

Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО)

3 Бизнес комбинации

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 495/2009 на Комисията от 3 юни 2009 година изменящ Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 3 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 149/2011 на Комисията от 18 февруари 2011 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с подобренията на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1254/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета по отношение на Международен стандарт за финансово отчитане 10, Международен стандарт за финансово отчитане 11, Международен стандарт за финансово отчитане 12, Международен счетоводен стандарт 27 (2011 г.) и Международен счетоводен стандарт 28 (2011 г.) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1255/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт 12, Международни стандарти за финансово отчитане 1 и 13 и Разяснение 20 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1174/2013 на Комисията от 20 ноември 2013 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) 10 и 12 и Международен счетоводен стандарт (МСС) 27 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1361/2014 на Комисията от 18 декември 2014 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международни стандарти за финансово отчитане 3 и 13 и Международен счетоводен стандарт 40 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/28 на Комисията от 17 декември 2014 година за изменение на

Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международни стандарти за финансово отчитане 2, 3 и 8 и Международни счетоводни стандарти 16, 24 и 38 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/1905 на Комисията от 22 септември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 15 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 на Комисията от 22 ноември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 9 (текст от значение за ЕИП)

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

* Забележка: Измененията съгласно РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 се прилагат за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година.

Цел

1. Целта на настоящия МСФО е да повиши значимостта, надеждността и съпоставимостта на информацията, която отчетната единица представя в своите финансови отчети за бизнес комбинация и ефектите от нея. За тази цел този МСФО установява принципи и изисквания как придобивашото предприятие да:

а) признава и оценява в своите финансови отчети разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие;

б) признава и оценява придобитата репутация в бизнес комбинация или печалба от изгодна покупка; и

в) определя каква информация да оповестява, за да даде възможност на потребителите на финансовите отчети да оценят характера и финансовите ефекти от бизнес комбинацията.

Обхват

2. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1361/2014, ОВ L 365, 19/12/2014) Настоящият МСФО е приложим за сделки или други събития, които отговарят на дефиницията за бизнес комбинация. Настоящият МСФО не се прилага за:

а) счетоводното отчитане на образуването на съвместно предприятие във финансовите отчети на самото съвместно предприятие.

б) придобиването на актив или група от активи, които не представляват стопанска дейност. В такъв случай придобиващият идентифицира и признава придобитите индивидуални разграничими активи (включително онези активи, които отговарят на дефиницията и критериите за признаване на нематериални активи в МСС 38 Нематериални активи) и поетите пасиви. Себестойността на групата се разпределя между индивидуалните разграничими активи и пасиви на базата на тяхната относителна справедлива стойност към датата на покупката. Такава сделка или събитие не поражда репутация;

в) комбинация от предприятия или стопански дейности под общ контрол (параграфи Б1-Б4 предоставят съответни насоки за приложение).

2А. (Нов - Регламент (ЕО) № 1174/2013, ОВ L 312, 21/11/2013) Изискванията на настоящия стандарт не се прилагат спрямо придобиването от инвестиционно предприятие, както е определено в МСФО 10 Консолидирани финансови отчети, на инвестиция в дъщерно предприятие, което трябва да се оценява по справедлива стойност чрез печалбата или загубата.

Идентифициране на бизнес комбинация

3. Предприятието определя дали сделката или друго събитие е бизнес комбинация, като приложи дефиницията в настоящия МСФО, която изисква придобитите активи и поетите пасиви да съставляват стопанска дейност. Ако придобитите активи не представляват стопанска дейност, отчетната единица отчита сделката или друго събитие като придобиване на активи. Параграфи Б5-Б12 предоставят насоки за идентифицирането на бизнес комбинация и дефиниция на стопанска дейност.

Метод на придобиване

4. Предприятието отчита всяка бизнес комбинация чрез прилагане на метода на придобиване.

5. Прилагането на метода на придобиване изисква:

а) идентифициране на придобиващия;

б) определяне датата на придобиване;

в) признаване и оценяване на разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие; и

г) признаване и оценяване на репутацията или печалбата от изгодна покупка.

Идентифициране на придобиващия

6. За всяка бизнес комбинация едно от комбиниращите се предприятия се идентифицира като придобиващо.

7. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012, изм. - Регламент (ЕО) № 1174/2013, ОВ L 312, 21/11/2013) Насоките в МСФО 10 се използват за идентифициране на придобиващото предприятие, което получава контрол над друго предприятие, т.е. придобивания. Ако е извършена бизнес комбинация, но прилагането на насоките от МСФО 10 не посочва ясно кое от комбиниращите се предприятия е придобиващото, при това определяне следва да се вземат предвид факторите в параграфи Б14-Б18.

Определяне датата на придобиване

8. Придобиващият определя датата на придобиване като тази, на която той ефективно получава контрол над придобивания.

9. Датата, на която придобиващият получава контрол над придобивания по принцип е датата, на която придобиващият юридически прехвърля възнаграждението, придобива активите и пасивите на придобивания - заключителна дата. Придобиващият обаче може да получи контрол на дата, която е по-ранна или по-късна от заключителната дата. Датата на придобиване например предхожда заключителната дата, ако писмено споразумение предвижда придобиващият да получи контрол над придобивания на дата преди заключителната дата. Придобиващият взема предвид всички свързани факти и обстоятелства при идентифициране на датата на придобиване.

Признаване и оценяване на разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие

Принцип на признаване

10. Към датата на придобиване придобиващият признава, отделно от репутацията, разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие. Признаването на разграничимите придобити активи и поети пасиви е предмет на условията, определени в параграфи 11 и 12.

Условия за признаване

11. За да отговаря на условията за признаване като част от прилагането на метода на придобиване, разграничимите придобити активи и поети пасиви трябва да отговарят на дефиницията на актив и пасив в Общите положения за изготвяне и представяне на финансовите отчети към датата на придобиване. Например разходите, които

придобиващият очаква, но не е задължен да понесе в бъдеще, за да осъществи плана си за излизане от дейност на придобиваното предприятие или за съкращаване или преместване на персонал на придобиваното предприятие, не са пасиви към датата на придобиване. Следователно придобиващият не признава тези разходи като част от прилагането на метода на придобиване. Вместо това, придобиващият признава тези разходи във финансовите си отчети след бизнес комбинацията в съответствие с други МСФО.

12. Освен това, за да отговарят на условията за признаване като част от прилагането на метода на придобиване, разграничимите придобити активи и поети пасиви трябва да бъдат част от това, което придобиващият и придобиваният (или бившите собственици) са разменили в сделката по бизнес комбинацията, а не резултат от отделните операции. Придобиващият прилага насоките в параграфи 51-53, за да определи кои от придобитите активи и поети пасиви са част от размяната за придобивания и кои, ако има такива, са резултат от отделни операции, които следва да се считат в съответствие със своя характер и приложимите МСФО.

13. Прилагането от страна на придобиващия на принципите и условията за признаване може да доведе до признаване на някои активи и пасиви, които придобиваното предприятие не е признавало преди като активи и пасиви в своите финансови отчети. Придобиващият например признава придобитите разграничими нематериални активи, като търговска марка, патент или отношения с клиент, които придобиваното предприятие не е признавало като активи в своите финансови отчети, тъй като ги е разработило вътрешно и ги е отнесло към текущи разходи.

14. Параграфи Б28-Б40 предоставят насоки за признаването на оперативен лизинг и нематериални активи. Параграфи 22-28 определят видовете разграничими активи и пасиви, включващи статии, за които настоящият МСФО предвижда ограничени изключения от принципа и условията за признаване.

Класифициране или определяне на разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация

15. Към датата на придобиване, придобиващият класифицира или определя разграничимите придобити активи и поети пасиви както е необходимо за прилагане впоследствие на други МСФО. Придобиващият прави тези класификации и определения на базата на договорните условия, икономически условия, своята оперативна или счетоводна политика и други съществени условия, каквито съществуват към датата на придобиване.

16. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) В някои ситуации МСФО предвиждат различно счетоводно отчитане в зависимост от това как едно предприятие е класифицирало или определило конкретен актив или пасив. Примери за класификации или определения, които придобиващият следва да направи на базата на съответните условия, каквито съществуват към датата на придобиване, включват, без да се ограничават до:

а) класификация на конкретни финансови активи и пасиви, оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата или по амортизирана стойност, или като финансов актив, оценяван по справедлива стойност през друг всеобхватен доход в съответствие с МСФО 9 Финансови инструменти;

б) определяне на дериватив като хеджиращ инструмент в съответствие с МСФО 9; и

в) оценяване дали внедрен дериватив трябва да се отдели от основен договор в съответствие с МСФО 9 (което е въпрос на „класификация“, както този термин е използван в настоящия МСФО).

17. Настоящият МСФО предвижда две изключения от принципа в параграф 15:

а) класификация на договор за лизинг като оперативен или финансов лизинг в съответствие с МСС 17 Лизинг; и

б) класификация на договор като застрахователен договор в съответствие с МСФО 4 Застрахователни договори.

Придобиващият класифицира тези договори на базата на договорните условия и други фактори към началото на договора (или, ако условията на договора са били изменени по начин, който би променил класификацията му към датата на това изменение, която може да е датата на придобиване).

Принцип на оценяване

18. Придобиващият оценява разграничимите придобити активи и поети пасиви по техните справедливи стойности към датата на придобиване.

19. (Изм. - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) За всяка бизнес комбинация придобиващото предприятие оценява на датата на придобиване компонентите на неконтролиращите участия в придобиваното предприятие, които са съществуващи участия в собствеността и дават право на притежателите им на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация, като за целта използва:

а) справедливата стойност; или

б) пропорционалния дял на съществуващите инструменти на собственост в признатите стойности на разграничимите нетни активи на придобиваното предприятие.

Всички други компоненти на неконтролиращите участия се оценяват по техните справедливи стойности към датата на придобиване, освен ако МСФО налагат друга база за изчисляване.

20. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) В параграфи 24-31 се определят видовете разграничими активи и пасиви, включващи позиции, за които

настоящият МСФО предвижда ограничени изключения от принципа за оценяване.

Изключения от принципите за признаване и оценяване

21. МСФО предвижда ограничени изключения от своите принципи за признаване и оценяване. Параграфи 22-31 определят както конкретните статии, за които са предвидени изключения, така и характера на тези изключения. Придобиващият отчита тези статии, като прилага изискванията в параграфи 22-31, което води до това, някои статии да бъдат:

а) признавани или като се прилагат условия за признаване в допълнение към тези в параграфи 11 и 12 или като се прилагат изискванията на други МСФО, водещи до резултати, различни от тези при прилагането на принципа и условията за признаване.

б) оценявани на стойност, различна от справедливата им стойност към датата на придобиване.

Изключение от принципа на признаване Условни пасиви

22. МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи определя условен пасив като:

а) възможно задължение, възникващо в резултат от минали събития, чието наличие ще бъде потвърдено само от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под контрола на предприятието; или

б) текущо задължение, което възниква от минали събития, но не е признато, защото:

i) не е вероятно, че ще има изходящ поток на ресурси, съдържащи икономически ползи, необходим за уреждането на задължение; или

ii) стойността на задължението не може да се оцени достатъчно надеждно.

23. Изискванията на МСС 37 не се прилагат за определяне кои условни пасиви да бъдат признати към датата на придобиване. Вместо това, придобиващият следва да признае към датата на придобиване условен пасив, поет в бизнес комбинацията, ако той е настоящо задължение, произтичащо от минали събития, и неговата справедлива стойност може да се оцени надеждно. Следователно, за разлика от МСС 37, придобиващият признава условен пасив, поет в бизнес комбинацията към датата на придобиване, дори да не е вероятно да е необходим изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи, за уреждане на задължението. Параграф 56 предвижда насоки за последващото отчитане на условни пасиви.

Изключения едновременно от принципите за признаване и оценяване Данъци върху дохода

24. Придобиващият признава и оценява отсрочен данъчен актив или пасив, възникващи от придобити активи или поети пасиви в бизнес комбинация, в съответствие с МСС 12 Данъци върху дохода.

25. Придобиващият отчита потенциалните данъчни ефекти от временните разлики и пренеси напред суми на придобиваното предприятие, които съществуват към датата на придобиване или възникват в резултат на придобиването, в съответствие с МСС 12.

Доходи на наети лица

26. Придобиващият признава и оценява пасив (или актив, ако има такъв), свързан с договореностите за доходи на наетите лица на придобиваното предприятие в съответствие с МСС 19 Доходи на наети лица.

