

# Міжнародний стандарт фінансової звітності 3

## Об'єднання бізнесу

### Мета

- 1 Мета цього МСФЗ – підвищити доречність, достовірність та зіставність інформації, яку суб'єкт господарювання подає у своїй фінансовій звітності про *об'єднання бізнесу* та його результати. Для досягнення цього цей МСФЗ встановлює принципи та вимоги стосовно того, як покупець:
  - а) визнає та оцінює у своїй фінансовій звітності *ідентифіковані* придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку частку участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання;
  - б) визнає та оцінює *гудвіл*, придбаний при об'єднанні бізнесу, або прибуток від вигідної покупки; та
  - в) визначає, яку інформацію слід розкривати, щоб користувачі фінансової звітності могли оцінити характер і фінансовий вплив об'єднання бізнесу.

### Сфера застосування

- 2 Цей МСФЗ застосовується до операції або іншої події, що відповідає визначенню об'єднання бізнесу. Цей МСФЗ не застосовується до:
  - а) обліку утворення спільної діяльності у фінансовій звітності самої спільної діяльності;
  - б) придбання активу чи групи активів, які не утворюють *бізнес*. У таких випадках покупець ідентифікує та визнає придбані індивідуальні ідентифіковані активи (включаючи ті активи, що відповідають визначенню та критеріям визнання *нематеріальних активів* у МСБО 38 "*Нематеріальні активи*") й прийняті зобов'язання. Собівартість групи слід розподіляти на індивідуальні ідентифіковані активи та зобов'язання на основі їхньої відносної *справедливої вартості* на дату придбання. Така операція чи подія не призводить до створення гудвілу;
  - в) об'єднання суб'єктів господарювання чи бізнесів під спільним контролем (пункти Б1-Б4 надають відповідне керівництво із застосування).
- 2А Вимоги цього стандарту не застосовуються до придбання інвестиційним суб'єктом господарювання, як визначено в МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*", інвестиції у дочірнє підприємство, яку вимагається оцінювати за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку.

### Визначення об'єднання бізнесу

- 3 Суб'єкт господарювання визначає, чи є операція або інша подія об'єднанням бізнесу, застосовуючи визначення, наведені в цьому МСФЗ, яке вимагає, щоб придбані активи та прийняті зобов'язання утворювали бізнес. Якщо придбані активи не є бізнесом, суб'єкт господарювання, що звітує, обліковує операцію або іншу подію як придбання активу. Пункти Б5 - Б12Г надають керівництво із визначення об'єднання бізнесу та визначення бізнесу.

### Метод придбання

- 4 Суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу **придбання**.
- 5 Застосування методу придбання вимагає:
  - а) визначення покупця;
  - б) визначення *дати придбання*;
  - в) визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання; та

- г) визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки.

## Визначення покупця

- 6 При кожному об'єднанні бізнесу один з об'єднуваних суб'єктів господарювання визначається як покупець.
- 7 Керівництво в МСФЗ 10 застосовується для визначення покупця – суб'єкта господарювання, який отримує *контроль* над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом придбання. Якщо об'єднання бізнесу відбулося, але застосування керівництва, наведеного в МСФЗ 10 чітко не вказує, який з об'єднуваних суб'єктів господарювання є покупцем, розглядаються чинники в пунктах Б14–Б18 під час здійснення такого визначення.

## Визначення дати придбання

- 8 Покупець визначає дату придбання, яка є датою, на яку він отримує контроль над об'єктом придбання.
- 9 Дата, на яку покупець отримує контроль над об'єктом придбання, є, як правило, датою, на яку покупець юридично передає компенсацію, купує активи та приймає зобов'язання об'єкта придбання – дата закриття. Проте покупець може отримати контроль на дату, що передує даті закриття, або ж після дати закриття. Наприклад, дата придбання передує даті закриття, якщо письмова угода передбачає, що покупець отримує контроль над об'єктом придбання на дату, що передує даті закриття. Покупець розглядає всі належні факти та обставини під час ідентифікації дати придбання.

## Визнання та оцінка ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання

### Принцип визнання

- 10 Станом на дату придбання покупець визнає, окремо від гудвілу, ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку частку участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання. Визнання ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань здійснюється відповідно до умов, визначених у пунктах 11 і 12.

### Умови визнання

- 11 Щоб відповідати критеріям визнання як складової застосування методу придбання, ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання повинні відповідати визначенню активів і зобов'язань, наведених у *“Концептуальній основі фінансової звітності”*, на дату придбання. Наприклад, витрати, що їх покупець очікує, але не зобов'язаний понести в майбутньому для здійснення свого плану завершити діяльність об'єкта придбання або звільнити чи перемістити працівників об'єкта придбання, не є зобов'язаннями на дату придбання. Отже, покупець не визнає ці витрати як частину застосування методу придбання. Натомість, покупець визнає ці витрати у своїй фінансовій звітності після об'єднання відповідно до інших МСФЗ.
- 12 Крім того, щоб відповідати критеріям визнання як складової застосування методу придбання, ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання мають бути частиною предмету обміну покупця та об'єкта придбання (або його колишніх *власників*) в операції об'єднання бізнесу, а не результатом окремих операцій. Покупець застосовує керівництво, наведене в пунктах 51-53, щоб визначити, які придбані активи чи прийняті зобов'язання є частиною обміну на об'єкт придбання, а які, якщо такі існують, є результатом окремих операцій, що їх слід обліковувати відповідно до їхнього характеру та застосовних МСФЗ.
- 13 Застосування покупцем принципу та умов визнання може спричинити визнання деяких активів і зобов'язань, що їх об'єкт придбання раніше не визнавав активами та зобов'язаннями в своїй фінансовій звітності. Наприклад, покупець визнає ідентифіковані придбані нематеріальні активи, такі як торгова марка, патент або відносини з клієнтом, що їх об'єкт придбання не визнавав активами в своїй фінансовій звітності тому, що він створив їх власними силами і відносив пов'язані з ними видатки на витрати.

- 14 Пункти Б31-Б40 надають керівництво із визнання нематеріальних активів. Пункти 21А-28Б визначають типи ідентифікованих активів та зобов'язань, до складу яких входять статті, стосовно яких цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з принципу та умов визнання.

**Класифікація або призначення ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань при об'єднанні бізнесу**

- 15 На дату придбання покупець класифікує або призначає ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання як необхідні для застосування у подальшому інших МСФЗ. Покупець здійснює такі класифікації чи призначення на основі умов договору, економічних умов, своїх операційних або облікових політик та інших доречних умов, що існують на дату придбання.
- 16 В деяких ситуаціях МСФЗ передбачають різний облік, залежно від того, як суб'єкт господарювання класифікує чи призначає певний актив або зобов'язання. Прикладами класифікацій чи призначень, що їх зробить покупець на основі доречних умов, які існують на дату придбання, є такі, але не виключно:
- а) класифікація окремих фінансових активів і зобов'язань як таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток або за амортизованою собівартістю, або як фінансовий актив, оцінений за справедливою вартістю через інший сукупний дохід відповідно до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
  - б) призначення похідного інструмента інструментом хеджування відповідно до МСФЗ 9; та
  - в) оцінку того, чи слід відокремлювати вбудований похідний інструмент від основного контракту відповідно до МСФЗ 9 (що є питанням “класифікації” в тому значенні, в якому цей термін застосовується в цьому МСФЗ).
- 17 Цей МСФЗ передбачає два винятки з принципу, наведеного в пункті 15:
- а) класифікація договору про оренду, в якому об'єкт придбання є орендодавцем, або як операційної оренди чи фінансової оренди відповідно до МСФЗ 16 “Оренда”.
  - б) Вилучено.

Покупець класифікує ці договори, виходячи з умов договору та інших чинників на дату початку договору (або, якщо умови договору були змінені таким чином, що змінять його класифікацію, на дату такої зміни, яка може бути датою придбання).

**Принцип оцінки**

- 18 Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.
- 19 Для кожного об'єднання бізнесу покупець оцінює на дату придбання компоненти часток участі, які не забезпечують контролю, в об'єкті придбання, які є теперішніми частками власників та надають їх утримувачам право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання у разі ліквідації, або:
- а) за справедливою вартістю; або
  - б) за пропорційною часткою теперішніх інструментів власності у визнаних сумах ідентифікованих чистих активів об'єкта придбання.

Всі інші компоненти часток участі, які не забезпечують контролю, оцінюються за справедливою вартістю на дату придбання, якщо МСФЗ не вимагають іншої бази оцінки.

- 20 Пункти 24-31А визначають типи ідентифікованих активів і зобов'язань, що містять статті, для яких цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з принципу оцінки.

**Винятки з принципів визнання чи оцінки**

- 21 Цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з його принципів визнання та оцінки. Пункти 21А-31А визначають як певні статті, для яких передбачаються винятки, так і характер цих винятків. Покупець обліковує ці статті, застосовуючи вимоги, наведені у пунктах 21А-31А, внаслідок чого деякі статті:
- а) визнають або із застосуванням умов визнання додатково до умов, наведених у пунктах 11 і 12,

або із застосуванням вимог інших МСФЗ, унаслідок чого результати відрізняються від застосування принципу та умов визнання;

- б) оцінюють за сумою, що не є їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

### **Винятки з принципу визнання**

#### **Зобов'язання та умовні зобов'язання, які належать до сфери застосування МСБО 37 або КТМФЗ 21**

- 21А Пункт 21Б застосовується до зобов'язань та умовних зобов'язань, які належали б до сфери застосування МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”* або КТМФЗ 21 *“Обов'язкові платежі”*, якщо вони були б понесені окремо, а не передбачені при об'єднанні бізнесу.
- 21Б *Концептуальна основа фінансової звітності* визначає зобов'язання як “теперішнє зобов'язання суб'єкта господарювання передати економічні ресурси як результат минулих подій”. Для забезпечення або умовного зобов'язання, яке належало б до сфери застосування МСБО 37, покупцеві слід застосовувати пункти 15 – 22 МСБО 37, щоб визначити, чи існує на дату придбання теперішнє зобов'язання як результат минулих подій. Для обов'язкового платежу, який належав би до сфери застосування КТМФЗ 21, покупцеві слід застосовувати КТМФЗ 21, щоб визначити, чи зобов'язуюча подія, яка призвела до виникнення зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, відбулася до дати придбання.
- 21В Теперішнє зобов'язання, визначене відповідно до пункту 21Б, може відповідати визначенню умовного зобов'язання, викладеному у пункті 22 б). Якщо так, то пункт 23 застосовується до цього умовного зобов'язання.

#### **Умовні зобов'язання та умовні активи**

- 22 МСБО 37 визначає умовне зобов'язання як:
- а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання; або
  - б) теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:
    - і) ймовірність того, що для погашення зобов'язання буде потрібне вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, є невисокою; або
    - ii) суму зобов'язання не можна оцінити з достатньою достовірністю.
- 23 Покупець визнає станом на дату придбання умовне зобов'язання, прийняте при об'єднанні бізнесу, якщо воно є теперішнім зобов'язанням, яке виникає внаслідок минулих подій, та його справедливую вартість можна оцінити достовірно. Тому, на відміну від пунктів 14 б), 23, 27, 29 та 30 МСБО 37, покупець визнає умовне зобов'язання, прийняте при об'єднанні бізнесу на дату придбання, навіть якщо ймовірність є невисокою що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання. Пункт 56 цього МСФЗ надає керівництво із подальшого обліку умовних зобов'язань.
- 23А МСБО 37 визначає умовний актив як “можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій, та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання”. Покупець не визнає умовний актив на дату придбання.

### **Винятки із принципів як визнання, так і оцінки**

#### **Податки на прибуток**

- 24 Покупець визнає та оцінює відстрочений податковий актив або зобов'язання, яке виникає внаслідок придбаних активів і прийнятих зобов'язань при об'єднанні бізнесу, відповідно до МСБО 12 *“Податки на прибуток”*.
- 25 Покупець обліковує потенційний податковий вплив тимчасових різниць і перенесення на майбутній період статей об'єкта придбання, які існують на дату придбання чи виникають унаслідок придбання

відповідно до МСБО 12.

### **Виплати працівникам**

- 26 Покупець визнає та оцінює зобов'язання (чи актив, якщо такий існує), пов'язане з угодами про виплати працівникам об'єкта придбання, відповідно до МСБО 19 *“Виплати працівникам”*.

### **Компенсаційні активи**

- 27 Продавець при об'єднанні бізнесу може компенсувати за договором покупцеві кінцевий результат непередбаченої події або невизначеності, пов'язаної з усім конкретним активом чи зобов'язанням або його частиною. Наприклад, продавець може компенсувати покупцеві збитки вище встановленої суми за зобов'язанням, яке виникає від певної непередбаченої події; іншими словами, продавець гарантуватиме, щоб зобов'язання покупця не перевищувало встановлену суму. Внаслідок цього покупець отримує компенсаційний актив. Покупець визнає компенсаційний актив одночасно з визнанням компенсованої статті, оціненої на тій самій основі, що і компенсована стаття, залежно від потреби оціненого резерву безнадійних боргів. Тому, якщо компенсація пов'язана з активом або зобов'язанням, які визнаються на дату придбання та оцінюються за справедливою вартістю на дату придбання, покупець визнає компенсаційний актив на дату придбання, оцінений за його справедливою вартістю на дату придбання. Стосовно компенсаційного активу, оціненого за справедливою вартістю, то вплив невизначеності щодо майбутніх грошових потоків через міркування можливості отримати його входить до оцінки справедливої вартості і окремий резерв на оцінку непотрібний (пункт Б41 надає відповідне керівництво із застосування).
- 28 За деяких обставин компенсація може стосуватися активу чи зобов'язання, що є винятком із принципів визнання або оцінки. Наприклад, компенсація може відноситися до умовного зобов'язання, яке не визнається на дату придбання, оскільки його справедливую вартість не можна достовірно оцінити на цю дату. В інших випадках компенсація може бути пов'язаною з активом або зобов'язанням, які, наприклад, є наслідком виплати працівникам, яку оцінюють на іншій основі, ніж справедлива вартість на дату придбання. За цих обставин компенсаційний актив визнається та оцінюється із застосуванням припущень, що узгоджуються з припущеннями, застосованими для оцінки компенсованої статті, залежно від оцінки управлінським персоналом можливості отримати компенсаційний актив і будь-яких договірних обмежень на компенсовану суму. Пункт 57 надає керівництво з подальшого обліку компенсаційного активу.

### **Оренда, в якій об'єктом придбання є орендар**

- 28А Покупець визнає активи з права користування та орендне зобов'язання для оренди, ідентифікованої відповідно до МСФЗ 16, в якій об'єктом придбання є орендар. Від покупця не вимагається визнавати активи з права користування та орендне зобов'язання до:
- а) оренди, для якої строк оренди (як визначено у МСФЗ 16) закінчується протягом 12 місяців від дати придбання; або
  - б) оренди, за якою базовий актив є малоцінним (як описано у пунктах Б3–Б8 МСФЗ 16).
- 28Б Покупець оцінює орендне зобов'язання за теперішньою вартістю не сплачених орендних платежів (як визначено у МСФЗ 16) так, ніби придбана оренда була новою орендою на дату придбання. Покупець визнає актив з права користування за тією ж сумою орендного зобов'язання, скоригованого з метою відобразити сприятливі і несприятливі умови оренди порівняно з ринковими умовами.

