

Счетоводен стандарт (СС) 22 - Отчитане на бизнескомбинации

Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. – ДВ, бр. 30 от 7.04.2005 г., в сила от 1.01.2005 г., изм. и доп., бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 1.01.2008 г.

Цел СС 22 определя реда за счетоводно третиране на придобиването на едно

предприятие от друго, както и обединяването на участия, когато придобиващият не може да бъде идентифициран. **Обхват** 1. Този стандарт се отнася за всички бизнескомбинации с изключение на:

а) бизнескомбинациите между предприятия под общ контрол.

В тези случаи предприятията под общ контрол прилагат този стандарт само по отношение на консолидирания си финансов отчет.

Този стандарт се прилага изцяло по отношение на бизнескомбинации между предприятия под общ контрол, изразяващи се в закупуване на нетни активи.

б) бизнескомбинации, свързани с участия в смесени предприятия.

Определения 2. В този стандарт се използват определения със следното значение:

Бизнескомбинация – обединяването на отделни предприятия в една стопанска единица в резултат на обединяването на едно предприятие с друго или придобиването на контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие.

Бизнескомбинацията може да се осъществи по различни начини, които се определят съобразно законовите, данъчните или други изисквания. Например:

а) може да включва закупуването от дадено предприятие на акции/дялове на друго предприятие (например като съучастие) или закупуването от дадено предприятие на нетните активи на друго предприятие (например като покупка на активи и поемане на пасиви);

б) може да се осъществи посредством емитиране на дялов капитал (например като икономическо поглъщане) или чрез прехвърлянето на пари, парични еквиваленти или други активи (например като размяна);

в) може да се осъществи между собствениците на комбиниращите се предприятия или между едно предприятие и собствениците на другото предприятие;

г) може да се осъществи чрез създаването на ново предприятие, което да притежава контрола върху комбиниращите се предприятия (например като холдинг и консорциум);

д) може да се осъществи чрез прехвърляне на нетните активи на едно или повече от комбиниращите се предприятия на друго предприятие (например като апортни вноски);

е) може да се осъществи чрез прекратяване на едно или повече от комбиниращите се предприятия (например като вливане и сливане).

Придобиване – бизнескомбинация, при която едно от предприятията (придобиващото) придобива контрол върху нетните активи и дейности на друго предприятие (придобиваното) в замяна на прехвърлянето на активи и поемането на пасиви или емитиране на акции.

Обединяване на участия – бизнескомбинация, при която не може да се идентифицират участниците в нея като придобиващ и придобиван (придобивани), т.е. комбиниращите се предприятия обединяват контрола си върху нетните активи и дейности, за да постигнат постоянно взаимно споделяне на рисковете и изгодите, свързани с комбинираното предприятие, така че никоя от страните не може да се идентифицира като придобиваща.

Обратно придобиване – когато предприятие придобива акции (дялове) от собствения капитал на друго предприятие с право на глас, но като част от разменната сделка емитира достатъчно акции (дялове) от собствения си капитал

с право на глас, чрез които възмездно обезщетява собствениците, които са продали своите акции (дялове) в другото предприятие, така че контролът върху комбиниращите се предприятия в действителност се придобива от обезщетените собственици. В този случай придобиващото предприятие е това, на което са продадени акциите (дяловете) от собствения капитал с право на глас, въпреки че от правна гледна точка предприятието е дъщерно.

Поетапно придобиване - когато предприятие осъществява придобиване на друго предприятие посредством последователни разменни сделки, в резултат на които придобиването се предхожда от участия, прогресиращи от незначителни (малцинствени) през значителни (основни) до контролни (придобиващи).

Контрол - правото да се управлява дейността на предприятие с оглед извличането на икономически изгоди. Той може да бъде:

а) пряк - контрол, осъществяван чрез притежание на повече от половината акции (дялове) с право на глас от собствения капитал на друго предприятие;
б) косвен - контрол върху повече от половината акции/дялове с право на глас на друго предприятие с право на глас, осъществяван съвместно или чрез дъщерни предприятия и/или съгласно договорни, и/или фактически отношения за осъществяване на контрол.