Компенсационни активи

27. Продавачът в бизнес комбинация може чрез договор да обезщети придобиващото предприятие за изхода от условност или несигурност, свързана с целия или част от конкретен актив или пасив. Например, продавачът може да обезщети придобиващия срещу загуби над определена сума по пасив, възникващ от конкретна условност; с други думи, продавачът гарантира, че пасивът на придобиващия няма да надвиши определен размер. В резултат придобиващият получава компенсационен актив. Придобиващият признава компенсационен актив едновременно с признаването на гарантираната статия, оценен на същата база като гарантираната статия, подлежащ на необходимия коректив на оценката за несъбираеми суми. Следователно, ако обезщетението се отнася до актив или пасив, който е признат на датата на придобиване и е оценен по справедлива стойност към датата на придобиване, придобиващият признава компенсационния актив към датата на придобиване, оценен по справедлива стойност към тази дата. За компенсационен актив, оценен по справедлива стойност, ефектите от несигурността относно бъдещите парични потоци поради съображения за събираемост се включват в оценката на справедливата стойност и не е необходим отделен коректив на оценката (параграф Б41 предвижда съответни насоки за приложение).

28. При някои обстоятелства обезщетението може да се отнася до актив или пасив, който е изключение от принципите на признаване и оценяване. Например обезщетението може да се отнася до условен пасив, който не е признат към датата на придобиване, тъй като справедливата му стойност не може да бъде надеждно оценена към тази дата. Като алтернатива, обезщетението може да се отнася до актив или пасив, произтичащ например от доходи на наето лице, който е оценен на база, различна от справедлива стойност към датата на придобиване. При такива обстоятелства компенсационният актив се признава и оценява, като се използват предположения, в съответствие с тези, използвани за оценяване на компенсационната статия, предмет на оценка на ръководството относно събираемостта на компенсационния актив и всякакви договорни ограничения върху компенсационния актив. Параграф 57 предвижда насоки за последващото отчитане на компенсационен актив.

Изключение от принципа на признаване

Отново придобити права

29. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Придобиващият оценява стойността на отново придобито право, признато като нематериален актив въз основа на оставащия договорен срок на свързания договор, независимо дали пазарните участници биха взели предвид потенциалното подновяване на договора при оценяването на справедливата му стойност. В параграфи Б35 и Б36 са посочени съответните указания за прилагане.

Сделки с плащане на базата на акции

30. (Изм. - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) Придобиващото предприятие оценява на датата на придобиване дадено задължение или инструмент на собственост, свързани със сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие или със заместването на сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие със сделки с плащане на базата на акции на придобиващото предприятие в съответствие с метода, предвиден в МСФО 2 Сделки с плащане на базата на акции. (В настоящия МСФО резултатът от този метод се нарича "пазарна оценка" на сделка с плащане на базата на акции.)

Активи, държани за продажба

31. Придобиващият оценява придобит нетекущ актив (или група за разпореждане), класифициран като държан за продажба към датата на придобиване в съответствие с МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности по справедлива стойност, намалена с разходите за продажба в съответствие с параграфи 15-18 на настоящия МСФО.

Признаване и оценяване на репутацията или печалбата от изгодна покупка

32. Придобиващият признава репутацията към датата на придобиване, оценена като превишението на (а) над (б) по-долу:

а) сбора на:

i) прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с настоящия МСФО, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване (вж. параграф 37);

ii) размера на всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, оценено в съответствие с настоящия МСФО; и

iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи (вж. параграфи 41 и 42), справедливата стойност към датата на придобиване на държаното преди капиталово участие на придобиващия в придобиваното предприятие;

б) нетната сума към датата на придобиване от сумите на разграничимите придобити активи и поети пасиви, оценени в съответствие с настоящия МСФО.

33. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) За да определи размера на положителната репутация в бизнес комбинация, в която не се прехвърля възнаграждение, придобиващият използва справедливата стойност към датата на придобиване на участието на придобиващия в придобиваното предприятие, вместо справедливата стойност към датата на придобиване на прехвърленото възнаграждение (параграф 32, буква а), подточка i)). Параграфи Б46-Б49 дават съответни насоки за приложение.

Изгодни покупки

34. Понякога придобиващият прави изгодна покупка, което означава бизнес комбинация, при която сумата в параграф 32 (б) надвишава сбора от сумите, посочени в параграф 32 (а). Ако това превишение остане и след прилагане на изискванията в параграф 36, придобиващият признава в резултат печалба в печалба или загуба на датата на придобиване. Печалбата се отнася към придобиващия.

35. Изгодна покупка може да настъпи например при бизнес комбинация, която принудителна продажба, като продавачът действа под принуда. Изключенията при признаването или оценяването на конкретни статии, разгледани в параграфи 22-31 обаче може да доведе също до признаване на печалба (или да промени сумата на признатата печалба) от изгодна покупка.

36. Преди да признае печалба от изгодна покупка, придобиващият прави оценка дали правилно е идентифицирал всички придобити активи и всички поети пасиви и признава всякакви допълнителни активи или пасиви, идентифицирани при този преглед. Придобиващият след това прави преглед на процедурите, използвани за оценяване на сумите, които настоящият МСФО изисква да бъдат признати към датата на придобиване по отношение на всички от следните елементи:

- а) разграничимите придобити активи и поети пасиви;
- б) неконтролиращите участия в придобиваното предприятие, ако има такива;
- в) за бизнес комбинация, постигната на етапи, държаното преди капиталово участие на придобиващия в придобиваното предприятие; и
- г) прехвърленото възнаграждение.

Целта на прегледа е да се потвърди, че оценките правилно отразяват разглеждането на цялата информация към датата на придобиване.

Прехвърлено възнаграждение

37. Прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинация се оценява по справедлива стойност, която се изчислява като сумата от справедливите стойности към датата на придобиване на активите, прехвърлени от придобиващия, поетите от придобиващия задължения към бившите собственици на придобиваното предприятие и капиталовите участия, емитирани от придобиващия. (Всякаква част от присъдените плащания на база акции на придобиващия, разменени за присъждания, държани от наети лица на придобиваното предприятие, което се включва в прехвърленото плащане при бизнес комбинацията, се оценява в съответствие с параграф 30 вместо по справедлива стойност. Примери за потенциални форми на възнаграждение включват парични средства, други активи, стопанска дейност или дъщерно предприятие на придобиващия, възнаграждение под условие, обикновени или преференциални инструменти на собствения капитал, опции, варианти и дялове на членове в кооперативни предприятия.

38. Прехвърленото възнаграждение може да включва активи или пасиви на придобиващия, които имат балансови стойности, различни от справедливите им стойности към датата на придобиване (например непарични активи или стопанска дейност на придобиващия). Ако това е така, придобиващият оценява наново прехвърлените активи или пасиви по техните справедливи стойности към датата на придобиване и признава получените в резултат печалби или загуби, ако има такива, в печалбата или загубата. Понякога обаче прехвърлените активи или пасиви остават в комбинираното предприятие след бизнес комбинацията (например защото активите или пасивите са прехвърлени на придобиваното предприятие, вместо на бившите му собственици) и следователно придобиващият запазва контрол над тях. При тази ситуация, придобиващият оценява тези активи и пасиви по балансовите им суми непосредствено преди датата на придобиване и не признава печалба или загуба в печалбата или загубата от активи или пасиви, които той контролира както преди, така и след бизнес комбинацията.

Възнаграждение под условие

39. Възнаграждението, което придобиващият прехвърля на придобивания в замяна на придобиваното предприятие, включва всякакъв актив или пасив, произтичащ от договореност за възнаграждение под условие (вж. параграф 37). Придобиващият признава справедливата стойност на условното възнаграждение към датата на придобиване като част от прехвърленото възнаграждение в замяна на придобиваното предприятие.

40. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/28, ОВ L 5, 09/01/2015) Придобиващият класифицира задължението да плати възнаграждение под условие, което отговаря на определението на финансов инструмент, като финансов пасив или като собствен капитал на базата на определенията за инструмент на собствения капитал и финансов пасив в параграф 11 от МСС 32 Финансови инструменти: представяне . Придобиващият класифицира като актив правото на връщане на вече прехвърлено възнаграждение, ако са

изпълнени определени условия. Параграф 58 предвижда насоки за последващото отчитане на възнаграждение под условие.

Допълнителни насоки за прилагане метода на придобиване към определен вид бизнес комбинации

Бизнес комбинация, постигната на етапи

41. Понякога придобиващият получава контрол над придобиваното предприятие, в което е държал капиталово участие непосредствено преди датата на придобиване. Например, на 31 декември 20X1 Предприятие А 35 % неконтролиращо капиталово участие в Предприятие Б. На тази дата Предприятие А купува допълнително 40 % участие в предприятието Б, което му осигурява контрол над Предприятие Б. Настоящият МСФО нарича тази операция бизнес комбинация, постигната на етапи, наричана понякога също и придобиване стъпка по стъпка.

42. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) При бизнес комбинация, постигната на етапи, придобиващият преоценява капиталовото участие, което е държал преди в придобиваното предприятие, по справедлива стойност към датата на придобиване и признава произтичащата печалба или загуба, ако има такива, в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход, както е целесъобразно. В предходни отчетни периоди придобиващият може да е признал промени в стойността на своето капиталово участие в придобиваното предприятие в друг всеобхватен доход. Ако това е така, сумата, призната в друг всеобхватен доход, се признава на същата база, както ако придобиващият се е освободил директно от държаното преди това капиталово участие.

Бизнес комбинация, постигната без прехвърляне на възнаграждение

43. Придобиващият понякога получава контрол над придобивания без прехвърляне на възнаграждение. За тези комбинации се прилага счетоводно отчитане по метода на придобиване. Такива обстоятелства включват:

а) придобиваното предприятие изкупува обратно достатъчен брой от своите собствени акции/дялове, за да може съществуващ инвеститор (придобиващият) да получи контрол;

б) отпадат правата на вето на малцинственото участие, които преди са пречели на придобиващия да контролира придобиваното предприятие, в което придобиващият е държал мнозинството гласове;

в) придобиващият и придобиваният се споразумяват да комбинират своите дейности само по силата на договор. Придобиващият не прехвърля възнаграждение в замяна на контрол над придобивания и не държи капиталови участия в придобиваното предприятие нито на датата на придобиване, нито преди това. Примери за бизнес комбинации,

постигнати само по договор включват обединяването на две дейности чрез свързващи договорености или чрез сформирание на дружество с двойно котиране.

44. При бизнес комбинация, постигната само по силата на договор, придобиващият отнася към собствениците на придобиваното предприятие сумата на нетните активи на придобиваното предприятие, призната в съответствие с настоящия МСФО. С други думи, капиталовите участия в придобиваното предприятие, държани от страните, различни от придобиващия, представляват неконтролиращо участие във финансовите отчети на придобиващия след бизнес комбинацията, дори ако в резултат всички капиталови участия в придобиваното предприятие се отнасят към неконтролиращото участие.

Период на оценяване

45. Ако първоначалното счетоводно отчитане на бизнес комбинацията не е приключено до края на отчетния период, в който се осъществява комбинацията, придобиващият отчита в своите финансови отчети провизорни суми за статиите, за които отчитането не е приключило. През периода на оценяване придобиващият коригира със задна дата провизорните суми, признати към датата на придобиване, за да отрази новата получена информация за фактите и обстоятелствата, които са съществували към датата на придобиване и, ако са били известни, щяха да повлияят на оценката на сумите, признати към тази дата. През периода на оценяване, придобиващият признава също допълнителни активи или пасиви, ако се получи нова информация за фактите и обстоятелствата, съществували към датата на придобиване и които, ако са били известни, са щели да доведат до признаването на тези активи и пасиви към тази дата. Периодът на признаване приключва в момента, в който придобиващият получи търсената информация за факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване, или разбере, че такава информация не може да се получи. Периодът на оценяване обаче не може да надвишава една година от датата на придобиване.

46. Периодът на оценяване е периодът след датата на придобиване, през който придобиващият може да коригира провизорните суми, признати за бизнес комбинацията. Периодът на оценяване предоставя на придобиващия достатъчно време да получи необходимата информация за идентифициране и оценяване на следното към датата на придобиване в съответствие с изискванията на настоящия МСФО:

а) разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие;

б) възнаграждението, прехвърлено на придобиваното предприятие (или друга сума, използвана при оценяването на репутацията);

в) за бизнес комбинация, постигната на етапи, държаното преди капиталово участие на придобиващия в придобиваното предприятие; и

г) произтичащата репутация или печалба от изгодна покупка.

47. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Например, освен ако не се установи някакво междинно събитие, което е променило справедливата му стойност, продажбата на даден актив на трета страна скоро след датата на придобиване срещу сума, която значително се различава от провизорната му справедлива стойност, оценена към тази дата, вероятно показва грешка в провизорната стойност.

48. Придобиващият признава увеличение (намаление) в признатата провизорна стойност за разграничим актив (пасив) чрез намаление (увеличение) на репутацията. Нова информация обаче, получена през периода на оценяване, може понякога да доведе до корекция на провизорната сума на повече от един актив или пасив. Придобиващият например може да е поел задължение да плати щети, свързани с произшествия в някоя от базите на придобиваното предприятие, цялата или част от която е покрита от застраховка за отговорност на придобиващото предприятие. Ако придобиващият получи нова информация през периода на оценяване за справедливата стойност на този пасив към датата на придобиване, корекцията на репутацията, в резултат от промяната на признатата провизорна стойност на този пасив се компенсира (изцяло или частично) от съответстваща корекция на репутацията в резултат от промяна на признатата провизорна сума на вземането по иска от застрахователя.

