предыдущей учетной политикой организации. При определении этой суммы организация должна исключить балансовую стоимость любой накопленной амортизации такого гудвила и соответствующее уменьшение гудвила. Никакие другие корректировки балансовой стоимости гудвила не требуются.

(c) Гудвил, ранее признанный как уменьшение собственного капитала. В результате использования предыдущей учетной политики организации гудвил, возникший в связи с предыдущим объединением бизнесов, мог быть признан как вычет из собственного капитала. В этой ситуации организация не должна признавать такой гудвил на начало первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО. Кроме того, организации не следует признавать в составе прибыли или убытка любую часть такого гудвила при полном или частичном выбытии бизнеса, к которому относится гудвил, или тогда, когда происходит обесценение генерирующей денежные средства единицы, к которой относится гудвил.

(d) Последующий учет гудвила. С начала первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, организация должна прекратить амортизацию гудвила, возникшего в результате предыдущего объединения бизнесов, и должна протестировать гудвил на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36.

(e) Ранее признанный отрицательный гудвил. Организация, которая вела учет предыдущего объединения бизнесов с использованием метода покупки, могла признать отложенный кредит на сумму превышения его доли в чистой справедливой стоимости идентифицируемого актива и обязательства объекта приобретения над стоимостью такой доли (иногда именуемый отрицательным

гудвиллом). В такой ситуации организации следует прекратить признание балансовой стоимости такого отложенного кредита на момент наступления первого годового периода, в котором применяется настоящий МСФО, с соответствующей корректировкой остатка нераспределенной прибыли на начало периода на эту дату.

«Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016. Документ предоставлен КонсультантПлюс www.consultant.ru Дата сохранения: 10.06.2021

Приложение N 37
к приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 28.12.2015 N 217н

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (IFRS) 10

"КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ"

Список изменяющих документов

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н

Цель

1 Целью настоящего стандарта является определение принципов представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда организация контролирует одну или несколько других организаций.

Достижение цели

2 Для достижения цели, изложенной в пункте 1, настоящий стандарт:

(а) требует, чтобы организация (материнская организация), которая контролирует одну или несколько других организаций (дочерние организации), представляла консолидированную финансовую отчетность;

(б) дает определение принципа контроля и устанавливает контроль как основу для консолидации;

(с) указывает, как применять принцип контроля, чтобы определить, контролирует ли инвестор объект инвестиций и, следовательно, должен ли инвестор консолидировать объект инвестиций;

(д) устанавливает требования к учету с целью подготовки консолидированной финансовой отчетности; и

(е) дает определение инвестиционной организации и устанавливает исключение в отношении консолидации определенных дочерних организаций инвестиционной организации.

3 Настоящий стандарт не рассматривает требования к бухгалтерскому учету объединений бизнесов и их влияние на консолидацию, включая гудвил, возникающий при объединении бизнесов (см. МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнесов").

Сфера применения

4 Организация, являющаяся материнской организацией, должна представлять консолидированную финансовую отчетность. Действие настоящего стандарта распространяется на все организации, за исключением следующего:

(a) материнская организация не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность, если она удовлетворяет всем следующим условиям:

(i) материнская организация сама является дочерней организацией, находящейся в полной или частичной собственности другой организации, и все ее другие собственники, включая тех, кто в иных случаях не имеет права голоса, были проинформированы о том, что материнская организация не будет представлять консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

(ii) долговые и долевыми инструментами материнской организации не обращаются на открытом рынке (на внутренней либо зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

(iii) материнская организация не представляла и не находится в процессе представления своей финансовой отчетности комиссии по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях выпуска инструментов любого класса на открытый рынок; и

(iv) конечная или любая промежуточная материнская организация указанной материнской организации подготавливает финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для открытого пользования, и в которой дочерние организации консолидируются или оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с настоящим МСФО; (в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

(b) - (c) исключены. - Поправки, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н.

4А Настоящий МСФО не применяется в отношении программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности или иных программ долгосрочных вознаграждений работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам".

(п. 4А введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

4В Материнская организация, являющаяся инвестиционной организацией, не должна представлять консолидированную финансовую отчетность, если согласно пункту 31 настоящего МСФО она должна оценивать все свои дочерние организации по справедливой стоимости через прибыль или убыток. (п. 4В введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Контроль

5 Инвестор, независимо от характера его участия в какой-либо организации (объекте инвестиций), должен определить, является ли он материнской организацией, оценив, контролирует ли он объект инвестиций.

6 Инвестор контролирует объект инвестиций в том случае, если инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций (или имеет право на получение таких доходов), а также имеет возможность влиять на эти доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций.

7 Таким образом, инвестор контролирует объект инвестиций в том и только в том случае, если одновременно инвестор:

(а) обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций (см. пункты 10 - 14);

(б) подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов (см. пункты 15 и 16); и

(с) имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для влияния на величину доходов инвестора (см. пункты 17 и 18).

8 Инвестор должен рассмотреть все факты и обстоятельства при оценке наличия контроля над объектом инвестиций. Инвестор должен повторно оценить, контролирует ли он объект инвестиций или нет, в том случае, если факты и обстоятельства указывают на изменения в одном или нескольких из трех элементов контроля, перечисленных в пункте 7 (см. пункты B80 - B85).

9 Два или более инвесторов коллективно контролируют объект инвестиций, если они должны действовать совместно для управления значимой деятельностью. В таких случаях ни один из инвесторов не обладает индивидуальным контролем над объектом инвестиций, поскольку ни один из инвесторов не может управлять деятельностью без взаимодействия с остальными инвесторами. Каждый инвестор отражает в учете свою долю участия в объекте инвестиций, как предусмотрено в соответствующих МСФО, таких как МСФО (IFRS) 11 "Совместное предпринимательство", МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия" или МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты".

Полномочия

10 Инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, если у инвестора имеются существующие права, которые предоставляют ему возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью, то есть деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиций.

11 Полномочия являются результатом прав. В некоторых случаях оценка полномочий не вызывает затруднений, например, когда полномочия в отношении объекта инвестиций являются прямым результатом прав голоса и только прав голоса, предоставленных долевыми инструментами, такими как акции, и могут быть оценены посредством рассмотрения прав голоса, связанных с таким обладанием акциями. В других случаях оценка будет более сложной и может потребовать рассмотрения нескольких факторов, например, если полномочия являются результатом одного или нескольких соглашений.

12 Инвестор, имеющий возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью, обладает полномочиями, даже если его права осуществлять руководство еще не были реализованы. Доказательство, что инвестор управлял значимой деятельностью, может оказаться полезным при определении того, обладает ли инвестор полномочиями, но такое доказательство само по себе не является решающим фактором при определении того, обладает ли инвестор полномочиями в отношении объекта инвестиций.

13 В случае если каждый из двух или более инвесторов обладает существующими правами, которые предоставляют им возможность в одностороннем порядке управлять различными видами значимой деятельности, тот из инвесторов, который имеет возможность в настоящее время управлять деятельностью, оказывающей наиболее значительное влияние на доходы объекта инвестиций, обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций.

14 Инвестор может обладать полномочиями в отношении объекта инвестиций, даже если другие организации имеют существующие права, предоставляющие им возможность в настоящее время участвовать в управлении значимой деятельностью, например, если другая организация обладает значительным влиянием. Однако у инвестора, который обладает лишь правами защиты интересов, нет полномочий в отношении объекта инвестиций (см. пункты В26 - В28), и, следовательно, такой инвестор не контролирует объект инвестиций.

Доходы

15 Инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций или имеет право на получение таких доходов, если доходы инвестора от участия в объекте инвестиций могут варьироваться в зависимости от показателей деятельности объекта инвестиций. Доходы инвестора могут

быть только положительными, только отрицательными или и положительными, и отрицательными.

16 Несмотря на то, что только один инвестор может контролировать объект инвестиций, в доходах объекта инвестиций могут участвовать несколько сторон. Например, держатели неконтролирующих долей участия могут участвовать в прибыли или распределениях от объекта инвестиций.

Связь между полномочиями и доходами

17 Инвестор контролирует объект инвестиций, если инвестор не только имеет полномочия в отношении объекта инвестиций, подвергается риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций или имеет право на получение таких доходов, но также и возможность использовать свои полномочия для оказания влияния на доходы инвестора от участия в объекте инвестиций.

18 Таким образом, инвестор, обладающий правом принятия решений, должен определить, является ли он принципалом или агентом. Инвестор, который является агентом в соответствии с пунктами В58 - В72, не контролирует объект инвестиций, осуществляя делегированное ему право принятия решений.

Требования к учету

19 Материнская организация должна подготавливать консолидированную финансовую отчетность с использованием единой учетной политики для схожих операций и прочих событий при аналогичных обстоятельствах.

20 Консолидация объекта инвестиций начинается с того момента, когда инвестор получает контроль над объектом инвестиций, и прекращается, когда инвестор утрачивает контроль над объектом инвестиций.

21 Пункты В86 - В93 содержат руководство по подготовке консолидированной финансовой отчетности.

Неконтролирующие доли участия

22 Материнская организация должна представлять неконтролирующие доли участия в консолидированном отчете о финансовом положении в составе собственного капитала отдельно от капитала собственников материнской организации.

23 Изменения в доле владения материнской организации в дочерней организации, не приводящие к утрате материнской организацией контроля над дочерней организацией, учитываются как операции с капиталом (т.е. операции с собственниками, действующими в этом качестве).

24 Пункты В94 - В96 содержат руководство по учету неконтролирующих долей участия в консолидированной финансовой отчетности.

Утрата контроля

25 Если материнская организация утрачивает контроль над дочерней организацией, материнская организация:

(a) прекращает признание активов и обязательств бывшей дочерней организации в консолидированном отчете о финансовом положении;

(b) признает по справедливой стоимости оставшиеся инвестиции в бывшую дочернюю организацию на дату утраты контроля и впоследствии отражает в учете такие инвестиции, а также любые суммы, причитающиеся от бывшей дочерней организации или в ее пользу, в порядке, установленном соответствующими МСФО. Указанная справедливая стоимость считается справедливой стоимостью при первоначальном признании финансового актива в соответствии с МСФО (IFRS) 9 или, когда уместно, первоначальной стоимостью инвестиций в ассоциированную организацию или совместное предприятие при первоначальном признании;

(c) признает прибыль или убыток, возникающий в результате утраты контроля, связанного с бывшим владением контрольного пакета.

26 Пункты В97 - В99 содержат руководство по учету утраты контроля.

Определение того, является ли организация инвестиционной организацией

27 Материнская организация должна определить, является ли она инвестиционной организацией. Инвестиционная организация - это организация, которая:

(a) получает средства от одного или более инвесторов с целью предоставления данному инвестору (данным инвесторам) услуг по управлению инвестициями;

(b) принимает на себя перед инвестором (инвесторами) обязательство в том, что целью ее бизнеса является инвестирование средств исключительно для получения доходов от прироста стоимости, инвестиционного дохода либо и того, и другого; и

(c) оценивает и определяет результаты деятельности практически по всем своим инвестициям на основе их справедливой стоимости.

Пункты В85А - В85М содержат соответствующие указания по применению.

28 При оценке того, отвечает ли она определению, приведенному в пункте 27, организация должна учитывать, обладает ли она следующими типичными

характеристиками инвестиционной организации:

- (a) у нее имеется более одной инвестиции (см. пункты B85O - B85P);
- (b) у нее имеется более одного инвестора (см. пункты B85Q - B85S);
- (c) у нее имеются инвесторы, которые не являются связанными сторонами организации (см. пункты B85T - B85U); и
- (d) у нее имеются доли владения в форме долей в капитале или аналогичные им (см. пункты B85V - B85W).

Отсутствие какой-либо из этих типичных характеристик не обязательно делает неправомерной классификацию организации в качестве инвестиционной. Инвестиционная организация, не обладающая всеми перечисленными типичными характеристиками, представляет дополнительное раскрытие информации, которое требуется согласно пункту 9А МСФО (IFRS) 12 "Раскрытие информации об участии в других организациях".

29 Если факты и обстоятельства указывают на то, что имеют место изменения одного или более из трех элементов, составляющих определение инвестиционной организации, приведенное в пункте 27, либо типичных характеристик инвестиционной организации, указанных в пункте 28, материнская организация должна произвести повторный анализ того, является ли она инвестиционной организацией.

30 Материнская организация, которая либо прекращает быть инвестиционной организацией, либо становится инвестиционной организацией, должна учитывать изменение своего статуса перспективно с даты, на которую произошло изменение ее статуса (см. пункты B100 - B101).

Инвестиционные организации: исключение из требования о консолидации

31 За исключением ситуации, описанной в пункте 32, инвестиционная организация не должна консолидировать свои дочерние организации или применять МСФО (IFRS) 3 при получении ею контроля над другой организацией. Вместо этого инвестиционная организация должна оценивать инвестицию в дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 <1>.

<1> В пункте С7 МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность" указывается: "Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, ссылка в настоящем стандарте на МСФО (IFRS) 9 должна рассматриваться как ссылка на МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка".

32 Несмотря на требование пункта 31, если инвестиционная организация

имеет дочернюю организацию, которая сама не является инвестиционной организацией и основной целью и деятельностью которой является оказание услуг, относящихся к деятельности инвестиционной организации по осуществлению инвестиций (см. пункты В85С - В85Е), она обязана консолидировать данную дочернюю организацию в соответствии с пунктами 19 - 26 настоящего стандарта и применять требования МСФО (IFRS) 3 в отношении приобретения подобных дочерних организаций.

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

33 Материнская организация инвестиционной организации должна консолидировать все организации, контролируемые ею, включая те, которые она контролирует через свою дочернюю организацию, являющуюся инвестиционной организацией, если только сама материнская организация также не является инвестиционной организацией.

Приложение А

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ТЕРМИНОВ

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Консолидированная финансовая отчетность	Финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доход, расходы денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представлены как таковые единого субъекта экономической деятельности.
Контроль над объектом инвестиций	Инвестор контролирует объект инвестиций, если инвестор подвержен риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение таких доходов, а также имеет возможность влиять на доходы через осуществление своих полномочий в отношении объекта инвестиций.
Лицо, принимающее решения	Организация, обладающая правом принятия решений, которая является либо принципалом, либо агентом для других сторон.
Группа	Материнская организация и ее дочерние организации.
Инвестиционная организация	Организация, которая: (а) получает средства от одного или более инвесторов с целью предоставления данному инвестору (данному инвесторам) услуг по управлению инвестициями; (б) принимает на себя перед инвестором (инвесторами) обязательство в том, что целью ее

бизнеса является инвестирование средств исключительно для получения дохода от прироста стоимости, инвестиционного дохода либо и того, и другого; и

(с) оценивает и определяет результаты деятельности практически по всем своим инвестициям на основе их справедливой стоимости.

Неконтролирующая доля участия	Собственный капитал в дочерней организации, которым материнская организация не владеет прямо или косвенно.
Материнская организация	Организация, которая контролирует одну или несколько организаций.
Полномочия	Существующие права, которые предоставляют возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью.
Права защиты интересов	Права, цель которых состоит в защите интересов стороны, обладающей указанными правами, без предоставления такой стороне полномочий в отношении организации, с которой связаны такие права.
Значимая деятельность	Для целей настоящего стандарта значимая деятельность - это деятельность объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доход объекта инвестиций.
Право отстранения	Право лишить лицо, принимающее решения, его прав по принятию решений.
Дочерняя организация	Организация, находящаяся под контролем другой организации.

Следующие ниже определения представлены в МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12 "Раскрытие информации об участии в других организациях", МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года) или МСФО (IAS) 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах". Данные определения используются в настоящем стандарте в значениях, изложенных в указанных стандартах:

- ассоциированная организация;
- участие в другой организации;
- совместное предприятие;
- ключевой управленческий персонал;
- связанная сторона;
- значительное влияние.