Договорни отношения за осъществяване на контрол спрямо друго предприятие са налице, когато:

а) съществува договореност за това с други притежатели на акции (дялове) от собствения капитал с право на глас в предприятието;
б) са по силата на устав или договор между притежателите на акции (дялове) в предприятието;
в) са по силата на договореност за назначаване и/или освобождаване на мнозинството от членовете на управителния орган в предприятието;
г) са по силата на договореност за упражняване на мнозинството от правата на глас на заседанията на управителния орган в предприятието.

Фактически отношения за осъществяване на контрол спрямо друго предприятие са налице, когато:

а) се осъществява бизнескомбинация, при която справедливата стойност на едното предприятие е значително по-висока от тази на другото предприятие;
б) се осъществява бизнескомбинация посредством замяна на обикновени акции (дялове) с право на глас срещу пари - предприятието, предоставило парите, обикновено се явява придобиващо, с изключение на случаите, когато е налице обратно придобиване;
в) в резултат на бизнескомбинация ръководството на едното предприятие може да доминира при подбора на ръководния екип на другото предприятие - доминиращото предприятие се явява придобиващо.

Икономическа изгода - постигане (пряко или косвено) в хода на дейността на придобиваното предприятие на:

а) увеличение на приходите на придобиващото предприятие;
б) намаление на разходите на придобиващото предприятие.

Предприятие майка - {отменено}
Дъщерно предприятие - {отменено}
Малцинствено участие - {отменено}

Дата на придобиване - датата, на която в действителност се прехвърля контролът върху придобиваното предприятие на придобиващото предприятие, разглеждана в съответствие със счетоводния принцип "предимство на съдържанието пред формата".

Нетни активи - сумата, която отразява разликата между активите и пасивите на едно предприятие (собствения капитал), коригирана с непрехвърляемите активи и пасиви.

Непрехвърляеми активи и пасиви са активи и пасиви, които са определени като неподлежащи на прехвърляне на собствеността им от:

а) действащото законодателство (търговско, данъчно и т.н.), например такива могат да бъдат активите и пасивите по отсрочени данъци, отложените

приходи, отложените разходи, предоставените преференции от институции (държавни, обществени, частни, международни и др.) и т.н.;

б) договорните отношения на отделните комбиниращи се предприятия, например кредитор не е съгласен вземането му да се прехвърли или самото задължение не позволява да се прехвърля, тъй като е възникнало при определени обстоятелства и за определена цел, или задължението е персонализирано и не позволява прехвърляне; такива отношения могат да бъдат и за активи, предоставени целево или за които се ползват преференции, които биха се преустановили в резултат на бизнескомбинацията;

в) договорните отношения между комбиниращите се предприятия, например предприятията по взаимно съгласие не участват в бизнескомбинацията с всичките си активи и/или пасиви.

"Предприятие майка", "Дъщерно предприятие" и "Малцинствено участие" за целите на този стандарт са тези по смисъла на СС 27 – Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия.

3. Придобиване

3.1. Бизнескомбинация, която представлява придобиване, се отчита във финансовите отчети, като се прилага счетоводният метод на покупко-продажбата.

3.2. Придобиване, при което придобитото предприятие запазва юридическата си самостоятелност, т.е. придобиване, при което придобивашото предприятие се явява предприятие майка по отношение на придобитото (дъщерно предприятие), се отчита във финансовите отчети на предприятието майка, както следва:

а) в индивидуалния финансов отчет:

Придобиването се отчита като инвестиция в дъщерно предприятие съгласно СС 27 – Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия. Себестойността на инвестицията се определя на базата на свързаните с придобиването разходи, посочени в настоящия стандарт.