49. През периода на оценяване придобиващият признава корекциите на провизорните суми, както ако счетоводното отчитане на бизнес комбинацията е било приключено към датата на придобиване. По този начин придобиващият преработва сравнителна информация за предходни периоди, представена във финансовите отчети, според необходимостта, включително нанасяне на промени в амортизацията на материални и нематериални активи или ефекти от друг доход, признати при приключване на първоначалното счетоводно отчитане.

50. След приключване на периода на оценяване придобиващият преработва счетоводното отчитане на бизнес комбинацията, само за коригирането на грешка в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.

Определяне какво принадлежи към операцията по бизнес комбинация

51. Придобиващото и придобиваното предприятие може да са имали минали отношения или други договорености, преди да започнат преговорите за бизнес комбинация или може да влязат в договореност по време на преговорите, която да е отделна от бизнес комбинацията. И в двата случая придобиващият идентифицира всички суми, които не са част от онова, което придобиващият и придобиваният (или неговите бивши собственици) разменят в бизнес комбинацията, т. е. сумите, които не принадлежат към размяната за придобиваното предприятие. Придобиващият признава като част от приложението на метода на придобиване само възнаграждението, прехвърлено на придобиваното предприятие и придобитите активи и поетите пасиви в размяната за придобиваното предприятие. Отделните операции се отчитат в съгласно съответните МСФО.

52. Операция, извършена от или от името на придобиващия или предимно в полза на придобиващия или на комбинираното предприятие, а не предимно в полза на придобиваното предприятие (или бившите му собственици) преди комбинацията, вероятно е отделна операция. Следните случаи са примери за отделни операции, които не се включват в приложението на метода на придобиване:

а) операция, която на практика урежда предварително съществували отношения между придобиващия и придобивания;

б) операция, която възнагражда служителите или бивши собственици на придобиваното предприятие за бъдещи услуги; и

в) операция, която възстановява на придобиваното предприятие или на бившите му собственици за плащането на разходите на придобиващия, свързани с придобиването.

Параграфи Б50-Б62 дават съответни насоки за приложение.

Разходи, свързани с придобиването

53. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Разходите, свързани с придобиването, са разходи, които придобиващият извършва за осъществяване на бизнес комбинацията. Тези разходи включват хонорарите на лицето, намерило предприятието; съветнически, юридически, счетоводни, оценителски и други професионални или консултантски услуги; общи административни разходи, включително разходите за поддържане на вътрешен отдел по придобивания; и разходи за регистрация и емитиране на дългови и капиталови ценни книжа. Придобиващият отчита разходите, свързани с придобиването, като разходи за периода, в който са извършени разходите и са получени услугите, с едно изключение. Разходите за емитиране на дългови или капиталови ценни книжа се признават в съответствие с МСС 32 и МСФО 9.

Последваща оценка и отчитане

54. По принцип придобиващият следва последващо да оценява и отчита счетоводно придобитите активи, поетите или понесени пасиви и емитираните инструменти на собствения капитал в бизнес комбинация в съответствие с други приложими МСФО за тези статии в зависимост от техния характер. Настоящият МСФО обаче предоставя насоки за последваща оценка и отчитане на следните придобити активи, поети или понесени пасиви и емитирани инструменти на собствения капитал в бизнес комбинация:

а) отново придобити права;

б) условни пасиви, признати към датата на придобиване;

в) компенсационни активи; и

г) възнаграждение под условие. Параграф Б63 предоставя съответни насоки за приложение.

Отново придобити права

55. Отново придобито право, признато като нематериален актив, се амортизира за срока на оставащия договорен период на договора, по който е дадено правото. Придобиващ, който впоследствие продаде отново придобитото право на трета страна, включва балансовата сума на нематериалния актив при определяне печалба или загуба от продажбата.

Условни пасиви

56. (Изм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) След първоначалното признаване и до уреждане, анулиране или изтичане на срока на пасива, придобиващият оценява условния пасив, признат в бизнес комбинация, по по-високата от:

- а) стойността, която би била призната в съответствие с МСС 37 ; и
- б) първоначално признатата стойност минус, когато е уместно, кумулативната стойност на признатия приход в съответствие с МСФО 15 Приходи от договори с клиенти.

Това изискване не важи за договори, отчитани в съответствие с МСФО 9.

Компенсационни активи

57. В края на всеки следващ отчетен период, придобиващият оценява компенсационен актив, който е бил признат към датата на придобиване на същата база като компенсационния пасив или актив, предмет на всякакви договорни ограничения върху сумата му, и, за компенсационен актив, който е оценен впоследствие по справедлива стойност - оценката на ръководството за събираемостта на компенсационния актив. Придобиващият отписва компенсационния актив само, когато събере актива, продаде го или по друг начин изгуби правото над него.

Възнаграждение под условие

58. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/28, ОВ L 5, 09/01/2015, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Някои промени в справедливата стойност на възнаграждение под условие, които придобиващият признава след датата на придобиване, може да бъдат в резултат на допълнителна информация, получена от придобиващия след тази дата, относно факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване. Такива промени представляват корекции за периода на оценяване в съответствие с параграфи 45—49. Промени, които обаче произтичат от събития след датата на придобиване, например постигане на целево равнище на печалба, постигане на определена

цена на акция или постигане на определен важен момент в научноизследователски и развоен проект, не представляват корекции за периода на оценяване. Придобиващият отчита промените в справедливата стойност на възнаграждението под условие, които не представляват корекции за периода на оценяване, както следва:

а) възнаграждение под условие, класифицирано като собствен капитал, не подлежи на преоценяване и последващото му уреждане се отчита в рамките на собствения капитал.

Друго възнаграждение под условие, което:

i) попада в обхвата на МСФО 9, се оценява по справедлива стойност към всяка отчетна дата, а промените в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9.

ii) не попада в обхвата на МСФО 9, се оценява по справедлива стойност към всяка отчетна дата, а промените в справедливата стойност се признават в печалбата или загубата.

Оповестявания

59. Придобиващият оповестява информация, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят характера и финансовия ефект от бизнес комбинациите, които са осъществени:

а) или през текущия отчетен период; или

б) след края на отчетния период, но преди финансовите отчети да са одобрени за публикуване.

60. За да постигне целта на параграф 59, придобиващият оповестява информацията, определена в параграфи Б64-Б66.

61. Придобиващият оповестява информацията, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят финансовите ефекти от корекциите, признати в текущия отчетен период, които се отнасят до бизнес комбинацията, осъществена през периода или през предходни отчетни периоди.

62. За да постигне целта на параграф 61, придобиващият оповестява информацията, определена в параграфи Б67.

63. Ако конкретните оповестявания, изисквани от този и други МСФО, не отговарят на целите, поставени в параграфи 59 и 61, придобиващият оповестява всякаква допълнителна информация, каквато е необходима, за да се постигнат тези цели.

Дата на влизане в сила и преход

Дата на влизане в сила

64. Настоящият МСФО се прилага с бъдеща дата за бизнес комбинации, за които датата на придобиване е на или след началото на първия годишен период, започващ на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Настоящият МСФО обаче се прилага само към началото на годишен отчетен период, започващ на или след 30 юни 2007 г. Ако предприятието приложи настоящия МСФО преди 1 юли 2009 г., то оповестява този факт и прилага същевременно и МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.).

64А. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

64Б. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) С издадените през май 2010 г. Подобрения на МСФО се измениха параграфи 19, 30 и Б56 и се добавиха параграфи Б62А и Б62Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт. Измененията следва да се прилагат за бъдещи периоди от датата, на която предприятието за първи път е приложило настоящия МСФО.

64В. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) С издадените през май 2010 г. Подобрения на МСФО се добавят параграфи 65А-65Д. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт. Измененията се прилагат по отношение на салдата на възнагражденията под условие, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди датата на прилагане на настоящия МСФО, издаден през 2008 г.

64Г. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

64Д. (Нов - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) МСФО 10, издаден през май 2011 г., измени параграфи 7, Б13, Б63, буква д) и допълнение А. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10.

64Е. (Нов - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) С МСФО 13 "Оценяване по справедлива стойност", издаден през май 2011 г., се изменят параграфи 20, 29, 33 и 47, определението на справедливата стойност в допълнение А, както и параграфи Б22, Б40, Б43- Б46, Б49 и Б64. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

64Ж. (Нов - Регламент (ЕО) № 1174/2013, ОВ L 312, 21/11/2013) С Инвестиционни предприятия, издадени през октомври 2012 г. (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), беше изменен параграф 7 и добавен параграф 2А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешено е по-ранното прилагане на Инвестиционни предприятия. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в

Инвестиционни предприятия.

64З. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

64И. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/28, ОВ L 5, 09/01/2015) С Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010-2012 г., издадени през декември 2013 г., бяха изменени параграфи 40 и 58 и беше добавен параграф 67А и съответното му заглавие. Предприятието прилага това изменение за бъдещи периоди за бизнес комбинации, за които датата на придобиване е на или след 1 юли 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Предприятието може да приложи изменението по-рано, при условие че МСФО 9 и МСС 37 (както са изменени с Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2010-2012 г.) също са били приложени. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

64Й. (Нов - Регламент (ЕО) № 1361/2014, ОВ L 365, 19/12/2014) С Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011–2013 г., издадени през декември 2013 г., бе изменен параграф 2, буква а). Предприятието прилага това изменение в бъдеще за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

64К. (Нов - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) С МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф 56. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

64Л. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) С МСФО 9, публикуван през юли 2014 г., се изменят параграфи 16, 42, 53, 56, 58 и Б41 и се заличават параграфи 64А, 64Г и 64З. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

Преход

65. Активи и пасиви, възникнали от бизнес комбинации, чиито дати на придобиване предшества приложението на настоящия МСФО, не се коригират след прилагането на настоящия МСФО.

65А. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) Салда на възнагражденията под условие, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди датата, на която предприятието е приложило за първи път настоящия МСФО, издаден през 2008 г., не се коригират при първото прилагане на настоящия МСФО. Параграфи 65В-65Д се прилагат по отношение на тези салда за следващото счетоводно отчитане. Параграфи 65В-65Д не се прилагат по отношение на счетоводното отчитане на салдата на възнагражденията под условие, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване на или след датата, на която предприятието е приложило за първи път настоящия МСФО, издаден през 2008 г. В параграфи 65В-65Д "бизнес комбинация" се отнася изцяло за бизнес комбинации с дата на придобиване преди прилагането на настоящия МСФО, издаден през 2008 г.

65Б. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) Когато в споразумението за бизнес комбинация се предвижда корекция в цената на комбинацията, зависеща от бъдещи събития, придобиващото предприятие включва стойността на тази корекция в цената на комбинацията към датата на придобиване, ако корекцията е вероятна и може надеждно да се оцени.

65В. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) В споразумението за бизнес комбинация може да се допускат корекции в цената на комбинацията, които зависят от едно или повече бъдещи събития. Корекцията например може да зависи от поддържането или постигането в бъдещи периоди на определено равнище на печалбата или от поддържането на пазарната цена на емитираните инструменти. Обикновено е възможно да се оцени приблизително сумата на такава корекция към момента на първоначално счетоводно отчитане на комбинацията, без това да намалява надеждността на информацията, въпреки наличието на известна несигурност. Ако бъдещите събития не настъпят или приблизителната оценка трябва да се преработи, цената на комбинацията съответно се коригира.

65Г. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) Когато в споразумението за бизнес комбинация се предвижда такава корекция, тази корекция не се включва в цената на комбинацията към момента на първоначално счетоводно отчитане на комбинацията, ако тя или не е вероятна, или не може да се оцени надеждно. Ако тази корекция впоследствие стане вероятна и може да бъде оценена надеждно, допълнителното плащане се третира като корекция на цената на комбинацията.

65Д. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) При някои обстоятелства придобиващият може да е длъжен да извърши последващо плащане на продавача като компенсация за намаляване на стойността на предоставените активи, емитираните капиталови инструменти или възникналите или поети от придобиващия задължения в замяна на получаване на контрол над придобивания. Такъв е например случаят, когато придобиващият гарантира пазарната цена на емитираните капиталови или дългови инструменти като част от цената на придобиване на бизнес комбинацията и е длъжен да емитира допълнителни капиталови или дългови инструменти, за да възстанови първоначално определената цена. В такива случаи не се признава увеличение на цената на бизнес комбинацията. При капиталови инструменти справедливата стойност на допълнителното плащане се компенсира с равностойно намаление на стойността, отнасяща се до първоначално емитираните инструменти. При дългови инструменти допълнителното плащане се счита за намаление на премията или увеличение на отстъпката при първоначалната емисия.

66. Предприятие от рода на кооперативно предприятие, което все още не е прилагало МСФО 3 и има една или повече бизнес комбинации, които са отчетени по метода на покупката, прилагат преходните разпоредби в параграфи Б68 и Б69.