### **Винятки з принципу оцінки**

#### **Викуплені права**

- 29 Покупець оцінює вартість викупленого права, визнаного як нематеріальний актив, на основі строку, що залишається до дати припинення дії відповідного договору, незалежно від того, чи враховували б учасники ринку можливі поновлення договору під час визначення його справедливої вартості. Пункти Б35 і Б36 надають відповідне керівництво із застосування.

**Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій**

- 30 Покупець оцінює зобов'язання або інструмент власного капіталу об'єкта придбання, пов'язаний з операціями об'єкта придбання, платіж за якими здійснюється на основі акцій, або із заміною операцій об'єкта придбання, платіж за якими здійснюється на основі акцій, операціями покупця, платіж за якими здійснюється на основі акцій, відповідно до методу, наведеного в МСФЗ 2 *“Платіж на основі акцій”* на дату придбання. (У цьому МСФЗ результат такого методу зветься *“ринкова оцінка”* операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій.)

**Активи, утримувані для продажу**

- 31 Покупець оцінює придбаний непоточний актив (або групу вибуття), який класифікується як утримуваний для продажу на дату придбання, відповідно до МСФЗ 5 *“Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”* за справедливою вартістю мінус витрати на продаж відповідно до пунктів 15-18 цього МСФЗ.

**Страхові контракти**

- 31A Покупець оцінює групу контрактів у сфері застосування МСФЗ 17 *“Страхові контракти”*, придбаних при об'єднанні бізнесу, та будь-які активи за аквізиційними грошовими потоками, як визначено в МСФЗ 17, як зобов'язання або актив відповідно до пункту 39 та Б93–Б95Д МСФЗ 17 на дату придбання.

**Визнання та оцінка гудвілу або прибутку від вигідної покупки**

- 32 Покупець визнає гудвіл станом на дату придбання, оцінений як перевищення а) над б), наведених далі:

**а) сукупна сума:**

- i) переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ, який, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання (див. пункт 37);
- ii) суми будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, оціненої відповідно до цього МСФЗ; та
- iii) при поетапному об'єднанні бізнесу (див. пункти 41 і 42) - справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання.

**б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених відповідно до цього МСФЗ.**

- 33 При об'єднанні бізнесу, в якому покупець і об'єкт придбання (або його колишні власники) обмінюються лише частками участі в капіталі, справедливу вартість на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання можна оцінити достовірніше, ніж справедливу вартість на дату придбання часток участі в капіталі покупця. В цьому випадку покупець визначає суму гудвілу із застосуванням справедливої вартості на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання, а не справедливої вартості на дату придбання переданих часток участі в капіталі. Щоб визначити суму гудвілу при об'єднанні бізнесу, в якому компенсація не передається, покупець застосовує справедливу вартість на дату придбання частки участі покупця в об'єкті придбання замість справедливої вартості на дату придбання переданої компенсації (пункт 32 а) i)). Пункти Б46-Б49 надають відповідне керівництво із застосування.

**Вигідні покупки**

- 34 Час від часу покупець робитиме вигідну покупку, що є об'єднанням бізнесу, в якому сума в пункті 32б) перевищує сукупність сум, визначених в пункті 32а). Якщо це перевищення залишається після застосування вимог, наведених у пункті 36, покупець визнаватиме остаточний прибуток у прибутку чи збитку на дату придбання. Прибуток слід відносити до покупця.
- 35 Вигідна покупка може статися, наприклад, при об'єднанні бізнесу, що є примусовим продажем, в якому продавець діє під тиском. Проте винятки з принципів визнання чи оцінки стосовно певних статей,

розглянутих у пунктах 22-31А, також можуть призвести до визнання прибутку (або змінив сумі визнаного прибутку) від вигідної покупки.

- 36 Перед визнанням прибутку від вигідної покупки, покупець повторно оцінює, чи правильно він ідентифікував усі з придбаних активів та всі з прийнятих зобов'язань, і визнає будь-які додаткові активи чи зобов'язання, ідентифіковані під час цієї перевірки. Потім покупець виконує огляд процедур, використаних для оцінки сум, що їх вимагає визнавати цей МСФЗ на дату придбання стосовно всього, наведеного далі:
- а) ідентифіковані придбані активи і прийняті зобов'язання;
  - б) частка участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, якщо така існує;
  - в) для поетапного об'єднання бізнесу – частка участі в капіталі, раніше утримувана покупцем в об'єкті придбання; та
  - г) передана компенсація.

Мета огляду – забезпечити, щоб оцінки належним чином відображали врахування всієї доступної інформації станом на дату придбання.

### Передана компенсація

- 37 Компенсацію, передану при об'єднанні бізнесу, слід оцінювати за справедливою вартістю, яка обчислюється як сума справедливої вартості на дату придбання активів, переданих покупцем; зобов'язань, понесених покупцем перед колишніми власниками об'єкта придбання, та часток участі в капіталі, випущених покупцем. (Проте будь-яка частина платежів покупця на основі акцій в обмін на платежі, утримувані працівниками об'єкта придбання, що її включають в компенсацію, передану при об'єднанні бізнесу, оцінюється відповідно до пункту 30, а не за справедливою вартістю.) Приклади можливих форм переданої компенсації включають грошові кошти, інші активи, бізнес або дочірнє підприємство покупця, умовну компенсацію, звичайні чи привілейовані інструменти власного капіталу, опціони, варанти та частки участі членів *взаємних суб'єктів господарювання*.
- 38 Передана компенсація може складатися з активів або зобов'язань покупця, балансова вартість яких відрізняється від їхньої справедливої вартості на дату придбання (наприклад, з немонетарних активів або бізнесу покупця). У такому випадку покупець переоцінює передані активи чи зобов'язання до їхньої справедливої вартості станом на дату придбання та визнає остаточні прибутки або збитки, якщо такі існують, у прибутку чи збитку. Однак іноді передані активи чи зобов'язання залишаються в об'єднаному суб'єкті господарювання після об'єднання бізнесу (наприклад, тому що активи чи зобов'язання були передані об'єктові придбання, а не його колишнім власникам), і тому покупець зберігає контроль над ними. В такій ситуації покупець оцінює ці активи та зобов'язання за їхньою балансовою вартістю безпосередньо перед датою придбання та не визнає прибуток або збиток в прибутку чи збитку від активів чи зобов'язань, які він контролює до об'єднання бізнесу та після нього.

### Умовна компенсація

- 39 Компенсація, що її покупець передає в обмін на об'єкт придбання, містить будь-який актив або зобов'язання, що є наслідком угоди про умовну компенсацію (див. пункт 37). Покупець визнає справедливую вартість на дату придбання умовної компенсації як частину компенсації, переданої в обмін на об'єкт придбання.
- 40 Покупець класифікує зобов'язання сплатити умовну компенсацію як зобов'язання, яке відповідає визначенню фінансового інструмента як фінансове зобов'язання чи як власний капітал на основі визначень інструмента власного капіталу та фінансового зобов'язання, наведених у пункті 11 МСБО 32 "*Фінансові інструменти: подання*". Покупець класифікує як актив право повернути раніше передану компенсацію, якщо визначені умови виконано. У пункті 58 викладено керівництво щодо подальшого обліку умовної компенсації.

## Додаткове керівництво із застосування методу придбання до певних типів об'єднань бізнесу

### Поетапне об'єднання бізнесу

- 41 Іноді покупець отримує контроль над об'єктом придбання, у якому він утримував частку участі в капіталі безпосередньо перед датою придбання. Наприклад, 31 грудня 20X1 р. Суб'єкт господарювання А утримує 35-відсоткову частку участі в капіталі, що не забезпечує контролю, Суб'єкта господарювання Б. На цю дату Суб'єкт господарювання А купує додаткову 40-відсоткову частку участі в Суб'єкті господарювання Б, яка дає йому контроль над Суб'єктом господарювання Б. Цей МСФЗ визначає таку операцію як поетапне об'єднання бізнесу, іноді її також називають поступовим придбанням.
- 42 При поетапному об'єднанні бізнесу покупець переоцінює свою раніше утримувану частку участі в капіталі об'єкта придбання за її справедливою вартістю на дату придбання та визнає отримуваний прибуток або збиток, якщо такий існує, в прибутку чи збитку або іншому сукупному доході, залежно від обставин. У попередні звітні періоди покупець міг визнати зміни вартості своєї частки участі в капіталі об'єкта придбання в іншому сукупному доході. У такому випадку суму, яку було визнано в іншому сукупному доході, слід визнавати на такій самій основі, яка вимагалася б, якби покупець прямо реалізував раніше утримувану частку участі в капіталі.
- 42А Якщо сторона спільної діяльності (як визначено у МСФЗ 11 "Спільна діяльність") отримує контроль над бізнесом, що є спільною операцією (як визначено у МСФЗ 11), і мала права на активи та зобов'язання за зобов'язаннями, пов'язаними з такою спільною операцією, безпосередньо до дати придбання, то така операція є поетапним об'єднанням бізнесу. Отже, покупець застосовує вимоги до поетапного об'єднання бізнесу, включаючи переоцінку своєї раніше утримуваної частки участі у спільній операції, як описано у пункті 42. При цьому покупець переоцінює свою раніше утримувану частку участі у спільній операції.

### Об'єднання бізнесу без передавання компенсації

- 43 Іноді покупець отримує контроль над об'єктом придбання без передавання компенсації. Метод придбання в обліку об'єднання бізнесу застосовується до цих об'єднань. Такі обставини включають:
- а) об'єкт придбання здійснює зворотне придбання достатньої кількості своїх власних акцій для існуючого інвестора (покупця) з метою отримання контролю;
  - б) закінчується строк дії прав вето, що раніше не дозволяли покупцеві контролювати об'єкт придбання, в якому покупець утримував права голосу більшості;
  - в) покупець та об'єкт придбання погоджуються об'єднати свої бізнеси виключно на договірних засадах. Покупець не передає компенсацію в обмін на контроль над об'єктом придбання та не утримує часток участі в капіталі об'єкта придбання ні на дату придбання, ні раніше. Приклади поетапного об'єднання бізнесу виключно на договірних засадах охоплюють поєднання двох бізнесів на договірних засадах або шляхом утворення корпорації подвійної реєстрації на фондовій біржі.
- 44 При об'єднанні бізнесу виключно на договірних засадах покупець розподіляє на власників об'єкта придбання суму чистих активів об'єкта придбання, визнаних відповідно до цього МСФЗ. Іншими словами, частки участі в капіталі об'єкта придбання, утримувані іншими сторонами, ніж покупець, є часткою участі, що не забезпечує контролю, у фінансовій звітності покупця, випущеній після об'єднання, навіть якщо в результаті всі частки участі в капіталі об'єкта придбання відносяться до частки участі, що не забезпечує контролю.

### Період оцінки

- 45 Якщо первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним на кінець звітного періоду, в якому відбувається об'єднання, покупець відображає в своїй фінансовій звітності тимчасові суми щодо статей, облік яких є незавершеним. Протягом періоду оцінки покупець ретроспективно коригує тимчасові суми, визнані на дату придбання, з метою відображення нової інформації, отриманої про факти та обставини, що існували станом на дату придбання та, якби були відомі, впливали б на оцінку сум, визнаних станом на цю дату. Протягом періоду оцінки покупець також визнає додаткові активи чи зобов'язання, якщо отримано нову інформацію про факти та обставини, що

існували станом на дату придбання та, якби були відомі, привели би до визнання цих активів і зобов'язань станом на цю дату. Період оцінки закінчується, коли покупець отримує інформацію, яка була йому потрібна, про факти та обставини, що існували станом на дату придбання, або дізнається, що неможливо отримати більше інформації. Проте період оцінки не повинен перевищувати один рік з дати придбання.

- 46 Період оцінки – це період після дати придбання, протягом якого покупець може коригувати тимчасові суми, визнані для об'єднання бізнесу. Період оцінки надає покупцеві час, достатній для отримання інформації, необхідної для ідентифікації та оцінки станом на дату придбання відповідно до вимог цього МСФЗ наведеного далі:
- а) ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань і будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання;
  - б) компенсації, переданої за об'єкт придбання (або іншої суми, використаної для оцінки гудвілу);
  - в) при поетапному об'єднанні бізнесу – частки участі в капіталі об'єкта придбання, раніше утримуваної покупцем; та
  - г) гудвілу або прибутку, отриманого в результаті вигідної покупки.
- 47 Покупець розглядає всі належні чинники під час визначення того, чи має інформація, отримана після дати придбання, приводити до коригування визначених тимчасових сум, чи є ця інформація наслідком подій, які відбулися після дати придбання. Належні чинники включають дату, на яку отримано додаткову інформацію, та чи може покупець ідентифікувати причину зміни тимчасових сум. Інформація, отримана невдовзі після дати придбання імовіріше, відображає обставини, що існували на дату придбання, ніж інформація, отримана через кілька місяців пізніше. Наприклад, доки не можна ідентифікувати подію, яка трапляється та яка змінила справедливую вартість активу, ймовірно, що продаж активу третій стороні невдовзі після дати придбання за суму, що значно відрізняється від тимчасової справедливої вартості, оціненої на цю дату, вказує на помилку в тимчасовій сумі.
- 48 Покупець визнає збільшення (зменшення) тимчасової суми, визнаної для ідентифікованого активу (зобов'язання) шляхом зменшення (збільшення) гудвілу. Проте нова інформація, отримана протягом періоду оцінки, може іноді приводити до коригування тимчасової суми кількох активів або кількох зобов'язань. Наприклад, покупець міг взяти на себе зобов'язання відшкодувати збитки, пов'язані з нещасним випадком на одній з виробничих ділянок об'єкта придбання, частина яких або всі вони покриті страховим полісом страхування відповідальності об'єкта придбання. Якщо покупець отримує нову інформацію протягом періоду оцінки про справедливую вартість на дату придбання цієї відповідальності, то коригування гудвілу внаслідок зміни тимчасової суми, визнаної щодо відповідальності, згоратиметься (частково чи повністю) з відповідним коригуванням гудвілу внаслідок зміни тимчасової суми, визнаної для вимоги, заявленої страховику.
- 49 Протягом періоду оцінки покупець визнає коригування тимчасових сум так, ніби облік об'єднання бізнесу був завершений на дату придбання. Отже, покупець переглядає порівняльну інформацію за попередні періоди, подану в фінансовій звітності, у разі потреби, включаючи внесення будь-яких змін в амортизацію або інший вплив на дохід, визнаний під час завершення первісного обліку.
- 50 Після закінчення періоду оцінки покупець переглядає облік об'єднання бізнесу лише для виправлення помилок відповідно до МСБО 8 *“Основа для складання фінансової звітності”*.