б) в консолидирания финансов отчет:

В консолидирания счетоводен баланс се включват разграничимите активи и пасиви на дъщерното предприятие, като балансовите им стойности се определят въз основа на справедливите им стойности към датата на придобиването. Разликата между първоначалната стойност на придобиването (себестойността на инвестицията в дъщерното предприятие) и дела на предприятието майка в справедливата стойност на нетните активи (разграничимите активи, намалени с разграничимите пасиви) на дъщерното предприятие към датата на придобиването се отчита като положителна или отрицателна репутация по реда на този стандарт.

Малцинственото участие в нетните активи на дъщерното предприятие към датата на консолидирания финансов отчет включва:

– малцинственото участие към датата на придобиване, определено въз основа на дела на малцинственото участие в справедливата стойност на нетните активи на дъщерното предприятие, и

– дела на малцинственото участие в изменението в собствения капитал на дъщерното предприятие, от датата на придобиване до датата на съответния консолидиран финансов отчет.

При изготвяне на консолидирания отчет за приходите и разходите приходите и разходите на дъщерното предприятие след придобиването се преизчисляват, за да се отчетат справедливите стойности на придобитите активи и пасиви към датата на придобиването. Така например разходите за амортизации на амортизируемите активи на дъщерното предприятие се преизчисляват на базата на справедливите стойности на тези активи към датата на придобиването.

3.3. При изготвянето на консолидирания финансов отчет се спазват консолидационните процедури, посочени в СС 27 – Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия.

3.4. {отменена}

3.5. {отменена}

3.6. Придобиване, при което придобитото предприятие прекратява юридическата си самостоятелност, т.е. придобиване, при което придобитото предприятие става част от придобиващото го предприятие – от датата на придобиването, придобиващото предприятие:

а) включва в отчета си за приходите и разходите резултата от дейността на придобитото предприятие, и

б) отчита в баланса си разграничимите активи и пасиви на придобитото предприятие и съответната репутация, възникнала при придобиването.

Определяне на първоначалната стойност на придобиването

активи и пасиви се признават като такива поотделно към датата на придобиването, когато:

а) е вероятно към или от придобиващия да възникнат някакви бъдещи икономически изгоди; и

б) съществува надеждна оценка за тяхната стойност.

4.2. Първоначалната стойност при придобиването се определя на базата на свързаните с придобиването разходи, които могат да представляват:

а) заплатената от придобиващото предприятие парична сума и/или парични еквиваленти – по тяхната справедлива стойност;

б) справедливата стойност на активите, с които е заплатило придобиващото предприятие, към датата на размяната им;

в) извършените от придобиващото предприятие разходи, които пряко се отнасят до придобиването и които могат да бъдат:

– разходи по регистрацията и емитирането на ценни книжа;

– брутните разходи за възнаграждения, командировки и други на счетоводители, юристи, оценители, посредници, представители, консултанти и други, свързани с осъществяване на придобиването;

– разходите, свързани с издаването на документи за придобиването, като такси, вноски, регистрации, разрешения, одобрения, лицензии и т.н.;

– финансови разходи, свързани с придобиването, като такси, порта, комисионни и т.н. за депозити, гаранции, акредитиви, залози, преводи и други;

– разходите, свързани с набавянето на финансови средства за осъществяване на придобиването, като изброените по-горе, но за получаване и обслужване на заеми (кредити); договорените бъдещи разходи, свързани с обслужването на заемите (кредитите), се определят по настоящата им стойност – към датата на придобиването, като се отчитат вероятните неустойки и отстъпки, които биха могли да възникнат до окончателното уреждане на заемите (кредитите);

– частта от административните разходи, която може пряко да се припише на придобиването.