Данъци върху дохода

67. За бизнес комбинации, при които датата на придобиване е била преди да се

приложи настоящия МСФО, придобиващият следва да прилага изискванията на параграф 68 на МСС 12, както е изменен от настоящия МСФО, от бъдеща дата. Това означава, че придобиващият не следва да коригира счетоводното отчитане на предходни бизнес комбинации за признати преди промени в признатите отсрочени данъчни активи. От датата, на която се прилага настоящият МСФО обаче, придобиващият признава, като корекция на печалба или загуба (или ако МСС 12 изисква - извън печалба или загуба) промените в признатите отсрочени данъчни активи.

ПОЗОВАВАНИЯ НА МСФО 9

67А (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2015/28, ОВ L 5, 09/01/2015) Ако предприятието прилага настоящия стандарт, но все още не прилага МСФО 9, всяко позоваване на МСФО 9 се счита като позоваване на МСС 39.

Оттегляне на МСФО 3 (2004)

68. Настоящият МСФО заменя МСФО 3 Бизнес комбинации (публикуван 2004 г.).

Приложение А

(Изм. - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012)

Дефинирани термини

Настоящото Приложение представлява неразделна част от МСФО.

придобиван, Стопанската дейност или дейности, над които **придобиващият** получава контрол
придобивано предприятие контрол при бизнес комбинация

Придобиваш, Предприятието, което получава контрол над **придобивания**.
придобиващо предприятие

дата на придобиване Датата, на която **придобиващият** получава контрол над **придобивания**.

бизнес, Интегриран набор от дейности и активи, които могат да се извършват
дейност стопанскауправляват с цел осигуряване на възвращаемост под формата на дивиденти
по-ниски разходи или други икономически ползи пряко за инвеститорите или
други собственици, членове или участници.

бизнес комбинация	Операция или друго събитие, при което придобиващият получава контрол над една или повече стопански дейности . Операции, наричани понякога „истински сливания“ или „сливания на равни“, също са бизнес комбинации , както се използва терминът в настоящия МСФО.
възнаграждение под условие	Обикновено задължението на придобиващия да прехвърли допълнителни активи или участия в собствения капитал на бившите собственици на придобивания , като част от размяната за контрол над придобивания , ако настъпят определени бъдещи събития или се постигнат определени условия. Възнаграждението под условие обаче може също да даде на придобиващия правото на връщане на прехвърлено преди възнаграждение, ако определени условия не бъдат изпълнени.
участия в собствения капитал, капиталови участия	За целите на настоящия МСФО <i>участия в собствения капитал</i> се използват в широк смисъл и означава участия в собствеността на предприятия притежавани от инвеститор и участия на собственик, член или участник кооперативно предприятие.
справедлива стойност	Сумата, за която даден актив може да бъде разменен или пасив уреден между информирани и желаещи страни в честна/пряка сделка.
репутация	Актив, представляващ бъдещите икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в бизнес комбинация , които не са индивидуално идентифицирани и признати отделно.
разграничим	Един актив е <i>разграничим</i> , или ако: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="539 1458 1596 1603">а) е отделим, т.е. може да бъде разделен или отделен от предприятието продаден, прехвърлен, лицензиран, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързания договор, разграничим актив или пасив, независимо дали предприятието възнамерява да направи това; или <li data-bbox="539 1671 1596 1783">б) възниква от договорни или други законови права, независимо от това дали тези права са прехвърляеми или отделими от предприятието или от други права и задължения.
нематериален актив	Неразграничим непаричен актив без физическо съдържание.

кооперативно
предприятие

Предприятие, различно от притежавано от инвеститор, което осигурява дивиденди, по-ниски разходи или други икономически ползи пряко на своите **собственици**, членове или участници. Например взаимно застрахователно дружество, кредитен съюз или кооперация са кооперативни предприятия.

неконтролиращо
участие

Собственият капитал на дъщерно дружество, който не се отнася пряко или косвено до предприятието-майка.

собственици

За целите на настоящия МСФО *собственици* се използва в широк смисъл означава притежатели на **участия в собствения капитал** на предприятия, притежавани от инвеститор и участия на собственик, член или участник кооперативно предприятие.

Приложение Б

Насоки за приложение

Настоящото Приложение представлява неразделна част от МСФО.

БИЗНЕС КОМБИНАЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЕ ПОД ОБЩ КОНТРОЛ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 2 (В))

Б1 Настоящият МСФО не се прилага за бизнес комбинация на предприятия или стопански дейности под общ контрол. Бизнес комбинация, обхващаща предприятия или стопански дейности под общ контрол, е бизнес комбинация, при която всички комбинирани се предприятия или стопански дейности в крайна сметка са контролирани от една и съща страна или страни, както преди, така и след бизнес комбинацията, и този контрол не е преходен.

Б2 Група физически лица се считат за контролиращи дадено предприятие, когато в резултат на договорни условия те колективно притежават властта да управляват финансовата и оперативна политика на това предприятие така че да извличат ползи от неговите дейности. Следователно дадена бизнес комбинация е извън обхвата на настоящия МСФО, когато същата група лица притежава, в резултат на договорни условия, крайната колективна власт да управлява финансовата и оперативна политика на всяко едно от комбинирани се предприятия така че да получава ползите от техните дейности, и тази крайна колективна власт не е преходна.

Б3 Предприятие може да бъде контролирано от едно физическо лице или група

физически лица, действащи заедно по силата на договорни условия, и това физическо лице или група лица може да не са обект на изискванията за финансово отчитане на МСФО. Следователно не е необходимо за комбиниращите се предприятия да бъдат включени като част от консолидираните финансови отчети, за да се счита бизнес комбинацията като такава, обхващаща предприятия под общ контрол.

Б4 Степента на неконтролиращи участия във всяко от комбиниращите се предприятия преди и след бизнес комбинацията няма отношение при определянето на това дали комбинацията обхваща предприятия под общ контрол. По аналогичен начин, фактът, че едно от комбиниращите се предприятия е дъщерно предприятие, което е било изключено от консолидираните финансови отчети, няма отношение при определянето на това дали комбинацията обхваща предприятия под общ контрол.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 3)

Б5 Настоящият МСФО дефинира бизнес комбинацията като операция или друго събитие, при което придобиващият получава контрол над една или повече стопански дейности. Придобиващият може да получи контрол над придобивания по редица различни начини, например:

а) чрез прехвърляне на парични средства, парични еквиваленти или други активи (включително нетни активи, съставляващи бизнес);

б) чрез понасяне на пасиви;

в) чрез емитиране на дялове собствен капитал;

г) чрез осигуряване на повече от един вид възнаграждение; или

д) без прехвърляне на възнаграждение, включително само по силата на договор (вж. параграф 43).

Б6 Бизнес комбинацията може да бъде структурирана по различни начини за правни, данъчни или други цели, което включва, без да се ограничава до:

а) една или повече стопански дейности стават дъщерни предприятия на придобиващия или нетните активи на една или повече стопански дейности юридически се вливат в придобиващото предприятие;

б) едно от комбиниращите се предприятия прехвърля нетните си активи или неговите собственици прехвърлят своите участия в собствения капитал на другото комбиниращо се предприятие или неговите собственици;

в) всички комбиниращи се предприятия прехвърлят своите нетни активи или собствениците на тези предприятия прехвърлят своите участия в собствения капитал в

новосформирано предприятие (понякога наричана обединяваща операция); или

г) група бивши собственици на едно от комбиниращите се предприятия получава контрол над комбинираното предприятие.

ДЕФИНИЦИЯ НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ/БИЗНЕС (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФ 3)

Б7 Стопанската дейност се състои от входящи материали и процеси, прилагани към тези входящи материали, които имат способността да създават продукция. Макар че обикновено стопанските дейности имат продукция, продукцията не е задължителна, за да отговаря интегрираният набор на условията за стопанска дейност. Трите елемента на стопанската дейност се определят, както следва:

а) Входящ материал: Всякакъв икономически ресурс, който създава или има способност да създава продукция, когато към него бъдат приложени един или повече процеси. Примерите включват нетекущи активи (включително нематериални активи или права за ползване на нематериални активи), интелектуална собственост, способността за получаване на достъп до материали или права и наети лица.

б) Процес: Всяка система, стандарт, протокол, условност или правило, които, когато бъдат приложени към входящ материал или продукция, създават или имат способността да създават продукция. Примерите включват стратегически управленски процеси, оперативни процеси и процеси на управление на ресурси. Тези процеси обикновено се документират, но организирана работна сила, притежаваща необходимите умения и опит, следваща правилата и условностите, може да осигури необходимите процеси, които могат да се приложат към входящи материали и да създават продукция. (Счетоводство, фактуриране, платежна ведомост и други административни системи обикновено не са процеси, използвани за създаване на продукция).

в) Продукция: Резултатът от входящите материали и процесите, приложени към тези входящи материали, които осигуряват или имат способността да осигурят възвращаемост под формата на дивиденди, по-ниски разходи или други икономически ползи пряко на инвеститорите или други собственици, членове или участници.

Б8 За да притежават способността да бъдат извършвани и управлявани за определените цели, интегрираните дейности и активи се нуждаят от два съществени елемента - входящи материали и процеси, приложени към тези входящи материали, които заедно се използват или ще бъдат използвани за създаване на продукция. Стопанската дейност обаче не е задължително да включва всички входящи материали или процеси, които продавачът е използвал за извършването на тази дейност, ако пазарните участници са в състояние да придобият стопанската дейност и да продължат да произвеждат продукцията, например чрез интегриране на стопанската дейност със свои собствени входящи материали и процеси.

Б9 Характерът на елементите на стопанската дейност се различава по стопански

отрасли и по структура на операциите (дейностите) на предприятието, включително етапа на развитие на предприятието. Установените стопански дейности имат много различни видове входящи материали, процеси и продукти, докато новите дейности имат малко входящи материали и процеси и понякога само един вид продукция (продукт). Почти всички стопански дейности имат също и пасиви, но за стопанската дейност не е задължително да има пасиви.

Б10 Един интегриран набор от дейности и активи в етап на развитие може и да няма продукция. Ако това е така, придобиващият трябва да вземе предвид и други фактори, за да определи дали този набор представлява стопанска дейност/бизнес. Тези фактори включват, без да се ограничават до това, дали наборът:

- а) е започнал планирани основни дейности;
- б) има наети лица, интелектуална собственост и други входящи материали и процеси, които могат да се приложат към тези входящи материали;
- в) следва план за произвеждане на продукция; и
- г) ще успее да получи достъп до клиенти, които ще купят продуктите.

Не всички от тези фактори трябва да са налице, за да може определен набор от дейности и активи в етап на развитие да отговаря на условията за стопанска дейност/бизнес.

Б11 Определението дали даден набор от активи и дейности е стопанска дейност следва да се основава на това дали интегрираният набор е в състояние да се извършва и управлява като бизнес от пазарен участник. Така, при оценката дали даден набор е бизнес, няма значение дали продавачът е експлоатирал набора като бизнес или дали придобиващият има намерение да го експлоатира като бизнес.

Б12 При отсъствие на доказателства за обратното, конкретен набор от активи и дейности, в който присъства репутация, се приема за бизнес. Не е задължително обаче за бизнеса да притежава репутация.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА ПРИДОБИВАЩИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 6 И 7)

Б13 (Изм. - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Насоките в МСФО 10 Консолидирани финансови отчети следва да се използват за идентифициране на придобиващия - предприятието, което получава контрол над придобивания. Ако е извършена бизнес комбинация, но след прилагането на насоките от МСФО 10 не става ясно кое от комбиниращите се предприятия е придобиващото, при това определяне следва да се вземат предвид факторите в параграфи Б14-Б18.

Б14 При бизнес комбинация, извършена предимно чрез прехвърляне на парични

средства или други активи или чрез понасяне на пасиви, придобиващият обикновено е предприятието, което прехвърля паричните средства или други активи или понася пасивите.

Б15 При бизнес комбинация, извършена предимно чрез размяна на участия в собствения капитал, придобиващият обикновено е предприятието, което емитира капиталовите участия. При някои бизнес комбинации обаче, наричани общо "обратно придобиване", емитиращото предприятие е придобиваното. Параграфи Б19-Б27 предоставят насоки за отчитането на обратно придобиване. При идентифицирането на придобиващия в бизнес комбинация, осъществена чрез размяна на участия в собствения капитал следва да се вземат предвид и други свързани факти и обстоятелства, включващи:

а) относителните права на глас в комбинираното предприятие след бизнес комбинацията - Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито собственици като група запазват или получават най-голяма част от правата на глас в комбинираното предприятие. При определянето коя група собственици запазва или получава най-голяма част от правата на глас, предприятието взема предвид съществуването на всякакви необичайни или специални условия на гласуване и опции, ванти или конвертируеми ценни книжа.