РУКОВОДСТВО ПО ПРИМЕНЕНИЮ

Список изменяющих документов

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Приложение описывает применение пунктов 1 - 33 и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

В1 Примеры, представленные в приложении, описывают гипотетические ситуации. Несмотря на то, что некоторые аспекты представленных ниже примеров могут отмечаться и в фактических ситуациях, необходимо оценить все факты и обстоятельства каждой конкретной фактической ситуации при применении МСФО (IFRS) 10.

Оценка контроля

В2 Чтобы установить, контролирует ли инвестор объект инвестиций, инвестор должен оценить:

- (а) обладает ли он полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- (b) подвергается ли он риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он право на получение таких доходов; и
- (с) имеет ли он возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для оказания влияния на доходы инвестора.

В3 При проведении анализа на наличие контроля может оказаться полезным рассмотрение следующих факторов:

- (а) цель и структура объекта инвестиций (см. пункты В5 - В8);
- (b) какая деятельность является значимой и каким образом принимаются решения касательно такой деятельности (см. пункты В11 - В13);
- (с) предоставляют ли права, которыми обладает инвестор, возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью (см. пункты В14 - В54);
- (d) подвергается ли инвестор риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он право на получение таких доходов (см. пункты В55 - В57); и
- (е) имеет ли инвестор возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций для оказания влияния на величину доходов инвестора (см. пункты В58 - В72).

В4 При оценке наличия контроля над объектом инвестиций инвестор

должен рассмотреть характер своих отношений с другими сторонами (см. пункты В73 - В75).

Цель и структура объекта инвестиций

В5 При оценке наличия контроля над объектом инвестиций инвестор должен рассмотреть цель и структуру объекта инвестиций, чтобы определить, какая деятельность является значимой, каким образом принимаются решения касательно значимой деятельности, кто имеет текущую возможность руководить такой деятельностью и кто получает доходы от такой деятельности.

В6 В результате анализа цели и структуры объекта инвестиций может быть понятно, что контроль над объектом инвестиций осуществляется посредством долевых инструментов, которые предоставляют держателю пропорциональные права голоса, например обыкновенных акций объекта инвестиций. В этом случае при отсутствии каких-либо дополнительных договоренностей, которые вносят изменения в процесс принятия решений, оценка контроля сводится к определению того, какая сторона, при наличии таковой, может реализовать права голоса в объеме, достаточном для управления операционной и финансовой политикой объекта инвестиций (см. пункты В34 - В50). В самом простом случае инвестор, который обладает большинством прав голоса, при отсутствии каких-либо других факторов контролирует объект инвестиций.

В7 Чтобы установить, обладает ли инвестор контролем над объектом инвестиций в более сложных ситуациях, может потребоваться рассмотрение некоторых из других факторов, изложенных в пункте В3, или всех таких факторов.

В8 Объект инвестиций может быть структурирован таким образом, что права голоса не являются доминирующим фактором при определении того, кто контролирует объект инвестиций, например, если права голоса связаны исключительно с административными задачами, а руководство значимой деятельностью осуществляется на основе соглашения. В таких случаях анализ цели и структуры объекта инвестиций должен также включать рассмотрение рисков, принятие которых объектом инвестиций было запланировано при его формировании, рисков, которые были запланированы для передачи сторонам, участвующим в объекте инвестиций, а также того, подвергается ли инвестор всем таким рискам или некоторым из них. Рассмотрение рисков включает не только риск убытков, но также и возможность доходов.

Полномочия

В9 Чтобы обладать полномочиями в отношении объекта инвестиций, инвестору необходимо иметь существующие права, которые предоставляют ему возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью. При оценке полномочий учитываются только реальные права и права, которые не являются правами защиты интересов (см. пункты В22 - В28).

В10 Установление факта наличия у инвестора полномочий зависит от того, какая деятельность является значимой, каким образом принимаются решения касательно значимой деятельности, а также от прав, которые в отношении объекта инвестиций имеют инвестор и другие стороны.

Значимая деятельность и управление значимой деятельностью

В11 Для многих объектов инвестиций целый ряд различных направлений операционной и финансовой деятельности оказывает влияние на их доходы. В качестве примеров деятельности, которая в зависимости от обстоятельств может оказаться значимой деятельностью, можно привести (данный перечень не является исчерпывающим):

- (а) продажу и покупку товаров или услуг;
- (b) управление финансовыми активами на протяжении контрактного срока (в том числе по факту наступления дефолта);
- (с) отбор, приобретение или отчуждение активов;
- (d) исследования и разработку новых продуктов или процессов; и
- (е) определение структуры финансирования или привлечение финансирования.

В12 В качестве примеров решений касательно значимой деятельности можно привести (данный перечень не является исчерпывающим):

- (а) решения, касающиеся операционной деятельности и капитала объекта инвестиций, включая бюджеты; и
- (b) назначение и вознаграждение ключевого управленческого персонала объекта инвестиций или поставщиков услуг, а также прекращение трудовых или договорных отношений с указанными лицами.

В13 В некоторых ситуациях значимой может быть деятельность, которая осуществляется как до, так и после стечения конкретных обстоятельств или наступления конкретного события. В случае если два или более инвесторов имеют текущую возможность управлять значимыми видами деятельности и такие виды деятельности осуществляются в разное время, инвесторы должны определить, какой инвестор может управлять деятельностью, оказывающей наиболее значительное влияние на доходы с учетом одновременно имеющихся прав принятия решений (см. пункт 13). Инвесторы должны пересмотреть эту оценку в последующем, если произойдут какие-либо изменения в соответствующих фактах или обстоятельствах.

Примеры применения

Пример 1

Два инвестора создают объект инвестиций с целью разработки и продажи лекарственного препарата. Один инвестор отвечает за разработку лекарственного препарата и получение соответствующего разрешения регулирующих органов; эта ответственность включает возможность принимать в одностороннем порядке все решения, касающиеся разработки продукта и получения разрешения регулирующих органов. Как только регулирующий орган одобрил препарат, другой инвестор начинает его производство и продажу; этот инвестор может в одностороннем порядке принимать все решения касательно производства и продажи препарата. Если все указанные виды деятельности - разработка и получение разрешения регулирующего органа, а также производство и продажа лекарственного препарата - являются значимыми видами деятельности, каждый инвестор должен определить, имеет ли он возможность управлять деятельностью, оказывающей наиболее значительное влияние на доход объекта инвестиций. Следовательно, каждый инвестор должен рассмотреть вопрос о том, является ли разработка и получение разрешения регулирующих органов или производство и продажа лекарственного препарата деятельностью, оказывающей наиболее значительное влияние на доходы объекта инвестиций, и имеет ли он возможность управлять такой деятельностью. При определении, кто из инвесторов обладает полномочиями, инвесторы рассмотрели бы следующие вопросы:

(a) цель и структура объекта инвестиций;

(b) факторы, которые определяют норму прибыли, выручку и стоимость объекта инвестиций, а также стоимость лекарственного препарата;

(c) влияние, оказываемое на доходы объекта инвестиций в результате осуществления полномочий каждого инвестора по принятию решений касательно факторов, перечисленных в подпункте (b); и

(d) подверженность инвесторов риску изменения доходов.

В данном конкретном примере инвесторы также рассмотрели бы следующие вопросы:

(e) неопределенность в отношении получения разрешения регулирующих органов и усилия, необходимые для получения такого разрешения (с учетом успешного опыта инвестора в области разработки лекарственных препаратов и получения соответствующего разрешения регулирующих органов); и

(f) кто из инвесторов осуществляет контроль над лекарственным препаратом после успешного завершения этапа разработки.

Пример 2

Инвестиционная структура (объект инвестиций) создается и финансируется с помощью долгового инструмента, держателем которого является инвестор (инвестор в долговые инструменты), и долевых

инструментов, держателями которых являются несколько других инвесторов. Выпуск долевых инструментов имеет своей целью поглощение первых убытков и получение остаточного дохода от объекта инвестиций. Один из инвесторов в долевые инструменты, который является держателем 30 процентов акций, также является управляющим активами. Объект инвестиций использует поступающие средства для покупки портфеля финансовых активов, подвергая объект инвестиций кредитному риску, связанному с возможными неплатежами в счет основной суммы долга и процентов по таким активам. Сделка продается инвестору в долговые инструменты как инвестиция с минимальным кредитным риском, связанным с возможными неплатежами по активам портфеля, что обуславливается характером активов, а также тем, что выпуск долевых инструментов предназначен для поглощения первых убытков объекта инвестиций. На доходы объекта инвестиций значительное влияние оказывает деятельность по управлению портфелем активов объекта инвестиций, что включает принятие решений, касающихся выбора, приобретения и отчуждения активов в рамках руководства по управлению портфелем, а также управленческие действия в случае неплатежей по любым из активов портфеля. За осуществление указанной деятельности отвечает управляющий активами до тех пор, пока неплатежи не достигнут установленного соотношения к стоимости портфеля (т.е. когда стоимость портфеля такова, что капитал, полученный в результате выпуска долевых инструментов объекта инвестиций полностью израсходован). Начиная с этого момента активами управляет доверительный управляющий, являющийся третьей стороной согласно инструкциям инвестора в долговые инструменты. Управление портфелем активов объекта инвестиций является значимой деятельностью объекта инвестиций. Управляющий активами имеет возможность управлять значимой деятельностью до тех пор, пока дефолтные активы не достигнут установленного соотношения к стоимости портфеля; инвестор в долговые инструменты имеет возможность управлять значимой деятельностью, когда стоимость дефолтных активов превышает установленное соотношение к стоимости портфеля. Управляющий активами и инвестор в долговые инструменты должны определить, имеет ли каждый из них возможность управлять деятельностью, оказывающей наиболее значительное влияние на доходы объекта инвестиций, включая анализ цели и структуры объекта инвестиций, а также риски изменения доходов каждой стороны.

Права, которые предоставляют инвестору полномочия в отношении объекта инвестиций

B14 Полномочия являются результатом прав. Чтобы иметь полномочия в отношении объекта инвестиций, инвестор должен обладать существующими правами, которые предоставляют инвестору возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью. Права, которые могут предоставить полномочия инвестору, могут варьироваться в зависимости от объекта инвестиций.

B15 В качестве примеров прав, которые индивидуально или в

совокупности могут предоставить инвестору полномочия, можно назвать (список не является исчерпывающим):

(a) права в форме прав голоса (или потенциальных прав голоса) в объекте инвестиций (см. пункты В34 - В50);

(b) права назначать, переводить на другую должность или увольнять ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, который может оказывать влияние на значимую деятельность;

(c) права назначать или отстранять другую организацию, которая управляет значимой деятельностью;

(d) права давать инструкции объекту инвестиций касательно вступления в какие-либо сделки или налагать вето на любые изменения в какие-либо сделки в интересах инвестора; и

(e) другие права (такие как права принятия решений, указанные в договоре об управлении), которые предоставляют их владельцу возможность управлять значимой деятельностью.

В16 В общем случае, если объект инвестиций осуществляет различную операционную и финансовую деятельность, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиций и если осуществление такой деятельности постоянно требует принятия решений по основным вопросам деятельности, то правами, которые сами по себе или в сочетании с другими соглашениями предоставляют инвестору полномочия в отношении объекта инвестиций, будут права голоса или аналогичные права.

В17 В случае если права голоса не могут оказать значительное влияние на доходы объекта инвестиций, например, когда права голоса распространяются только на административные вопросы, а вопросы управления значимой деятельностью регулируются соглашениями, инвестор должен оценить такие соглашения, чтобы установить, обладает ли он правами, достаточными, чтобы предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций. Чтобы установить, обладает ли инвестор правами, достаточными, чтобы предоставить ему такие полномочия, инвестор должен рассмотреть цель и структуру объекта инвестиций (см. пункты В5 - В8) и требования, изложенные в пунктах В51 - В54 вместе с требованиями пунктов В18 - В20.

В18 В некоторых обстоятельствах могут возникнуть трудности при установлении того, достаточны ли права инвестора, чтобы предоставить последнему полномочия в отношении объекта инвестиций. В таких случаях, чтобы произвести оценку полномочий, инвестор должен рассмотреть доказательство наличия у него практической возможности управлять значимой деятельностью в одностороннем порядке. Среди прочего необходимо рассмотреть следующие вопросы, которые при рассмотрении вместе с правами и признаками, указанными в пунктах В19 и В20, могут обеспечить доказательство того, что права инвестора являются достаточными, чтобы

предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций:

(a) Инвестор может, не имея на то предусмотренного договором права, назначать или утверждать ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, у которого имеется возможность руководить значимой деятельностью.

(b) Инвестор может, не имея на то предусмотренного договором права, давать инструкции объекту инвестиций касательно вступления в значительные сделки или налагать вето на внесение любых изменений в значительные сделки в интересах инвестора.

(c) Инвестор может играть решающую роль в процессе выдвижения кандидатур для избрания членов органа управления объекта инвестиций или при получении доверенностей от других держателей прав голоса.

(d) Члены ключевого управленческого персонала объекта инвестиций являются связанными сторонами инвестора (например, генеральный директор объекта инвестиций и генеральный директор инвестора - одно и то же лицо).

(e) Большинство членов высшего органа управления объекта инвестиций - связанные стороны инвестора.

В19 В некоторых случаях имеются признаки того, что инвестор состоит в особых отношениях с объектом инвестиций, которые предполагают, что интерес инвестора в объекте инвестиций не ограничивается лишь пассивным участием. Наличие одного такого признака или совокупности таких признаков не обязательно означает, что инвестор удовлетворяет критериям наличия полномочий. Однако наличие у инвестора интереса, который не ограничивается лишь пассивным участием в объекте инвестиций, может указывать на то, что инвестор обладает другими сопутствующими правами, достаточными для того, чтобы предоставить ему полномочия или обеспечить доказательство наличия существующих полномочий в отношении объекта инвестиций. Например, следующие ситуации предполагают, что интерес инвестора не ограничивается лишь пассивным участием в объекте инвестиций и, в сочетании с другими правами, может указывать на наличие полномочий:

(a) Члены ключевого управленческого персонала объекта инвестиций, у которых имеется возможность управлять значимой деятельностью, являются настоящими или бывшими работниками инвестора.

(b) Операции объекта инвестиций зависят от инвестора, например, как в следующих ситуациях:

(i) объект инвестиций зависит от инвестора в вопросах финансирования значительной части его операций;

(ii) инвестор выступает гарантом по значительной части обязанностей объекта инвестиций;

(iii) объект инвестиций зависит от инвестора в вопросах предоставления критически важных услуг, технологий, сырья или материалов;

(iv) инвестор управляет активами, такими как лицензии или торговые марки, которые являются критически важными для операций объекта инвестиций;

(v) объект инвестиций зависит от ключевого управленческого персонала инвестора, как, например, когда персонал инвестора обладает специализированными знаниями касательно операций объекта инвестиций.

(с) Значительная часть операций объекта инвестиций осуществляется при участии инвестора или от его имени.

(d) Подверженность инвестора риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или его право на получение таких доходов непропорционально больше, чем право голоса или другие аналогичные права. Например, может возникнуть ситуация, когда инвестор имеет право на получение более половины доходов объекта инвестиций или подвергается более чем половине рисков изменения таких доходов, тогда как его права голоса в объекте инвестиций составляют менее пятидесяти процентов.

V20 Чем выше подверженность инвестора риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций или больше права инвестора на получение таких доходов, тем больше у инвестора стимулов для получения прав, достаточных, чтобы предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций. Следовательно, наличие высокой подверженности риску изменения доходов может свидетельствовать о наличии у инвестора полномочий. Однако степень рисков инвестора сама по себе не определяет, обладает ли инвестор полномочиями в отношении объекта инвестиций.

V21 Если факторы, изложенные в пункте V18, и признаки, изложенные в пунктах V19 и V20, рассматриваются вместе с правами инвестора, большее значение должны иметь свидетельства наличия полномочий, описанные в пункте V18.

Реальные права

V22 При оценке наличия у него полномочий инвестор рассматривает только реальные права, связанные с объектом инвестиций (которыми обладает инвестор и другие лица). Право является реальным, если субъект права имеет практическую возможность реализовать такое право.