4.3. Когато придобиването е преди разменната операция (с отложено плащане) или е свързано с повече от една разменна операция (с разсрочено плащане), първоначалната стойност на придобиването представлява сбора от разходите по придобиването, посочени в т. 4.2, и съвкупната стойност на отделните последващи разменни операции. Отделните последващи разменни операции се определят по настоящата им стойност – към датата на придобиването, като се отчитат вероятните неустойки, премии и отстъпки, които биха могли да възникнат до окончателното уреждане на разплащането, а не по номиналната стойност на задължението на придобиващото предприятие.

4.4. При определяне на първоначалната стойност на придобиването ценните книжа, емитирани от придобиващото предприятие, се изчисляват по тяхната справедлива стойност, която е:

а) пазарната им цена към датата на разменната операция – когато ценните книжа са борсово продаваеми, при условие че няма необичайни движения на цените или стесненост на пазара;

б) среднопретеглената пазарна цена, изчислена на базата на разумно дълъг период преди и след обявяването на условията на придобиването – когато ценните книжа са борсово продаваеми, но са налице необичайни движения на

цените или стесненост на пазара, поради което пазарната цена на една конкретна дата не е надежден показател;

в) определена въз основа на пропорционалния дял на ценните книжа в справедливата стойност на придобиващото предприятие или на придобиваното предприятие, като за база се взема по-ясно определената от двете – когато борсовият пазар на ценни книжа е ненадежден или липсват котировки, или ценните книжа не са борсово продаваеми и може надеждно да се определи справедливата стойност поне на едно от комбиниращите се предприятия;

г) цената, която се заплаща на собствениците на придобиваното предприятие срещу емитирането на ценни книжа – когато не може да се ползва някой от посочените методи за определяне на справедливата стойност на ценните книжа и при условие че при определянето на цената, която се заплаща на собствениците на придобиваното предприятие срещу емитирането на ценни книжа, не са оказали влияние върху цената значими, изменящи размера ѝ фактори, към датата на придобиването (т.е. съществуват условия, поради които платената на собствениците цена не може да се приеме за справедлива);

д) определена въз основа на независими експертни оценки – когато не е налице нито едно от условията за ползване на някой от предходните методи.

Първоначално признаване и отчитане на разграничимите активи и пасиви

5.1. Придобиващото предприятие признава само тези активи и пасиви на придобиваното предприятие, които съществуват към датата на придобиването и формират сумата на нетните активи на придобиваното предприятие и които участват в сделката по придобиването, т.е. само разграничимите:

а) придобиващото предприятие извършва пълна инвентаризация към датата на придобиване, вследствие на която:

- не се признават активите и пасивите, които не подлежат на инвентаризиране или не отговарят на критериите за счетоводно отчитане, въпреки че са отразени в баланса на придобиваното предприятие;

- признават се активите и пасивите, които придобиваното предприятие не е отразило счетоводно, но придобиващото предприятие ги определя като отговарящи на критериите за счетоводно отчитане;

- признават се всички останали активи и пасиви, които са инвентаризирани и счетоводно отразени в придобиваното предприятие;

б) придобиващото предприятие отчита в баланса си признатите разграничими активи и пасиви според възприетия подход за счетоводно отразяване на активи и пасиви, без да се съобразява със счетоводното им отчитане в придобиваното предприятие;

в) при наличие на одобрен от собствениците подробен план, съдържащ разходите по отделни пера и стойностната им оценка към датата на придобиване, придобиващото предприятие може да признае по реда на СС 37 – Провизии, условни задължения и условни активи, следните потенциални задължения:

- за изплащане на компенсаци на персонала, подлежащ на освобождаване (прекратяване на трудовите правоотношения), на придобиваното предприятие;

- за затваряне на цели части (структурни звена) от придобиваното предприятие;

- за извеждане от употреба на производствени линии на придобиваното предприятие, и

- за неустойки, свързани с прекратяване на сключени от придобиваното предприятие вече неизгодни или неудобни за изпълнение договори, при условие че преди или към датата на придобиване придобиващото предприятие е известило другата страна, че договорът ще бъде прекратен.