б) съществуването на голямо неконтролиращо участие с право на глас в комбинираното предприятие, ако никой друг собственик или организирана група собственици няма значително участие с право на глас - Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чийто единствен собственик или организирана група собственици държи най-голямото неконтролиращо участие с право на глас в комбинираното предприятие.

в) състава на управителния орган на комбинираното предприятие - Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито собственици имат способността да избират, да назначават или да отстраняват мнозинството от членовете на управителния орган на комбинираното предприятие.

г) състава на висшето ръководство на комбинираното предприятие - Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чието (бивше) ръководство доминира ръководството на комбинираното предприятие.

д) условията на размяна на участията в собствения капитал - Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, което плаща премия над справедливата стойност на участието в собствения капитал на другото комбиниращо се предприятие или предприятията преди комбинацията.

Б16 Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чийто относителен размер (оценен например в активи, приходи или печалба) е значително по-голям от този на другото комбиниращо се предприятие или предприятията.

Б17 В бизнес комбинация, обхващаща повече от две предприятия, определянето на придобиващия включва вземане предвид, заедно с други неща, кое от комбиниращите

предприятия е инициирало комбинацията, както и относителния размер на комбиниращите се предприятия.

Б18 Ново предприятие, сформирано за осъществяване на бизнес комбинация, не е непременно придобиващото предприятие. Ако е създадено ново предприятие, което да емитира инструменти на собствения капитал с цел осъществяване на бизнес комбинация, едно от комбиниращите се предприятия, което е съществувало преди комбинацията, следва да се идентифицира като придобиващо предприятие, като прилага насоките на параграфи Б13-Б17. И обратното, ново предприятие, което прехвърля парични средства или други активи или понася пасиви като възнаграждение, може да бъде придобиващото предприятие.

Обратно придобиване

Б19 Обратно придобиване възниква, когато предприятието, което емитира ценни книжа (юридическият придобиващ) се идентифицира като придобиван за счетоводни цели въз основа на насоките в параграфи Б13-Б18. Предприятието, чиито капиталови участия са придобити (юридическият придобиван) за целите на счетоводното отчитане трябва да бъде придобиващ, за да се счита операцията за обратно придобиване. Например обратно придобиване понякога възниква, когато частно действащо предприятие желае да стане публично предприятие, но не желае да регистрира капиталовите си дялове. За да постигне това частното предприятие се договаря с публично предприятие да придобие капиталовите му участия в размяна за капиталовите участия на публичното предприятие. В този пример публичното предприятие е юридическият придобиващ, тъй като емитира своите капиталови участия, а частното предприятие е юридическият придобиван, тъй като неговите капиталови участия са придобити. Прилагането обаче на насоките в параграфи Б13-Б18 води до идентифициране на:

а) публичното предприятие като придобиван за целите на счетоводното отчитане (счетоводно придобиван); и

б) частното предприятие като придобиващ за целите на счетоводното отчитане (счетоводно придобиващ).

Счетоводният придобиван трябва да отговаря на дефиницията за стопанска дейност, за да се отчете операцията като обратно придобиване и се прилагат всички принципи на признаване и оценяване в настоящия МСФО, включително изискването за признаване на репутация.

Оценяване на прехвърленото възнаграждение

Б20 При обратно придобиване, счетоводният придобиващ обикновено не емитира възнаграждение за придобивания. Вместо това, счетоводният придобиващ обикновено емитира акции на собствениците на счетоводния придобиващ. Съответно справедливата стойност към датата на придобиване на възнаграждението, прехвърлено от счетоводния придобиващ за неговото участие в счетоводния придобиван се основава на броя

капиталови участия, които юридическото дъщерно предприятие би трябвало да емитира, за да даде на собствениците на юридическото предприятие-майка същия процент капиталово участие в комбинираното предприятие, което е резултат от обратното придобиване. Справедливата стойност на броя капиталови участия, изчислен по този начин, може да се използва като справедлива стойност на прехвърленото възнаграждение в размяната за придобивания.

Изготвяне и представяне на консолидирани финансови отчети

Б21 Консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, се издават на името на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиващ), но в поясненията като продължение на финансовите отчети на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиван), с една корекция, която коригира с обратна дата юридическия капитал на счетоводния придобиващ, за да отрази юридическия капитал на счетоводния придобиван. Тази корекция е необходима, за да отрази капитала на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван). Сравнителната информация, представено в тези консолидирани финансови отчети също се коригира с обратна дата, за да отрази юридическия капитал на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван).

Б22 Тъй като консолидираните финансови отчети представят продължение на финансовите отчети на юридическото дъщерно предприятие, с изключение на неговата капиталова структура, те отразяват:

а) активите и пасивите на юридическото дъщерно предприятие (счетоводният придобиващ), признати и оценени по балансвите им суми преди комбинацията.

б) активите и пасивите на юридическото предприятие-майка (счетоводният придобиван), признати и оценени в съответствие с настоящия МСФО;

в) неразпределената печалба и други капиталови салда на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ) преди бизнес комбинацията;

г) (изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) сумата, призната като емитирани капиталови участия в консолидираните финансови отчети, определени чрез добавяне на емитираното капиталово участие на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ), в обращение непосредствено преди бизнес комбинацията, към справедливата стойност на юридическото предприятие майка (счетоводния придобиван). Въпреки това, капиталовата структура (т. е. броят и видът на участия в собствения капитал) обаче отразява капиталовата структура на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван), включваща капиталовите участия, емитирани от юридическото предприятие-майка за осъществяване на комбинацията. Съответно, капиталовата структура на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ) се преизчислява, като се използва обменния курс, определен в споразумението за придобиване, за да отрази броя на акциите на юридическото предприятие-майка

(счетоводния придобиван), емитирани в обратното придобиване;

д) пропорционални дял на неконтролиращи участия от балансовите суми преди комбинацията на неразпределената печалба и други капиталови участия на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиващ), както е посочено в параграфи Б23 и Б24.

Неконтролиращо участие

Б23 При обратно придобиване някои от собствениците на юридическия придобиван (счетоводен придобиващ) може да не разменят своите капиталови участия за капиталови участия на юридическото предприятие-майка (счетоводен придобиван). Тези собственици се третират като неконтролиращо участие в консолидираните финансови отчети след обратното придобиване. Това е така, защото собствениците на юридическия придобиван, които не заменят своите капиталови участия срещу капиталови участия на юридическия придобиващ, имат дял само в резултатите и нетните активи на юридическия придобиван, но не и в резултатите и нетните активи на комбинираното предприятие. И обратно, макар че юридическият придобиващ е придобиван за счетоводни цели, собствениците на юридическия придобиващ имат участие в резултатите и нетните активи на комбинираното предприятие.

Б24 Активите и пасивите на юридическия придобиван се оценяват и признават в консолидираните финансови отчети по техните балансови суми преди комбинацията (вж. параграф Б22 (а)). Следователно, при обратно придобиване, неконтролиращото участие отразява неконтролиращото пропорционално участие на акционерите в балансовите суми преди комбинацията на нетните активи на юридическия придобиван, макар неконтролиращите участия в други придобивания да са оценени по тяхната справедлива стойност към датата на придобиване.

Доходи на акция

Б25 Както е отбелязано в параграф Б22 (г), структурата на собствения капитал, представена в консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, отразява структурата на собствения капитал на юридическия придобиващ (счетоводно придобиван), включително капиталовите участия, емитирани от юридическия придобиващ за осъществяване на бизнес комбинацията.

Б26 За целите на изчислението на среднопретегления брой на обикновените акции в обращение (числителят на дробта при изчисляването на нетната печалба на акция) през периода, в който е осъществено обратното придобиване:

а) броят на обикновените акции в обращение от началото на този период до датата на придобиване се изчислява на базата на среднопретегления брой обикновени акции на юридическия придобиван (счетоводен придобиващ) в обращение през периода, умножен по коефициента на обмен, определен в споразумението за сливане; и

б) броят на обикновените акции в обращение от датата на придобиване до края на

този период ще бъде действителният брой на обикновените акции на юридическия придобиващ (счетоводен придобиван) в обращение през този период.

Б27 Основните доходи на акция за всеки сравнителен период преди датата на придобиване, представен в консолидираните финансови отчети след обратното придобиване, се изчислява като се раздели:

а) печалбата или загубата на юридическия придобиван, отнасяна към обикновените акционери във всеки от тези периоди, на

б) исторически среднопретегления брой обикновени акции в обращение на юридическия придобиван, умножени по коефициента на обмяна, определен в споразумението за придобиване.

ПРИЗНАВАНЕ НА КОНКРЕТНИ ПРИДОБИТИ АКТИВИ И ПОЕТИ ПАСИВИ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 10-13)

Оперативен лизинг

Б28 Придобиващият не признава активи или пасиви, свързани с оперативен лизинг, в който придобиваният е лизингополучател, освен според изискванията на параграфи Б29 и Б30.

Б29 Придобиващият определя дали условията на всеки оперативен лизинг, в който придобиващият е лизингополучател, са благоприятни или неблагоприятни. Придобиващият признава нематериален актив, ако условията на оперативния лизинг са благоприятни спрямо пазарните условия, и пасив, ако условията са неблагоприятни спрямо пазарните условия. Параграф Б42 предоставя насоки за оценяване към датата на придобиване на справедливата стойност на активите, предмет на оперативен лизинг, в който придобиваният е лизингодател.

Б30 Разграничим нематериален актив може да бъде свързан с оперативен лизинг, което може да се докаже с готовността на участници на пазара за платят цена за лизинга, дори да е по пазарни условия. Например, лизинг на изходите на летище или на търговска площ в първокласен търговски район може да осигури навлизане на пазара или други бъдещи икономически ползи, които отговарят на условията за разграничими материални активи, например отношения с клиенти. В тази ситуация придобиващият признава свързания разграничим нематериален актив (и) в съответствие с параграф Б31.

Нематериални активи

Б31 Придобиващият признава, отделно от репутацията, разграничимите нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Нематериален актив е разграничим, ако отговаря

или на критерия за делимост, или на договорно-правния критерий.

Б32 Нематериален актив, който отговаря на договорно-правния критерий, е разграничим, дори ако активът не е прехвърляем или отделим от придобивания или от други права и задължения. Например:

а) придобиван наема производствена база на оперативен лизинг с условия, които са благоприятни спрямо пазара. Условията на лизинга изрично забраняват прехвърляне на лизинга (чрез продажба или преотдаване). Сумата, с която условията на лизинга са по-благоприятни в сравнение с условията на текущи пазарни сделки за същите или подобни обекти е нематериален актив, който отговаря на договорно-правния критерий за признаване отделно от репутацията, въпреки че придобиващият не може да продаде или по друг начин да прехвърли договора за лизинг;

б) придобиван притежава и експлоатира атомна електроцентрала. Лицензът за експлоатация на електроцентрала е нематериален актив, който отговаря на договорно-правния критерий за признаване отделно от репутацията, макар че придобиващият не може да го продаде отделно от придобитата електроцентрала. Придобиващият може да признае справедливата стойност на лиценза за експлоатация на електроцентрала като единичен актив за целите на финансовото отчитане, ако периодите на полезен живот на тези активи е сходен;

в) придобиван притежава технологичен патент. Той е лицензирал този патент на други лица за изключително ползване извън националния пазар, като в замяна получава определен процент от бъдещи валутни приходи. Както технологичният патент, така и свързаното лицензионно споразумение отговарят на договорно-правния критерий за признаване отделно от репутацията, макар че продажбата или размяната на патента и свързаното лицензионно споразумение отделно едно от друго не би било практично.

Б33 Критерият за делимост означава, че придобит нематериален актив може да бъде разделен или отделен от придобивания и продаден, прехвърлен, лицензиран, отдаден под наем или разменен, отделно или заедно със свързан договор, разграничим актив или пасив. Нематериален актив, който придобиващият би могъл да продаде, лицензира или по друг начин да размени за нещо друго със стойност отговаря на критерия за делимост, дори ако придобиващият няма намерение на го продава, лицензира или по друг начин разменя. Придобит нематериален актив отговаря на критерия за делимост, ако има доказателства за разменни сделки за този вид актив или актив от сходен вид, дори ако сделките са рядкост и независимо дали придобиващият участва в тях. Например списъците на клиенти и абонати често се лицензират и така отговарят на критерия за делимост. Дори ако придобиващият смята, че неговите клиентски листи имат характеристики, различни от тези на други клиентски листи, самият факт, че клиентските листи често се лицензират, означава най-общо, че придобитата клиентска листа отговаря на критерия за делимост. Клиентска листа, придобита в бизнес комбинация, обаче няма да отговаря на критерия за делимост, ако условията за конфиденциалност или други споразумения забраняват на предприятието да продава, отдава под наем или по друг начин да разменя информация за своите клиенти.