## Визначення частини операції об'єднання бізнесу

- 51 До початку переговорів про об'єднання бізнесу у покупця та об'єкта придбання можуть бути взаємовідносини чи інша домовленість, або під час переговорів вони можуть укласти угоду, що не стосується об'єднання бізнесу. У обох зазначених випадках покупець ідентифікує будь-які суми, що не є частиною предмету обміну покупця та об'єкта придбання (або його колишніх власників) при об'єднанні бізнесу, тобто суми, що не є частиною обміну на об'єкт придбання. Покупець визнає як частину застосування методу придбання лише компенсацію, передану за об'єкт придбання, а також придбані активи та прийняті зобов'язання в обмін на об'єкт придбання. Окремі операції слід обліковувати згідно з відповідними МСФЗ.
- 52 Імовірно, що операція, здійснена перед об'єднанням покупцем чи від його імені або головним чином на користь покупця чи об'єднуваного суб'єкта господарювання, а не головним чином на користь об'єкта придбання (чи його колишніх власників), буде окремою операцією. Далі наведено приклади окремих операцій, які не потрібно включати до застосування методу придбання:

- а) операція, яка фактично врегульовує взаємовідносини, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання;
- б) операція зі сплати майбутніх послуг працівників або колишніх власників об'єкта придбання;
- в) операція, яка компенсує об'єктові придбання чи його колишнім власникам витрати покупця, пов'язані із придбанням.

Пункти Б50-Б62 надають відповідне керівництво із застосування.

### Витрати, пов'язані з придбанням

- 53 Витрати, пов'язані з придбанням, є витратами, які несе покупець для здійснення об'єднання бізнесу. Ці витрати включають гонорари посередників; гонорари радникам, бухгалтерам, юристам, оцінювачам, іншим фахівцям та консультантам; загальногосподарські адміністративні витрати, включаючи витрати на утримання відділу придбання та витрати на реєстрацію й випуск боргових та цінних паперів. Покупець обліковує витрати, пов'язані з придбанням, як витрати в тих періодах, у яких витрати були понесені, а послуги – отримані, за одним винятком. Витрати на випуск боргових цінних паперів або цінних паперів, які надають право власності, визнають відповідно до МСБО 32 та МСФЗ 9.

### Подальша оцінка та облік

- 54 Як правило, покупець у подальшому оцінює та обліковує придбані активи, прийняті чи понесені зобов'язання та інструменти власного капіталу, випущені при об'єднанні бізнесу, відповідно до інших МСФЗ, застосованих до таких статей, залежно від їх характеру. Проте цей МСФЗ надає керівництво із подальшої оцінки та обліку наведених далі придбаних активів, прийнятих або понесених зобов'язань та інструментів власного капіталу, випущених при об'єднанні бізнесу:

- а) викуплених прав;
- б) умовних зобов'язань, визнаних станом на дату придбання;
- в) компенсаційних активів; та
- г) умовної компенсації.

Пункт Б63 надає відповідне керівництво із застосування.

### Викуплені права

- 55 Викуплене право, визнане як нематеріальний актив, амортизується протягом залишкового договірного періоду договору, в якому надано право. Покупець, який у подальшому продає викуплене право третій стороні, включає балансову вартість нематеріального активу до визначення прибутку чи збитку від продажу.

### Умовні зобов'язання

- 56 Після первісного визнання та доки зобов'язання не буде погашеним, анульованим або не закінчиться його строк, покупець оцінює умовне зобов'язання, визнане при об'єднанні бізнесу, за більшою з таких двох сум:

- а) сумою, яка була б визнана відповідно до МСБО 37; та
- б) первісно визнаною сумою за мінусом (якщо прийнятно) накопиченої суми доходу, визнаної відповідно до принципів МСФЗ 15 *“Дохід від договорів з клієнтами”*.

Ця вимога не застосовується до контрактів, які обліковуються відповідно до МСФЗ 9.

### Компенсаційні активи

- 57 На кінець кожного подальшого звітного періоду покупець оцінює компенсаційний актив, визнаний на дату придбання, на такій самій основі, що й компенсоване зобов'язання чи актив, залежно від будь-яких договірних обмежень щодо його суми та, стосовно компенсаційного активу, який у подальшому

не оцінюють за його справедливою вартістю, оцінки управлінським персоналом можливості отримання компенсаційного активу. Покупець припиняє визнання компенсаційного активу, тільки якщо він отримує актив, продає його або іншим чином втрачає на нього право.

## Умовна компенсація

- 58 Деякі зміни справедливої вартості умовної компенсації, яку покупець визнає після дати придбання, можуть бути наслідком додаткової інформації, отриманої покупцем після цієї дати, про факти та обставини, що існували на дату придбання. Такі зміни є коригуваннями періоду оцінки відповідно до пунктів 45–49. Проте зміни, що є наслідком подій після дати придбання, таких як досягнення запланованих показників прибутків, отримання встановленої ціни акцій або досягнення певного етапу за науково-дослідним проєктом, не є коригуваннями періоду оцінки. Покупцеві слід обліковувати зміни справедливої вартості умовної компенсації, які не скоригуваннями періоду оцінки, таким чином:
- а) умовна компенсація, класифікована як власний капітал, не переоцінюється, а її подальше врегулювання обліковується в складі власного капіталу;
  - б) інша умовна компенсація, що:
    - i) належить до сфери застосування МСФЗ 9, оцінюється за справедливою вартістю на кожну звітну дату, а зміни справедливої вартості визнаються у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9;
    - ii) не належить до сфери застосування МСФЗ 9, оцінюється за справедливою вартістю на кожну звітну дату, а зміни справедливої вартості визнаються у прибутку або збитку.

## Розкриття інформації

- 59 **Покупець розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити строк платежу та фінансовий вплив об'єднання бізнесу, що відбувається:**
- а) протягом поточного звітного періоду; або
  - б) після кінця звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску.
- 60 Для забезпечення виконання вимоги, наведеної у пункті 59, покупець розкриває інформацію, зазначену у пунктах Б64—Б66.
- 61 **Покупець розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам його фінансової звітності оцінити фінансовий вплив коригувань, визнаних у поточному звітному періоді, що стосуються об'єднання бізнесу, яке відбулося в поточному або попередньому звітному періодах.**
- 62 Для забезпечення виконання вимоги, наведеної у пункті 61, покупець розкриває інформацію, зазначену у пункті Б67.
- 63 Якщо розкриття конкретної інформації, що його вимагає цей та інші МСФЗ, не відповідає вимогам, встановленим у пунктах 59 і 61, покупець розкриває іншу додаткову інформацію, необхідну для виконання таких вимог.

## Дата набрання чинності та перехідні положення

### Дата набрання чинності

- 64 Цей МСФЗ застосовується перспективно до об'єднань бізнесу, для яких датою придбання є дата початку першого річного звітного періоду, що починається 1 липня 2009 р., або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Проте цей МСФЗ застосовується тільки на початку річного звітного періоду, який починається 30 липня 2007 р., або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до 1 липня 2009 р., йому слід розкривати інформацію про цей факт і одночасно застосовувати МСБО 27 (змінений у 2008 р.).
- 64А [Вилучено]
- 64Б Документ “Удосконалення до МСФЗ”, випущений у травні 2010 р., змінив пункти 19, 30 та Б56 і додав

- пункти Б62А та Б62Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Застосування має бути перспективним з дати, коли суб'єкт господарювання вперше застосував цей МСФЗ.
- 64В Пункти 65А–65Г додані випущеним у травні 2010 р. документом “Удосконалення МСФЗ”. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Зміни застосовують до залишків умовної компенсації, що виникають внаслідок об'єднання бізнесу, дата придбання якого передує даті застосування цього МСФЗ, виданого у 2008 р.
- 64Г [Вилучено]
- 64Г МСФЗ 10, випущений у травні 2011 р., змінив пункти 7, Б13, Б63г) та Додаток А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10.
- 64Д МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”, випущений у травні 2011 р., змінив пункти 20, 29, 33, 47, змінив визначення справедливої вартості у Додатку А та змінив пункти Б22, Б40, Б43–Б46, Б49 та Б64. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 64Е Документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання” (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), випущений у жовтні 2012 р., змінив пункт 7 та додав пункт 2А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування документа “Інвестиційні суб'єкти господарювання” дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він одночасно застосовує всі зміни, включені в документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання”.
- 64Є [Вилучено]
- 64Ж Документ “Щорічні вдосконалення МСФЗ. Цикл 2010–2012 рр.”, випущений у грудні 2013 р., змінив пункти 40 та 58 та додав пункт 67А і відповідний заголовок. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно до об'єднань бізнесу, для яких дата придбання – 1 липня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Суб'єкт господарювання може застосовувати цю зміну раніше за умови, що МСФЗ 9 та МСБО 37 (обидва – зі змінами та доповненнями, внесеними документом “Щорічні вдосконалення МСФЗ. Цикл 2010–2012 рр.”) також застосовуються. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну раніше, він розкриває цей факт.
- 64З Документ “Щорічні удосконалення МСФЗ. Цикл 2011–2013 рр.”, випущений у грудні 2013 р., змінив пункт 2а). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до річних періодів, що починаються 1 липня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для періоду, що починається раніше зазначеної дати, він розкриває цей факт.
- 64И МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, випущений у травні 2014 року, змінив пункт 56. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 64І МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункти 16, 42, 53, 56, 58 та Б41 та вилучив пункти 64А, 64Г та 64Є. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 64Ї МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив пункти 14, 17, Б32 та Б42, вилучив пункти Б28–Б30 і відповідні заголовки, та додав пункти 28А–28Б і відповідні заголовки. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 16.
- 64Й МСФЗ 17, випущений у травні 2017 р., змінив пункти 17, 20, 21, 35 та Б63, та після пункту 31 додав заголовок і пункт 31А. Документ “Зміни до МСФЗ 17”, випущений у червні 2020 р., змінив пункт 31А. Суб'єкт господарювання застосовує зміни до пункту 17 до об'єднань бізнесу з датою придбання після дати першого застосування МСФЗ 17. Суб'єкт господарювання застосовує інші зміни, якщо він застосовує МСФЗ 17.
- 64К Документ “Щорічні удосконалення МСФЗ 2015–2017 рр. Цикл”, випущений у грудні 2017 р., додав пункт 42А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до об'єднань бізнесу, для яких датою придбання є дата початку першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2019р., або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, він розкриває цей факт.

- 64Л Документ “Визначення бізнесу”, випущений у жовтні 2018 р., додав пункти Б7А–Б7В, Б8А та Б12А–Б12Г, змінив визначення терміну “бізнес” у додатку А, змінив пункти 3, Б7–Б9, Б11 та Б12 та вилучив пункт Б10. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до об’єднань бізнесу, для яких датою придбання є дата початку першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2020р., або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, він розкриває цей факт.
- 64М Документ “Посилання на Концептуальну основу”, випущений у травні 2020 р., змінив пункти 11, 14, 21, 22 та 23 та додав пункти 21А, 21Б, 21В і 23А. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до об’єднань бізнесу, для яких датою придбання є дата початку першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2022 р., або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється, якщо одночасно або раніше суб’єкт господарювання також застосовує всі зміни, внесені Документом “Зміни до посилань на Концептуальну основу в МСФЗ”, випущеним у березні 2018 р.
- 64Н МСФЗ 18 “Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності”, випущений у квітні 2024 р., змінив пункти 50 та Б64. Суб’єкт господарювання застосовує такі зміни, коли він застосовує МСФЗ 18.

## Перехідні положення

- 65 Активи та зобов’язання, що виникли внаслідок об’єднань бізнесу, дати придбання яких передували застосуванню цього МСФЗ, не коригуються після застосування цього МСФЗ.
- 65А Залишки умовної компенсації, що виникають внаслідок об’єднань бізнесу, дати придбання яких передували даті, коли суб’єкт господарювання вперше застосував цей МСФЗ, випущений у 2008 р., не коригуються після першого застосування цього МСФЗ. Пункти 65Б–65Г застосовують у подальшому обліку цих залишків. Пункти 65Б–65Г не застосовують до обліку залишків умовної компенсації, що виникають внаслідок об’єднань бізнесу, дати придбання яких припадають на дату першого застосування суб’єктом господарювання цього МСФЗ, випущеного у 2008 р., або йдуть після цієї дати. В пунктах 65Б–65Г об’єднання бізнесу означає виключно ті об’єднання бізнесу, дата придбання яких передувала даті застосування цього МСФЗ, виданого в 2008 р.
- 65Б Якщо угода про об’єднання бізнесу передбачає коригування витрат на об’єднання, які залежать від майбутніх подій, покупець включає суму такого коригування у витрати на об’єднання на дату придбання, якщо коригування є імовірним і його можна достовірно оцінити.
- 65В Угода про об’єднання бізнесу може дозволяти коригування до витрат на об’єднання, які залежать від однієї або кількох майбутніх подій. Коригування може залежати, наприклад, від визначеного рівня прибутку, який має бути збережений або досягнутий у майбутні періоди, або від підтримуваної ринкової ціни випущених інструментів. Як правило, можна оцінити суму будь-якого такого коригування на час первісного обліку об’єднання без зменшення надійності інформації, навіть при тому, що певна невизначеність існує. Якщо майбутні події не відбуваються, або оцінку потрібно переглянути, витрати на об’єднання бізнесу відповідним чином коригують.
- 65Г Однак якщо угода про об’єднання бізнесу передбачає таке коригування, воно не включається у витрати на об’єднання на час первісного обліку об’єднання, якщо воно або не є імовірним, або його не можна достовірно оцінити. Якщо таке коригування у подальшому стає імовірним і його можна достовірно оцінити, то додаткову компенсацію слід вважати коригуванням витрат на об’єднання.
- 65Г За деяких обставин від покупця може вимагатися здійснення у подальшому платежу продавцеві для компенсування зменшення вартості наданих активів, випущених інструментів власного капіталу або зобов’язань, понесених чи взятих на себе покупцем, в обмін на контроль над об’єктом придбання. Це відбувається, наприклад, коли покупець гарантує ринкову ціну випущених інструментів власного капіталу або боргових інструментів як частину витрат на об’єднання бізнесу, і від нього вимагається випустити додаткові інструменти власного капіталу або боргові інструменти для відновлення визначеної початкової вартості. У таких випадках збільшення витрат на об’єднання бізнесу не визнається. У випадку інструментів власного капіталу справедлива вартість додаткового платежу згортається на таке саме зменшення вартості, віднесеної на інструменти, випущені спочатку. У випадку боргових інструментів додатковий платіж вважається зменшенням премії або збільшенням дисконту на початковий випуск.
- 66 Суб’єкт господарювання, такий як взаємний суб’єкт господарювання, який ще не застосовував МСФЗ 3 та здійснив одне чи кілька об’єднань бізнесу, які обліковувались із застосуванням методу придбання,

## МСФЗ 3

застосовує положення перехідного періоду, наведені у пунктах Б68 і Б69.