V23 Определение, являются ли права реальными, требует вынесения суждения с учетом всех фактов и обстоятельств. В качестве примеров факторов, которые могут быть рассмотрены при определении наличия реальных прав, можно назвать (список не является исчерпывающим):

(a) Наличие или отсутствие каких-либо барьеров (экономического или

иною характера), которые препятствуют субъекту (субъектам) права в реализации своих прав. Примеры таких барьеров включают среди прочего:

(i) финансовые санкции и стимулы, которые препятствуют субъекту права в осуществлении своих прав (или удерживают субъекта права от осуществления своих прав);

(ii) цену исполнения или конвертации, которая создает финансовый барьер, препятствующий субъекту права в осуществлении своих прав (или удерживающий субъекта права от осуществления своих прав);

(iii) условия, которые делают реализацию права маловероятным, например условия, жестко ограничивающие сроки исполнения;

(iv) отсутствие в учредительных документах объекта инвестиций или в применимых законах или нормативных актах четкого, разумного механизма, который позволил бы субъекту права реализовать свои права;

(v) неспособность субъекта права получить информацию, необходимую для реализации своих прав;

(vi) операционные барьеры или стимулы, которые препятствуют субъекту права в осуществлении своих прав или удерживают субъект права от осуществления своих прав (например, отсутствие других управляющих, желающих или способных оказывать специализированные услуги или оказывать услуги и перевести на себя прочие выгоды управляющего, передающего дела);

(vii) требования законов или регулирующих органов, которые препятствуют субъекту права в осуществлении своих прав (например, если зарубежному инвестору запрещено осуществлять свои права).

(b) В случае если реализация права требует согласия нескольких сторон или несколько сторон являются субъектами одного права, наличие или отсутствие установленного механизма, который дает таким сторонам практическую возможность реализовать их права на коллективной основе, если они пожелают это сделать. Отсутствие такого механизма - это признак того, что права могут оказаться нереальными. Чем больше число сторон, чье согласие требуется для реализации права, тем меньше вероятность, что право является реальным. Однако совет директоров, члены которого независимы от лица, принимающего решения, может служить механизмом для коллективных действий нескольких инвесторов при осуществлении их прав. Следовательно, право отстранения, которое может быть реализовано независимым советом директоров, с гораздо большей степенью вероятности являются реальными, чем те же самые права, которые могут быть реализованы большим числом инвесторов по отдельности.

(c) Извлечет ли сторона или стороны, которые являются держателями права, выгоду из реализации таких прав. Например, держатель потенциальных

прав голоса в объекте инвестиций (см. пункты В47 - В50) должен учитывать цену исполнения или конвертации инструмента. Условия потенциальных прав голоса с большей степенью вероятности будут реальными, если цена исполнения инструмента выгоднее рыночной или инвестор извлек бы выгоду по каким-либо другим причинам (например, посредством реализации эффекта синергии между инвестором и объектом инвестиций) в результате исполнения или конвертации инструмента.

В24 Кроме того, чтобы оно было реальным, право должно быть возможно осуществить тогда, когда принято решение касательно управления значимой деятельностью. Как правило, для того, чтобы право было реальным, должна быть возможность реализовать его в настоящее время. Однако в некоторых случаях права могут быть реальными, даже если они не могут быть реализованы в настоящее время.

Примеры применения

Пример 3

Объект инвестиций проводит ежегодные собрания акционеров, на которых принимаются решения по управлению значимой деятельностью. Следующее плановое собрание акционеров состоится через восемь месяцев. Однако акционеры, которые сами по себе или вкупе с другими акционерами владеют по меньшей мере 5 процентами прав голоса, могут созвать внеочередное собрание, чтобы внести изменения в существующую политику в отношении значимой деятельности, но при этом существует требование подачи уведомления другим акционерам, что означает, что такое собрание не может быть проведено в течение по меньшей мере 30 дней. Изменения в политику в отношении значимой деятельности могут быть внесены только на внеочередных или плановых собраниях акционеров. Это включает утверждение существенных сделок по продаже активов, а также вложение или отчуждение значительных инвестиций.

Изложенная выше ситуация применима для примеров 3А - 3D, представленных ниже. Каждый пример рассматривается в отдельности.

Пример 3А

Инвестор является держателем большинства прав голоса в объекте инвестиций. Права голоса инвестора являются реальными, поскольку инвестор может принимать решения касательно управления значимой деятельностью, когда такие решения должны быть приняты. Тот факт, что пройдет 30 дней до того момента, когда инвестор может реализовать свои права голоса, не лишает инвестора текущей возможности управлять значимой деятельностью с момента приобретения пакета акций инвестором.

Пример 3В

Инвестор является стороной форвардного контракта на приобретение

контрольного пакета акций объекта инвестиций. Дата исполнения форвардного контракта наступает через 25 дней. Существующие акционеры не могут изменить существующую политику в отношении значимой деятельности, потому что внеочередное собрание не может быть проведено в течение по меньшей мере 30 дней, по истечении которых форвардный контракт уже будет исполнен. Таким образом, инвестор имеет права, которые по существу эквивалентны правам акционера, владеющего контрольным пакетом акций в примере 3А выше (т.е. инвестор, являющийся стороной форвардного контракта, может принимать решения касательно управления значимой деятельностью, когда они требуются). Форвардный контракт инвестора - это реальное право, которое дает инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время даже до того, как будет исполнен форвардный контракт.

Пример 3С

Инвестор является держателем реального опциона на приобретение контрольного пакета акций объекта инвестиций; опцион может быть исполнен через 25 дней, и цена его исполнения значительно выгоднее рыночной. В данном примере должен быть сделан тот же вывод, что и в примере 3В.

Пример 3D

Инвестор является стороной форвардного контракта на приобретение контрольного пакета акций объекта инвестиций без приобретения каких-либо других сопутствующих прав в отношении объекта инвестиций. Дата исполнения форвардного контракта наступает через шесть месяцев. В отличие от изложенных выше примеров, инвестор не имеет возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время. В настоящее время существующие акционеры имеют возможность управлять значимой деятельностью, поскольку они могут внести изменения в существующую политику в отношении значимой деятельности прежде, чем форвардный контракт будет исполнен.

В25 Реальные права, которые могут реализовать другие стороны, могут воспрепятствовать осуществлению инвестором контроля над объектом инвестиций, с которым такие права связаны. Такие реальные права не требуют наличия у субъекта права возможности инициировать процедуру принятия решений. На протяжении времени, в течение которого права не являются лишь правами защиты интересов (см. пункты В26 - В28), реальные права других сторон могут препятствовать осуществлению инвестором контроля над объектом инвестиций, даже если такие права предоставляют субъекту права текущую возможность лишь утверждать или блокировать решения, касающиеся значимой деятельности.

Права защиты интересов

В26 При оценке того, предоставляют ли права полномочия инвестору в отношении объекта инвестиций, инвестор должен оценить, являются ли его

права, а также права других лиц правами защиты интересов. Права защиты интересов связаны с внесением коренных изменений в деятельность объекта инвестиций или применяются в исключительных обстоятельствах. Однако не все права, которые применяются в исключительных обстоятельствах или зависят от тех или иных событий, являются правами защиты интересов (см. пункты В13 и В53).

В27 Поскольку права защиты интересов предназначены для защиты интересов субъекта прав, не предоставляя ему полномочий в отношении объекта инвестиций, с которым связаны такие права, инвестор, обладающий только правами защиты интересов, не может иметь полномочий или препятствовать наличию полномочий у другой стороны в отношении объекта инвестиций (см. пункт 14).

В28 В качестве примеров прав защиты интересов можно назвать (список не является исчерпывающим):

(а) право кредитора наложить ограничения на действия заемщика, которые могли бы привести к значительному изменению кредитного риска заемщика в ущерб кредитору;

(б) право стороны, являющейся держателем неконтролирующей доли участия в объекте инвестиций, одобрять капитальные затраты сверх затрат, необходимых в ходе обычной деятельности, или одобрять выпуск долевых или долговых инструментов;

(с) право кредитора арестовать активы заемщика, если заемщик не может выполнить установленные условия погашения займа.

Франчайзинг

В29 Соглашение о франчайзинге, по которому объект инвестиций является франшизополучателем, зачастую предоставляет франшизодателю права, целью которых является защита бренда франшизы. Соглашения о франчайзинге, как правило, предоставляют франшизодателю определенные права по принятию решений касательно операций франшизополучателя.

В30 Обычно права франшизодателей не ограничивают возможность сторон, не являющихся франшизодателями, принимать решения, оказывающие значительное влияние на доходы франшизополучателя. Кроме того, права франшизодателя, предусматриваемые соглашением о франчайзинге, не всегда предоставляют франшизодателю текущую возможность управлять деятельностью, оказывающей значительное влияние на доходы франшизополучателя.

В31 Необходимо отличать наличие текущей возможности принимать решения, которые оказывают значительное влияние на доходы франшизополучателя, и наличие возможности принимать решения, которые

направлены на защиту бренда франшизы. Франшизодатель не обладает полномочиями в отношении франшизополучателя, если другие стороны обладают существующими правами, которые предоставляют им возможность в настоящее время управлять значимой деятельностью франшизополучателя.

В32 Вступая в соглашение о франчайзинге, франшизополучатель принимает в одностороннем порядке решение вести свой бизнес в соответствии с условиями соглашения о франчайзинге, но за свой собственный счет.

В33 Контроль над такими принципиальными решениями, как организационно-правовая форма франшизополучателя и его структура финансирования, может осуществляться сторонами, не являющимися франшизодателями, и оказывать значительное влияние на доходы франшизополучателя. Чем ниже уровень финансовой поддержки, предоставляемой франшизодателем, и чем ниже подверженность риску изменения доходов, получаемых франшизодателем от франшизополучателя, тем больше вероятность, что франшизодатель обладает только правами защиты интересов.

Права голоса

В34 Зачастую у инвестора есть возможность с помощью прав голоса или аналогичных прав управлять значимой деятельностью. Инвестору следует рассмотреть требования, изложенные в данном разделе (пункты В35 - В50), если управление значимой деятельностью объекта инвестиций осуществляется посредством прав голоса.

Полномочия в случае контрольного пакета прав голоса

В35 Инвестор, который является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций, располагает полномочиями в следующих ситуациях, если только не применяется пункт В36 или пункт В37:

(а) управление значимой деятельностью осуществляется посредством голосования держателя контрольного пакета прав голоса, или

(б) большинство членов органа управления, который осуществляет управление значимой деятельностью, назначается голосованием держателя контрольного пакета прав голоса.

Контрольный пакет прав голоса при отсутствии полномочий

В36 Чтобы инвестор, который является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций, обладал полномочиями в отношении объекта инвестиций, права голоса инвестора должны быть реальными в соответствии с пунктами В22 - В25 и должны предоставлять инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время, что зачастую осуществляется посредством определения операционной и финансовой политик. В случае если

какая-либо другая организация обладает существующими правами, которые предоставляют такой организации право управлять значимой деятельностью, и эта организация не является агентом инвестора, у инвестора нет полномочий в отношении объекта инвестиций.

В37 У инвестора нет полномочий в отношении объекта инвестиций, даже если инвестор является держателем контрольного пакета прав голоса в объекте инвестиций, когда такие права голоса не являются реальными. Например, инвестор, который является держателем более половины прав голоса в объекте инвестиций, не может иметь полномочий, если управление значимой деятельностью осуществляется государственным органом, судом, администратором, конкурсным управляющим, ликвидатором или регулирующим органом.

Полномочия без контрольного пакета прав голоса

В38 Инвестор может обладать полномочиями, даже если он не является держателем контрольного пакета прав голоса в объекте инвестиций. Инвестор может обладать полномочиями при отсутствии контрольного пакета прав голоса в объекте инвестиций, например, в результате:

(a) соглашения между инвестором и другими держателями прав голоса (см. пункт В39);

(b) прав, предусмотренных другими соглашениями (см. пункт В40);

(c) прав голоса инвестора (см. пункты В41 - В45);

(d) потенциальных прав голоса (см. пункты В47 - В50); или

(e) сочетания, указанного в подпунктах (a) - (d).

Соглашения с другими держателями прав голоса

В39 Соглашение между инвестором и другими держателями прав голоса может предоставить инвестору право реализовать права голоса, достаточные для наличия у инвестора полномочий, даже если у инвестора нет прав голоса, достаточных для наличия у него полномочий без такого соглашения. Однако соглашение может гарантировать, что инвестор может руководить достаточным количеством других держателей прав голоса в том, как им голосовать, что позволит инвестору принимать решения касательно значимой деятельности.

Права, предусмотренные другими соглашениями

В40 Другие права принятия решений в сочетании с правами голоса могут предоставить инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время. Например, права, предусмотренные соглашением, в

сочетании с правами голоса, могут оказаться достаточными, чтобы предоставить инвестору возможность в настоящее время управлять процессом производства объекта инвестиций или управлять другой операционной или финансовой деятельностью объекта инвестиций, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиций. Однако при полном отсутствии других прав экономическая зависимость объекта инвестиций от инвестора (например, отношения поставщика с его основным клиентом) не наделяет инвестора полномочиями в отношении объекта инвестиций.

Права голоса инвестора

В41 Инвестор, не обладающий контрольным пакетом прав голоса, имеет права, достаточные, чтобы дать ему полномочия, если у инвестора имеется практическая возможность управлять значимой деятельностью в одностороннем порядке.

В42 При оценке того, являются ли права голоса инвестора достаточными, чтобы дать последнему полномочия, инвестор рассматривает все факты и обстоятельства, включая:

(а) размер пакета прав голоса, принадлежащих инвестору, по отношению к размеру и степени рассредоточения пакетов других держателей прав голоса, обращая внимание на следующее:

(i) чем больше пакет прав голоса, принадлежащий инвестору, тем больше вероятность, что инвестор имеет существующие права, предоставляющие ему возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время;

(ii) чем больше пакет прав голоса, принадлежащий инвестору, относительно других держателей прав голоса, тем больше вероятность, что инвестор имеет существующие права, предоставляющие ему возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время;

(iii) чем больше количество сторон, которые должны действовать сообща, чтобы иметь перевес голосов над инвестором, тем больше вероятность, что инвестор имеет существующие права, предоставляющие ему возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время;

(b) потенциальные права голоса, держателем которых является инвестор, другие держатели прав голоса или другие стороны (см. пункты В47 - В50);

(c) права, предусмотренные другими соглашениями (см. пункт В40); и

(d) любые дополнительные факты и обстоятельства, которые указывают на то, что инвестор обладает или не обладает возможностью управлять значимой деятельностью на момент времени, когда решения должны быть приняты, включая характер распределения голосов на предыдущих собраниях акционеров.

В43 В случае если решения по управлению значимой деятельностью принимаются большинством голосов, инвестор является держателем значительно большего количества прав голоса, чем любой другой держатель или организованная группа держателей прав голоса, а другие пакеты рассредоточены достаточно широко, после рассмотрения факторов, перечисленных в пунктах В42(а) - (с), может быть ясно, что инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций.

Примеры применения

Пример 4

Инвестор приобретает 48 процентов прав голоса объекта инвестиций. Держателями оставшихся прав голоса являются тысячи акционеров, ни один из которых не имеет более 1 процента прав голоса. Ни у одного из акционеров нет договоренностей консультироваться с любыми из других акционеров или принимать коллективные решения. Оценивая, какую долю прав голоса приобрести, исходя из относительного размера других пакетов акций, инвестор пришел к выводу, что 48-процентной доли участия будет достаточно, чтобы предоставить ему контроль. В этом случае, исходя из абсолютного размера его пакета и относительного размера других пакетов акций, инвестор заключил, что он обладает в достаточной мере доминирующей долей участия, чтобы выполнить критерий наличия полномочий без необходимости рассмотрения других доказательств наличия полномочий.

