

МСФО: ОПРЕДЕЛЕНИЕ БИЗНЕСА ПРИ СЛИЯНИЯХ И ПОГЛОЩЕНИЯХ

Евдокимович Алексей Алексеевич, ACCA DipIFR, аудитор

директор по аудиту ООО «PCM Бел Аудит»

соискатель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства», Белорусский государственный экономический университет

Аннотация. Согласно пункту 3 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» предприятие должно определить, является ли операция или какое-либо другое событие объединением бизнеса, используя определение, изложенное в настоящем МСФО (IFRS) 3, которое требует, чтобы приобретенные активы и принятые обязательства составляли бизнес. Настоящий МСФО (IFRS) 3 применяется в отношении операции или события, которое удовлетворяет определению объединения бизнеса. В свою очередь, если приобретенные активы не являются бизнесом, то отчитывающееся предприятие должно учитывать такую операцию или событие как приобретение актива. В статье автором подробно рассматривается вопрос определения бизнеса при слияниях и поглощениях (M&A).

Abstract. According to item 3 International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 "Business Combinations" an entity shall determine whether a transaction or other event is a business combination by applying the definition in this IFRS 3, which requires that the assets acquired and liabilities assumed constitute a business. This IFRS 3 applies to a transaction or other event that meets the definition of a business combination. In its turn, if the assets acquired are not a business, the reporting entity shall account for the transaction or other event as an asset acquisition. In article the author in details consider the issue on definition of a business in mergers and acquisitions (M&A).

Введение. В пунктах B7-B12 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» представлено руководство по идентификации объединения бизнеса, а также определение бизнеса.

Бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые способны создать отдачу. Хотя бизнес, как правило, дает отдачу, отдача не требуется для того, чтобы квалифицировать интегрированную совокупность как бизнес.

ТРИ ЭЛЕМЕНТА БИЗНЕСА

Ниже представлено определение трех элементов бизнеса:

(a) Вклад: Любой экономический ресурс, который создает, или может создать, отдачу в результате применения одного или более процессов. Среди примеров можно назвать долгосрочные активы (включая нематериальные активы или права использовать долгосрочные активы), интеллектуальную собственность, возможность получить доступ к необходимым материалам или правам, а также работников.

(b) Процесс: Любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу или вкладам создает или может создать отдачу. Среди примеров можно назвать процессы стратегического управления, операционные процессы и процессы по управлению ресурсами. Эти процессы, как правило, документируются, но организованная рабочая сила, имеющая необходимые навыки и опыт и выполняющая требования правил и соглашений, может обеспечить необходимые процессы, которые могут быть применены к вкладам с целью создания отдачи. (Системы бухгалтерского учета, выставления счетов, выплаты заработной платы и другие административные системы, как правило, не являются процессами, которые используются для создания отдачи).

(c) Отдача: результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые обеспечивают или способны обеспечить доход в форме дивидендов, снижения затрат или другой экономической выгоды непосредственно инвесторам или другим собственникам, членам или участникам.

СОВОКУПНОСТЬ ТРЕХ ЭЛЕМЕНТОВ БИЗНЕСА

Чтобы совокупность видов деятельности и активов могла функционировать и ей можно было управлять для достижения определенных целей, совокупности необходимы два существенных элемента – вклады и процессы, применяемые в отношении таких вкладов, которые вместе используются или будут использоваться для создания отдачи. Однако, бизнес не обязательно должен включать все

вклады или процессы, которые продавец использовал при ведении такого бизнеса, если участники рынка способны приобрести бизнес и продолжать производить отдачу, например, путем интегрирования бизнеса с их собственными вкладами и процессами.

Характер элементов бизнеса варьируется в зависимости от отрасли и структуры операций предприятия (деятельности), включая стадию становления предприятия. Существующий бизнес часто имеет множество различных видов вкладов, процессов и отдачи, тогда как у нового бизнеса зачастую есть небольшое количество вкладов и процессов, а иногда только один вид отдачи (продукт). Практически у всех бизнесов также есть обязательства, но бизнес не обязательно имеет обязательства.

Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, находящаяся на стадии становления, может и не иметь отдачи. Если отдачи нет, покупатель должен рассмотреть другие факторы, чтобы определить, является ли совокупность бизнесом.

Такие факторы включают, среди прочего:

- (a) начала ли совокупность осуществление основной запланированной деятельности;
- (b) имеет ли совокупность работников, интеллектуальную собственность и другие вклады и процессы, которые могли бы применяться к указанным вкладам;
- (c) следует ли совокупность плану по производству отдачи; и
- (d) будет ли совокупность в состоянии получить доступ к клиентам, которые купят отдачу.

Не все перечисленные факторы обязательно должны присутствовать в конкретной интегрированной совокупности видов деятельности и активов на стадии становления, чтобы такую совокупность можно было классифицировать как бизнес.

Определение того, является ли конкретная совокупность активов и видов деятельности бизнесом, должно быть основано на том, может ли участник рынка осуществлять такие интегрированные виды деятельности и управлять активами как бизнесом. Таким образом, при оценке того, является ли конкретная совокупность бизнесом, не имеет значение, управлял ли продавец совокупностью как бизнесом или намеревается ли покупатель управлять совокупностью как бизнесом.

При отсутствии доказательств обратного, конкретная совокупность активов и видов деятельности, в которой присутствует гудвил, должна расцениваться как бизнес. Однако, бизнес не обязательно должен обладать гудвиллом.

ПРИМЕР ОТЛИЧИЯ ПРИОБРЕТЕНИЯ ГРУППЫ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОТ ПРИОБРЕТЕНИЯ БИЗНЕСА

Компания должна сначала определить элементы приобретенной группы. Если актив или группа активов (физических или нематериальных) не сопровождается приобретением каких-либо связанных с ними процессов, то приобретен актив или, скорее всего, группа активов, а не бизнес. Выявление наличия вклада и связанных с ним процессов, наличия возможной отдачи может быть трудной задачей. Например, компания, которая покупает отель, может рассмотреть такую сделку как покупку активов и обязательств.

Тем не менее, в большинстве случаев, предприятие также приобретает другие вклады (например, сотрудников, смонтированное в здании компьютерное оборудование, дизайнерскую мебель и светильники, и другие активы) и связанные с вкладами процессы (например, системы бронирования через удаленные доступы на международные сервера посредством интернет, операционные системы управления отелем, процедуры и политики обслуживания туристов, соответствующие категории отеля). Кроме того, приобретаемый отель может быть с репутацией, заработанной годами: имеет известное имя (бренд) и постоянных клиентов (наличие гудвила). Эти факторы, вместе взятые, идентифицируют сделку как приобретение бизнеса.

Таким образом, ключевым вопросом в определении бизнеса при слияниях и поглощениях является отличие бизнеса от группы активов и обязательств путем анализа наличия трех элементов бизнеса: вклада, процесса и отдачи.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. The Business Combinations and Noncontrolling Interests, global edition guide - PricewaterhouseCoopers LLP, 2014.
2. International Financial Reporting Standard 3 "Business Combinations" (IFRS 3) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.