Б34 Нематериален актив, който не може самостоятелно да се отдели от придобивания

или от комбинираното предприятие, отговаря на критерия за делимост, ако е отделен в комбинация със свързания договор, разграничим актив или пасив. Например:

а) пазарни участници разменят депозитни пасиви и свързаните нематериални активи - отношения с вложителите в открити разменни сделки. Следователно придобиващият признава нематериалния актив - отношения с вложители отделно от репутацията;

б) придобиван притежава регистрирана търговска марка и документирани, но непатентовани технически експертни знания и опит, използвани за производство на продукт с търговската марка. За да прехвърли собствеността над търговска марка, собственикът е длъжен също за прехвърли всичко друго, необходимо на новия собственик за производството на продукт или услуга, които не се различават от произвежданите от предишния собственик. Тъй като непатентованите технически експертни знания и опит трябва да бъдат отделени от придобивания или от комбинираното предприятие и продадени, ако бъде продадена свързаната търговска марка, те отговарят на критерия за делимост.

Отново придобити права

Б35 Като част от бизнес комбинация, придобиващият може да придобие отново право, което преди е дал на придобиващия за ползване на един или повече от признатите или непризнати активи на придобиващия. Примери за такива права включват право на използване на фирмата на придобиващия по силата на договор за франчайзинг или право за използване на технология на придобиващия по силата на договор за лицензиране на технология. Отново придобитото право е разграничим нематериален актив, който придобиващият признава отделно от репутацията. Параграф 29 предоставя насоки за оценяването на отново придобито право, а параграф 55 предоставя насоки за последващото отчитане на отново придобито право.

Б36 Ако условията на договора, пораждащ обратно придобито право, са благоприятни или неблагоприятни спрямо условията на текущи пазарни сделки за същите или подобни обекти, придобиващият признава печалба или загуба от уреждане. Параграф 52 дава насоки за оценяване на тази печалба или загуба от уреждане.

Събрана работна сила и други статии, които не са разграничими

Б37 Придобиващият включва в репутацията стойността на придобит нематериален актив, който не е разграничим към датата на придобиване. Например, придобиващият може да придаде стойност на съществуването на събрана работна сила, която е съществуващ набор от наети лица, позволяващ на придобиващия да продължи да извършва придобитата стопанска дейност от датата на придобиване. Събраната работна сила не представлява интелектуалният капитал на квалифицираната работна сила - често специализираните знания и опит, които наетите лица на придобивания носят на своите работни места. Тъй като събраната работна сила не е разграничим актив, който да бъде признат отделно от репутацията, всяка стойност, отнесена към нея, се включва в репутацията.

Б38 Придобиващият включва също в репутацията всякаква стойност, придадена към статии, които не отговарят на условията за активи към датата на придобиване. Например, придобиващият може да придаде стойност на потенциални договори, за които придобиваният води преговори с перспективни нови клиенти към датата на придобиване. Тъй като потенциалните договори сами по себе си не са активи към датата на придобиване, придобиващият не ги признава отделно от репутацията. Придобиващият не може впоследствие да прекласифицира стойността на тези договори от репутация към събития, настъпили след датата на придобиване. Придобиващият обаче следва да оценява фактите и обстоятелствата, заобикалящи събитията, които настъпват скоро след придобиването, за да определи дали нематериален актив, подлежащ на отделно признаване, е съществувал към датата на придобиване.

Б39 След първоначалното признаване, придобиващият отчита нематериалните активи, придобити в бизнес комбинация, в съответствие с разпоредбите на МСС 38 Нематериални активи. Както обаче е описано в параграф 3 на МСС 38, отчитането на някои придобити нематериални активи след първоначалното признаване се определя от други МСФО.

Б40 (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Критериите за разграничаване определят дали даден нематериален актив се признава отделно от репутацията. Критериите обаче не дават насоки за оценяване на справедливата стойност на нематериален актив, нито ограничават допусканията, използвани за оценяването на справедливата стойност на нематериален актив. Приобретателят например би взел предвид, при оценяването на справедливата стойност, допусканията на пазарните участници при определянето на цената на нематериален актив от рода на очаквания за бъдещо подновяване на договори, при оценяване на справедливата стойност. Не е необходимо самите подновявания на договори да отговарят на критериите за разграничаване. (Вижте обаче параграф 29, който определя изключение от принципа за оценяване на справедливата стойност за обратно придобити права, признати в бизнес комбинация.) Параграфи 36 и 37 от МСС 38 предоставят насоки за определяне дали нематериалните активи следва да се комбинират в една единствена единица на отчет с други нематериални или материални активи.

ОЦЕНЯВАНЕ НА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ НА КОНКРЕТНИ РАЗГРАНИЧИМИ АКТИВИ И НЕКОНТРОЛИРАЩО УЧАСТИЕ В ПРИДОБИВАНИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 18 И 19)

Активи с несигурни парични потоци (коректив на оценката)

Б41 (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Придобиващият не признава отделен коректив на оценката към датата на придобиване за активи, придобити в бизнес комбинация, които са оценени по тяхната справедлива стойност към

датата на придобиване, тъй като ефектите от несигурността на бъдещите парични потоци са включени в оценката на справедливата стойност. Например, тъй като настоящият МСФО изисква придобиващият да оценява придобитите вземания, включително заеми, по справедливата им стойност към датата на придобиване в отчитането на бизнес комбинация, придобиващият не признава отделен коректив за оценката на договорни парични потоци, които се считат за несъбираеми към тази дата, или коректив за загуби за очаквани кредитни загуби.

Активи, предмет на оперативен лизинг, в който придобиваният е лизингодател

Б42 При оценяване на справедливата стойност към датата на придобиване на актив от рода на сграда или патент, който е предмет на оперативен лизинг, в който придобиваният е лизингодател, придобиващият взема предвид условията на лизинга. С други думи, придобиващият не признава отделен актив или пасив, ако условията на оперативния лизинг са или благоприятни, или неблагоприятни в сравнение с пазарните условия, както изисква параграф Б29 за лизинг, в който придобиваният е лизингополучател.

Активи, които придобиващият възнамерява да не използва или да използва по начин, различен от начина, по който биха ги използвали други участници на пазара

Б43 (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) За да защити конкурентното си положение или по други причини, приобретателят може да реши изобщо да не използва придобит нефинансов актив или да не го използва с оглед максимизиране на стойността му. Такъв може да бъде случаят например с придобит нематериален актив - изследователска и развойна дейност, който приобретателят планира да използва "защитно", т.е. като не позволява използването му от останалите. Независимо от това, приобретателят оценява справедливата стойност на нефинансовия актив, като приема оптималното му използване от страна на пазарните участници съобразно съответната презумпция за остойностяване, както първоначално, така и при оценяването на справедливата стойност, намалена с разходите за продажба с оглед последваща проверка за обезценка.

Неконтролиращо участие в придобивания

Б44 (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) В настоящия МСФО на приобретателя се позволява да оценява неконтролиращото дялово участие в придобиваното предприятие по справедлива стойност към датата на придобиване. Понякога приобретателят е в състояние да оцени справедливата стойност към датата на придобиване на неконтролиращо дялово участие въз основа на обявена цена на активен пазар на дяловете собствен капитал (т.е. непритежаваните от приобретателя). В други ситуации обаче няма да има обявена цена на активен пазар за дяловете собствен капитал. В тези ситуации приобретателят оценява справедливата стойност на неконтролиращото

дялово участие с помощта на други методи за остойностяване.

Б45 (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Справедливите стойности на дяловото участие на приобретателя в придобиваното предприятие и неконтролиращото дялово участие на база акция може да се различават. Основната разлика вероятно ще бъде включването на премия за контрол в справедливата стойност на база акция на дяловото участие на приобретателя в придобиваното предприятие или обратно - включването на отстъпка поради липса на контрол (наричана също отстъпка за неконтролиращо дялово участие) в справедливата стойност на база акция на неконтролиращото дялово участие, ако при определянето на цената на неконтролиращото дялово участие пазарните участници биха взели предвид тази премия или отстъпка.

ОЦЕНЯВАНЕ НА РЕПУТАЦИЯТА ИЛИ ПЕЧАЛБАТА ОТ ИЗГОДНА ПОКУПКА

Оценяване на справедливата стойност към датата на придобиване на участието на придобиващия в придобивания с използване на способи на оценяване (приложение на параграф 33)

Б46 (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) В бизнес комбинация, постигната без прехвърляне на възнаграждение, за да оцени репутацията или печалбата от изгодна покупка, приобретателят заменя справедливата стойност към датата на придобиване на своето дялово участие в придобиваното предприятие със справедливата стойност към датата на придобиване на прехвърленото възнаграждение. (вж. параграфи 32-34).

Специални съображения при приложението на метода на придобиване към комбинации на кооперативни предприятия (приложение на параграф 33)

Б47 Когато се комбинират две кооперативни предприятия, справедливата стойност на собствения капитал или участията на членовете в придобивания (или справедливата стойност на придобивания) може да подлежат на по-надеждно оценяване, отколкото справедливата стойност на участията на членовете, прехвърлени от придобиващия. В тази ситуация, параграф 33 изисква придобиващият да определи размера на репутацията, като използва справедливата стойност към датата на придобиване на капиталовите участия на придобиваното предприятие, вместо справедливата стойност към датата на придобиване на капиталовите участия на придобиващия, прехвърлени като възнаграждение. Освен това придобиващият в комбинация на кооперативни предприятия признава нетните активи на придобивания като директно увеличение на капитала или собствения капитал в своите отчети на финансовото състояние, а не като увеличение на неразпределената печалба,

което е последователно с начина, по който други видове предприятия прилагат метода на придобиването.

Б48 Макар да са сходни в много отношения с другите стопански дейности, кооперативните предприятия имат отличителни характеристики, които произтичат предимно от това, че техните членове са и клиенти, и собственици. Членовете на кооперативните предприятия по принцип очакват да получават ползи от своето членство, често под формата на по-ниски такси, плащани за стоки и услуги, или дивиденди за подпомагане. Частта дивиденди за подпомагане, разпределяна на всеки член, често се основава на размера на стопанска дейност, извършена от този член в кооперативното предприятие през годината.

Б49 (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) При оценяването на справедливата стойност на кооперативно предприятие се отчитат допусканията на пазарните участници за бъдещите ползи за членовете, както и всякакви други техни подходящи допускания относно кооперативното предприятие. Например справедливата стойност на кооперативно предприятие може да се оцени на базата на настоящата стойност. Паричните потоци, използвани като хипотези за метода, се основават на очакваните парични потоци на кооперативното предприятие, които вероятно ще отразят намаленията на ползите за членовете, като например по-ниски такси върху стоки и услуги.

ОПРЕДЕЛЯНЕ КАКВО ПРИНАДЛЕЖИ КЪМ ОПЕРАЦИЯТА ПО БИЗНЕС КОМБИНАЦИЯ (ПРИЛОЖЕНИЕ НА ПАРАГРАФИ 51 И 52)

Б50 При определяне дали дадена операция е част от размяната за придобивания или операцията е отделна от бизнес комбинацията, придобиващият следва да вземе предвид следните фактори, които нито са взаимно изключващи се, нито сами по себе си водят до заключение.

а) причини за сделката - разбирането на причините, поради които страните по комбинацията (придобиващият и придобиваният и техните собственици, директори и управители - и техните агенти) са сключили дадена сделка или договореност може да даде по-добра представа дали тя е част от прехвърленото възнаграждение и придобитите активи и поетите пасиви. Например, ако една сделка е договорена предимно в полза на придобиващия или на комбинираното предприятие, а не предимно в полза на придобивания или неговите бивши собственици преди комбинацията, тази част от платената цена на сделката (и всякакви свързани активи или пасиви) е по-малко вероятно да бъде част от размяната за придобивания. Съответно, придобиващият отчита тази част отделно от бизнес комбинацията;

б) кой е иницирал сделката - разбирането кой е иницирал сделката може също да даде представа дали тя е част от размяната за придобивания. Например, сделка или друго събитие, иницирани от придобиващия, могат да бъдат сключени с цел осигуряване на бъдещи икономически ползи за придобиващия или комбинираното предприятие без

никакви или малки ползи за придобивания или неговите бивши собственици преди комбинацията. От друга страна, сделка или договореност, иницирана от придобивания или неговите бивши собственици, е по-малко вероятно да бъде в полза на придобивания или на комбинираното предприятие и по-вероятно е част от операцията по бизнес комбинацията;

в) разположението на сделката във времето - разположението на сделката във времето може също да даде представа дали тя е част от размяната за придобивания. Например сделка между придобиващия и придобивания, която се осъществява по време на преговорите по условията на бизнес комбинацията, може да е била сключена с идеята бизнес комбинацията да осигури бъдещи икономически ползи на придобиващия или на комбинираното предприятие. Ако това е така, придобиваният или неговите бивши собственици преди бизнес комбинацията вероятно ще получат много малка или никаква полза от сделката, освен ползите, които получават като част от комбинираното предприятие.

Ефективно уреждане на предишни взаимоотношения между придобиващия и придобивания в бизнес комбинация (приложение на параграф 52 (а))

Б51 Придобиващият и придобиваният може да имат отношения, които са съществували преди да замислят бизнес комбинацията, наричани в настоящото "предишни взаимоотношения". Предишното взаимоотношение между придобиващия и придобивания може да е на договорна основа (например продавач и клиент или лицензодател и лицензополучател) или на недоговорна основа (например ищец и ответник).