Пример 5

Инвестору А принадлежит 40 процентов прав голоса объекта инвестиций, а двенадцати другим инвесторам принадлежат по 5 процентов прав голоса объекта инвестиций. Соглашение между акционерами предоставляет инвестору А право назначать, снимать с должности и устанавливать вознаграждение членам руководства, отвечающим за управление значимой деятельностью. Чтобы изменить соглашение, требуется решение, принятое большинством в две трети голосов акционеров. В этом случае инвестор А пришел к выводу, что, исходя только из абсолютного размера пакета инвестора и относительного размера других пакетов акций, нельзя сделать заключение касательно того, обладает ли инвестор правами, достаточными для наделения его полномочиями. Однако инвестор А решает, что имеющегося у него предусмотренного соглашением права назначать, снимать с должности и устанавливать вознаграждение членам руководства, достаточно, чтобы заключить, что он обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций. Тот факт, что инвестор А мог и не реализовать это право, или вероятность осуществления инвестором своего права избирать, назначать или снимать с должности членов руководства, не принимается во внимание при оценке того, обладает ли инвестор А полномочиями.

В44 В других ситуациях рассмотрения факторов, изложенных в пунктах В42(а) - (с), может оказаться достаточно, чтобы сделать вывод, что инвестор не

обладает полномочиями.

Примеры применения

Пример 6

Инвестор А является держателем 45 процентов прав голоса объекта инвестиций. Имеется еще два других инвестора, каждому из которых принадлежит 26 процентов прав голоса объекта инвестиций. Остальные права голоса принадлежат трем другим акционерам по 1 проценту каждому. Каких-либо других договоренностей, затрагивающих процесс принятия решений, нет. В этом случае анализ размера пакета акций, принадлежащего инвестору А, а также размера этого пакета относительно пакетов акций других инвесторов достаточно, чтобы вынести заключение, что инвестор А не обладает полномочиями. Достаточно действовать сообща лишь двум другим инвесторам, чтобы лишить инвестора возможности управлять значимой деятельностью объекта инвестиций.

В45 Однако анализ лишь факторов, перечисленных в пунктах В42(а) - (с) может оказаться недостаточным. Если инвестор, рассмотрев указанные факторы, сомневается в том, обладает ли он полномочиями, он должен рассмотреть дополнительные факты и обстоятельства, например, пассивны ли другие акционеры, о чем свидетельствует характер распределения голосов на предыдущих собраниях акционеров. Это включает оценку факторов, изложенных в пункте В18, и признаков, описанных в пунктах В19 и В20. Чем меньше прав голоса принадлежит инвестору и чем меньше количество сторон, которые должны действовать сообща, чтобы иметь перевес голосов над инвестором, тем в большей степени необходимо полагаться на дополнительные факты и обстоятельства, чтобы оценить достаточность прав инвестора для наделения его полномочиями. В случае если факты и обстоятельства, изложенные в пунктах В18 - В20, рассматриваются вместе с правами инвестора, больший вес будут иметь доказательства наличия полномочий, описанные в пункте В18, чем признаки наличия полномочий, описанные в пунктах В19 и В20.

Примеры применения

Пример 7

Инвестор является держателем 45 процентов прав голоса объекта инвестиций. Одиннадцати другим акционерам принадлежит по 5 процентов прав голоса объекта инвестиций. Ни у одного из акционеров нет соглашения о необходимости консультироваться с любыми другими акционерами или принимать коллективные решения. В этом случае анализ абсолютного размера пакета инвестора и относительного размера пакетов акций других инвесторов не является решающим фактором при определении того, обладает ли инвестор правами, достаточными, чтобы предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций. Необходимо рассмотреть другие дополнительные факты и

обстоятельства, которые могут обеспечить доказательство того, что инвестор обладает или не обладает полномочиями.

Пример 8

Инвестор является держателем 35 процентов прав голоса объекта инвестиций. Три других акционера имеют по 5 процентов прав голоса объекта инвестиций каждый. Остальные права голоса принадлежат большому числу акционеров, ни один из которых не имеет более 1 процента прав голоса. Ни у одного из акционеров нет договоренностей консультироваться с любыми другими акционерами или принимать коллективные решения. Решения, касающиеся значимой деятельности объекта инвестиций, требуют одобрения большинством голосов на соответствующих собраниях акционеров; на недавних собраниях акционеров было подано 75 процентов голосов акционеров объекта инвестиций. В этом случае активное участие других акционеров на недавних собраниях акционеров указывает на то, что у инвестора не было бы практической возможности управлять значимой деятельностью в одностороннем порядке, независимо от того, осуществлял ли инвестор управление значимой деятельностью в результате того, что достаточное количество других акционеров проголосовало так же, как инвестор.

В46 Если в результате анализа факторов, перечисленных в пунктах В42(а) - (d), остается неясным, есть ли у инвестора полномочия, инвестор не контролирует объект инвестиций.

Потенциальные права голоса

В47 При оценке контроля инвестор рассматривает свои потенциальные права голоса, а также потенциальные права голоса других сторон, чтобы установить, обладает ли он полномочиями. Потенциальные права голоса - это права на получение прав голоса в объекте инвестиций, такие как права, связанные с конвертируемыми инструментами или опционами, включая форвардные контракты. Такие потенциальные права голоса принимаются во внимание только в том случае, если они являются реальными (см. пункты В22 - В25).

В48 При рассмотрении потенциальных прав голоса инвестор должен рассмотреть цель и структуру инструмента, а также цель и структуру любых других форм участия инвестора в объекте инвестиций. Это включает оценку различных условий инструмента, а также очевидных ожиданий, мотивов инвестора и причин, по которым он согласился на такие условия.

В49 Если инвестор также обладает правами голоса или какими-либо другими правами принятия решений, касающихся деятельности объекта инвестиций, инвестор должен оценить, предоставляют ли такие права в сочетании с потенциальными правами голоса полномочия инвестору.

В50 Потенциальные права голоса, которые являются реальными сами по

себе или в сочетании с другими правами, могут предоставить инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время. Например, именно такая ситуация вероятна, если инвестор является держателем 40 процентов прав голоса объекта инвестиций и в соответствии с пунктом В23 обладает реальными правами, связанными с опционами на приобретение еще 20 процентов прав голоса.

Примеры применения

Пример 9

Инвестор А является держателем 70 процентов прав голоса объекта инвестиций. Инвестору В принадлежит 30 процентов прав голоса объекта инвестиций, а также опцион на приобретение половины прав голоса инвестора А. Опцион может быть исполнен в течение следующих двух лет по фиксированной цене, причем соотношение цены исполнения опциона и рыночной цены делает очень невыгодным исполнение опциона (и ожидается, что опцион останется неисполненным на протяжении указанного двухлетнего периода). Инвестор А осуществляет свои права голоса и активно управляет значимой деятельностью объекта инвестиций. В таком случае имеется вероятность, что инвестор А выполнит критерии наличия полномочий, поскольку у него имеется возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время. Несмотря на то, что у инвестора В имеются опционы на приобретение дополнительных прав голоса, которые могут быть исполнены в настоящее время (и в случае исполнения дали бы инвестору В контрольный пакет акций объекта инвестиций), условия указанных опционов таковы, что опционы не расцениваются как реальные.

Пример 10

Инвестору А и двум другим инвесторам принадлежит по одной трети прав голоса объекта инвестиций. Предпринимательская деятельность объекта инвестиций тесно связана с инвестором А. В дополнение к долевым инструментам инвестор А также является держателем долговых инструментов, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции объекта инвестиций в любое время по фиксированной цене "с убытком" (но убыток небольшой). Если бы долговые инструменты были конвертированы, то инвестор А стал бы держателем 60 процентов прав голоса в объекте инвестиций. Инвестор А извлек бы выгоду, реализовав синергии, если бы долговые инструменты были конвертированы в обыкновенные акции. Инвестор А обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, поскольку он является держателем прав голоса объекта инвестиций вкуче с потенциальными правами голоса, которые являются реальными и предоставляют инвестору возможность управлять значимой деятельностью в настоящее время.

Наличие полномочий в ситуации, когда права голоса и аналогичные права не оказывают значительного влияния на доход объекта инвестиций

В51 При оценке цели и структуры объекта инвестиций (см. пункты В5 - В8) инвестор должен рассмотреть свое участие и решения, принятые на момент создания объекта инвестиций относительно его структуры, и оценить, предоставляют ли условия сделки и особенности участия инвестору права, достаточные для наделения последнего полномочиями. Участие в создании объекта инвестиций само по себе не является достаточным, чтобы предоставить инвестору контроль над объектом инвестиций. Однако участие в создании объекта инвестиций может указывать на то, что у инвестора была возможность получить права, достаточные для предоставления ему полномочий в отношении объекта инвестиций.

В52 Кроме того, инвестор должен рассмотреть соглашения, такие как право на покупку, право на продажу и право ликвидации, установленные во время создания объекта инвестиций. В случае если эти договоренности подразумевают деятельность, тесно связанную с объектом инвестиций, такая деятельность по своей сути является неотъемлемой частью общей деятельности объекта инвестиций, несмотря на то, что она может осуществляться за пределами юридических границ объекта инвестиций. Следовательно, выраженные явно или подразумеваемые права принятия решений, предусмотренные соглашениями, которые тесно связаны с объектом инвестиций, необходимо расценивать как значимую деятельность при установлении факта наличия полномочий в отношении объекта инвестиций.

В53 В случае с некоторыми объектами инвестиций значимая деятельность имеет место только тогда, когда возникают определенные обстоятельства или происходят определенные события. Объект инвестиций может быть организован таким образом, чтобы управление его деятельностью и его доходы были определены заранее, если только и до тех пор, пока не возникнут определенные обстоятельства или не произойдут определенные события. В этом случае лишь решения, касающиеся деятельности объекта инвестиций и принятые при возникновении таких обстоятельств или событий, могут оказать значительное влияние на его доходы и, следовательно, являться значимой деятельностью. Инвестор, способный принимать такие решения, обладает полномочиями, даже если обстоятельства или события не возникли. Тот факт, что право принятия решений зависит от возникновения определенных обстоятельств или событий, сам по себе не делает указанные права правами защиты интересов.

Примеры применения

Пример 11

Единственным видом предпринимательской деятельности объекта инвестиций, согласно его учредительным документам, является покупка и обслуживание дебиторской задолженности на ежедневной основе для его инвесторов. Обслуживание на ежедневной основе включает взыскание и перевод основной суммы долга и вознаграждения по мере наступления их

сроков погашения. В случае невыполнения обязательств по дебиторской задолженности объект инвестиций автоматически продает дебиторскую задолженность инвестору, как предусмотрено в отдельном соглашении "пут" между инвестором и объектом инвестиций. Единственным видом значимой деятельности является управление дебиторской задолженностью в случае невыполнения обязательств по дебиторской задолженности, поскольку это единственная деятельность, которая может оказать значительное влияние на доходы объекта инвестиций. Управление дебиторской задолженностью до наступления дефолта не является значимой деятельностью, поскольку это не требует принятия существенных решений, которые могли бы оказать значительное влияние на доходы объекта инвестиций - деятельность до наступления дефолта определена заранее и состоит исключительно во взыскании денежных потоков по мере наступления их сроков погашения и их передачи инвесторам. Следовательно, только право инвестора управлять активами по наступлению дефолта должно учитываться при оценке общей деятельности объекта инвестиций, оказывающей значительное влияние на доходы объекта инвестиций.

В этом примере структура объекта инвестиций гарантирует наличие у инвестора полномочий по принятию решений, касающихся деятельности, которая оказывает значительное влияние на доходы, как раз в тот единственный момент, когда требуются полномочия по принятию решений. Условия соглашения "пут" являются неотъемлемой частью сделки и учреждения объекта инвестиций.

Следовательно, условия соглашения "пут" вкупе с учредительными документами объекта инвестиций приводят к заключению, что инвестор обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, даже учитывая тот факт, что инвестор вступает во владение дебиторской задолженностью только при наступлении дефолта и осуществляет управление просроченной дебиторской задолженностью за пределами юридических границ объекта инвестиций.

Пример 12

Единственным активом объекта инвестиций является дебиторская задолженность. При рассмотрении цели и структуры объекта инвестиций установлено, что единственным видом значимой деятельности является управление дебиторской задолженностью при наступлении дефолта. Сторона, которая имеет возможность управлять просроченной дебиторской задолженностью, обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций независимо от того, оказался ли кто-либо из заемщиков в состоянии дефолта.

В54 Инвестор может иметь выраженное явно или подразумеваемое обязательство обеспечить, чтобы объект инвестиций продолжил свою деятельность согласно разработанной структуре. Такое обязательство может увеличить подверженность инвестора риску изменения доходов и, таким образом, увеличить стимул для получения инвестором прав, достаточных,

чтобы наделить его полномочиями. Следовательно, обязательство обеспечить, чтобы объект инвестиций осуществлял свою деятельность в соответствии с разработанной структурой, может явиться признаком наличия у инвестора полномочий, но само по себе такое обязательство не дает полномочий инвестору, равно как и не препятствует наличию полномочий у какой-либо другой стороны.

Подверженность риску изменения доходов от объекта инвестиций или прав на получение таких доходов

B55 Оценивая, обладает ли инвестор контролем над объектом инвестиций, инвестор должен установить, подвержен ли он риску изменения доходов от участия в объекте инвестиций, или имеет ли он права на получение таких доходов.

B56 Переменный доход - это доход, который не является фиксированным и может меняться в зависимости от результатов деятельности объекта инвестиций. Переменный доход может быть только положительным, только отрицательным или и положительным, и отрицательным (см. пункт 15). Инвестор оценивает, являются ли доходы от объекта инвестиций переменными, а также степень изменчивости таких доходов, исходя из сути соглашения и независимо от юридической формы доходов. Например, инвестор может быть держателем облигации с фиксированным купонным доходом. В контексте настоящего стандарта фиксированные процентные платежи являются переменным доходом, поскольку они подвержены риску дефолта и подвергают инвестора кредитному риску эмитента облигации. Степень изменчивости (т.е. то, насколько изменчив такой доход) зависит от кредитного риска, связанного с облигацией. Аналогично фиксированная выплата за достижение определенных результатов в управлении активами объекта инвестиций является переменным доходом, поскольку она подвергает инвестора риску недостижения поставленных целей объектом инвестиций. Степень изменчивости зависит от способности объекта инвестиций генерировать достаточный доход, чтобы произвести оплату вознаграждения.

B57 В качестве примеров дохода можно назвать:

(a) дивиденды, распределение прочих экономических выгод от объекта инвестиций (например, проценты по долговым ценным бумагам, выпущенным объектом инвестиций) и изменение в стоимости инвестиций, сделанных инвестором в такой объект инвестиций;

(b) вознаграждение за обслуживание активов или обязательств объекта инвестиций, гонорар и риск убытка от кредитной поддержки или обеспечения ликвидности доли в остаточной стоимости активов и обязательств объекта инвестиций при его ликвидации, выгоды по налогу на прибыль и доступ к будущей ликвидности от участия инвестора в объекте инвестиций;

(c) доход, недоступный для других держателей долей участия. Например,

инвестор может использовать свои активы в сочетании с активами объекта инвестиций, например, объединение операционных функций с целью достижения экономии от масштаба, снижения издержек, поиска поставщиков дефицитных товаров, получения доступа к запатентованным знаниям или наложения ограничений на некоторые операции или активы, чтобы увеличить стоимость других активов инвестора.

Связь между полномочиями и доходом

Делегированные полномочия

В58 При оценке инвестором, имеющим право принятия решений (лицом, принимающим решения), обладает ли он контролем над объектом инвестиций, инвестор должен определить, является ли он принципалом или агентом. Инвестор должен также определить, есть ли какая-либо другая организация, имеющая право принятия решений, которая действует в качестве агента для инвестора. Агент - это сторона, привлеченная прежде всего с целью осуществления деятельности от имени и в интересах другой стороны или сторон (принципала (принципалов)), и, следовательно, агент не контролирует объект инвестиций при осуществлении им своих полномочий по принятию решений (см. пункты 17 и 18). Таким образом, иногда полномочия принципала могут находиться в распоряжении агента, который может их использовать, но только от имени принципала. Лицо, принимающее решения, не является агентом только потому, что другие стороны могут извлечь выгоду из решений, которые принимает такое лицо.