### Податки на прибуток

- 67 До об'єднань бізнесу, придбання яких відбулося до застосування цього МСФЗ, покупець перспективно застосовує вимоги пункту 68 МСБО 12, з урахуванням змін цього МСФЗ. Інакше кажучи, покупець не коригує облік попередніх об'єднань бізнесу на раніше визнані зміни в визнаних відстрочених податкових активах. Проте, починаючи від дати застосування цього МСФЗ, покупець визнає як коригування прибутку чи збитку (або, якщо цього вимагає МСБО 12, поза межами прибутку чи збитку), зміни у визнаних відстрочених податкових активах.

## Посилання на МСФЗ 9

---

- 67А Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт, але ще не застосовує МСФЗ 9, то будь-які посилання на МСФЗ 9 слід вважати посиланнями на МСБО 39.

## Вилучення МСФЗ 3 (2004 р.)

---

- 68 Цей МСФЗ замінює МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” (виданий у 2004 р.).

## Додаток А

### Визначення термінів

Цей додаток є невіддільною частиною цього МСФЗ.

|                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>об'єкт придбання</b><br>( <i>acquiree</i> )                   | Бізнес або бізнеси, над якими <b>покупець</b> отримує контроль в об'єднанні бізнесу.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>покупець</b><br>( <i>acquirer</i> )                           | Суб'єкт господарювання, який отримує контроль над <b>об'єктом придбання</b> .                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>дата придбання</b><br>( <i>acquisition date</i> )             | Дата, на яку <b>покупець</b> отримує контроль над <b>об'єктом придбання</b> .                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <b>бізнес</b><br>( <i>business</i> )                             | Цілісна сукупність видів діяльності та активів, що їх можна вести та якими можна управляти з метою надання товарів або послуг клієнтам, отримання інвестиційного доходу (такого як дивіденди або проценти) або отримання іншого доходу від звичайної діяльності.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <b>об'єднання бізнесу</b><br>( <i>business combination</i> )     | Операція чи інша подія, в якій <b>покупець</b> отримує контроль над одним або кількома <b>бізнесами</b> . Операції, що їх іноді називають "істинними злиттями" або "злиттями рівних", також є <b>об'єднаннями бізнесу</b> в тому значенні, в якому цей термін вжито в цьому МСФЗ.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>умовна компенсація</b><br>( <i>contingent consideration</i> ) | Як правило, зобов'язання <b>покупця</b> передавати додаткові активи чи <b>частки участі в капіталі</b> колишнім власникам <b>об'єкта придбання</b> в рамках обміну на контроль над об'єктом придбання, якщо відбудуться визначені майбутні події або будуть виконані визначені умови. Проте <b>умовна компенсація</b> також може надавати покупцеві право повернути раніше передану компенсацію, якщо виконуються визначені умови.                                                                                                                                                                                                    |
| <b>частки участі в капіталі</b><br>( <i>equity interests</i> )   | Для цілей цього МСФЗ термін " <b>частки участі в капіталі</b> " вживається в широкому розумінні для позначення часток власності суб'єктів господарювання, якими володіють інвестори, та частки власників, членів чи учасників <b>взаємних суб'єктів господарювання</b> .                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>справедлива вартість</b><br>( <i>fair value</i> )             | <b>Справедлива вартість</b> це ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передавання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <b>гудвіл</b><br>( <i>goodwill</i> )                             | Актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в <b>об'єднанні бізнесу</b> , які неможливо індивідуально ідентифікувати окремо визнати.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>ідентифікований</b><br>( <i>identifiable</i> )                | Актив є <b>ідентифікованим</b> , якщо він: <ul style="list-style-type: none"> <li>а) є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо чи разом з відповідним договором, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; або</li> <li>б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та обов'язків.</li> </ul> |
| <b>нематеріальний актив</b><br>( <i>intangible asset</i> )       | Немонетарний актив, який не має фізичної змісту та може бути ідентифікований.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

*взаємний суб'єкт  
господарювання  
(mutual entity)*

Суб'єкт господарювання, крім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, який забезпечує дивіденди, нижчі витрати або інші економічні вигоди безпосередньо своїм **власникам**, членам або учасникам. Наприклад, компанія взаємного страхування, кредитний союз та кооперативний суб'єкт господарювання є взаємними суб'єктами господарювання.

*частка участі, що не  
забезпечує контролю  
(non-controlling interest)*

Власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано **материнському підприємству**.

*власники  
(owners)*

У цьому Стандарті термін "**власники**" вживається у широкому розумінні і включає утримувачів **часток участі в капіталі** суб'єктів господарювання, що належать інвестору, та власникам, членам або учасникам **взаємних суб'єктів господарювання**.

## Додаток Б

### Керівництво із застосування

Цей додаток є невіддільною частиною цього МСФЗ.

### Об'єднання бізнесу суб'єктів господарювання під спільним контролем (застосування пункту 2в))

- Б1 Цей МСФЗ не застосовується до об'єднання бізнесу суб'єктів господарювання або бізнесів під спільним контролем. Об'єднання бізнесу, що пов'язане з суб'єктами господарювання або бізнесами під спільним контролем – це об'єднання бізнесу, в якому всі суб'єкти господарювання або бізнеси, що об'єднуються, в кінцевому підсумку контролюються тією самою стороною чи сторонами як до, так і після об'єднання, і цей контроль не є тимчасовим.
- Б2 Вважається, що група осіб контролює суб'єкт господарювання, якщо в результаті договірних домовленостей такі особи мають колективні повноваження здійснювати управління його фінансовими та операційними політиками з метою одержання вигід від його діяльності. Таким чином, об'єднання бізнесу не належить до сфери застосування цього МСФЗ, якщо в результаті конкретних угод та ж група осіб володіє абсолютними колективними повноваженнями здійснювати управління фінансовими та операційними політиками кожного з об'єднуваних суб'єктів господарювання з метою одержання вигід від їхньої діяльності, і такі абсолютні колективні повноваження не є тимчасовими.
- Б3 Суб'єкт господарювання може контролюватися особою чи групою осіб, які виконують спільні дії згідно з договірними домовленостями, і до такої особи чи групи осіб можуть не застосовуватися вимоги щодо фінансової звітності за МСФЗ. Отже, для того, щоб об'єднання бізнесу розглядалось як таке, що пов'язане із суб'єктами господарювання під спільним контролем, не обов'язково включати об'єднуваних суб'єктів господарювання до тієї ж консолідованої фінансової звітності.
- Б4 Розмір часток участі, які не забезпечують контролю, у кожному з об'єднуваних суб'єктів господарювання до та після об'єднання бізнесу не є суттєвим для визначення того, чи пов'язане об'єднання із суб'єктами господарювання під спільним контролем. Подібним чином, той факт, що одним з об'єднуваних суб'єктів господарювання є дочірнє підприємство, виключене з консолідованої фінансової звітності, не є суттєвим для визначення, чи пов'язане об'єднання бізнесу з суб'єктами господарювання під спільним контролем.

### Визначення об'єднання бізнесу (застосування пункту 3)

- Б5 Цей МСФЗ визначає об'єднання бізнесу як операцію або іншу подію, в якій покупець отримує контроль над одним або кількома бізнесами. Покупець може отримати контроль над об'єктом придбання різними способами, наприклад:
- а) передавання грошових коштів, еквівалентів грошових коштів чи інших активів (включаючи чисті активи, які формують бізнес);
  - б) прийняття на себе зобов'язань;
  - в) випуск часток участі в капіталі;
  - г) надання кількох типів компенсації; або
  - г) без передавання компенсації, в тому числі тільки за договором (див. пункт 43).
- Б6 Об'єднання бізнесу можна структурувати різними способами з юридичних, податкових або інших причин, які включають такі, але не виключно:
- а) один або кілька бізнесів стають дочірніми підприємствами покупця, або відбувається законне злиття чистих активів одного чи кількох бізнесів;
  - б) один об'єднуючий суб'єкт господарювання передає свої чисті активи, або його власники передають свої частки участі в капіталі іншому об'єднуючому суб'єктові господарювання чи його власникам;
  - в) усі об'єднувані суб'єкти господарювання передають свої чисті активи, чи власники цих

суб'єктів господарювання передають свої частки участі в капіталі заново утвореному суб'єктові господарювання (що іноді називають операцією “згорання” або “зведення”); або

- г) група колишніх власників одного з об'єднаних суб'єктів господарювання отримує контроль над об'єднаним суб'єктом господарювання.

### Визначення бізнесу (застосування пункту 3)

Б7 Бізнес складається із залучених ресурсів і процесів, які застосовуються до цих залучених ресурсів, що забезпечують можливість створити кінцеві продукти. Три елементи бізнесу визначаються так (див. пункти Б8–Б12Г для керівництва елементами бізнесу):

- а) **залучений ресурс:** будь-який економічний ресурс, який створює або забезпечує можливість створити кінцеві продукти, якщо до нього застосувати один або кілька технологічних процесів. Приклади охоплюють непоточні активи (включаючи нематеріальні активи чи права використовувати непоточні активи), інтелектуальну власність, можливість отримати доступ до необхідних матеріалів або права та працівників;
- б) **технологічний процес:** будь-яка система, стандарт, протокол, методика чи норма, які, якщо застосувати їх до залученого ресурсу чи залучених ресурсів, створюють або надають можливість створити кінцеві продукти. Прикладами є технологічні процеси стратегічного управління, операційні технологічні процеси та технологічні процеси управління ресурсами. Як правило, ці технологічні процеси документують, але інтелектуальний потенціал організованої робочої сили, яка має необхідні навички та досвід, дотримуючись правил і методик, може забезпечити необхідні технологічні процеси, які можна застосовувати до залучених ресурсів з метою створення кінцевих продуктів. (Бухгалтерський облік, нарахування заробітної плати, виставлення рахунків та інші адміністративні системи, як правило, не є технологічними процесами, що їх використовують для створення кінцевих продуктів.);
- в) **кінцевий продукт:** результат залучених ресурсів і технологічних процесів, застосованих до тих залучених ресурсів, які надають товари або послуги клієнтам, отримують інвестиційний дохід (такий як дивіденди або проценти) або отримують інший дохід від звичайної діяльності.

### Додатковий тест для ідентифікації концентрації справедливої вартості

Б7А Пункт Б7Б визначає додатковий тест (тест на концентрацію), щоб дозволити спростити оцінку того, чи сукупність придбаних видів діяльності та активів не є бізнесом. Суб'єкт господарювання може обирати застосовувати чи не застосувати тест. Суб'єкт господарювання може робити такий вибір окремо для кожної операції чи іншої події. Тест на концентрацію має такі наслідки:

- а) якщо тест на концентрацію проводиться, то сукупність видів діяльності та активів не визначається як бізнес і подальше оцінювання не потрібне;
- б) якщо тест на концентрацію не проводиться, або якщо суб'єкт господарювання обирає не застосовувати тест, то він проводить оцінювання, як визначено у пунктах Б8 – Б12Г.

Б7Б Тест на концентрацію проводиться, якщо в основному всі придбані за справедливою вартістю валові активи сконцентровано в одному активі або групі подібних активів, що можуть бути ідентифіковані. Для тесту на концентрацію:

- а) з придбаних валових активів виключають грошові кошти та їх еквіваленти, відстрочені податкові активи та гудвіл, які є результатом впливу відстрочених податкових зобов'язань;
- б) справедлива вартість придбаних валових активів включає будь-яку передану компенсацію (плюс справедливую вартість будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, та справедливую вартість будь-якої раніше утримуваної частки) у перевищенні справедливої вартості придбаних чистих ідентифікованих активів. Справедлива вартість придбаних валових активів зазвичай може бути визначена як загальна сума, отримана шляхом додавання справедливої вартості переданої компенсації (плюс справедливую вартість будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, та справедливую вартість будь-якої раніше утримуваної частки) до справедливої вартості прийнятих зобов'язань (крім відкладених податкових зобов'язань) та потім виключаючи статті, визначені у підпункті а). Проте, якщо справедлива вартість придбаних

валових активів є більшою, ніж загальна сума, може знадобитись більш точний розрахунок;

- в) один актив, що може бути ідентифікований, включає будь-який актив або групу активів, які могли б бути визнані або оцінені як один актив, що може бути ідентифікований, при об'єднанні бізнесу;
- г) якщо матеріальний актив є частиною іншого матеріального активу і не може бути фізично відокремлений та використаний окремо від нього (або від активу, що лежить в основі, який підлягає оренді, як визначено у МСФЗ 16 *“Оренда”*) без понесення значних витрат або значного зменшення корисності або справедливої вартості будь-якого активу (наприклад, землі та будівель), ці активи вважаються одним активом, що може бути ідентифікований;
- г) при оцінюванні, чи є активи подібними, суб'єкт господарювання розглядає характер кожного окремого активу, що може бути ідентифікований, та ризики, пов'язані з управлінням та створенням готових продуктів з цих активів (тобто характеристики ризику);
- д) як подібні активи не розглядається наведене далі:
  - і) матеріальний та нематеріальний актив;
  - ii) матеріальні активи у різних класах (наприклад, запаси, виробниче обладнання та автомобілі), якщо вони не розглядаються як один актив, що може бути ідентифікований, відповідно до критеріїв підпункту г);
  - iii) нематеріальні активи, що можуть бути ідентифіковані, у різних класах (наприклад, назви брендів, ліцензії та нематеріальні активи на етапі розробки);
  - iv) фінансовий та нефінансовий актив;
  - v) фінансові активи у різних класах (наприклад, дебіторська заборгованість та інвестиції в інструменти власного капіталу); та
  - vi) активи, що можуть бути ідентифіковані, які знаходяться у межах того ж класу активу, але мають значно відмінні характеристики ризику.

Б7В Вимоги пункту Б7Б не змінюють ні настанови щодо подібних активів у МСБО 38 *“Нематеріальні активи”*, ні значення терміну *“клас”* у МСБО 16 *“Основні засоби”*, МСБО 38 та МСФЗ 7 *“Фінансові інструменти: розкриття інформації”*.