5.2. При определяне на първоначалните стойности на придобитите разграничими активи и пасиви – в зависимост от конкретния им вид се прилагат следните изисквания и оценки:

а) ценни книжа:

- пазарно продаваеми – по текущата им пазарна цена;

- непродаваеми пазарно - по ориентировъчните им стойности, определени на базата на показатели, като съотношение цена/доход на една ценна книга, доходоносност и очакван ръст на доходоносността на съпоставими ценни книжа на предприятия със сходни характеристики, експертни мнения на оценители или специалисти и други;

б) вземания:

- краткосрочните - по номиналната им стойност, при условие че дисконтираният им размер не се различава съществено от номиналната им стойност, в противен случай се прилагат изискванията на последващия текст;

- дългосрочните - по настоящите стойности на сумите, които следва да се съберат, определени при текущите нива на лихвения процент и намалени с провизиите и разходите по събирането им, ако последните са неизбежни;

в) стоково-материални запаси:

- продукция и стоки - по продажни цени, намалени с разходите за реализацията им и с обичайната печалба, която придобиващото предприятие реализира от сходна продукция и стоки, а ако няма такива - с обичайната печалба, която се реализира от производителите на този вид продукция и стоки;

- незавършено производство - по цените на продукцията, намалени с разходите за довършване на незавършеното производство;

- всички останали стоково-материални запаси - по текущите им доставни пазарни цени;

г) недвижими имоти - по пазарната им стойност;

д) дълготрайни материални активи (без недвижимите имоти) - по пазарна стойност, коригирана с изхабяването им; тази стойност може да бъде определяна от оценител, а когато активите са специфични и не се продават свободно на пазара, може да се вземе балансовата им стойност в придобиваното предприятие;

е) нематериални активи - по справедливата им стойност, а когато не се продават свободно на пазара, се оценяват по реда на СС 38 - Нематериални активи, но само до размер, който не би създавал или увеличил отрицателната репутация от придобиването;

ж) нетни активи или задължения, свързани с програми с твърди доходи:

- задълженията - по настоящата стойност на задълженията, намалени със справедливите стойности на включените в схемата активи;

- активите - в зависимост от степента, в която е вероятно те да бъдат на разположение на придобиващото предприятие под формата на рефинансиране от програмата или редукия на бъдещите вноски;

з) данъчни активи и пасиви - в зависимост от сумата на данъчните ефекти от придобиването върху придобиващото предприятие, след като се отчете данъчното последствие от отчитането на разграничимите активи и пасиви по справедлива стойност; отчитането на данъчните активи и пасиви се извършва по реда на СС 12 - Данъци от печалбата;

и) задължения:

- краткосрочните - по номиналната им стойност, при условие че дисконтираният им размер не се различава съществено от номиналната им стойност; в противен случай се прилагат изискванията за дългосрочните задължения;

- дългосрочните - по настоящите стойности на сумите, необходими за посрещането им, определени при текущите нива на лихвения процент;

к) потенциални задължения на придобиваното предприятие - по настоящите стойности на сумите, необходими за посрещането им, определени при текущите нива на лихвения процент.

Положителна репутация 6.1. Всяко превишение на първоначалната стойност на придобиването над дела на придобиващото предприятие в справедливата стойност на придобитите нетни активи (разграничимите активи, намалени с разграничимите пасиви) към датата на придобиването се отчита в придобиващото предприятие като положителна репутация.

Положителна репутация не се отчита и съответно се коригират сумите на разграничимите активи и пасиви, когато е получена в резултат на:

- а) подценяване на разграничимите активи;
- б) надценяване на разграничимите пасиви;
- в) пропускане на разграничими активи.

6.2. Положителната репутация се отразява в актива на баланса на придобиващото предприятие като търговска репутация – положителна величина.

6.3. Положителната репутация се амортизира на систематична база по време на полезния ѝ живот. Амортизацията за всеки период се признава за разход на придобиващото предприятие.