В59 Инвестор может делегировать агенту свои полномочия по принятию решений, касающихся некоторых определенных вопросов или значимой деятельности в целом. Оценивая, обладает ли он контролем над объектом инвестиций, инвестор должен рассматривать права принятия решений, делегированные его агенту, как права, находящиеся в прямом распоряжении инвестора. В ситуациях с несколькими принципалами каждый из них должен оценить, обладает ли он полномочиями в отношении объекта инвестиций, проанализировав требования, изложенные в пунктах В5 - В54. В пунктах В60 - В72 содержится руководство касательно того, как определить, является ли лицо, принимающее решения, агентом или принципалом.

В60 Лицо, принимающее решения, должно проанализировать отношения между собой, управляемым им объектом инвестиций и другими сторонами, участвующими в объекте инвестиций, во всех проявлениях таких отношений, и в особенности изложенные ниже факторы, принимая решения о том, является ли оно агентом:

(a) пределы его полномочий по принятию решений касательно объекта инвестиций (пункты В62 и В63);

(b) права других сторон (пункты В64 - В67);

(с) вознаграждение, на которое оно имеет право в соответствии с соглашением (соглашениями) об уплате вознаграждения (пункты В68 - В70);

(d) подверженность лица, принимающего решения, рискам изменения дохода от других видов участия в объекте инвестиций, держателем которых оно является (пункты В71 и В72).

В зависимости от конкретных фактов и обстоятельств каждому из указанных факторов придается различный вес.

В61 Определение того, является ли лицо, принимающее решения, агентом, требует оценки всех факторов, перечисленных в пункте В60, кроме случаев, когда у какой-либо одной стороны есть реальное право отстранить лицо, принимающее решения (право отстранения) и такое отстранение может быть произведено без указания причин (см. пункт В65).

Пределы полномочий по принятию решений

В62 Пределы полномочий лица, принимающего решения, оцениваются на основе анализа:

(а) деятельности, разрешенной в соответствии с соглашением (соглашениями) о принятии решений и предусмотренной законодательством, и

(b) свободы действий, которой обладает лицо, принимающее решения, при принятии решений в отношении такой деятельности.

В63 Лицо, принимающее решения, должно рассмотреть цель и структуру объекта инвестиций, риски, подверженность которым объекта инвестиций предусмотрена его структурой, риски, которые данный объект инвестиций в соответствии со своей структурой передает участвующим сторонам, а также степень вовлечения лица, принимающего решения, в структурирование объекта инвестиций. Например, если лицо, принимающее решения, в значительной мере участвует в структурировании объекта инвестиций (включая определение пределов полномочий по принятию решений), такое участие может указывать на то, что у лица, принимающего решения, была возможность и стимул получить права, которые предоставляют лицу, принимающему решения, способность направлять значимую деятельность.

Права других сторон

В64 Реальные права других сторон могут оказать влияние на способность лица, принимающего решения, направлять значимую деятельность объекта инвестиций. Наличие у других сторон реального права отстранения или других прав может указывать на то, что лицо, принимающее решения, является агентом.

В65 В случае если одна сторона обладает реальными правами отстранения

и может сместить с должности лицо, принимающее решения, без указания причины, одного этого достаточно, чтобы заключить, что лицо, принимающее решения, является агентом. Если такими правами обладают несколько сторон (и ни одна из них не может сместить лицо, принимающее решения, без согласия других сторон), то наличие таких прав само по себе не является решающим фактором при определении того, действует ли лицо, принимающее решения, прежде всего от имени и в интересах других сторон. Кроме того, чем больше число сторон, которые должны действовать сообща, чтобы реализовать право отстранения лица, принимающего решения, и чем больше величина и изменчивость других экономических интересов (т.е. вознаграждения и иных интересов) лица, принимающего решения, тем меньший вес имеет данный фактор.

В66 При определении того, является ли лицо, принимающее решения, агентом, необходимо проанализировать реальные права других сторон, ограничивающие степень свободы действий лица, принимающего решения, таким же образом, как анализировались права отстранения. Например, лицо, принимающее решения, которое обязано заручиться одобрением небольшого числа других сторон в отношении своих действий, как правило, является агентом. (В пунктах В22 - В25 содержится дополнительное руководство касательно того, как определить, являются ли права реальными.)

В67 Анализ прав других сторон должен включать оценку любых прав, которые могут быть реализованы советом директоров объекта инвестиций (или другим органом управления), и их влияние на полномочия по принятию решений (см. пункт В23(b)).

Вознаграждение

В68 Чем больше величина и изменчивость вознаграждения лица, принимающего решения, относительно доходов, которые ожидается получить от деятельности объекта инвестиций, тем выше вероятность того, что лицо, принимающее решения, является принципалом.

В69 При определении того, является ли лицо, принимающее решения, принципалом или агентом, такое лицо должно рассмотреть, существуют ли следующие условия:

(a) вознаграждение лица, принимающего решения, соразмерно оказанным услугам;

(b) соглашение об уплате вознаграждения содержит только такие сроки, условия или суммы, которые обычно включаются в соглашения о предоставлении аналогичных услуг специалистами соответствующего уровня квалификации на обычных условиях.

В70 Лицо, принимающее решения, не может быть агентом, если только не выполняются условия, изложенные в пунктах В69(a) и (b). Однако выполнение

указанных условий само по себе не является достаточным, чтобы заключить, что лицо, принимающее решения, является агентом.

Подверженность риску изменения доходов от других интересов

B71 Лицо, принимающее решения, которое имеет другие интересы в объекте инвестиций (например, имеет инвестиции в объекте инвестиций или предоставляет гарантии в отношении результатов деятельности объекта инвестиций), должно рассмотреть степень своей подверженности риску изменения доходов от таких интересов при оценке того, является ли такое лицо агентом. Наличие других интересов в объекте инвестиций указывает на то, что лицо, принимающее решения, может быть принципалом.

B72 При оценке своей подверженности риску изменения доходов от других интересов в объекте инвестиций, лицо, принимающее решения, должно рассмотреть следующее:

(a) чем больше величина экономических интересов такого лица и связанной с ними изменчивости при рассмотрении его вознаграждения и прочих интересов в совокупности, тем выше вероятность того, что лицо, принимающее решения, является принципалом;

(b) отличается ли его подверженность риску изменения доходов от рисков других инвесторов и, если отличается, может ли это обстоятельство повлиять на его действия. Например, такая ситуация может возникнуть, если лицо, принимающее решения, имеет субординированное участие в объекте инвестиций или предоставляет ему другие механизмы повышения кредитного качества.

Лицо, принимающее решения, должно оценить свою подверженность риску изменения доходов относительно совокупного изменения доходов от объекта инвестиций. Эта оценка производится прежде всего исходя из доходов, ожидаемых от объекта инвестиций, при этом недопустимо игнорировать максимальную подверженность лица, принимающего решения, риску изменения доходов от объекта инвестиций, возникающему в связи с другими интересами лица, принимающего решения, в данном объекте инвестиций.

Примеры применения

Пример 13

Лицо, принимающее решения (управляющий фондом) учреждает, продвигает на рынке регулируемый фонд, ценные бумаги которого обращаются на организованном рынке, и управляет им в соответствии с узко определенными параметрами, изложенными в инвестиционном мандате, как того требует местное законодательство и нормативные акты. Фонд рекламировался перед инвесторами в качестве инвестиции в диверсифицированный портфель обращающихся на организованном рынке

долевых ценных бумаг организаций. В рамках установленных параметров управляющий фондом имеет свободу выбора активов, в которые вкладывать капитал. Управляющий фондом имеет инвестицию в фонд в размере 10-процентной доли и получает гонорар за свои услуги на уровне рынка, равный 1 проценту стоимости чистых активов фонда. Гонорар соразмерен с объемом оказанных услуг. Управляющий фондом несет обязательства по финансированию убытков только в пределах 10-процентной доли. Фонд не обязан учреждать и не учредил независимый совет директоров. Инвесторы не имеют реальных прав, которые могли бы оказать влияние на полномочия управляющего фондом принимать решения, но могут изъять из обращения свои доли участия в рамках определенных лимитов, установленных фондом.

Несмотря на то, что управляющий действует в рамках параметров, установленных в инвестиционном мандате и в соответствии с требованиями регулирующих органов, управляющий фондом имеет право принятия решений, которые предоставляют ему возможность направлять значимую деятельность фонда в настоящий момент времени: инвесторы не обладают реальными правами, которые могли бы оказать влияние на полномочия управляющего фондом принимать решения. Управляющий фондом получает за свои услуги гонорар на уровне рынка, соразмерный оказанным услугам, а также имеет инвестицию в виде соответствующей доли в фонде. Вознаграждение и инвестиция управляющего фондом подвергают его рискам изменения дохода от деятельности фонда, однако размер таких рисков не является настолько значительным, чтобы можно было бы расценивать его как указание на то, что управляющий фондом является принципалом.

В данном примере анализ подверженности управляющего фондом риску изменения дохода от фонда вкупе с его полномочиями по принятию решений в рамках ограниченных параметров указывает на то, что управляющий фондом является агентом. Таким образом, управляющий фондом заключает, что он не контролирует фонд.

Пример 14

Лицо, принимающее решения, учреждает, продвигает на рынке и управляет фондом, который предоставляет инвестиционные возможности целому ряду инвесторов. Лицо, принимающее решения (управляющий фондом), должно принимать решения, руководствуясь интересами всех инвесторов и в соответствии с соглашениями об управлении фондом. Тем не менее управляющий фондом имеет широкую свободу действий в вопросах принятия решений. Управляющий фондом получает гонорар за свои услуги на уровне рынка, равный 1 проценту активов, находящихся в управлении, и 20 процентам совокупной прибыли фонда при условии достижения установленного уровня прибыли. Гонорар соразмерен оказанным услугам.

Несмотря на то, что управляющий фондом должен принимать решения, руководствуясь интересами всех инвесторов, он имеет широкие полномочия принимать решения с тем, чтобы направлять значимую деятельность фонда.

Управляющий фондом получает гонорар в виде фиксированной суммы и суммы, определяемой по результатам деятельности, который соразмерен оказанным услугам. Кроме того, данное вознаграждение ставит в один ряд заинтересованность управляющего фондом и заинтересованность других инвесторов в увеличении стоимости фонда, не создавая подверженности риску изменения доходов от деятельности фонда, и является столь значительным, что данное вознаграждение при отдельном рассмотрении указывает на то, что управляющий фондом является принципалом.

Фактические обстоятельства и анализ приведенного выше примера распространяются на примеры 14А - 14С, представленные ниже. Каждый пример рассматривается отдельно.

Пример 14А

Управляющий фондом также держит 2-процентные инвестиции в фонде, что ставит в один ряд его заинтересованность и заинтересованность других инвесторов. Управляющий фондом несет обязанности по финансированию убытков только в пределах своих 2-процентных инвестиций. Инвесторы могут отстранить управляющего фондом простым большинством голосов, но только за нарушение условий договора.

Инвестиции управляющего фондом в размере 2 процентов увеличивают его подверженность риску изменения доходов от деятельности фонда, не создавая столь значительной подверженности этому риску, чтобы указывать на то, что управляющий фондом является принципалом. Право других инвесторов отстранить управляющего фондом расценивается как право защиты интересов, поскольку оно может быть реализовано только в случае нарушения условий договора. В данном примере, несмотря на то, что управляющий фондом имеет широкие полномочия принимать решения и подвергается риску изменения доходов от его доли в объекте инвестиций и вознаграждения, подверженность управляющего фондом упомянутому риску указывает на то, что он является агентом. Таким образом, управляющий фондом заключает, что он не контролирует фонд.

Пример 14В

Управляющий фондом держит инвестиции в виде более существенной доли в фонде и несет обязанности по финансированию убытков в пределах его инвестиций. Инвесторы могут отстранить управляющего фондом простым большинством голосов, но только за нарушение условий договора.

В данном примере право других инвесторов отстранить управляющего фондом расценивается как право защиты интересов, поскольку оно может быть реализовано только в случае нарушения условий договора. Несмотря на то, что управляющий фондом получает гонорар в виде фиксированной суммы и суммы, определяемой по результатам деятельности, который соразмерен оказанным услугам, инвестиции управляющего фондом вкупе с его

вознаграждением могли бы привести к подверженности риску изменения дохода от деятельности фонда, которая была бы столь значительной, что указывала бы на то, что управляющий фондом является принципалом. Чем больше величина и изменчивость других экономических интересов лица, принимающего решения (при анализе его вознаграждения и иных интересов в совокупности), тем большее значение управляющий фондом придает этим экономическим интересам при проведении такого анализа и тем выше вероятность того, что управляющий фондом является принципалом.

Например, рассмотрев свое вознаграждение и другие факторы, управляющий фондом мог бы посчитать, что инвестиция в виде 20-процентной доли является достаточным основанием для вывода о наличии у него контроля над фондом. Однако при других обстоятельствах (т.е. если вознаграждение или другие факторы отличаются от изложенных выше), контроль может возникнуть при другом уровне инвестиций.

Пример 14С

Управляющий фондом держит инвестиции в фонде в виде 20-процентной доли и несет обязанности по финансированию убытков в пределах своих 20-процентных инвестиций. У фонда есть совет директоров, все члены которого являются независимыми по отношению к управляющему фондом и назначены другими инвесторами. Совет директоров назначает управляющего фондом ежегодно. Если совет директоров принимает решение не возобновлять договор с управляющим фондом, то услуги, предоставляемые управляющим фондом, могут быть предоставлены другими управляющими, работающими в данной отрасли.

Несмотря на то, что управляющий фондом получает гонорар в виде фиксированной суммы и суммы, определяемой по результатам деятельности, который соразмерен оказанным услугам, инвестиции управляющего фондом в размере 20 процентов вкупе с его вознаграждением приводят к подверженности риску изменения доходов от деятельности фонда, и подверженность этому риску является столь значительной, что указывает на то, что управляющий фондом является принципалом. Однако инвесторы имеют реальное право отстранить управляющего фондом: совет директоров обладает механизмом, позволяющим инвесторам отстранить управляющего фондом, если они примут такое решение.

В этом примере управляющий фондом при анализе придает большее значение реальным правам отстранения. Таким образом, в данном примере, несмотря на то, что управляющий фондом имеет широкие полномочия принятия решений и подвергается рискам изменения доходов от фонда, доходов в форме вознаграждения и от инвестиций управляющего фондом, реальные права других инвесторов указывают на то, что управляющий фондом является агентом. Таким образом, управляющий фондом приходит к выводу, что он не контролирует фонд.

Пример 15

Объект инвестиций создан с целью приобретения портфеля обеспеченных активами ценных бумаг с фиксированной ставкой и финансируется долговыми инструментами с фиксированной ставкой и долевыми инструментами. Долевые инструменты предназначены для защиты инвесторов в долговые инструменты от первых убытков и получения остаточного дохода объекта инвестиций. Сделка была предложена потенциальным инвесторам в долговые инструменты как инвестиция в портфель обеспеченных активами ценных бумаг с кредитным риском, связанным с возможным дефолтом эмитентов обеспеченных активами ценных бумаг портфеля, и процентным риском, связанным с управлением портфелем. При формировании портфеля долевыми инструментами составляют 10 процентов стоимости приобретенных активов. Лицо, принимающее решения (управляющий активами), управляет портфелем находящихся в обороте активов, принимая инвестиционные решения в рамках параметров, изложенных в проспекте объекта инвестиций. За свои услуги управляющий активами получает фиксированный гонорар на уровне рынка (т.е. 1 процент от находящихся в его управлении активов) и гонорар, определяемый по результатам деятельности (т.е. 10 процентов от прибыли), при условии, что прибыль объекта инвестиций превышает установленный уровень. Гонорар соразмерен оказанным услугам. Управляющий активами является держателем 35-процентной доли в собственном капитале объекта инвестиций. Оставшаяся 65-процентная доля в собственном капитале и все долговые инструменты удерживаются большим числом широко рассредоточенных инвесторов, которые являются независимыми третьими сторонами. Управляющий активами может быть отстранен без указания причин решением простого большинства голосов других инвесторов.