## Елементи бізнесу

- Б8 Хоча зазвичай бізнес і має кінцеві продукти, та вони не потрібні для цілісної сукупності видів діяльності та активів, щоб кваліфікуватись як бізнес. Для можливості здійснення та управління з метою ідентифікації у визначенні бізнесу цілісна сукупність видів діяльності та активів потребує два основних елементи: залучені ресурси та технологічні процеси, що застосовуються до цих залучених ресурсів. Не потрібно, щоб бізнес містив усі залучені ресурси чи технологічні процеси, які продавець використовував під час здійснення цього бізнесу. Однак, щоб вважатися бізнесом цілісна сукупність видів діяльності та активів повинна містити, як мінімум, залучений ресурс та суттєвий технологічний процес, які разом значно впливають на здатність створення кінцевого продукту. Пункти Б12 – Б12Г визначають як оцінити, чи є технологічний процес суттєвим.
- Б8А Якщо придбана сукупність видів діяльності та активів має кінцевий продукт, продовження доходу від звичайної діяльності само по собі не визначає, що придбано обидва: і залучений ресурс, і суттєвий технологічний процес.
- Б9 Характер елементів бізнесу варіюється залежно від галузі та структури діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі від етапу розвитку суб'єкта господарювання. В існуючих бізнесах часто є багато різних типів залучених ресурсів, технологічних процесів і кінцевих продуктів, тоді як у нових бізнесах часто мало залучених ресурсів і технологічних процесів, а іноді лише один кінцевий продукт (продукція). Майже всі бізнеси мають також зобов'язання, але бізнесу не обов'язково мати зобов'язання. Крім того, придбана сукупність видів діяльності та активів, що не є бізнесом, може мати зобов'язання.
- Б10 [Вилучено]
- Б11 Визначаючи, чи є певна сукупність активів та видів діяльності є бізнесом, слід виходити з того, чи

спроможний учасник ринку вести цю цілісну сукупність та управляти нею як бізнесом. Отже, оцінюючи, чи є певна сукупність бізнесом, недоречно брати до уваги лише те, чи експлуатував продавець цю сукупність як бізнес або чи має намір покупець експлуатувати її як бізнес.

### Оцінювання, чи придбаний технологічний процес є суттєвим

**Б12** Пункти Б12А-Б12Г пояснюють, як оцінити, чи придбаний технологічний процес є суттєвим, якщо придбана сукупність видів діяльності та активів не має кінцевих продуктів (пункт Б12Б) та якщо вона має кінцеві продукти (Б12В).

**Б12А** Прикладом придбаної сукупності видів діяльності та активів, що не має готових продуктів на дату придбання, є суб'єкт господарювання на ранній стадії діяльності, який не почав отримувати дохід. Більше того, якщо придбана сукупність видів діяльності та активів отримувала дохід на дату придбання, вважається, що на цю дату є кінцеві продукти, навіть якщо у подальшому вона більше не буде отримувати дохід від зовнішніх клієнтів, наприклад, тому що він буде інтегрований покупцем.

**Б12Б** Якщо сукупність видів діяльності та активів не має кінцевих продуктів на дату придбання, придбаний технологічний процес (або група технологічних процесів) вважається суттєвим лише якщо:

- а) він є критичним щодо здатності розвивати або конвертувати придбаний залучений ресурс або ресурси в кінцеві продукти;
- б) придбані залучені ресурси включають як організовану робочу силу, яка має необхідні навички, знання та досвід для виконання такого технологічного процесу (або групи технологічних процесів), так і інші залучені ресурси, які організована робоча сила могла б розвивати або конвертувати у готові продукти. Ці інші залучені ресурси можуть включати:
  - i) інтелектуальну власність, яка може бути використана для розвитку товару або сервісу;
  - ii) інші економічні ресурси, які можуть бути розроблені для створення готових продуктів; або
  - iii) права для отримання доступу до необхідних матеріалів або прав, які дають змогу створювати в майбутньому готові продукти.

Приклади залучених ресурсів, згаданих у підпунктах б)i) - iii), включають технологію, проекти з технологічного дослідження та розробки, прав з користування нерухомістю та корисними копалинами.

**Б12В** Якщо сукупність видів діяльності та активів має кінцеві продукти на дату придбання, придбаний технологічний процес (або група технологічних процесів) вважається суттєвим, якщо, при застосуванні до придбаного залученого ресурсу або ресурсів, він:

- а) є критичним щодо здатності продовжувати виробляти готові продукти, та залучені ресурси включають організовану робочу силу з необхідними навичками, знаннями та досвідом для виконання такого технологічного процесу (або групи технологічних процесів); або
- б) суттєво сприяє у здатності продовжувати виробляти готові продукти та:
  - i) вважається унікальним або рідкісним; або
  - ii) не може бути заміненим без значних витрат, зусиль або затримки у здатності продовжувати виробляти готові продукти.

**Б12Г** Наведене далі додаткове обговорення підкріплює обидва пункти Б12Б та Б12В:

- а) придбаний договір є залученим ресурсом та не є суттєвим технологічним процесом. Проте, придбаний договір, наприклад, договір на управління майном або активами на умовах аутсорсингу, може надавати доступ до організованої робочої сили. Суб'єкт господарювання оцінює, чи організована робоча сила, доступ до якої отримано згідно з таким договором, виконує суттєвий технологічний процес, який контролює суб'єкт господарювання, і таким чином придбав;
- б) труднощі у заміні придбаної організованої робочої сили може вказувати на те, що придбана організована робоча сила виконує суттєвий технологічний процес, який є критичним щодо здатності створювати готові продукти;
- в) технологічний процес (або група технологічних процесів) не є критичним, якщо, наприклад, він є допоміжним або другорядним у контексті всіх технологічних процесів, необхідних для створення готових продуктів.

## Визначення покупця (застосування пунктів 6 і 7)

- Б13 Керівництво, наведене в МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”, використовується для визначення покупця - суб’єкта господарювання, який отримує контроль над об’єктом придбання. Якщо об’єднання бізнесу відбулося, але застосування керівництва, наведеного в МСФЗ 10, чітко не вказує, який з об’єднаних суб’єктів господарювання є покупцем, розглядають чинники, наведені в пунктах Б14—Б18, під час здійснення такого визначення.
- Б14 В об’єднанні бізнесу, здійснюваному в основному шляхом передавання грошових коштів або інших активів або прийняття зобов’язань, покупцем зазвичай є суб’єкт господарювання, який передає грошові кошти або інші активи чи приймає зобов’язання.
- Б15 В об’єднанні бізнесу, здійснюваному в основному шляхом обміну часток участі в капіталі, покупцем зазвичай є суб’єкт господарювання, який випускає свої частки участі в капіталі. Проте в деяких об’єднаннях бізнесу, що їх звичайно називають “зворотними придбаннями”, об’єктом придбання є суб’єкт господарювання, який випускає частки участі. Пункти Б19—Б27 надають керівництво із обліку зворотних придбань. Розглядають також інші доречні факти та обставини під час визначення покупця в об’єднанні бізнесу, здійснюваному шляхом обміну частками участі в капіталі, в тому числі:
- а) *відносні права голосу в об’єднаному суб’єкті господарювання після об’єднання бізнесу:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, власники якого як група зберігають або отримують найбільшу частину прав голосу в об’єднаному суб’єкті господарювання. Визначаючи, яка група власників зберігає або отримує найбільшу частину прав голосу, суб’єкт господарювання розглядає існування будь-яких незвичайних або спеціальних угод щодо голосування або опціонів, варантів чи цінних паперів, які можна конвертувати;
  - б) *існування великої частки меншості з правом голосу в об’єднаному суб’єкті господарювання, якщо ініцій власник або організована група власників не має значної частини прав голосу:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, єдиний власник або організована група власників якого утримує найбільшу частку меншості з правом голосу в об’єднаному суб’єкті господарювання;
  - в) *склад органу управління об’єданого суб’єкта господарювання:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, власники якого мають можливість обирати, призначати чи звільняти більшість членів органу управління об’єданого суб’єкта господарювання;
  - г) *склад вищого управлінського персоналу об’єданого суб’єкта господарювання:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, (колишній) управлінський персонал якого має переважний вплив на управлінський персонал об’єданого суб’єкта господарювання;
  - г) *умови обміну часток участі в капіталі:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, який сплачує премію понад справедливую вартість часток участі в капіталі перед об’єднанням іншого об’єднуючого суб’єкта господарювання або суб’єктів господарювання.
- Б16 Зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, відносний розмір якого (оцінюваний, наприклад, в активах, доходах або прибутку) значно більший, ніж розмір іншого об’єднуваного суб’єкта господарювання або суб’єктів господарювання.
- Б17 В об’єднанні бізнесу, пов’язаному з більш, ніж двома суб’єктами господарювання, визначення покупця включає, серед іншого, розгляд того, котрий з об’єднаних суб’єктів господарювання ініціював об’єднання, а також відносного розміру об’єднаних суб’єктів господарювання.
- Б18 Новий суб’єкт господарювання, створений для здійснення об’єднання бізнесу, не обов’язково є покупцем. Якщо новий суб’єкт господарювання створюється з метою випуску часток участі в капіталі для здійснення об’єднання бізнесу, то один з об’єднаних суб’єктів господарювання, який існував до об’єднання бізнесу, визначається як покупець із застосуванням керівництва, наведеного в пунктах Б13—Б17. На відміну від цього, новий суб’єкт господарювання, який передає грошові кошти або інші активи чи приймає зобов’язання як компенсацію, може бути покупцем.

## Зворотні придбання

- Б19 Зворотне придбання відбувається, коли суб’єкт господарювання, який випускає цінні папери (юридичний покупець), ідентифікується як об’єкт придбання для цілей обліку на основі керівництва,

наведеного у пунктах Б13–Б18. Суб'єкт господарювання, частки участі в капіталі якого купують (юридичний об'єкт придбання), має бути покупцем для цілей обліку операції, яка вважається зворотним придбанням. Наприклад, зворотні придбання іноді відбуваються, коли закритий суб'єкт господарювання бажає стати відкритим суб'єктом господарювання, але не хоче реєструвати свої частки участі. Для досягнення цієї мети закритий суб'єкт господарювання домовлятиметься з відкритим суб'єктом господарювання про придбання його часток участі в капіталі в обмін на частки участі в капіталі відкритого суб'єкта господарювання. В цьому прикладі відкритий суб'єкт господарювання є **юридичним покупцем**, оскільки він випускає свої частки участі в капіталі, а закритий суб'єкт господарювання є **юридичним об'єктом придбання**, оскільки його частки участі в капіталі були придбані. Проте застосування керівництва, наведеного в пунктах Б13–Б18, приводить до ідентифікації:

- а) відкритого суб'єкта господарювання як **об'єкта придбання** для цілей обліку (об'єкт придбання, що здійснює облік); та
- б) закритого суб'єкта господарювання як **покупця** для цілей обліку (покупець, що здійснює облік).

Об'єкт придбання, що здійснює облік, має відповідати визначенню бізнесу у випадку операції, яку слід обліковувати як зворотне придбання, та застосовувати всі критерії визнання і оцінки, наведені в цьому МСФЗ, включаючи вимоги до визнання гудвілу.

## Оцінка переданої компенсації

- Б20 У зворотному придбанні покупець, що здійснює облік, як правило, не надає компенсації за об'єкт придбання. Натомість, об'єкт придбання, що здійснює облік, зазвичай випускає свої звичайні акції власникам покупця, що здійснює облік. Відповідно, справедлива вартість на дату придбання компенсації, переданої покупцем, що здійснює облік, за його частку в об'єкті придбання, що обліковує, базується на кількості часток участі в капіталі, яку мало би випустити юридичне дочірнє підприємство, щоб надати власникам юридичного материнського підприємства такий самий відсоток часток участі в капіталі об'єднаного суб'єкта господарювання, який є наслідком зворотного придбання. Справедливу вартість кількості часток участі в капіталі, обчисленої в такий спосіб, можна використовувати як справедливу вартість компенсації, переданої в обмін на об'єкт придбання.

## Складання та подання консолідованої фінансової звітності

- Б21 Консолідована фінансова звітність, складена після зворотного придбання, випускається від імені юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), але описується в примітках як продовження фінансової звітності юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік), з одним коригуванням, яке полягає в ретроспективному коригуванні статутного капіталу покупця, що здійснює облік, для відображення в звітності статутного капіталу об'єкта придбання, що здійснює облік. Таке коригування потрібно для відображення капіталу юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік). Порівняльна інформація, подана в цих консолідованій фінансовій звітності також коригується ретроспективно для відображення статутного капіталу юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік).
- Б22 Оскільки консолідована фінансова звітність є продовженням фінансової звітності юридичного дочірнього підприємства, за винятком структури його капіталу, консолідована фінансова звітність відображає:
- а) активи та зобов'язання юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік), визнані й оцінені за їхньою балансовою вартістю до об'єднання;
  - б) активи та зобов'язання юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), визнані й оцінені відповідно до цього МСФЗ;
  - в) нерозподілений прибуток та інші залишки власного капіталу юридичного дочірнього підприємства (покупця, що обліковує) **перед** об'єднанням бізнесу;
  - г) суму, яка визнана у такій консолідованій фінансовій звітності як випущені частки участі в капіталі, визначену шляхом додавання часток участі в капіталі (покупця, що здійснює облік), що перебувають в обігу перед об'єднанням бізнесу, до справедливої вартості юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік). Однак структура власного капіталу (тобто кількість та вид випущених часток участі в капіталі) відображає структуру власного капіталу юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), включаючи частки участі в капіталі, випущені юридичним материнським підприємством

для здійснення об'єднання. Відповідно, структуру власного капіталу юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік) перераховують із застосуванням курсового коефіцієнта, встановленого в угоді про придбання для відображення взвітності кількості акцій юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), випущених при зворотному придбанні;

- г) пропорційну частину часток участі, які не забезпечують контролю, у балансовій вартості нерозподіленого прибутку та інших часток участі в капіталі перед об'єднанням юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік), як зазначалося в пунктах Б23 і Б24.

### **Частка участі, що не забезпечує контролю**

- Б23 У зворотному придбанні деякі власники юридичного об'єкта придбання (покупця, що здійснює облік) можуть не обмінювати свої частки участі в капіталі на частки участі в капіталі юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік). Такі власники вважаються часткою участі, що не забезпечує контролю, у консолідованій фінансовій звітності після зворотного придбання. Це відбувається тому, що власники юридичного об'єкта придбання, які не обмінюють свої частки участі в капіталі на частки участі в капіталі юридичного покупця, володіють часткою лише в результатах та чистих активах юридичного об'єкта придбання, а не в результатах та чистих активах об'єднаного суб'єкта господарювання. Навпаки, навіть якщо юридичний покупець є об'єктом придбання для цілей обліку, власники юридичного покупця володіють часткою участі в результатах та чистих активах об'єднаного суб'єкта господарювання.
- Б24 Активи та зобов'язання юридичного об'єкта придбання оцінюють та визнають у консолідованій фінансовій звітності за їхньою балансовою вартістю до об'єднання (см. пункт Б22а)). Тому в зворотному придбанні частка участі, що не забезпечує контролю, відображає пропорційну частку участі, що не забезпечує контролю, акціонерів у балансовій вартості до об'єднання чистих активів юридичного об'єкта придбання, навіть якщо частки участі, що не забезпечують контролю, в інших придбаннях оцінюються за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

### **Прибуток на акцію**

- Б25 Як зазначено в пункті Б22г), структура власного капіталу в консолідованій фінансовій звітності після зворотного придбання відображає структуру власного капіталу юридичного покупця (об'єкта придбання, що здійснює облік), включаючи частки участі в капіталі, випущені юридичним покупцем для здійснення об'єднання бізнесу.
- Б26 Під час обчислення середньозваженої кількості звичайних акцій, які перебувають в обігу (обчислення знаменника прибутку на акцію) протягом періоду, в якому відбувається зворотне придбання:
  - а) кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу від початку такого періоду і до дати придбання, обчислюється на основі середньозваженої кількості звичайних акцій юридичного об'єкта придбання (покупця, що здійснює облік), які перебувають в обігу протягом цього періоду, помножують на курсовий коефіцієнт, установлений в угоді про злиття; та
  - б) кількістю звичайних акцій, які перебувають в обігу з дати придбання до кінця такого періоду, вважається фактична кількість звичайних акцій юридичного покупця (об'єкта придбання, що здійснює облік), які перебувають в обігу протягом цього періоду.
- Б27 Базисний прибуток на акцію за кожен порівняльний період перед датою придбання, поданий у консолідованій фінансовій звітності після зворотного придбання, обчислюється шляхом ділення:
  - а) прибутку або збитку юридичного об'єкта придбання, які відносяться до утримувачів звичайних акцій за кожний з таких періодів, на
  - б) середньозважену кількість звичайних акцій юридичного об'єкта придбання в обігу за минулі періоди, помножену на курсовий коефіцієнт, установлений в угоді про придбання.