Б52 Ако бизнес комбинацията на практика урежда предишно взаимоотношение, придобиващият признава печалба или загуба, оценени както следва:

а) за предишно недоговорно взаимоотношение (като съдебно дело) - по справедлива стойност;

б) за предишно договорно взаимоотношение, на по-малката от (i) и (ii):

i) сумата, с която договорът е по-благоприятен или по-неблагоприятен от гледна точка на придобиващия в сравнение с условията на текущи пазарни сделки за същите или сходни обекти. (Неблагоприятен договор е договор, който е неблагоприятен по отношение на настоящи пазарни условия. Това не е непременно обременяващ договор, при който разходите, направени за покриване на задълженията по договора, превишават очакваните от него икономически ползи);

ii) сумата на всякакви заявени в договора условия за уреждане на отношенията, предоставени на контрагента, за който договорът е неблагоприятен.

Ако (ii) е по-малка от (i), разликата се включва като част от счетоводното отчитане на

бизнес комбинацията.

Сумата на признатата печалба или загуба може да зависи отчасти от това, дали придобиващият е признал преди свързан актив или пасив и следователно отчетената печалба или загуба може да се различава от изчислената чрез прилагане на горните изисквания сума.

Б53 Предишно взаимоотношение може да е договор, който придобиващият признава като обратно придобито право. Ако договорът включва условия, които са благоприятни или неблагоприятни в сравнение с цените на текущи пазарни сделки за същите или сходни обекти, придобиващият признава, отделно от бизнес комбинацията, печалба или загуба от ефективното уреждане на договора, оценени в съответствие с параграф 52.

Договореност за плащания под условие на наети лица или продавачи акционери (приложение на параграф 52 (б))

Б54 Дали дадени договорености за плащания под условие на наети лица или продавачи акционери представляват възнаграждение под условие в бизнес комбинацията или са отделни операции зависи от характера на договореностите. Разбирането на причините, поради които споразумението за придобиване съдържа разпоредба за плащания под условие, кой е инициатор на тази договореност и кога страните са сключили тази договореност може да бъде полезно при оценката на характера на договореността.

Б55 Ако не е ясно дали дадена договореност за плащане на наети лица или продавачи акционери е част от размяната за придобивания или е операция, отделна от бизнес комбинацията, придобиващият трябва да вземе предвид следното:

а) Продължаваща заетост - условията на продължаваща заетост от страна на продаващите акционери, които стават ключови служители, може да бъде показател за съдържанието на договореност за възнаграждение под условие. Съответните условия на продължаваща заетост може да са включени в трудов договор, споразумение за придобиване или някакъв друг документ. Договореност за възнаграждение под условие, при която плащанията автоматично се конфискуват при прекратяване на трудовото правоотношение, е възнаграждение за услуги след комбинацията. Договорености, при които плащанията под условие не се засягат от прекратяване на трудовите правоотношения, може да показват, че плащанията под условие са по-скоро допълнително възнаграждение, отколкото трудово възнаграждение.

б) Продължителност на продължаващата заетост - ако периодът на исканата заетост съвпада с или е по-дълъг от периода на плащането под условие, този факт може да показва, че плащанията под условие са, по същество, трудово възнаграждение.

в) Ниво на трудово възнаграждение - ситуации, в които възнаграждението на наети лица, различно от плащанията под условие, е на приемливо ниво в сравнение с това на

други ключови служители в комбинираното предприятие, може да показва, че плащанията под условие са по-скоро допълнително възнаграждение, отколкото трудово възнаграждение.

г) Нарастващи плащания на наети лица - ако продаващите акционери, които не стават служители, получават по-ниски плащания под условие на база на акция отколкото продаващите акционери, които стават служители на комбинираното предприятие, този факт може да показва, че нарастващата сума на плащания под условие на продаващите акционери, които стават служители, е трудово възнаграждение.

д) Брой притежавани акции - относителният брой акции, притежавани от продаващите акционери, които остават като ключови служители, може да е показател за съдържанието на договореността за допълнително възнаграждение. Например, ако продаващите акционери, които притежават по същество всички акции в придобивания, продължат като ключови служители, този факт може да показва, че тази договореност е, по същество, договореност за подялба на печалбата, предвидена за осигурява възнаграждение за услуги след комбинацията. Като алтернатива, ако продаващите акционери, които остават като ключови служители, притежават само малък брой акции в придобивания и всички продаващи акционери получават една и съща сума възнаграждение под условие на база акция, този факт може да показва, че плащанията под условие са допълнително възнаграждение. Участията в собствеността преди придобиването, държани от страните, свързани с продаващите акционери, които остават като ключови служители, от рода на членове на семейството, също следва да се вземе предвид.

е) Връзка с оценката - ако първоначалното възнаграждение, прехвърлено на датата на придобиване, се базира на ниските нива на обхвата на оценката, установен при оценяването на придобивания, и условната формула е свързана с този подход на оценяване, този факт може да подсказва, че плащанията под условие са допълнително възнаграждение. Като алтернатива, ако формулата на плащането под условие е последователна на договореностите преди подялба на печалбата, този факт може да подсказва, че договореността по същество осигурява трудово възнаграждение.

ж) Формула за определяне на възнаграждението - формулата, използвана за определяне на плащането под условие може да бъде полезна при оценяване същността на договореността. Например, ако плащането под условие се определя на базата на множество печалби, това може да подсказва, че задължението е възнаграждение под условие в бизнес комбинацията, и че формулата е предвидена за установяване или потвърждаване справедливата стойност на придобивания. И обратно, плащане под условие, което представлява определен процент от печалбите може да подсказва, че задължението към служителите е договореност за подялба на печалбата, за да възнаграждава служителите да предоставените услуги.

з) Други споразумения и въпроси - условията на други споразумения с продаващите акционери (като споразумения за неконкуриране, изпълнителски договори, договори за консултации и лизингови договори за имущество) и третирането на данъците върху дохода от плащания под условие може да показват, че плащанията под условие се отнасят към нещо различно от възнаграждение за придобивания. Например, във връзка с

придобиването, придобиващият може да сключи лизингов договор за имущество със значителен продаващ акционер. Ако лизинговите плащания, определени в лизинговия договор, са значително под пазара, някои или всички плащания под условие към лизингодателя (продаващия акционер), изисквани от отделно споразумение за плащанията под условие, може по същество да бъдат плащания за ползване на отдаденото на лизинг имущество, което придобиващият следва да признае отделно във финансовите си отчети след комбинацията. И обратното, ако лизинговият договор определя лизингови плащания, които съответстват на пазарните условия за отдаденото на лизинг имущество, договореността за плащания под условие към продаващия акционер може да представлява възнаграждение под условие в бизнес комбинацията.

Права на плащане на базата на акции на придобиващия, разменени за права на плащане, държани от наети лица на придобиваното предприятие (прилагане на параграф 52, буква б)

Б56 (Изм. - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) Придобиващото предприятие може да размени свои права на плащане на базата на акции [*] (заместване на права на плащане) за права на плащане, държани от наети лица на придобиваното предприятие. Размени на опции за акции или други права на плащане на базата на акции във връзка с бизнес комбинация се отчитат като изменения на правата на плащане на базата на акции в съответствие с МСФО 2 Плащане на базата на акции. Ако придобиващото предприятие замени правата на плащане на придобиваното предприятие, цялата или част от пазарната оценка на заместващите права на плащане на придобиващото предприятие се включва в оценяването на прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинацията. Параграфи Б57-Б62 предоставят насоки за това, как да се разпредели пазарната оценка.

В случаите, в които обаче действието на правата на плащане на придобиваното предприятие би било прекратено в резултат на бизнес комбинацията и ако придобиващото предприятие замени тези права на плащане, без да е задължено да го направи, съгласно МСФО 2 цялата пазарна оценка на заменените права на плащане ще бъде призната като стойност на възнаграждението във финансовите отчети след комбинацията. Това означава, че нито една пазарна оценка на тези права на плащане не се включва в оценяването на възнаграждението, прехвърлено в бизнес комбинацията. Придобиващото предприятие е длъжно да замени правата на плащане на придобиваното предприятие, ако придобиваното предприятие или неговите наети лица могат да наложат принудително заместване. Например за целите на прилагането на тази насока придобиващото предприятие е длъжно да замести правата на плащане на придобиваното предприятие, ако заместването се изисква от:

- а) условията на споразумението за придобиване;
- б) условията на правата на плащане на придобиваното предприятие; или
- в) приложимите законови и подзаконови нормативни актове.

[*] В параграфи Б56-Б62 понятието "права на плащане на базата на акции" се отнася за безусловно установени и условни сделки с плащания на базата на акции.

Б57 За да определи частта от заместващото присъждане, която е част от прехвърленото възнаграждение за придобивания и частта, която е трудово възнаграждение за услуга след комбинацията, придобиващият оценява както заместващите присъждания, дадени от придобиващия, така и присъжданията на придобивания към датата на придобиване в съответствие с МСФО 2. Частта от пазарната оценка на заместващото присъждане, която е част от прехвърленото възнаграждение в размяната за придобивания е равна на частта на присъждането на придобивания, която се отнася към услуга преди комбинацията.

Б58 Частта от заместващото присъждане, отнасяща се към услуга преди комбинацията, е пазарната оценка на присъждането на придобивания, умножено по съотношението между частта от завършения период на владение към по-голямата от общия период на владение или първоначалния период на владение на присъждането на придобивания. Периодът на владение е периодът, през който всички определени условия за встъпване във владение трябва да бъдат постигнати. Условието за встъпване във владение са дефинирани в МСФО 2.

Б59 Частта на безусловното заместващо присъждане, отнасяно към услуга след комбинацията и следователно признато като разход за трудово възнаграждение във финансовите отчети след комбинацията, е равна на общата пазарна оценка на заместващото присъждане, намалена със сумата, отнасяна към услугата преди комбинацията. Следователно придобиващият отнася всяко превишение на пазарната оценка на заместващото присъждане над пазарната оценка на присъждането на придобивания след комбинацията и признава това превишение като разходи за трудово възнаграждение във финансовите отчети след комбинацията. Придобиващият отнася част от заместващото присъждане към услуга след комбинацията, ако изисква услуга след комбинацията, независимо от това дали наетите лица са предоставили цялата изисквана услуга, необходима за приписване на присъжданията на тяхното придобивано предприятие преди датата на придобиване.

Б60 Частта от безусловното заместващо присъждане, отнасяна към услуга преди комбинацията, както и частта, отнасяна към услуга след комбинацията, отразяват най-добрата налична приблизителна оценка на броя на заместващите присъждания, които се очаква да бъдат приписани. Например, ако пазарната оценка на частта на заместващото присъждане, отнасяно към услуга преди комбинацията, е 100 ПЕ и придобиващият очаква, че само 95 % от присъждането ще бъдат приписани, сумата, включена в прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинацията е 95 ПЕ. Промените в приблизително оценен брой заместващи присъждания, които се очаква да бъдат приписани, се отразяват в разходите за трудово възнаграждение за периодите, в които настъпват промените или конфискациите - не като корекции в прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинация. По аналогичен начин, ефектите от други събития, като изменения или крайният резултат от присъждания с условия на изпълнение, които настъпват след датата на придобиване, се отчитат в съответствие с МСФО 2 при определяне разходите за трудово възнаграждение за

периода, в който настъпва събитието.

Сделки с плащане на базата на акции, уредени със собственост на придобиваното предприятие

Б62А. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) Придобиваното предприятие може да има неуредени сделки с плащане на базата на акции, които придобиващото предприятие не заменя за свои сделки с плащане на базата на акции. Ако са безусловно установени, тези сделки с плащане на базата на акции на придобиваното предприятие са част от неконтролиращо участие в придобиваното предприятие и се оценяват по пазарна оценка. Ако са условни сделки, те се оценяват по тяхната пазарна оценка, все едно датата на придобиване съвпада с датата на споразумяване в съответствие с параграфи 19 и 30.

Б62Б. (Нов - Регламент (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) Пазарната оценка на условни сделки с плащане на базата на акции се разпределя към неконтролиращото участие въз основа на съотношението между частта от завършения период на притежаване на правата и по-големия от следните два периода: общия период на притежаване или първоначалния период на притежаване на правата на плащане на базата на акции. Салдото се отнася към услугата след комбинацията.

Б61 Същите изисквания важат за определяне частите от заместващите присъждания, отнасяни към услуги преди и след комбинацията, независимо дали заместващото присъждане е класифицирано като пасив или като инструмент на собствения капитал в съответствие с разпоредбите на МСФО 2. Всички промени в пазарната оценка на присъжданията, класифицирани като пасиви след датата на придобиване и свързаните ефекти на данъците върху дохода се признават във финансовите отчети на придобиващия след комбинацията в периодите, в които настъпват промените.