Управляющий активами получает гонорар в виде фиксированной суммы и суммы, определяемой по результатам деятельности, который соразмерен оказанным услугам. Вознаграждение ставит в один ряд заинтересованность управляющего фондом и заинтересованность других инвесторов в увеличении стоимости фонда. Управляющий активами подвержен риску изменения доходов от деятельности фонда, поскольку он является держателем 35-процентной доли в собственном капитале и получает гонорар.

Несмотря на то, что управляющий активами действует в рамках параметров, изложенных в проспекте объекта инвестиций, он имеет возможность в настоящий момент времени принимать инвестиционные решения, которые оказывают значительное влияние на доход объекта инвестиций, тогда как права отстранения, которыми обладают другие инвесторы, имеют небольшой вес при анализе, поскольку эти права принадлежат большому числу широко рассредоточенных инвесторов. В данном примере управляющий активами придает большее значение своей подверженности риску изменения доходов фонда от его доли в собственном капитале, которая является субординированной по отношению к долговым инструментам. Наличие 35-процентной доли в собственном капитале создает

подверженность субординированному риску убытков и право на доход от объекта инвестиций, которые являются столь значительными, что это указывает на то, что управляющий активами является принципалом. Таким образом, управляющий активами приходит к выводу, что он контролирует объект инвестиций.

Пример 16

Лицо, принимающее решения (спонсор), спонсирует многонаправленного посредника, который выпускает краткосрочные долговые инструменты инвесторам, которые являются несвязанными третьими лицами. Сделка была предложена потенциальным инвесторам как инвестиция в портфель среднесрочных активов с высоким рейтингом и минимальным кредитным риском, связанным с возможным дефолтом эмитентов активов портфеля. Различные цеденты продают портфели высококачественных среднесрочных активов посреднику. Каждый цедент обслуживает портфель активов, который он продает посреднику, и управляет дебиторской задолженностью при наступлении дефолта дебитора за гонорар на уровне рынка. Каждый цедент также обеспечивает защиту от первых убытков в отношении кредитных потерь от своего портфеля активов посредством избыточного обеспечения активов, переданных посреднику. Спонсор устанавливает условия посредника и управляет операциями посредника за гонорар на уровне рынка. Гонорар соразмерен оказанным услугам. Спонсор утверждает продавцов, которым разрешено продавать инструменты посреднику, утверждает активы, которые будут приобретены посредником, и принимает решения о финансировании посредника. Спонсор должен действовать, руководствуясь интересами всех инвесторов.

Спонсор имеет право на остаточный доход посредника, а также предоставляет посреднику механизмы повышения качества кредита и ликвидности. Повышение качества кредита, которое обеспечивает спонсор, поглощает убытки вплоть до 5 процентов от всех активов посредника после того, как убытки были поглощены цедентами. Механизм обеспечения ликвидности не предоставляется под непогашенные активы. Инвесторы не обладают реальными правами, которые могли бы оказать влияние на полномочия спонсора по принятию решений.

Несмотря на то, что спонсор получает за свои услуги гонорар на уровне рынка и этот гонорар соразмерен оказанным услугам, спонсор подвергается риску изменения доходов от деятельности посредника, поскольку спонсор имеет право на остаточный доход посредника и предоставляет ему механизмы повышения кредитного качества и ликвидности (т.е. посредник подвергается риску ликвидности при использовании краткосрочных долговых инструментов для финансирования среднесрочных активов). Несмотря на то, что каждый из цедентов имеет право принятия решений, которые оказывают влияние на стоимость активов посредника, спонсор наделен широкими полномочиями принимать решения, позволяющие ему в настоящий момент времени направлять деятельность, оказывающую наиболее значительное влияние на

доход посредника (т.е. спонсор установил условия посредника, имеет право принятия решений, касающиеся активов (утверждать приобретение активов и цедентов таких активов) и финансирования посредника (для чего необходим поиск новых инвестиций на регулярной основе)). Право на остаточный доход посредника и предоставление механизмов повышения качества кредита и ликвидности подвергает спонсора риску изменения доходов от деятельности посредника, который отличается от рисков других инвесторов. Следовательно, подверженность спонсора риску указывает на то, что спонсор является принципалом, и, таким образом, спонсор делает заключение, что он контролирует посредника. Обязанность спонсора действовать, руководствуясь интересами всех инвесторов, не препятствует тому, чтобы рассматривать спонсора как принципала.

Отношения с другими сторонами

В73 При оценке наличия контроля инвестор должен рассмотреть характер своих отношений с другими сторонами, а также то, действуют ли такие стороны от имени инвестора (т.е. являются ли они "агентами де-факто"). Определение того, действуют ли другие стороны в качестве агентов де-факто, требует применения суждения, анализа не только характер отношений, но также и того, каким образом стороны взаимодействуют друг с другом и инвестором.

В74 Такие отношения не обязательно предполагают оформление договоренности соглашением. Сторона является агентом де-факто, когда непосредственно инвестор способен направить эту сторону действовать в своих интересах или лица, направляющие деятельность инвестора, способны направить эту сторону действовать в интересах инвестора. В таких обстоятельствах инвестор, оценивая наличие контроля над объектом инвестиций, должен рассмотреть права по принятию решений своих агентов де-факто, а также свою подверженность риску изменения доходов или права на получение такого дохода опосредованно, через агента де-факто, вкупе со своими собственными рисками и правами.

В75 Ниже представлены примеры других сторон, характер отношений которых с инвестором свидетельствует о том, что они могли бы действовать в качестве агентов де-факто такого инвестора:

(a) связанные стороны инвестора;

(b) сторона, которая получила свой интерес в объекте инвестиций в качестве взноса или займа от инвестора;

(c) сторона, которая согласилась не продавать, не передавать и не обременять свою долю участия в объекте инвестиций без предварительного одобрения инвестора (за исключением ситуаций, когда инвестор и другая сторона имеют право предварительного одобрения и права основаны на условиях, согласованных между желающими совершить сделку независимыми сторонами);

(d) сторона, которая не может финансировать свои операции без субординированной финансовой поддержки инвестора;

(e) объект инвестиций, большинство членов органа управления или ключевой управленческий персонал которого представлен теми же лицами, что и у инвестора;

(f) сторона, состоящая в тесных деловых отношениях с инвестором, таких как, например, отношения между профессиональным поставщиком услуг и одним из его основных клиентов.

Контроль над обозначенными активами

В76 Инвестор должен рассмотреть вопрос о том, расценивает ли он какую-либо часть объекта инвестиций как условно самостоятельную организацию и, если да, обладает ли он контролем над условно самостоятельной организацией.

В77 Инвестор должен рассматривать часть объекта инвестиций как условно самостоятельную организацию, только если выполняются следующие условия:

Обозначенные активы объекта инвестиций (и относящиеся к ним механизмы повышения кредитного качества, при наличии таких) являются единственным источником оплаты выделенных обязательств объекта инвестиций или выделенных прочих интересов в объекте инвестиций. Стороны, не имеющие выделенных обязательств, не имеют прав или обязанностей в отношении обозначенных активов или остаточных денежных потоков от этих активов. По сути, доход от обозначенных активов не может использоваться оставшейся частью объекта инвестиций, и ни одно из обязательств условно самостоятельной организации не подлежит оплате из активов оставшейся части объекта инвестиций. Таким образом, по сути, все активы, обязательства и собственный капитал такой условно самостоятельной организации отделены от объекта инвестиций в целом. Такую условно самостоятельную организацию зачастую называют "бункером".

В78 Если условие, изложенное в пункте В77, выполнено, инвестор должен идентифицировать виды деятельности, которые оказывают значительное влияние на доход условно самостоятельной организации, и также то, каким образом направляются эти виды деятельности, чтобы оценить, обладает ли он полномочиями в отношении такой части объекта инвестиций. При оценке наличия контроля над условно самостоятельной организацией инвестор должен также рассмотреть, подвергается ли он риску изменения доходов от участия в такой условно самостоятельной организации или имеет ли он право на получение такого дохода, а также способен ли он использовать свои полномочия в отношении части объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора.

В79 Если инвестор контролирует условно самостоятельную организацию, то он должен консолидировать соответствующую часть объекта инвестиций. В этом случае другие стороны исключают эту часть объекта инвестиций при оценке наличия контроля над ним и при консолидации данного объекта инвестиций.

Непрерывная оценка

В80 Инвестор должен произвести повторную оценку наличия у него контроля над объектом инвестиций, если факты и обстоятельства указывают на изменения в одном или нескольких из трех элементов контроля, перечисленных в пункте 7.

В81 Если имеются изменения в том, каким образом инвестор может осуществлять свои полномочия в отношении объекта инвестиций, то такое изменение должно быть отражено в том, каким образом инвестор оценивает свои полномочия в отношении объекта инвестиций. Например, изменения в правах по принятию решений могут означать, что управление значимой деятельностью больше не осуществляется с помощью прав голоса, а вместо этого другие соглашения, такие как договоры, предоставляют другой стороне или сторонам возможность управлять значимой деятельностью в настоящий момент времени.

В82 Приобретение или утрата инвестором полномочий в отношении объекта инвестиций может произойти в результате какого-либо события, в котором сам инвестор участия не принимает. Например, инвестор может получить полномочия в отношении объекта инвестиций в результате истечения срока действия права какой-либо другой стороны или сторон принимать решения, которое ранее препятствовало получению инвестором контроля над объектом инвестиций.

В83 Инвестор также рассматривает изменения, оказывающие влияние на его подверженность риску изменения доходов или на его права получать такие доходы от участия в объекте инвестиций. Например, инвестор, который обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций, может утратить контроль над объектом инвестиций, если инвестор утрачивает право на получение дохода или более не несет обязанностей, поскольку в данном случае инвестор не удовлетворяет условиям пункта 7(b) (например, если договор о получении гонорара, рассчитываемого на основе результатов деятельности, был расторгнут).

В84 Инвестор должен рассмотреть, изменилась ли его оценка касательно того, в каком качестве он действует - агента или принципала. Изменения, отмеченные в отношениях между инвестором и другими сторонами, могут означать, что инвестор больше не действует в качестве агента, даже если ранее он действовал в качестве агента, и наоборот. Например, если произошли какие-либо изменения в правах инвестора или других сторон, инвестор должен пересмотреть свой статус принципала или агента.

В85 Изменение рыночных условий (например, изменение доходов объекта инвестиций, обусловленное рыночными условиями) само по себе не приводит к изменению оценки инвестором наличия у него контроля или его статуса как принципала или агента, если только изменение рыночных условий не приводит к изменению одного или нескольких из трех элементов контроля, перечисленных в пункте 7, или к изменению отношений между принципалом и агентом в целом.

Определение того, является ли организация инвестиционной организацией

В85А Организация должна принимать во внимание все факты и обстоятельства при анализе того, является ли она инвестиционной организацией, включая свою цель и структуру. Организация, обладающая всеми тремя элементами определения инвестиционной организации, приведенного в пункте 27, является инвестиционной организацией. В пунктах В85В - В85М приводится более подробное описание элементов данного определения.

Цель бизнеса

В85В Определение инвестиционной организации требует, чтобы целью организации являлось инвестирование средств исключительно для получения дохода от прироста стоимости, инвестиционного дохода (такого как дивиденды, процентный доход или арендный доход) либо и того, и другого. Документы, указывающие на то, каковы инвестиционные задачи организации, такие как инвестиционный меморандум, распространяемые организацией публикации, а также прочие официальные документы, обычно свидетельствуют о цели бизнеса, соответствующей инвестиционной организации. К дополнительным индикаторам можно отнести то, каким образом организация представляет себя другим сторонам (таким как потенциальные инвесторы или потенциальные объекты инвестиций); например, организация может представлять свой бизнес как осуществление среднесрочных инвестиций с целью получения выгоды от прироста стоимости. В отличие от этого организация, представляющая себя как инвестора, чья цель - совместно с объектами его инвестиций разрабатывать, производить или продвигать на рынке продукцию, имеет цель бизнеса, которая не соответствует цели бизнеса инвестиционной организации, поскольку, наряду с доходом от своих инвестиций, организация намерена получать доход от деятельности по разработке, производству или продвижению на рынке (см. пункт В85I).

В85С Инвестиционная организация может напрямую или через свою дочернюю организацию оказывать третьим сторонам и своим инвесторам услуги, связанные с осуществлением инвестиций (например, консультации по вопросам инвестирования, услуги по управлению инвестициями, инвестиционной поддержке и администрированию), даже если данные виды деятельности являются существенными для организации, при условии, что организация по-прежнему удовлетворяет определению инвестиционной

организации.

(в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

В85D Инвестиционная организация также может напрямую или через свою дочернюю организацию участвовать в следующих видах деятельности, связанной с осуществлением инвестиций, если данные виды деятельности направлены на максимальное увеличение дохода от объектов своих инвестиций (прироста стоимости или инвестиционного дохода) и если такие виды деятельности не являются отдельным существенным направлением деятельности либо отдельным существенным источником дохода для инвестиционной организации:

(а) оказание объекту инвестиций услуг по управлению бизнесом и предоставление консультаций по стратегии деятельности; и

(б) предоставление объекту инвестиций финансовой поддержки, такой как заем, обязательство по предоставлению капитала или гарантия.

В85E Если у инвестиционной организации имеется дочерняя организация, которая сама не является инвестиционной организацией и основной целью и деятельностью которой является оказание данной материнской организации или прочим сторонам услуги или ведение деятельности, связанной с осуществлением инвестиций, которые и описаны в пунктах В85С - В85D, она должна консолидировать данную дочернюю организацию в соответствии с пунктом 32. Если дочерняя организация, оказывающая услуги или ведущая деятельность, связанные с осуществлением инвестиций, сама является инвестиционной организацией, то ее материнская организация, являющаяся инвестиционной организацией, должна оценивать такую дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с пунктом 31.

(п. В85Е в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Стратегии выхода

В85F Инвестиционные планы организации также свидетельствуют о цели ее бизнеса. Одной из характеристик, отличающих инвестиционную организацию от прочих организаций, является то, что инвестиционная организация не планирует удерживать свои инвестиции в течение неопределенного периода времени; она удерживает их только в течение ограниченного периода времени. Поскольку инвестиции в долевые инструменты и инвестиции в нефинансовые активы потенциально могут удерживаться на протяжении неограниченного периода времени, инвестиционная организация должна иметь стратегию выхода, в рамках которой описывается, каким образом организация планирует реализовать прирост стоимости практически всех своих инвестиций в долевые инструменты и инвестиций в нефинансовые активы. Инвестиционная организация также должна иметь стратегию выхода в отношении долговых инструментов, которые потенциально могут удерживаться на протяжении неограниченного периода

времени, например бессрочных долговых инструментов. Организация не обязана документировать конкретные стратегии выхода по каждой отдельной инвестиции, однако должна идентифицировать различные потенциальные стратегии по разным типам или портфелям инвестиций, включая обоснованные сроки выхода из инвестиций. Механизмы выхода, которые задействуются только в случаях неисполнения обязательств, таких как нарушение условий договора или его неисполнение, не считаются стратегиями выхода для целей данного анализа.

B85G Стратегии выхода могут различаться по видам инвестиций. В случае инвестиций в долевые ценные бумаги непубличных компаний примеры стратегий выхода включают в себя первичное размещение акций на бирже, закрытое размещение ценных бумаг, продажу бизнеса, распределение (в пользу инвесторов) долей владения в объектах инвестиций, а также продажу активов (включая продажу активов объекта инвестиций с последующей ликвидацией данного объекта инвестиций). В случае инвестиций в долевые инструменты, торгуемые на открытом рынке, примеры стратегий выхода включают в себя продажу инвестиции в рамках закрытого предложения или на открытом рынке. В случае инвестиций в объекты недвижимости примером стратегии выхода является продажа объекта недвижимости через специализированных дилеров на рынке недвижимости либо на открытом рынке.

B85H Инвестиционная организация может иметь инвестицию в другую, связанную с ней инвестиционную организацию, созданную по экономическим причинам юридического, регуляторного, налогового или аналогичного характера. В таком случае инвестиционная организация, являющаяся инвестором, не обязана иметь стратегию выхода в отношении данной инвестиции при условии, что инвестиционная организация, являющаяся объектом инвестиций, имеет надлежащие стратегии выхода для своих инвестиций.