### **Визнання окремих придбаних активів та прийнятих зобов'язань (застосування пунктів 10–13)**

Б28-Б30 [Вилучено]

## Нематеріальні активи

- Б31 Покупець визнає, окремо від гудвілу, нематеріальні активи, що можуть бути ідентифіковані, придбані при об'єднанні бізнесу. Нематеріальний актив є таким, що може бути ідентифікований, якщо він відповідає або критерію відокремлюваності, або критерію походження від договірно-юридичних прав.
- Б32 Нематеріальний актив, який відповідає критерію походження від договірно-юридичних прав, є таким, що може бути ідентифікований, навіть якщо актив не можна передати або відокремити від об'єкта придбання або від інших прав та зобов'язань. Наприклад:
- а) [вилучено]
  - б) об'єкт придбання володіє та експлуатує атомну електростанцію. Ліцензія на експлуатацію цієї електростанції є нематеріальним активом, який відповідає критерію походження від договірно-юридичних прав для визнання окремо від гудвілу, навіть якщо покупець не може продати чи передати її окремо від придбаної електростанції. Покупець може визнати справедливую вартість ліцензії на експлуатацію та справедливую вартість електростанції як один актив для цілей фінансової звітності, якщо строки корисної експлуатації цих активів подібні;
  - в) об'єкт придбання володіє патентом на технологію. Він надав ліцензію на цей патент іншим особам для його ексклюзивного використання за межами внутрішнього ринку, отримуючи в обмін визначений відсоток від майбутнього доходу отриманого із за кордону. Як патент на технологію, так і пов'язана з ним ліцензійна угода відповідають критерію походження від договірних юридичних прав для визнання окремо від гудвілу, навіть якщо продаж або обмін патенту та пов'язаної з ним ліцензійної угоди окремо один від одного буде неможливим.
- Б33 Критерій відокремлюваності означає, що придбаний нематеріальний актив можна відокремити або відділити від об'єкта придбання та продати, передати, ліцензувати, орендувати або обміняти, як індивідуально, так і разом із пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом або зобов'язанням. Нематеріальний актив, який покупець буде в змозі продати, ліцензувати або іншим чином обміняти на щось інше, вартість чого відповідає критерію відокремлюваності, навіть якщо покупець не має наміру продати, ліцензувати або іншим чином обміняти його. Придбаний нематеріальний актив відповідає критерію відокремлюваності, якщо існує свідчення операцій обміну для цього типу активу або активу подібного типу, навіть якщо такі операції трапляються рідко, та незалежно від того, чи бере участь у них покупець. Наприклад, реєстри клієнтів та абонентів часто ліцензують, і тому вони відповідають критерію відокремлюваності. Навіть якщо об'єкт придбання вважає, що характеристики його реєстрів клієнтів відрізняються від інших реєстрів клієнтів, той факт, що реєстри клієнтів часто ліцензують, означає, як правило, що придбаний реєстр клієнтів відповідає критерію відокремлюваності. Однак реєстр клієнтів, придбаний в об'єднанні бізнесу, не відповідатиме критерію відокремлюваності, якщо умови конфіденційності чи інші угоди забороняють суб'єктові господарювання продавати, орендувати чи іншим чином обмінюватися інформацією про клієнтів.
- Б34 Нематеріальний актив, який не можна індивідуально відокремити від об'єкта придбання або об'єданого суб'єкта господарювання, відповідає критерію відокремлюваності, якщо його можна відокремити спільно з пов'язаним з ним контрактом, активом, що може бути ідентифікований, або зобов'язанням. Наприклад:
- а) учасники ринку обмінюють депозитні зобов'язання та нематеріальні активи, пов'язані із взаємовідносинами з вкладниками, в спостережних операціях обміну. Отже, покупцеві слід визнати нематеріальний актив, пов'язаний з їх взаємовідносинами з вкладниками, окремо від гудвілу;
  - б) об'єкт придбання володіє зареєстрованою торговою маркою та задокументованими, але незапатентованими технологічними знаннями, що їх використовують для виробництва фірмового продукту. Щоб передати право власності на торгову марку, власникові також потрібно передати все інше, необхідне для того, щоб новий власник виробляв продукт чи надавав послугу, які не можна відрізнити від продукту чи послуги колишнього власника. Оскільки незапатентовані технологічні знання слід відокремити від об'єкта придбання або об'єданого суб'єкта господарювання та продати, якщо продається пов'язана з ними торгова марка, то вони відповідають критерію відокремлюваності.

## Викуплені права

- Б35 Як частину об'єднання бізнесу покупець може викупити право на використання одного чи кількох

визнаних або невизнаних активів покупця, яке він раніше надав об'єктові придбання. Приклади таких прав включають право на використання торгової назви покупця за угодою про привілеї або право на використання технології покупця за угодою про ліцензію на технології. Викуплене право є ідентифікованим нематеріальним активом, який покупець визнає окремо від гудвілу. Пункт 29 надає керівництво з оцінки викупленого права, а пункт 55 надає керівництво з подальшого обліку викупленого права.

- Б36 Якщо умови контракту, що спричиняє появу викупленого права, є сприятливими або несприятливими порівняно з умовами поточних ринкових операцій для таких самих або подібних об'єктів, покупець визнає прибуток або збиток від розрахунків. Пункт Б52 надає керівництво з оцінки цього прибутку або збитку від розрахунків.

### **Об'єднана робоча сила та інші статті, які не можна ідентифікувати**

- Б37 Покупець відносить до категорії гудвілу вартість придбаного нематеріального активу, який не можна ідентифікувати станом на дату придбання. Наприклад, покупець може розподілити вартість на існування об'єднаної робочої сили, яка являє собою існуючу сукупність працівників та дає змогу покупцеві подовжувати використовувати придбаний бізнес від дати придбання. Об'єднана робоча сила не являє собою інтелектуальний капітал висококваліфікованих кадрів - знання та досвід (часто спеціалізовані), які працівники об'єкта придбання вносять в свою роботу. Оскільки об'єднану робочу силу не можна ідентифікувати активом, який слід визнавати окремо від гудвілу, будь-яка вартість, розподілена на неї, відноситься до категорії гудвілу.
- Б38 Покупець також відносить до категорії гудвілу будь-яку вартість, розподілену на статті, які не кваліфікуються як активи на дату придбання. Наприклад, покупець може розподілити вартість на потенційні контракти, що їх обговорює об'єкт придбання з можливими новими клієнтами на дату придбання. Оскільки ці потенційні контракти самі собою не являють активи на дату придбання, покупець не визнає їх окремо від гудвілу. Покупцеві не слід у подальшому перекласифіковувати вартість таких контрактів із категорії гудвілу до категорії подій, які відбуваються після дати придбання. Проте покупцеві слід оцінити факти та обставини, пов'язані з подіями, які відбуваються невдовзі після придбання, щоб визначити чи існував на дату придбання нематеріальний актив, який можна визнати окремо.
- Б39 Після первісного визнання покупець обліковує нематеріальні активи, придбані в об'єднанні бізнесу, відповідно до положень МСБО 38 *“Нематеріальні активи”*. Однак, як наведено у пункті 3 МСБО 38, облік деяких нематеріальних активів після первісного визнання встановлюється іншими МСФЗ.
- Б40 Критерії ідентифікації визначають, чи визнається нематеріальний актив окремо від гудвілу. Однак ці критерії ані надають керівництва з оцінки справедливої вартості нематеріального активу, ані обмежують припущення, що їх використовують під час оцінювання справедливої вартості нематеріального активу. Наприклад, покупець братиме до уваги припущення, що їх розглядали би учасники ринку, встановлюючи ціну нематеріального активу під час оцінки справедливої вартості такі як очікування майбутнього поновлення контрактів. Немає потреби, щоб саме поновлення відповідало критеріям ідентифікації. (Проте, див. пункт 29, який встановлює виняток з принципу оцінки за справедливою вартістю для викуплених прав, визнаних в об'єднанні бізнесу.) Пункти 36 і 37 МСБО 38 надають керівництво з визначення того, чи слід об'єднувати нематеріальні активи в одну одиницю обліку з іншими нематеріальними чи матеріальними активами.

### **Оцінка справедливої вартості певних активів, які можуть бути ідентифіковані, та частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання (застосування пунктів 18 і 19)**

#### **Активи з невизначеними грошовими потоками (резерви на оцінку)**

- Б41 Покупець не визнає окремий резерв на оцінку станом на дату придбання для активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, що їх оцінюють за їхньою справедливою вартістю на дату придбання, оскільки вплив невизначеності майбутніх грошових потоків входить до оцінки за справедливою вартістю. Наприклад, оскільки цей МСФЗ вимагає, щоб покупець оцінював придбану дебіторську заборгованість, включаючи кредити, за їхньою справедливою вартістю в обліку для об'єднання бізнесу на дату

придбання, покупець не визнає окремий резерв на оцінку договірних грошових потоків, які вважаються безнадійними на цю дату або резерв для очікуваних кредитних збитків.

### **Активи, зазначені в угодах про операційну оренду, в яких об'єкт придбання є орендодавцем**

- Б42 Під час оцінки справедливої вартості на дату придбання активу, такого як будівля або патент, зазначеного в угоді про операційну оренду, за якою об'єкт придбання є орендодавцем, покупець бере до уваги умови оренди. Покупець не визнає окремий актив або зобов'язання, якщо умови операційної оренди є або сприятливими, або несприятливими порівняно з ринковими умовами.

### **Активи, які покупець планує не використовувати або використовувати в інший спосіб, ніж їх використовували б інші учасники ринку**

- Б43 Щоб захистити свою конкурентну позицію чи з інших причин покупець може мати намір не використовувати придбаний актив активно, або може не мати наміру використовувати актив найвигідніше та найкраще. Наприклад, це може бути у випадку, коли покупець планує використати нематеріальний актив дослідження та розробки з метою захисту і з метою перешкодити іншим у його використанні. Тим не менше покупець оцінює справедливую вартість нефінансового активу, припускаючи, що учасники ринку використовуватимуть його якнайвигідніше та якнайкраще, відповідно до належної підстави для оцінки, як при первісному оцінюванні, так і при оцінюванні справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття для перевірки на зменшення корисності у подальшому.

### **Частка участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання**

- Б44 Цей МСФЗ дозволяє покупцеві оцінювати частку участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання за її справедливою вартістю на дату придбання. Іноді покупець буде в змозі оцінити справедливую вартість на дату придбання частки участі, що не забезпечує контролю, на основі ціни котирування на активному ринку на звичайні акції (тобто акції, не утримувані покупцем). Однак в інших ситуаціях ціна котирування на активному ринку для звичайних акцій не існуватиме. В таких ситуаціях покупець оцінюватиме справедливую вартість частки участі, що не забезпечує контролю, із застосуванням інших методів оцінки вартості.
- Б45 Справедлива вартість частки покупця в об'єкті придбання та частки участі, що не забезпечує контролю, на основі акцій може відрізнитися. Ймовірно, що основною різницею буде включення премії за отримання контролю в справедливую вартість на основі акцій частки покупця в об'єкті придбання або, навпаки, включення дисконту за відсутність контролю (який також називають дисконтом за частку участі, що не забезпечує контролю) у справедливую вартість на основі акцій частки участі, що не забезпечує контролю, якщо учасники ринку братимуть до уваги таку премію або дисконт, встановлюючи ціну на частку участі, що не забезпечує контролю.

## **Оцінка гудвілу або прибутку від вигідної покупки**

### **Оцінка справедливої вартості на дату придбання частки покупця в об'єкті придбання із застосуванням методів оцінки вартості (застосування пункту 33)**

- Б46 В об'єднанні бізнесу без передавання компенсації покупець повинен замінити справедливую вартість на дату придбання його частки в об'єкті придбання на справедливую вартість на дату придбання переданої компенсації для оцінки гудвілу або прибутку від вигідної покупки (див. пункти 32—34).

## Особливі міркування під час застосування методу придбання до об'єднань взаємних суб'єктів господарювання (застосування пункту 33)

- Б47 Якщо об'єднуються два взаємних суб'єкта господарювання, справедливую вартість власного капіталу або частки участі членів в об'єкті придбання (або справедливую вартість об'єкта придбання) можна оцінити достовірніше, ніж справедливую вартість часток участі учасників, переданих покупцем. У такій ситуації пункт 33 вимагає, щоб покупець визначав суму гудвілу, застосовуючи справедливую вартість на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання замість справедливої вартості на дату придбання часток участі в капіталі покупця, переданих як компенсація. Крім того, покупець при об'єднанні взаємних суб'єктів господарювання визнає чисті активи об'єкта придбання як пряме збільшення капіталу або власного капіталу в своєму звіті про фінансовий стан, а не як збільшення нерозподіленого прибутку, що узгоджується зі способом, в який суб'єкти господарювання інших типів застосовують метод придбання.
- Б48 Хоча взаємні суб'єкти господарювання багато в чому подібні до інших бізнесів, вони мають особливі характеристики, в основному, внаслідок того, що їх учасники є як клієнтами, так і власниками. Як правило, члени взаємних суб'єктів господарювання очікують отримати вигоди від своєї участі, часто в формі зменшення плати, нарахованої за товари та послуги, або дивідендів, що сплачують пропорційно покупкам. Частина патронажних дивідендів, розподілені на кожного учасника, часто базується на сумі бізнесу, який здійснював цей учасник із взаємним суб'єктом господарювання протягом року.
- Б49 Оцінка справедливої вартості взаємного суб'єкта господарювання повинна містити припущення, що їх зробили б учасники ринку про майбутні вигоди учасникам, а також будь-які інші доречні припущення, що їх зробили б учасники ринку про взаємний суб'єкт господарювання. Наприклад, для оцінки справедливої вартості взаємного суб'єкта господарювання можна використати метод теперішньої вартості. Грошові потоки, використані як попередні дані для моделі, мають ґрунтуватися на очікуваних грошових потоках взаємного суб'єкта господарювання, які, ймовірно, відображатимуть зменшення вигід учасникам, такі як зменшення гонорарів, нарахованих за товари та послуги.