Б62 Ефектите на данъците върху дохода на заместващите присъждания на плащанията на базата на акции се признават в съответствие с разпоредбите на МСС 12 Данъци върху дохода.

Други МСФО, които дават насоки за последващо оценяване и отчитане (приложение на параграф 54)

Б63 Примери за други МСФО, които дават насоки за последващо оценяване и отчитане на придобити активи и поети или понесени пасиви в бизнес комбинация включват:

а) МСС 38 определя отчитането на разграничимите нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Придобиващият оценява репутацията по сумата, призната към датата на придобиване, намалена с всякакви натрупани загуби от обезценка. МСС 36 Обезценка на активи регламентира отчитането на загуби от обезценка.

б) МСФО 4 Застрахователни договори дава насоки за последващото отчитане на застрахователен договор, придобит в бизнес комбинация.

в) МСС 12 регламентира последващото отчитане на отсрочени данъчни активи (включително непризнати отсрочени данъчни активи) и пасиви, придобити в бизнес комбинация.

г) МСФО 2 дава насоки за последваща оценка и отчитане на частта от заместващи присъдени плащания на база на акции, емитирани от придобиващия, които се отнасят към бъдещи услуги от наети лица.

д) (Изм. - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) МСФО 10 дава насоки за отчитане на промените в участието на компанията майка в собствеността на дъщерното предприятие след получаване на контрол.

Оповестяване (приложение на параграфи 59 И 61)

Б64 За да постигне целта на параграф 59, придобиващият оповестява следната информация за всяка бизнес комбинация, осъществена през отчетния период:

- а) наименование и описание на придобивания;
- б) датата на придобиване;
- в) процента на придобитите инструменти на собствения капитал с право на глас;
- г) основните причини за бизнес комбинацията и описание как придобиващият е получил контрол над придобивания;
- д) качествено описание на факторите, които съставляват признатата репутация, като очаквана синергия от комбиниране дейностите на придобивания и придобиващия, нематериалните активи, които не отговарят на условията за отделно признаване и други фактори.
- е) справедливата стойност към датата на придобиване на цялото прехвърлено възнаграждение и справедливата стойност към датата на придобиване на всеки основен клас възнаграждения, като:
 - i) парични средства;
 - ii) други материални или нематериални активи, включително стопанска дейност или дъщерно предприятие на придобиващия;
 - iii) поети пасиви, например задължение за възнаграждение под условие; и
 - iv) (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) дялови участия на

приобретателя в собствения капитал, включително броя на инструментите или дяловите участия, емитирани или подлежащи на емитиране, и метода на оценяване на справедливата стойност на тези инструменти или участия;

ж) за договорености за възнаграждения под условие и компенсационни активи:

i) сумата, призната към датата на придобиване;

ii) описание на договореността и базата за определяне на сумата на плащането; и

iii) приблизителна оценка обхвата от крайни резултати (недисконтирана) или, ако не може да се направи приблизителна оценка на обхвата - този факт и причините, поради които не може да се направи приблизителна оценка на обхвата. Ако максималната сума на плащането е неограничена, придобиващият оповестява този факт;

з) за придобити вземания:

i) справедливата стойност на вземанията;

ii) брутните дължими договорни суми; и

iii) най-добрата приблизителна оценка към датата на придобиване на договорните парични потоци, които не се очаква да бъдат получени.

Оповестяванията се дават по основни класове вземания като заеми, пряк финансов лизинг и други клас вземания.

и) сумите, признати към датата на придобиване за всеки основен клас придобити активи и поети пасиви;

й) за всеки условен пасив, признат в съответствие с параграф 23, информацията, изисквана в параграф 85 на МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи. Ако даден условен пасив не е признат, тъй като справедливата му стойност не може да се оцени надеждно, придобиващият оповестява:

i) информацията, изисквана от параграф 86 на МСС 37; и

ii) причините, поради които пасивът не може да се оцени надеждно;

к) общата сума на репутацията, която се очаква да се приспадне за данъчни цели;

л) за операции, които са признати отделно от придобиването на активи и поемането на пасиви в бизнес комбинация в съответствие с параграф 51:

i) описание на всяка операция;

ii) как придобиващият е отчетел всяка операция;

iii) сумите, признати за всяка операция и статията от финансовите отчети, в която е призната всяка сума; и

iv) ако операцията е ефективно уреждане на предишно взаимоотношение, методът, използван за определяне сумата на уреждането.

м) оповестяването на отделно признати операции, изисквано от (1) следва да включва сумата на разходите, свързани с придобиването и, отделно, сумата на тези разходи, признати като текущи разходи и статията или статиите в отчета за всеобхватния доход, в които тези разходи са признати. Трябва също да се оповести сумата на разходите за всяка емисия, непризната като разход и как са признати.

н) при изгодна покупка (вж. параграфи 34-36):

i) сумата на всякаква печалба, призната в съответствие с параграф 34 и статията в отчета за всеобхватния доход, в която е призната печалбата; и

ii) описание на причините, довели до печалба от операцията.

о) (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) за всяка бизнес комбинация, в която приобретателят притежава по-малко от 100 % дялови участия в собствения капитал на придобиваното предприятие към датата на придобиване:

i) сумата на неконтролиращото участие в придобивания, призната към датата на придобиване и базата на оценката на тази сума; и

ii) (изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) за всяко неконтролиращо дялово участие в придобиваното предприятие, оценено по справедлива стойност - методът (или методите) за остойностяване и използваните за оценяването на тази стойност значими хипотези;

п) в бизнес комбинация, постигната на етапи:

i) справедливата стойност към датата на придобиване на участието в собствения капитал в придобиваното предприятие, държано от придобиващия непосредствено преди датата на придобиване; и

ii) сумата на всяка печалба или загуба, призната в резултат от оценяването по справедлива стойност на участието в собствения капитал на придобиваното предприятие, държано от придобиващия преди бизнес комбинацията (вж. параграф 42) и статията в отчета за всеобхватния доход, в която е призната тази печалба или загуба;

р) следната информация:

i) сумите на приходите и печалба и загуба на придобивания от датата на придобиване, включени в консолидирания отчет за всеобхватния доход за отчетния период; и

ii) приходите и печалба и загуба на комбинираното предприятие за текущия отчетен период, като че датата на придобиване за всички бизнес комбинации, осъществени през годината, е била към началото на годишния отчетен период.

Ако оповестяването на която и да е информация, изисквана от този подпараграф, е непрактично, придобиващият оповестява този факт и обяснява защо оповестяването е непрактично. Настоящият МСФО използва термина "непрактично" със същото значение, както в МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки.

Б65 За отделни несъществени бизнес комбинации, осъществявани през отчетния период, които колективно са съществени, придобиващият оповестява сборно информацията, изисквана от параграфи Б64 (д)- (р).

Б66 Ако датата на придобиване на бизнес комбинация е след края на отчетния период, но преди одобряването на финансовите отчети за публикуване, придобиващият оповестява информацията, изисквана от параграф Б64, освен ако първоначалното отчитане на бизнес комбинацията е непълно към момента на одобряване на финансовите отчети за публикуване. В тази ситуация придобиващият описва кои оповестявания не са направени и причините, поради които не е можело да бъдат направени.

Б67 За да постигне целите на параграф 61, придобиващият оповестява следната информация за всяка съществена бизнес комбинация или за сбора от поотделно несъществените бизнес комбинации, които заедно са съществени:

а) ако първоначалното отчитане на бизнес комбинация е непълно (вж. параграф 45) за конкретни активи, пасиви, неконтролиращи участия или статии на възнаграждението и сумите, признати във финансовите отчети за бизнес комбинацията по този начин са били определени само провизорно:

i) причините, поради които първоначалното отчитане на бизнес комбинацията е непълно;

ii) активите, пасивите, участията в собствения капитал и статиите на възнаграждение, за които първоначалното отчитане е непълно; и

iii) характера и сумата на всякакви корекции към периода на оценяване, признати през отчетния период в съответствие с параграф 49;

б) за всеки отчетен период след датата на придобиване, докато предприятието събере, продаде или по друг начин изгуби правото на актив - възнаграждение под условие, докато предприятието уреди пасив - възнаграждение под условие или пасивът бъде анулиран или срокът му изтече:

i) всякакви промени в признатите суми, включително разликите, възникващи при уреждане;

ii) всякакви промени в обхвата на крайните резултати (недисконтирани) и причините за тези промени; и

iii) техниките на оценяване и ключовите входящи данни в модела, използвани за оценяване на условното възнаграждение;

в) за условните пасиви, признати в бизнес комбинация, придобиващият оповестява информацията, изисквана от параграфи 84 и 85 на МСС 37 за всеки клас провизии;

г) равнение на балансовата стойност на репутацията в началото и в края на отчетния период, посочващо поотделно:

i) брутната сума и натрупаните загуби от обезценка в началото на отчетния период;

ii) допълнителната репутация, призната през отчетния период, с изключение на репутацията, включена в групата активи за освобождаване, които при придобиването отговарят на критериите за класифициране като активи, държани за продажба в съответствие с МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности;

iii) корекции в резултат от последващото признаване на отсрочени данъчни активи през отчетния период в съответствие с параграф 67;

iv) репутацията, включена в групата на активите за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и репутацията, отписана през отчетния период, без да е била включена преди това в група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба;

v) загуби от обезценка, признати през отчетния период в съответствие с МСС 36. (МСС 36 изисква оповестяване на информация за възстановимата сума и обезценката на репутацията в допълнение към това изискване);

iv) нетни разлики от валутни курсове, възникващи през отчетния период в съответствие с МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове;

vii) всякакви други промени в балансовата стойност през отчетния период;

viii) брутната стойност и натрупаните загуби от обезценка в края на отчетния период;

д) сумата и обяснение на всяка печалба или загуба, признати в текущия период, които:

i) се отнасят към разграничимите придобити активи или поети пасиви в бизнес комбинация, осъществена в текущия или предходен отчетен период; и

ii) е с такъв размер, характер или значение, че оповестяването е съществено за разбирането на финансовите резултати на комбинираното предприятие.

Преходни разпоредби за бизнес комбинации, обхващащи само кооперативни предприятия или само по договор (приложение на параграф 66)

Б68 Параграф 64 предвижда, че настоящият МСФО се прилага с бъдеща дата за бизнес комбинация, за които датата на придобиване е на или след началото на първия годишен отчетен период, започващ на или след 1 юли 2009 г. Разрешава се по-ранното прилагане. Предприятието обаче прилага настоящия МСФО само към началото на годишен отчетен период, който започва на или след 30 юни 2007 г. Ако предприятието приложи настоящия МСФО преди датата на влизането му в сила, то оповестява този факт и прилага същевременно и МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.).

Б69 Изискването за прилагане на настоящия МСФО с бъдеща дата за бизнес комбинации, обхващащи само кооперативни предприятия или само по договор, ако датата на придобиване за тази бизнес комбинация е преди прилагането на настоящия МСФО:

а) Класификация - предприятието продължава да класифицира предишна бизнес комбинация в съответствие с предишната счетоводна политика на предприятието за такива комбинации.

б) Призната преди репутация - в началото на първия годишен период, в който се прилага настоящия МСФО, балансовата сума на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация, следва да бъде нейната балансова сума към тази дата в съответствие с предишната счетоводна политика на предприятието. При определянето на тази сума предприятието елиминира балансовата сума на всякаква натрупана амортизация на тази репутация и съответното намаление на репутацията. Никакви други корекции не се правят към балансовата сума на репутацията.

в) Репутация, призната преди като намаление от собствения капитал - предишната счетоводна политика на предприятието може да е довела до признаване на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация, като намаление на собствения капитал. В тази ситуация предприятието не признава тази репутация като актив в началото на първия годишен период, в който се прилага настоящия МСФО. Освен това, предприятието не признава в печалбата или загубата каквато и да е част от тази репутация, когато се освободи от цялата или част от стопанската дейност, към която се отнася тази репутация, или когато единицата, генерираща парични потоци, към която се отнася репутацията, се обезцени.

г) Последващо отчитане на репутацията - от началото на първия годишен период, в който се прилага настоящия МСФО, предприятието преустановява амортизацията на репутацията, възникваща от предходна бизнес комбинация и прави тест за обезценка на репутацията в съответствие с МСС 36.

д) Предходно призната отрицателна репутация - предприятие, което е отчело предходна бизнес комбинация чрез прилагане на метода на покупката, може да е признало отсрочен кредит за превишението на своето участие в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на придобивания над историческата стойност на това участие (понякога наричано отрицателна репутация). Ако това е така, предприятието отписва балансовата сума на този отсрочен кредит в началото на първия годишен период, в който прилага настоящия МСФО със съответстваща корекция на началното салдо на неразпределената печалба към тази дата.

Забележка: Съгласно Регламент (ЕС) № 216/2013 само законодателството на Европейските общности, публикувано в книжното издание до 1 юли 2013 г. и в електронната версия на Официален вестник на Европейския съюз след 1 юли 2013 г. (включително), се счита за автентично и има правна сила.