Прибыль от инвестиций

B85I Организация не осуществляет инвестирование исключительно для получения дохода от прироста стоимости или для получения инвестиционного дохода либо и того, и другого, если данная организация или другой член группы, в состав которой входит данная организация (т.е. группы, которая контролируется конечной материнской организацией инвестиционной организации), получает либо ставит перед собой цель получить иные выгоды от инвестиций рассматриваемой организации, которые недоступны прочим сторонам, не связанным с объектом инвестиций. Подобные выгоды включают:

(а) приобретение, использование, обмен или эксплуатацию процессов, активов или технологии объекта инвестиций. Сюда входят случаи, когда организация или другой член группы обладают непропорциональными или исключительными правами на приобретение активов, технологии, продуктов или услуг какого-либо объекта инвестиций; например, посредством наличия у

них опциона на приобретение у объекта инвестиций актива в случае, если подразумевается успешная разработка актива;

(b) совместное предпринимательство (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 11) или иные соглашения между организацией или другим членом группы и объектом инвестиций о разработке, производстве, продвижении на рынке или предоставлении продуктов либо услуг;

(c) финансовые гарантии или активы, предоставляемые объектом инвестиций в качестве обеспечения по договорам займа организации или другого члена группы (при этом у инвестиционной организации остается возможность использовать инвестицию в объект инвестиций в качестве обеспечения по своим займам);

(d) удерживаемый связанной стороной организации опцион на покупку у данной организации или другого члена группы доли владения в объекте инвестиций данной организации;

(e) за исключением случая, описанного в пункте В85J, сделки между организацией или другим членом группы и объектом инвестиций, которые:

(i) заключаются на условиях, недоступных организациям, не являющимся связанными сторонами по отношению либо к организации, либо к другому члену группы, либо к объекту инвестиций;

(ii) заключаются не по справедливой стоимости; или

(iii) представляют существенную часть коммерческой деятельности объекта инвестиций или организации, в том числе коммерческой деятельности других организаций в составе группы.

В85J Инвестиционная организация может иметь стратегию, предусматривающую осуществление инвестиций более чем в один объект инвестиций в рамках одной отрасли, рынка или географического региона с целью получения выгоды от синергетического эффекта, приводящего к увеличению дохода от прироста стоимости и инвестиционного дохода от данных объектов инвестиций. Несмотря на пункт В85I(e), возможность классификации организации в качестве инвестиционной организации не исключается только потому, что подобные объекты инвестиций осуществляют хозяйственные операции между собой.

Оценка справедливой стоимости

В85K Важнейшим элементом определения инвестиционной организации является то, что она оценивает и анализирует результаты деятельности практически всех своих инвестиций на основе их справедливой стоимости, поскольку использование справедливой стоимости дает более уместную информацию, чем, например, консолидация дочерних организаций или использование метода долевого участия в отношении долей участия в

ассоциированных организациях или совместных предприятиях. Чтобы показать, что она отвечает данному элементу определения, инвестиционная организация:

(а) предоставляет инвесторам информацию о справедливой стоимости и оценивает в своей финансовой отчетности по справедливой стоимости практически все свои инвестиции во всех случаях, когда оценка справедливой стоимости требуется или допускается согласно стандартам МСФО; и

(b) предоставляет в рамках внутренней отчетности информацию о справедливой стоимости ключевому управленческому персоналу организации (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24), который использует справедливую стоимость в качестве основной характеристики оценки для анализа результатов деятельности практически всех инвестиций организации и принятия инвестиционных решений.

B85L Для того чтобы выполнить требование пункта **B85K(a)**, инвестиционной организации следует:

(а) выбрать порядок учета объектов инвестиционной недвижимости с применением модели учета по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 40 "Инвестиционная недвижимость";

(b) воспользоваться освобождением от применения метода долевого участия в МСФО (IAS) 28 в отношении своих инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия; и

(c) оценивать свои финансовые активы по справедливой стоимости в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9.

B85M Инвестиционная организация может иметь ряд активов, не относящихся к деятельности, связанной с инвестированием, таких как здание штаб-квартиры и соответствующее оборудование, кроме того, она может иметь финансовые обязательства. Элемент определения инвестиционной организации, касающийся оценки по справедливой стоимости, указанный в пункте 27(c), относится только к инвестициям инвестиционной организации. Следовательно, инвестиционная организация не обязана оценивать по справедливой стоимости свои обязательства или активы, не относящиеся к деятельности, связанной с инвестированием.

Типичные характеристики инвестиционной организации

B85N При определении того, отвечает ли организация определению инвестиционной, организация должна проанализировать, присущи ли ей типичные характеристики инвестиционной организации (см. пункт 28). Отсутствие одной или более из этих типичных характеристик не обязательно приводит к невозможности классификации организации в качестве инвестиционной, однако это указывает на необходимость формирования

дополнительного суждения при определении того, является ли данная организация инвестиционной.

Более одной инвестиции

В85О Инвестиционная организация, как правило, удерживает несколько инвестиций, чтобы диверсифицировать свои риски и максимально увеличить прибыль. Организация может удерживать портфель инвестиций напрямую или опосредованно, например путем владения одной инвестицией в другую инвестиционную организацию, которая в свою очередь удерживает несколько инвестиций.

В85Р В некоторые моменты времени организация может удерживать только одну инвестицию. Однако наличие только одной инвестиции не обязательно указывает на то, что организация не соответствует определению инвестиционной организации. Например, инвестиционная организация может удерживать только одну инвестицию, если данная организация:

(a) находится на начальном этапе осуществления коммерческой деятельности и еще не определила подходящие инвестиции и, следовательно, еще не выполнила свой инвестиционный план по приобретению нескольких инвестиций;

(b) еще не приобрела инвестиции взамен выбывших;

(c) учреждается с целью объединения средств инвесторов для вложения в одну инвестицию, если данная инвестиция не может быть осуществлена отдельными инвесторами (например, когда размер необходимой минимальной инвестиции слишком высок для отдельного инвестора); или

(d) находится в процессе ликвидации.

Более одного инвестора

В85Q Обычно у инвестиционной организации имеется несколько инвесторов, объединивших свои средства, чтобы получить доступ к услугам по управлению инвестициями и инвестиционным возможностям, к которым у них, возможно, отсутствовал бы доступ, если бы они действовали порознь. Наличие нескольких инвесторов снижает вероятность того, что организация или другие члены группы, в состав которой входит данная организация, получают выгоды в формах, отличных от прироста стоимости или инвестиционного дохода (см. пункт В85I).

В85R С другой стороны, инвестиционная организация может быть создана единственным инвестором (или для него), представляющим или поддерживающим интересы более широкого круга инвесторов (например, пенсионный фонд, государственный инвестиционный фонд или семейный траст).

B85S Также, в некоторые моменты времени, организация на временной основе может иметь только одного инвестора. Например, инвестиционная организация может иметь только одного инвестора, если данная организация:

(a) находится на этапе первичного размещения, который еще не завершился, и проводит активную деятельность по определению подходящих инвесторов;

(b) еще не определила подходящих инвесторов для тех долей владения, которые были выкуплены ею; или

(c) находится в процессе ликвидации.

Несвязанные инвесторы

B85T Обычно у инвестиционной организации имеется несколько инвесторов, которые не являются связанными сторонами (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24) по отношению к данной организации или другим членам группы, в состав которой входит данная организация. Наличие несвязанных инвесторов снижает вероятность того, что данная организация или другие члены группы, в состав которой входит данная организация, получают выгоды в формах, отличных от прироста стоимости или инвестиционного дохода (см. пункт B85I).

B85U Однако организация может отвечать определению инвестиционной организации даже в том случае, когда ее инвесторы являются ее связанными сторонами. Например, инвестиционная организация может учредить отдельный "параллельный" фонд для группы своих работников (таких как ключевой управленческий персонал) или другого связанного инвестора (инвесторов), который в точности копирует инвестиции основного инвестиционного фонда данной организации. Такой "параллельный" фонд может отвечать критериям инвестиционной организации, даже несмотря на то, что все его инвесторы являются связанными сторонами.

Доли владения

B85V Инвестиционная организация обычно является отдельным юридическим лицом, однако это не является обязательным требованием. Доли владения в инвестиционной организации, как правило, имеют форму долей участия в собственном капитале или аналогичных долей участия (например, доли участников товарищества), на которые относятся пропорциональные доли чистых активов инвестиционной организации. Однако наличие различных классов инвесторов, некоторые из которых обладают правами только на определенную инвестицию или группу инвестиций, либо доли которых в чистых активах установлены в иных пропорциях, не препятствует классификации организации в качестве инвестиционной.

B85W Кроме того, организация, имеющая значительные доли владения в

форме долговых инструментов, которые согласно прочим применимым МСФО не соответствуют определению собственного капитала, все же может отвечать определению инвестиционной организации при условии, что держатели долговых инструментов подвержены риску изменения доходов, связанного с изменением справедливой стоимости чистых активов данной организации.

Требования к учету

Процедуры консолидации

В86 В консолидированной финансовой отчетности:

(а) производится объединение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и денежных потоков материнской организации с аналогичными статьями ее дочерних организаций;

(b) производится взаимозачет (исключение) балансовой стоимости инвестиций материнской организации в каждую из дочерних организаций и доли материнской организации в собственном капитале каждой из дочерних организаций (МСФО (IFRS) 3 объясняет порядок учета любого сопутствующего гудвила);

(с) полностью исключаются внутригрупповые активы и обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки, относящиеся к операциям между организациями группы (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью). Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое должно быть признано в консолидированной финансовой отчетности. МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль" применяется в отношении временных разниц, возникших в результате исключения прибыли и убытков от внутригрупповых операций.

Единая учетная политика

В87 Если какой-либо из членов группы использует учетную политику, отличную от той, которая используется в консолидированной финансовой отчетности для учета аналогичных операций и событий при сходных обстоятельствах, то при подготовке консолидированной финансовой отчетности в финансовой отчетности члена группы должны быть сделаны соответствующие корректировки, чтобы гарантировать соответствие учетной политике группы.

Оценка

В88 Организация включает доходы и расходы дочерней организации в консолидированную финансовую отчетность с момента, когда организация получает контроль над дочерней организацией, и до момента, когда

организация утрачивает контроль над дочерней организацией. Доходы и расходы дочерней организации рассчитываются на основе величины активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения. Например, расходы по амортизации, признанные в консолидированном отчете о совокупном доходе после даты приобретения, основаны на справедливой стоимости соответствующих амортизируемых активов, признанных в консолидированной финансовой отчетности на дату приобретения.

Потенциальные права голоса

В89 В случае существования потенциальных прав голоса или других производных инструментов, содержащих потенциальные права голоса, пропорция, в которой прибыль или убыток, а также изменения в собственном капитале, относятся на материнскую организацию и неконтролирующие доли участия при подготовке консолидированной финансовой отчетности, определяются исключительно на основе имеющихся долей владения и не отражают возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса и других производных инструментов, кроме случаев, когда применяется пункт В90.

В90 В некоторых обстоятельствах организация, по сути, имеет существующую долю владения, полученную в результате сделки, которая в настоящее время предоставляет организации доступ к доходу, связанному с долей владения. В таких обстоятельствах пропорция, относимая на материнскую организацию и неконтролирующие доли участия при подготовке консолидированной финансовой отчетности, определяется с учетом возможного исполнения таких потенциальных прав голоса и других производных инструментов, которые в настоящее время предоставляют организации доступ к доходу.

В91 МСФО (IFRS) 9 не распространяется на доли участия в консолидируемых дочерних организациях. В случае если инструменты, содержащие потенциальные права голоса по существу предоставляют организации в настоящее время доступ к доходу, связанному с долей владения в дочерней организации, к таким инструментам не применяются требования МСФО (IFRS) 9. Во всех других случаях инструменты, содержащие потенциальные права голоса в дочерней организации, отражаются в учете в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Отчетная дата

В92 Финансовая отчетность материнской организации и ее дочерних организаций, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, должна быть подготовлена на одну и ту же отчетную дату. В случае если дата окончания отчетного периода материнской организации отличается от даты окончания отчетного периода дочерней организации, дочерняя

организация в целях консолидации подготавливает дополнительную финансовую информацию по состоянию на ту же дату, что и финансовая отчетность материнской организации, чтобы материнская организация могла консолидировать финансовую информацию дочерней организации, кроме случаев, когда это практически неосуществимо.

В93 Если это практически неосуществимо, материнская организация должна консолидировать финансовую информацию дочерней организации, используя наиболее позднюю финансовую отчетность дочерней организации, скорректированную с учетом влияния значительных операций или событий, которые произошли в период времени между датой такой финансовой отчетности и датой консолидированной финансовой отчетности. В любом случае расхождение между датой финансовой отчетности дочерней организации и датой консолидированной финансовой отчетности не должно превышать трех месяцев, а продолжительность отчетных периодов и расхождения между датами финансовой отчетности должны совпадать от периода к периоду.

Неконтролирующие доли участия

В94 Прибыль или убыток и каждый компонент прочего совокупного дохода относится на собственников материнской организации и неконтролирующие доли участия. Общий совокупный доход относится на собственников материнской организации и неконтролирующие доли участия, даже если это приводит к отрицательному сальдо неконтролирующих долей участия.

В95 Если дочерняя организация имеет привилегированные кумулятивные акции в обращении, которые классифицируются как долевой инструмент и приходятся на неконтролирующие доли участия, то материнская организация рассчитывает свою долю в прибыли или убытке после корректировки этого показателя на сумму дивидендов по таким акциям независимо от того, были ли объявлены такие дивиденды.

Изменение в пропорции неконтролирующих долей участия

В96 В случае изменения пропорции собственного капитала, относимого на неконтролирующие доли участия, организация должна скорректировать балансовую стоимость контрольного пакета и неконтролирующих долей участия, чтобы отразить изменения в их соотношении в собственном капитале дочерней организации. Организация должна признать любую разницу между суммой корректировки неконтролирующих долей участия и справедливой стоимостью полученного или уплаченного возмещения, и отнести такую разницу на долю собственников материнской организации.

Утрата контроля

В97 Материнская организация может утратить контроль над дочерней организацией при заключении (совершении) двух или более соглашений (операций). Однако иногда обстоятельства указывают на то, что несколько таких сделок должны учитываться как единая операция. При определении того, следует ли учитывать соглашения как единую операцию, материнская организация должна рассмотреть все условия данных соглашений и их экономические последствия. Наличие одного или нескольких из изложенных ниже факторов указывают на то, что материнская организация должна отражать в учете несколько соглашений как единую операцию:

(a) они заключаются одновременно или сроки их заключения зависят друг от друга;

(b) они составляют единую операцию, направленную на достижение общего коммерческого эффекта;

(c) заключение одного соглашения зависит от заключения по крайней мере одного из других соглашений;

(d) одно соглашение при рассмотрении его отдельно от других соглашений экономически нецелесообразно, тогда как его рассмотрение вместе с другими соглашениями экономически оправданно. Примером этому служит выбытие акций по цене ниже рыночной, которое компенсируется последующим выбытием акций по цене выше рыночной.

В98 Если материнская организация утрачивает контроль над дочерней организацией, она:

(a) прекращает признание:

(i) активов (включая любой гудвил) и обязательств дочерней организации по их балансовой стоимости на дату утраты контроля; и

(ii) балансовой стоимости любых неконтролирующих долей участия в бывшей дочерней организации на дату утраты контроля (включая любые относимые на них компоненты прочего совокупного дохода);

(b) признает:

(i) справедливую стоимость возмещения (при наличии такого), полученного при операции, событии или обстоятельствах, которые привели к утрате контроля;

(ii) если операция, события или обстоятельства, которые привели к утрате контроля, подразумевают распределение акций дочерней организации в пользу собственников, действующих в этом качестве, - указанное распределение; и

(iii) любые оставшиеся инвестиции в бывшую дочернюю организацию по их справедливой стоимости на дату утраты контроля;

(с) реклассифицирует в состав прибыли или убытка или переводит непосредственно в состав нераспределенной прибыли, если того требуют другие МСФО, суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в связи с дочерней организацией на основе, описанной в пункте В99;

(d) признает любую возникающую в результате этого разницу в качестве дохода или убытка в составе прибыли или убытка, относимого на материнскую организацию.