## Визначення частини операції об'єднання бізнесу (застосування пунктів 51 і 52)

- Б50 Покупцеві слід розглянути наведені далі чинники, які не є ані взаємовиключними, ані індивідуально вирішальними, щоб визначити, чи є операція частиною обміну на об'єкт придбання або чи є операція відокремленою від об'єднання бізнесу:
- а) **підстави для операції:** розуміння підстав, з яких сторони об'єднання (покупець та об'єкт придбання, а також їхні власники, директори та менеджери, та їхні агенти) здійснювали конкретну операцію або укладали угоду, може надати уявлення про те, чи є вона частиною переданої компенсації та придбаних активів або прийнятих зобов'язань. Наприклад, якщо операція укладається в основному на користь покупця або об'єданого суб'єкта господарювання, а не в основному на користь об'єкта придбання або його колишніх власників до об'єднання, малоймовірно, що ця частина сплаченої ціни операції (та будь-яких пов'язаних з нею активів або зобов'язань) буде частиною обміну на об'єкт придбання. Відповідно, покупець обліковуватиме цю частину окремо від об'єднання бізнесу;
  - б) **хто ініціював операцію:** розуміння того, хто ініціював операцію, також може надати уявлення про те, чи є вона частиною обміну на об'єкт придбання. Наприклад, операція чи інша подія, ініційована покупцем, може укладатися з метою забезпечення майбутніх економічних вигід покупцеві або об'єданому суб'єктові господарювання, причому об'єкт придбання або його колишні власники до об'єднання отримують невелику вигоду або не отримують її. З іншого боку, малоймовірно, що операція або угода, запропонована об'єктом придбання або його колишніми власниками, буде на користь покупцеві або об'єданому суб'єктові господарювання, і більш ймовірно, що вона буде частиною операції об'єднання бізнесу;
  - в) **визначення часу операції:** визначення часу операції також може надати уявлення про те, чи є вона частиною обміну на об'єкт придбання. Наприклад, операція між покупцем та об'єктом придбання, яка відбувається під час обговорення умов об'єднання бізнесу, могла бути укладеною в очікуванні об'єднання бізнесу для забезпечення майбутніх економічних вигід покупцеві або об'єданому суб'єктові господарювання. У цьому випадку ймовірно, що об'єкт придбання або його колишні

власники до об'єднання бізнесу отримують невелику вигоду від операції або не отримують її, за винятком вигід, які вони отримують як частину об'єднаного суб'єкта господарювання.

### **Фактичне врегулювання взаємовідносин, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, при об'єднанні бізнесу (застосування пункту 52a))**

- Б51 Покупець та об'єкт придбання можуть мати взаємовідносини, які існували до розгляду ними об'єднання бізнесу, що їх називають тут як “взаємовідносини, що існували раніше”. Взаємовідносини, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, можуть бути договірними (наприклад, продавець і клієнт або власник ліцензії та отримувач ліцензії) або позадоговірними (наприклад, позивач та відповідач).
- Б52 Якщо об'єднання бізнесу фактично врегулює взаємовідносини, що існували раніше, покупець визнає прибуток або збиток, оцінений так:
- а) у випадку позадоговірних взаємовідносин, що існували раніше (наприклад, судовий процес), за справедливою вартістю;
  - б) у випадку договірних взаємовідносин, що існували раніше, за меншою з і) або ii):
    - i) сума, за якою договір є сприятливим або несприятливим з погляду покупця порівняно з умовами поточних ринкових операцій стосовно таких самих або подібних об'єктів. (Несприятливий договір – це договір, що є несприятливим з точки зору поточних ринкових умов. Це необов'язково обтяжливий договір, в якому неминучі витрати на виконання зобов'язань за договором перевищують економічні вигоди, що їх очікують отримати від нього);
    - ii) сума будь-яких установлених у договорі положень про розрахунки (забезпечень на розрахунки), доступних контрагентів, для якого договір є несприятливим.

Якщо сума ii) менше i), різниця включається як частина обліку об'єднання бізнесу.

Сума визнаного прибутку або збитку може залежати частково від того, чи визнавав раніше покупець відповідний актив або зобов'язання, і тому відображений в звітності прибуток або збиток може відрізнятися від суми, розрахованої із застосуванням вищенаведених вимог.

- Б53 Взаємовідносини, що існували раніше, можуть бути договором, який покупець визнає як викуплене право. Якщо договір містить умови, які є сприятливими або несприятливими порівняно з поточними ринковими операціями для таких самих або подібних об'єктів, покупець визнає, окремо від об'єднання бізнесу, прибуток або збиток щодо ефективного врегулювання договору, оцінений відповідно до пункту Б52.

### **Угоди про умовні виплати працівникам або акціонерам, які здійснюють продаж (застосування пункту 52b))**

- Б54 Чи є угоди про умовні виплати працівникам або акціонерам, які здійснюють продаж, умовною компенсацією в об'єднанні бізнесу або окремими операціями, залежить від характеру угод. Розуміння підстав того, чому угода про придбання містить положення про умовні виплати, хто запропонував угоду та коли сторони уклали угоду, може бути корисним під час оцінки характеру угоди.
- Б55 Якщо не ясно, чи є угода про виплати працівникам або акціонерам, які здійснюють продаж, частиною обміну на об'єкт придбання або операцією, окремою від об'єднання бізнесу, покупцеві слід розглядати такі показники:
- а) *продовження трудової діяльності*: умови продовження трудової діяльності акціонерами-продавцями, що стають провідними працівниками, можуть бути показником сутності угоди про умовну компенсацію. Відповідні умови продовження трудової діяльності можуть міститися в трудовій угоді, угоді про придбання або деяких інших документах. Угода про умовну компенсацію, в якій право на платежі автоматично втрачається, якщо трудові відносини припиняються, є заробітною платою за послуги після об'єднання. Угоди, в яких на умовні виплати не впливає припинення трудових відносин, можуть свідчити, що умовні виплати є додатковою компенсацією, а не заробітною платою;

- б) *тривалість продовження трудової діяльності*: якщо період потрібного працевлаштування збігається з періодом умовних виплат або є тривалішим за нього, цей факт свідчить, що умовні виплати, є, за сутністю, заробітною платою;
- в) *рівень заробітної плати*: ситуації, в яких рівень заробітної плати працівників, крім умовних виплат, є обґрунтованим порівняно з рівнем заробітної плати інших провідних працівників в об'єднаному суб'єктові господарювання, може свідчити, що умовні виплати є додатковою компенсацією, а не заробітною платою;
- г) *додаткові виплати працівникам*: якщо акціонери, які здійснюють продаж, і які не стають працівниками, отримують нижчі умовні виплати на основі акцій, ніж акціонери, які здійснюють продаж, і які стають працівниками об'єднаного суб'єкта господарювання, цей факт може свідчити, що додаткова сума умовних виплат акціонерам, які здійснюють продаж, і які стають працівниками, є заробітною платою;
- г) *кількість акцій у володінні*: відносна кількість акцій, що ними володіють акціонери-продавці, що залишаються провідними працівниками, може бути показником сутності угоди про умовну компенсацію. Наприклад, якщо акціонери, які здійснюють продаж, і які володіють в основному всіма акціями в об'єкті придбання, залишаються провідними працівниками, цей факт може свідчити, що угода, за сутністю, є угодою про участь у прибутках, призначеною забезпечувати заробітну плату за послуги після об'єднання. І навпаки, якщо акціонери, які здійснюють продаж, і які залишаються провідними працівниками, володіють лише невеликою кількістю акцій об'єкта придбання, і всі акціонери, які здійснюють продаж, отримують однакову суму умовної компенсації на основі акцій, цей факт може свідчити, що умовні виплати є додатковою компенсацією. Також слід розглядати частки власності перед придбанням, утримувані сторонами, що зв'язані з акціонерами, які здійснюють продаж, і які залишаються провідними працівниками, наприклад, членами родини;
- д) *зв'язок із оцінкою вартості*: якщо первісна передана компенсація на дату придбання ґрунтується на нижньому значенні діапазону, встановленого при оцінюванні вартості об'єкта придбання, а формула умовних виплат пов'язана з цим підходом до оцінки вартості, цей факт дозволяє припускати, що умовні виплати є додатковою компенсацією. І навпаки, якщо формула умовних виплат узгоджується з попередніми угодами про участь у прибутках, цей факт дає змогу припускати, що сутність угоди полягає в наданні заробітної плати;
- е) *формула визначення компенсації*: формула, що її використовують для визначення умовної виплати, може бути корисною в оцінюванні сутності угоди. Наприклад, якщо умовна виплата визначається на основі числа, кратного прибутку, це дає змогу припускати, що це зобов'язання є умовною компенсацією в об'єднанні бізнесу і формула призначена для встановлення чи перевірки справедливої вартості об'єкта придбання. На відміну від цього, умовна виплата, яка є комісійною винагородою, встановленою у відсотках прибутку, дає змогу припускати, що це зобов'язання працівникам є угодою про участь у прибутках для оплати працівникам наданих послуг;
- е) *інші угоди та питання*: умови інших угод з акціонерами, які здійснюють продаж, (таких як угоди про заборону участі в конкуренції; контракти, що підлягають виконанню в майбутньому; контракти на консультативні послуги та угоди про оренду нерухомості) і підхід до оподаткування прибутку стосовно умовних виплат можуть свідчити, що умовні виплати відносять до інших статей, а не до компенсації за об'єкт придбання. Наприклад, у зв'язку з придбанням покупець міг укласти угоду про оренду нерухомості із значним акціонером, який здійснює продаж. Якщо орендні платежі, встановлені в угоді про оренду, суттєво нижче ринкових, деякі або всі умовні виплати орендодавцеві (акціонерів, який здійснює продаж), що їх вимагає окремий договір про умовні виплати, можуть бути, за сутністю, платежами за користування орендованою нерухомістю, що її покупцеві слід визнавати окремо в своїй фінансовій звітності після об'єднання. На відміну від цього, якщо угода про оренду визначає орендні платежі, які узгоджуються з ринковими умовами для орендованої нерухомості, договір про умовні виплати акціонерів, який здійснює продаж, може бути умовною компенсацією в об'єднанні бізнесу.

## Угоди покупця про заміну платежів на основі акцій, обмінені на угоди, утримувані працівниками об'єкта придбання (застосування пункту 526))

- Б56 Покупець може обмінювати свої угоди про платежі на основі акцій<sup>1</sup> (угоди про заміну) на угоди, утримувані працівниками об'єкта придбання. Обміни опціонів на акції або інших угод про платежі на основі акцій в зв'язку з об'єднанням бізнесу обліковуються як модифікації угод про платежі на основі акцій відповідно до МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”. Якщо покупець замінює угоди об'єкта придбання, то або вся, або частина ринкової оцінки угод покупця про заміну включається в оцінювання переданої компенсації в об'єднанні бізнесу. Пункти Б57–Б62 містять керівництво щодо того, як розподілити ринкову оцінку. Проте в ситуаціях, у яких строк дії угод об'єкта придбання закінчуватиметься внаслідок об'єднання бізнесу, і якщо покупець замінює ці угоди, якщо він не зобов'язаний робити це, вся ринкова оцінка угод про заміну визнається як витрати на винагороду у фінансовій звітності після об'єднання відповідно до МСФЗ 2. Тобто жодна ринкова оцінка цих угод не включається в оцінювання компенсації, переданої при об'єднанні бізнесу. Покупець зобов'язаний замінити угоди об'єкта придбання, якщо об'єкт придбання або його працівники мають можливість здійснити заміну. Наприклад, з метою застосування цієї вимоги, покупець зобов'язаний замінити угоди об'єкта придбання, якщо заміни вимагаються:
- а) умовами угоди про придбання;
  - б) умовами угод об'єкта придбання, або
  - в) застосовними законами чи нормативними актами.
- Б57 З метою визначення частини угоди про заміну платежів, яка є складовою компенсації, переданої за об'єкт придбання, та частини, яка є заробітною платою за послуги після об'єднання, покупець оцінює як угоди про заміни, надані покупцем, так і як угоди об'єкта придбання станом на дату придбання відповідно до МСФЗ 2. Частина ринкової оцінки угоди про заміну платежів, яка є складовою компенсації, переданої в обмін на об'єкт придбання, дорівнює частині угоди об'єкта придбання, яка відноситься до послуг перед об'єднанням.
- Б58 Частина угоди про заміну виплат, яка відноситься до послуг, наданих перед об'єднанням, є ринковою оцінкою угоди об'єкта придбання, помноженою на співвідношення частини періоду набуття права, що закінчився, та більшої з двох величин: загального періоду набуття права або початкового періоду набуття права угоди об'єкта придбання. Період набуття права – це період, протягом якого мають бути виконаними всі визначені умови набуття права. Умови набуття права визначені в МСФЗ 2.
- Б59 Частина угоди про заміну виплат, що не є гарантованою та відноситься до послуг після об'єднання та тому визнається як витрати на винагороду в фінансовій звітності після об'єднання дорівнює загальній ринковій оцінці угоди про заміну мінус сума, віднесена до послуг перед об'єднанням. Тому покупець відносить будь-яке перевищення ринкової оцінки угоди про заміну виплат над ринковою оцінкою угоди об'єкта придбання до послуг після об'єднання та визнає це перевищення як витрати на винагороду в фінансовій звітності після об'єднання. Покупець відносить частину угоди про заміну до послуг після об'єднання, якщо вона вимагає послуг після об'єднання, незалежно від того, чи надали працівники всі послуги, які вимагаються для того, щоб їхні угоди з об'єктом придбання стали гарантованими до дати придбання.
- Б60 Частина угоди про заміну, що не стала гарантованою та відноситься до послуг перед об'єднанням, а також частина, яка відноситься до послуг після об'єднання, відображає кращу доступну оцінку кількості угод про заміну, що, як очікується, стануть гарантованими. Наприклад, якщо ринкова оцінка частини угоди про заміну, віднесена до послуг перед об'єднанням, становить 100 ВО, а покупець очікує, що тільки 95% угоди стане гарантованими, суми, включені в компенсацію, передану при об'єднанні бізнесу, становлять 95 ВО. Зміни в оціненій кількості угод про заміну, які, за очікуванням, стануть гарантованими, відображаються в витратах на винагороду за періоди, в яких відбуваються зміни або втрати права, не як коригування компенсації, переданої при об'єднанні бізнесу. Аналогічно, вплив інших подій, таких як модифікації або остаточний результат угод з умовами виплати залежно від результатів діяльності, які відбуваються після дати придбання, обліковуються відповідно до МСФЗ 2 при визначенні витрат на винагороду за період, в якому відбувається подія.

<sup>1</sup> В пунктах Б56–Б62 термін “угоди про платіж на основі акцій” означає операції, за якими здійснюється платіж, права на які є гарантованими або не є гарантованими.

- Б61 Такі ж вимоги застосовуються щодо частин угоди про заміну, які відносяться до послуг перед об'єднанням і після об'єднання, незалежно від того, чи класифікується угода про заміну як зобов'язання або як інструмент власного капіталу відповідно до положень МСФЗ 2. Усі зміни в ринковій оцінці угод, класифікованих як зобов'язання після дати придбання, та відповідний вплив податків на прибуток визнаються у фінансовій звітності покупця після об'єднання в тому періоді (періодах), в якому (яких) відбуваються зміни.
- Б62 Вплив податків на прибуток стосовно угод про заміну платежів на основі акцій визнається відповідно до положень МСБО 12 “Податки на прибуток”.

### **Операції об'єкта придбання, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням власного капіталу**

- Б62А Об'єкт придбання може мати невиконані операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, які (операції) покупець не обмінює на свої операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Якщо такі платежі стануть гарантованими, то такі платежі на основі акцій об'єкта придбання є частиною частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання і вони оцінюються за своєю ринковою оцінкою. Якщо такі операції не стануть гарантованими, то вони оцінюються за своєю ринковою оцінкою так, ніби дата придбання була датою надання прав відповідно до пунктів 19 і 30.
- Б62Б Ринкова оцінка операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, які (операції) не стали гарантованими, відноситься на частку участі, що не забезпечує контролю, на підставі відношення частини завершеного періоду набуття прав до більшого з таких періодів: загальний період гарантування і початковий період гарантування операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій. Залишок відноситься на послугу після об'єднання.

### **Інші МСФЗ, які надають керівництво з подальшої оцінки та обліку (застосування пункту 54)**

- Б63 Приклади інших МСФЗ, які надають керівництво із подальшої оцінки та обліку придбаних активів та прийнятих або понесених зобов'язань в об'єднанні бізнесу:
- а) МСБО 38 визначає облік ідентифікованих нематеріальних активів, придбаних в об'єднанні бізнесу. Покупець оцінює гудвіл за сумою, визнаною на дату придбання, мінус будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. МСБО 36 “Зменшення корисності активів” визначає облік збитків від зменшення корисності;
  - б) [вилучено]
  - в) МСБО 12 визначає подальший облік відстрочених податкових активів (включаючи невизнані відстрочені податкові активи) та зобов'язань, придбаних в об'єднанні бізнесу;
  - г) МСФЗ 2 надає керівництво із подальшої оцінки та обліку частини угод про заміну платежів на основі акцій, випущених покупцем, які відносяться до майбутніх послуг працівників;
  - г) МСФЗ 10 надає керівництво із обліку змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві після отримання контролю.

### **Розкриття інформації (застосування пунктів 59 та 61)**

- Б64 Для відповідності меті, наведеній у пункті 59, покупець розкриває таку інформацію за кожним об'єднанням бізнесу, яке відбувається протягом звітного періоду:
- а) назва та опис об'єкта придбання;
  - б) дата придбання;
  - в) відсоток придбаних часток участі в капіталі з правом голосу;
  - г) основні причини об'єднання бізнесу та опис того, як покупець отримав контроль над об'єктом придбання;
  - г) якісна характеристика чинників, які формують визнаний гудвіл, таких як очікувана синергія

об'єкта придбання та покупця, нематеріальних активів, які не кваліфікуються для окремого визнання, або інших чинників;

- д) справедлива вартість на дату придбання загальної переданої компенсації та справедлива вартість на дату придбання кожного основного класу компенсації такого як :
  - i) грошові кошти;
  - ii) інші матеріальні або нематеріальні активи, включаючи бізнес або дочірнє підприємство покупця;
  - iii) прийняті зобов'язання, наприклад, зобов'язання щодо умовної компенсації; та
  - iv) частки участі в капіталі покупця, включаючи кількість інструментів або часток участі, які випущені або можуть бути випущені, а також метод оцінки справедливої вартості цих інструментів або часток;
- е) стосовно угод про умовну компенсацію та компенсаційні активи:
  - i) сума, визнана на дату придбання;
  - ii) опис угоди та основа визначення суми платежу; та
  - iii) оцінка діапазону результатів (недисконтованих) або, якщо діапазон не можна оцінити, то цей факт та причини, з яких діапазон не можна оцінити. Якщо максимальна сума платежу не обмежується, покупець розкриває інформацію про цей факт;
- є) стосовно придбаної дебіторської заборгованості:
  - i) справедлива вартість дебіторської заборгованості;
  - ii) валові договірні суми дебіторської заборгованості; та
  - iii) найбільш достовірні оцінки на дату придбання договірних грошових потоків, отримання яких не очікується.

Розкриття інформації надається за основними класами дебіторської заборгованості, такими як кредити, пряма фінансова оренда та будь-який інший клас дебіторської заборгованості.

- ж) суми, визнані станом на дату придбання для кожного основного класу придбаних активів та прийнятих зобов'язань;
- з) стосовно умовного зобов'язання, визнаного відповідно до пункту 23, інформацію, що вимагається в пункті 85 МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*". Якщо умовне зобов'язання не визнається, оскільки його справедливую вартість не можна достовірно оцінити, покупець розкриває:
  - i) інформацію, що вимагається в пункті 86 МСБО 37; та
  - ii) причини, з яких зобов'язання не можна достовірно оцінити;
- и) загальна сума гудвілу, яка, за очікуванням, підлягає вирахуванню для цілей оподаткування.
- і) стосовно операцій, які визнаються окремо від придбання активів, та прийняття зобов'язань при об'єднанні бізнесу відповідно до пункту 51:
  - i) опис кожної операції;
  - ii) як покупець обліковував кожну операцію;
  - iii) суми, визнані для кожної операції, та рядок у фінансовій звітності, в якому визнана кожна сума; та
  - iv) якщо операція є ефективним урегулюванням взаємовідносин, що існували раніше, метод, використаний для визначення суми розрахунків;
- ї) розкриття інформації про окремо визнані операції, що її вимагає і), має містити суму витрат, пов'язаних з придбанням, й (окремо) суму таких витрат, визнану як витрати, та рядок або статті у звіті про сукупний дохід, в якому визнано такі витрати. Розкривається також інформація про суму будь-яких витрат на випуск, не визнану як витрати, і про те, як вони були визнані;
- й) у разі вигідної покупки (див. пункти 34–36):

- i) сума будь-якого прибутку, визнаного відповідно до пункту 34, та рядок у звіті про сукупний дохід, в якому визнано прибуток; та
- ii) опис причин, з яких результатом операції є прибуток;
- к) стосовно кожного об'єднання бізнесу, у якому покупець утримує менше 100 відсотків часток участі в капіталі об'єкта придбання на дату придбання:
  - i) сума частки, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, визнана на дату придбання, та основа оцінки такої суми; та
  - ii) стосовно кожної частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, оціненої за справедливою вартістю, метод (методи) оцінки вартості та важливі вхідні дані, використані для оцінки цієї вартості;
- л) при поетапному об'єднанні бізнесу:
  - i) справедлива вартість на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання, утримуваних покупцем безпосередньо перед датою придбання; та
  - ii) сума будь-якого прибутку або збитку, визнана внаслідок переоцінки до справедливої вартості частки участі в капіталі об'єкта придбання, утримуваної покупцем перед об'єднанням бізнесу (див. пункт 42), та рядок у звіті про сукупний дохід, в якому визнано цей прибуток або збиток;
- м) така інформація:
  - i) суми доходу та прибутку або збитку об'єкта придбання після дати придбання, включені в консолідований звіт про сукупний дохід за звітний період; та
  - ii) дохід та прибуток або збиток об'єднаного суб'єкта господарювання за поточний звітний період, так ніби дата придбання для всіх об'єднань бізнесу, які відбулися протягом року, припадала на початок річного звітного періоду.

Якщо неможливо розкрити будь-яку інформацію, що її вимагає цей підпункт, покупець розкриває інформацію про цей факт та пояснює, чому розкриття інформації неможливе. У цьому МСФЗ термін “неможливий” використовується в тому самому значенні, як у МСБО 8 “Основа для складання фінансової звітності”.

- Б65 Стосовно індивідуально несуттєвих об'єднань бізнесу, які відбуваються протягом звітного періоду, але спільно є суттєвими, покупець розкриває в сукупності інформацію, що її вимагає пункт Б64 i)–м).
- Б66 Якщо дата придбання об'єднання бізнесу відбувається після кінця звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, покупець розкриває інформацію, що вимагається в пункті Б64, крім випадків, коли первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним на час затвердження фінансової звітності до випуску. У такій ситуації покупець описує, яку інформацію не можна розкрити, та причини, з яких це неможливо.
- Б67 Для досягнення мети, зазначеної в пункті 61, покупець розкриває таку інформацію стосовно кожного суттєвого об'єднання бізнесу або, сукупно, стосовно індивідуально несуттєвих об'єднань бізнесу, які спільно є суттєвими:
- а) якщо первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним (див. пункт 45) для конкретних активів, зобов'язань, часток участі, які не забезпечують контролю, або статей компенсації, а тому суми, визнані у фінансовій звітності для об'єднання бізнесу, були визначені лише на тимчасовій основі:
    - i) причини, з яких первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним;
    - ii) активи, зобов'язання, частки участі в капіталі або статті компенсації, первісний облік яких є незавершеним; та
    - iii) характер та сума будь-яких коригувань періоду оцінки, визнані протягом звітного періоду відповідно до пункту 49;
  - б) за кожен звітний період після дати придбання, якщо суб'єкт господарювання не отримує, не продає або іншим чином не втрачає право на умовний компенсаційний актив, або доки суб'єкт господарювання не погашає умовне компенсаційне зобов'язання або зобов'язання не анулюється чи не закінчується його строк:

- i) будь-які зміни у визнаних сумах, включаючи будь-які різниці, що виникають після погашення;
  - ii) будь-які зміни в діапазоні результатів (недисконтованих) і причини цих змін; та
  - iii) методи оцінки вартості та основні попередні дані для моделі, використані для оцінки умовної компенсації;
- в) стосовно умовних зобов'язань, визнаних в об'єднанні бізнесу, покупець розкриває інформацію, що вимагається в пунктах 84 та 85 МСБО 37, за кожним класом забезпечення;
- г) узгодження балансової вартості гудвілу на початок і кінець звітного періоду, показуючи окремо:
- i) валову суму та накопичені збитки від зменшення корисності на початок звітного періоду;
  - ii) додатковий гудвіл, визнаний протягом звітного періоду, за винятком гудвілу, включеного до ліквідаційної групи, яка при придбанні відповідає критеріям класифікації утримуваної для продажу відповідно до МСФЗ 5 *“Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”*;
  - iii) коригування, що є наслідком подальшого визнання відстрочених податкових активів протягом звітного періоду відповідно до пункту 67;
  - iv) гудвіл, включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та гудвіл, визнання якого було припинене протягом звітного періоду і який раніше не був включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу;
  - v) збитки від зменшення корисності, визнані протягом звітного періоду відповідно до МСБО 36. (МСБО 36 вимагає розкриття інформації про суму очікуваного відшкодування на додаток до цієї вимоги);
  - vi) чисті курсові різниці, що виникають протягом звітного періоду, відповідно до МСБО 21 *“Вплив змін валютних курсів”*;
  - vii) будь-які інші зміни в балансовій вартості протягом звітного періоду;
  - viii) валова сума та накопичені збитки від зменшення корисності на кінець звітного періоду;
- г) сума та пояснення будь-якого прибутку або збитку, визнаного в поточному звітному періоді, який:
- i) пов'язаний з придбаними ідентифікованими активами або прийнятими зобов'язаннями при об'єднанні бізнесу, яке відбулося в поточному чи попередньому звітному періоді; та
  - ii) має такий розмір, характер чи вплив, що розкриття інформації є доречним для розуміння фінансової звітності об'єднаного суб'єкта господарювання.

**Положення перехідного періоду для об'єднань бізнесу, пов'язаних виключно із взаємними суб'єктами господарювання, або об'єднань бізнесу, що здійснюються лише на договірних засадах (застосування пункту 66)**

- Б68 Пункт 64 передбачає, що цей МСФЗ застосовується перспективно до об'єднань бізнесу, дата придбання в рамках яких припадає на початок першого річного звітного періоду або пізніше, який починається 1 липня 2009 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Проте суб'єкт господарювання зобов'язаний застосовувати цей МСФЗ лише на початку річного звітного періоду, який починається 30 червня 2007 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до дати набрання ним чинності, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт та одночасно застосовує МСБО 27 (змінений у 2008 р.).
- Б69 Вимога застосовувати цей МСФЗ перспективно впливає, як наведено далі, на об'єднання бізнесу, пов'язане лише із взаємними суб'єктами господарювання, або об'єднання бізнесу виключно на договірних засадах, якщо дата придбання в рамках такого об'єднання бізнесу відбувається до

застосування цього МСФЗ:

- а) *класифікація*: суб'єкт господарювання продовжує класифікувати попереднє об'єднання бізнесу відповідно до попередніх облікових політик суб'єкта господарювання для таких об'єднань;
- б) *раніше визнаний гудвіл*: на початку першого річного періоду, в якому застосовується цей МСФЗ, балансовою вартістю гудвілу, що виникає внаслідок попереднього об'єднання бізнесу, є його балансова вартість на цю дату відповідно до попередніх облікових політик суб'єкта господарювання. Під час визначення цієї суми суб'єкт господарювання виключає балансову вартість будь-якої накопиченої амортизації такого гудвілу та відповідне зменшення гудвілу. Інші коригування балансової вартості гудвілу не здійснюються;
- в) *гудвіл, раніше визнаний як вирахування із власного капіталу*: попередні облікові політики суб'єкта господарювання можуть спричинити визнання гудвілу, що виникає внаслідок попереднього об'єднання бізнесу, як вирахування із власного капіталу. В такій ситуації суб'єкт господарювання не визнає цей гудвіл як актив на початку першого річного періоду, в якому застосовується цей МСФЗ. Крім того, суб'єкт господарювання не визнає в прибутку або збитку будь-яку частину цього гудвілу, коли він ліквідує весь бізнес або його частину, з якою пов'язаний цей гудвіл, або коли зменшується корисність одиниці, що генерує грошові потоки з якою пов'язаний гудвіл;
- г) *подальший облік гудвілу*: від початку першого річного періоду, в якому застосовується цей МСФЗ, суб'єкт господарювання припиняє амортизувати гудвіл, який виникає внаслідок попереднього об'єднання бізнесу, та перевіряє гудвіл на зменшення корисності відповідно до МСБО 36;
- г) *раніше визнаний від'ємний гудвіл*: суб'єкт господарювання, який обліковував попереднє об'єднання бізнесу, застосовуючи метод придбання, міг визнати відстрочений кредит за перевищення його частки в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань об'єкта придбання над собівартістю цієї частки (що її іноді називають від'ємним гудвілом). У цьому випадку суб'єкт господарювання припиняє визнавати балансову вартість цього відстроченого кредиту на початку першого річного періоду, в якому застосовується цей МСФЗ, з відповідним коригуванням початкового залишку нерозподіленого прибутку на цю дату.