В99 Если материнская организация утрачивает контроль над дочерней организацией, материнская организация должна учитывать все суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода в отношении данной дочерней организации, на той же самой основе, что и в случае, если бы у материнской организации произошло выбытие соответствующих активов или обязательств напрямую. Следовательно, если доход или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируется в состав прибыли или убытка при выбытии соответствующих активов или обязательств, материнская организация реклассифицирует доход или убыток из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка (в качестве реклассификационной корректировки) в случае утраты контроля над дочерней организацией. Если прирост стоимости от переоценки, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, переводится непосредственно в состав нераспределенной прибыли при выбытии актива, материнская организация переводит данный прирост стоимости от переоценки непосредственно в состав нераспределенной прибыли в случае утраты контроля над дочерней организацией.

В99А [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

Учет изменения статуса инвестиционной организации

В100 Если организация прекращает быть инвестиционной организацией, она должна применить МСФО (IFRS) 3 в отношении всех дочерних организаций, которые ранее оценивались по справедливой стоимости через прибыль или убыток согласно пункту 31. Дата изменения статуса должна рассматриваться в качестве условной даты приобретения. При оценке гудвила или прибыли от выгодной покупки, возникающего (возникающей) в результате условного приобретения, справедливая стоимость дочерней организации на условную дату приобретения должна рассматриваться в качестве условно переданного возмещения. С даты изменения статуса организации все ее дочерние организации должны консолидироваться в соответствии с пунктами 19 - 24 настоящего стандарта.

В101 Если организация становится инвестиционной организацией, она должна прекратить консолидацию дочерних организаций с даты изменения статуса, за исключением тех дочерних организаций, консолидация которых продолжится согласно пункту 32. Инвестиционная организация должна

применить требования пунктов 25 и 26 в отношении тех дочерних организаций, консолидацию которых она прекращает, как если бы инвестиционная организация утратила контроль над этими дочерними организациями на эту дату.

Приложение С

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ И ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и по своей силе равнозначно другим разделам настоящего стандарта.

Дата вступления в силу

С1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт и одновременно с этим применить МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12, МСФО (IAS) 27 "Отдельная финансовая отчетность" и МСФО (IAS) 28 (с учетом поправок 2011 года).

С1А Документом "Консолидированная финансовая отчетность, совместное предпринимательство и раскрытие информации об участии в других организациях: Руководство по переходным положениям" (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12), выпущенным в июне 2012 года, были внесены поправки в пункты С2 - С6 и добавлены пункты С2А - С2В, С4А - С4С, С5А и С6А - С6В. Организация должна применять настоящие поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 10 для более раннего периода, она должна применить настоящие поправки для такого более раннего периода.

С1В Документом "Инвестиционные организации" (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты 2, 4, С2А, С6А и Приложение А, а также добавлены пункты 27 - 33, В85А - В85W, В100 - В101 и С3А - С3F. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки досрочно, она должна раскрыть этот факт и применить одновременно все поправки, включенные в состав документа "Инвестиционные организации".

C1C [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

C1D Документом "Инвестиционные организации: применение исключения из требования о консолидации (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 10, Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 12 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 28)", выпущенным в декабре 2014 года, внесены изменения в пункты 4, 32, B85C, B85E и C2A и добавлены пункты 4A - 4B. Организация должна применять данные изменения для годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

(п. C1D введен поправками, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Переходные положения

C2 Организация должна применять настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки", кроме ситуаций, описанных в пунктах C2A - C6.

C2A Несмотря на требования пункта 28 МСФО (IAS) 8, при первом применении настоящего стандарта, а также позднее, при первом применении поправок к настоящему стандарту, внесенных документом "Инвестиционные организации" и документом "Инвестиционные организации: применение исключения из требования о консолидации", организации достаточно представить количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, только за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения настоящего стандарта ("непосредственно предшествующий период"). Организация также вправе, но не обязана представить такую информацию за текущий период либо за более ранние сравнительные периоды.

(п. C2A в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

C2B Для целей настоящего стандарта датой первоначального применения является начало годового отчетного периода, в отношении которого настоящий стандарт применяется впервые.

C3 На дату первоначального применения не предполагается, что организация будет вносить корректировки в прежний порядок учета своего участия в:

(а) организациях, которые должны были консолидироваться на эту дату в соответствии с МСФО (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность" и Разъяснением ПКР (SIC) - 12 "Консолидация - предприятия специального назначения" и подлежат консолидации также в соответствии с настоящим стандартом; или

(b) организациях, которые не должны были консолидироваться на эту дату в соответствии с МСФО (IAS) 27 и Разъяснением ПКР (SIC) - 12 и не подлежат консолидации в соответствии с настоящим стандартом.

С3А На дату первоначального применения организация обязана оценить, является ли она инвестиционной организацией, основываясь на фактах и обстоятельствах, имеющих место на эту дату. Если на дату первоначального применения организация приходит к заключению, что она является инвестиционной организацией, она должна применить требования пунктов С3В - С3F вместо требований пунктов С5 - С5А.

С3В За исключением дочерних организаций, консолидируемых согласно пункту 32 (в отношении которых применяются пункты С3 и С6 либо пункты С4 - С4С в зависимости от того, применение каких из них уместно), инвестиционная организация должна оценивать свою инвестицию в каждую дочернюю организацию по справедливой стоимости через прибыль или убыток, как если бы требования настоящего стандарта действовали всегда. Инвестиционная организация должна произвести ретроспективную корректировку как данных годового периода, непосредственно предшествующего дате первоначального применения, так и собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода в отношении разницы между:

(a) предыдущей балансовой стоимостью дочерней организации; и

(b) справедливой стоимостью инвестиции инвестиционной организации в данную дочернюю организацию.

Накопленная сумма корректировок справедливой стоимости, ранее отраженная в составе прочего совокупного дохода, должна быть переведена в состав нераспределенной прибыли по состоянию на начало годового периода, непосредственно предшествующего дате первоначального применения.

С3С До даты применения МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" инвестиционная организация должна использовать значения справедливой стоимости, которые ранее представлялись инвесторам или руководству, если данные значения представляют собой сумму, за которую инвестиция могла бы быть обменена на дату проведения оценки при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

С3D Если оценка инвестиции в дочернюю организацию согласно пунктам С3В - С3С практически неосуществима (как этот термин определен в МСФО (IAS) 8), то инвестиционная организация должна применять требования настоящего стандарта по состоянию на начало самого раннего периода, для которого применение пунктов С3В - С3С практически осуществимо; этим периодом может быть текущий период. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сумм, относящихся к годовому периоду,

непосредственно предшествующему дате первоначального применения, если только началом самого раннего периода, для которого применение этого пункта практически осуществимо, не является текущий период. В последнем случае корректировка в составе собственного капитала должна признаваться на начало текущего периода.

С3Е Если у инвестиционной организации выбывает инвестиция в дочернюю организацию или происходит утрата контроля над ней до даты первоначального применения настоящего стандарта, то инвестиционная организация не обязана производить корректировки в отношении ранее применявшегося к данной дочерней организации порядка учета.

С3F Если организация применяет документ "Инвестиционные организации" в отношении периода, более позднего, чем тот, в котором она впервые применяет МСФО (IFRS) 10, то указания на "дату первоначального применения" в пунктах С3А - С3Е должны рассматриваться как указания на "начало годового отчетного периода, для которого документ "Инвестиционные организации" (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенный в октябре 2012 года, применяется впервые".

С4 Если на дату первоначального применения инвестор приходит к выводу о том, что он должен консолидировать объект инвестиций, который ранее не консолидировался в соответствии с МСФО (IAS) 27 и Разъяснением ПКР (SIC) - 12, инвестор должен:

(а) если объект инвестиций является бизнесом (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3), оценить на дату первоначального применения стандарта активы, обязательства и неконтролирующие доли участия в таком объекте инвестиций, который ранее не консолидировался, так, как если бы данный объект инвестиций консолидировался (и, таким образом, был применен учет приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 3) с даты, когда инвестор получил контроль над таким объектом инвестиций, на основе требований настоящего стандарта. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения. В случае получения контроля ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(i) величиной признанных активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(ii) прежней балансовой стоимостью участия инвестора в объекте инвестиций;

(б) если объект инвестиций не является бизнесом (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3), оценить активы, обязательства и

неконтролирующие доли участия в таком объекте инвестиций, который ранее не консолидировался, так, как если бы данный объект инвестиций консолидировался (применяя метод приобретения, описанный в МСФО (IFRS) 3, но без признания гудвила в отношении объекта инвестиций) с даты, когда инвестор получил контроль над таким объектом инвестиций, на основе требований настоящего стандарта. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения. В случае установления контроля ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(i) величиной признанных активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(ii) прежней балансовой стоимостью участия инвестора в объекте инвестиций.

С4А Если оценка активов, обязательств и неконтролирующих долей участия объекта инвестиций в соответствии с пунктами С4(а) или (b) практически неосуществима (как этот термин определен в МСФО (IAS) 8), инвестор должен:

(а) если объект инвестиций является бизнесом, применить требования МСФО (IFRS) 3 по состоянию на условную дату приобретения. Условной датой приобретения будет начало наиболее раннего периода, в отношении которого применение пункта С4(а) практически осуществимо, причем таким периодом может быть текущий период;

(b) если объект инвестиций не является бизнесом, применить метод приобретения, описанный в МСФО (IFRS) 3, не признавая гудвил в отношении объекта инвестиций по состоянию на условную дату приобретения. Условной датой приобретения будет начало наиболее раннего периода, в отношении которого применение пункта С4(b) практически осуществимо, причем таким периодом может быть текущий период.

Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения, если только началом самого раннего периода, для которого может быть применен настоящий пункт, не является текущий период. Если условная дата приобретения имела место ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(с) величиной признанных активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(d) прежней балансовой стоимостью участия инвестора в объекте инвестиций.

Если самым ранним периодом, в отношении которого практически осуществимо применение настоящего пункта, является текущий период, то корректировка собственного капитала должна быть признана по состоянию на начало текущего периода.

С4В Если инвестор применяет пункты С4 - С4А и при этом контроль согласно настоящему стандарту был получен позднее даты вступления в силу новой редакции МСФО (IFRS) 3, пересмотренного в 2008 году (МСФО (IFRS) 3 (2008)), ссылки на МСФО (IFRS) 3 в пунктах С4 и С4А должны рассматриваться как ссылки на МСФО (IFRS) 3 (2008). Если контроль был получен до даты вступления в силу МСФО (IFRS) 3 (2008), инвестор должен применять либо МСФО (IFRS) 3 (2008), либо МСФО (IFRS) 3 (опубликованный в 2004 году).

С4С Если инвестор применяет пункты С4 - С4А и при этом контроль согласно настоящему стандарту был получен позднее даты вступления в силу новой редакции МСФО (IAS) 27, пересмотренного в 2008 году (МСФО (IAS) 27 (2008)), инвестор должен применять требования настоящего стандарта в отношении всех периодов, в которых объект инвестиций ретроспективно консолидируется в соответствии с пунктами С4 - С4А. Если контроль был получен до даты вступления в силу МСФО (IAS) 27 (2008), инвестор должен применять:

(a) требования настоящего стандарта для всех периодов, в которых объект инвестиций ретроспективно консолидируется в соответствии с пунктами С4 - С4А; либо

(b) требования редакции МСФО (IAS) 27, выпущенной в 2003 году (МСФО (IAS) 27 (2003)) в отношении периодов, предшествовавших дате вступления в силу МСФО (IAS) 27 (2008), и требования настоящего стандарта - в отношении последующих периодов.

С5 Если на дату первоначального применения инвестор приходит к выводу о том, что он больше не будет далее консолидировать объект инвестиций, консолидировавшийся ранее в соответствии с МСФО (IAS) 27 и Разъяснением ПКР (SIC) - 12, инвестор должен оценить свою долю участия в объекте инвестиций по сумме, по которой такая доля была бы оценена, если бы требования настоящего стандарта действовали в тот момент, когда инвестор стал участником в объекте инвестиций (но не получил над ним контроль согласно настоящему стандарту) или утратил контроль над объектом инвестиций. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения. Если дата, на которую инвестор стал участником объекта инвестиций (но не получил над ним контроль согласно настоящему стандарту) либо утратил над ним контроль,

имела место ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(а) прежней балансовой стоимостью активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(b) признанной стоимостью доли участия инвестора в объекте инвестиций.

C5A Если оценка доли участия в объекте инвестиций согласно пункту C5 практически неосуществима (как этот термин определен в МСФО (IAS) 8), то инвестор должен применить требования настоящего стандарта на начало наиболее раннего периода, в отношении которого применение пункта C5 практически осуществимо, причем таким периодом может быть текущий период. Инвестор должен произвести ретроспективную корректировку сравнительной информации за годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения, если только началом самого раннего периода, для которого может быть применен настоящий пункт, не является текущий период. Если дата, на которую инвестор стал участником объекта инвестиций (но не получил на нем контроль согласно настоящему стандарту) либо утратил над ним контроль, имела место ранее начала непосредственно предшествующего периода, инвестор должен признать в качестве корректировки собственного капитала по состоянию на начало непосредственно предшествующего периода разницу между:

(а) прежней балансовой стоимостью активов, обязательств и неконтролирующих долей участия; и

(b) признанной стоимостью доли участия инвестора в объекте инвестиций.

Если самым ранним периодом, в отношении которого практически осуществимо применение настоящего пункта, является текущий период, то корректировка собственного капитала должна быть признана по состоянию на начало текущего периода.

C6 Пункты 23, 25, B94 и B96 - B99 представляют собой поправки к МСФО (IAS) 27, внесенные в 2008 году, которые были перенесены в МСФО (IFRS) 10. Кроме тех случаев, когда организация применяет пункт C3 либо ей требуется применить пункты C4 - C5A, организация должна применять требования, изложенные в указанных пунктах, следующим образом:

(а) Организация не должна пересчитывать прибыль или убыток за отчетные периоды, предшествующие первому применению поправок, представленных в пункте B94.

(b) Требования в пунктах 23 и B96 к учету изменений в долях владения в дочерней организации после получения контроля не распространяются на изменения, которые произошли до первого применения данных поправок

организацией.

(с) Организация не должна пересчитывать балансовую стоимость инвестиций в бывшей дочерней организации, если контроль был утрачен прежде, чем она применила поправки, изложенные в пунктах 25 и В97 - В99, впервые. Кроме того, организация не должна проводить повторный расчет прибыли или убытка от утраты контроля над дочерней организацией, которая произошла прежде, чем поправки в пунктах, изложенные в пунктах 25 и В97 - В99, были применены впервые.

Ссылка на "непосредственно предшествующий период"

С6А Несмотря на указания на годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения ("непосредственно предшествующий период"), содержащиеся в пунктах С3В - С5А, организация вправе, но не обязана представлять скорректированную сравнительную информацию за более ранние представляемые ею периоды. Если организация все же представляет скорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, то все указания на "непосредственно предшествующий период" в пунктах С3В - С5А должны рассматриваться как указания на "самый ранний из представленных скорректированных сравнительных периодов".

С6В Если организация представляет нескорректированную сравнительную информацию за более ранние периоды, ей следует четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что эта информация была подготовлена на другой основе, и дать пояснения в отношении основы подготовки такой информации.

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

С7 Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, любая ссылка в настоящем стандарте на МСФО (IFRS) 9 должна истолковываться как ссылка на МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка".

Прекращение действия других МСФО

С8 Настоящий стандарт заменяет собой требования к консолидированной финансовой отчетности в МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года).

С9 Настоящий стандарт также заменяет Разъяснение ПКР (SIC)-12 "Консолидация - предприятия специального назначения".