6.4. Възприетият от придобиващото предприятие амортизационен метод за положителната репутация трябва да отразява начина, по който се очаква да се консумират бъдещите икономически изгоди. Когато не може обосновано да се определи начинът, по който се очаква да се консумират бъдещите икономически изгоди, се прилага линейният метод.

6.5. Полезният живот на положителната репутация като предвиждане за бъдещето се отнася за ограничен период и не следва да надхвърля 5 години освен в редките случаи, когато има убедителни доказателства, че този период трябва да е по-голям. При определянето на полезния живот на положителната репутация трябва да се имат предвид:

- а) характерът и вероятният живот на дейността на придобитото предприятие;
- б) стабилността и вероятният живот на отрасъла, в който осъществява дейността си придобитото предприятие;
- в) съществуващата публична информация относно характеристиките на положителната репутация в подобни дейности и техният типичен жизнен цикъл;
- г) влиянието на моралното остаряване на стоките и/или услугите, промените в търсенето им и други икономически фактори, отнасящи се до дейността на придобитото предприятие;
- д) вероятният стаж в придобитото предприятие на ръководния екип и дали придобитото предприятие може да се управлява ефективно от друг ръководен екип;
- е) нивото на разходите по поддръжка или на финансирането, необходими за постигането на очакваните икономически изгоди от дейността на придобитото предприятие, и способността и намерението на придобиващото предприятие да постигне това ниво;
- ж) очаквани действия на конкуренцията или на потенциалната конкуренция;
- з) намеренията за срока на контрол върху дейността на придобитото предприятие и нормативни, договорни или фактически условия, влияещи на този срок.

6.6. Несигурността в предвиждането на полезния живот на положителната репутация не оправдава определянето на нереалистично кратък срок.

6.7. След първоначалното признаване положителната репутация се отчита по стойност, намалена с начислената амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка.

Отчитане на отрицателната репутация 7.1. Всяко превишение на дела на придобиващото предприятие в справедливата стойност на придобитите нетни активи (разграничимите активи, намалени с разграничимите пасиви) над първоначалната стойност на придобиването към датата на придобиването се отчита в придобиващото предприятие като отрицателна репутация.

7.2. Отрицателната репутация се отразява в актива на баланса на придобиващото предприятие като търговска репутация – отрицателна величина, намалена с начислената амортизация.

7.3. Отрицателната репутация, определена като достатъчно надеждни бъдещи разграничими загуби и разходи, които не представляват разграничими пасиви към датата на придобиването, следва да се отчете като приход в отчета за приходите и разходите в периода, в който се отчитат очакваните загуби и

разходи.

Това определяне на отрицателната репутация е възможно само при наличие в придобивашото предприятие на подробен план за придобиването. Когато такъв план липсва или не е приет по надлежния ред, приема се, че отрицателната репутация е определена като неустановени достатъчно надеждно и/или неразграничени бъдещи загуби и разходи.

7.4. Когато изцяло или част от загубите не са реализирани в периода, предвиден в подробния план на придобиването, отрицателната репутация се признава веднага като приход в придобивашото предприятие.

7.5. Когато отрицателната репутация не може да бъде определена като разграничени очаквани бъдещи загуби и разходи, установени надеждно към датата на придобиване, тя се отчита като приход в отчета за приходите и разходите, както следва:

а) сумата, надхвърляща справедливите стойности на разграничените непарични активи, се признава веднага за приход в придобивашото предприятие;

б) сумата, която не надхвърля справедливите стойности на разграничените непарични активи, се признава систематично за приход в придобивашото предприятие по линейния способ за срок, определен въз основа на оставащия осреднен полезен срок на годност на разграничените придобити амортизируеми активи; когато липсват разграничени придобити амортизируеми активи, срокът се определя от придобивашото предприятие в рамките на 5 - 10 години, с изключение на случаите, когато срокът на контрол върху дейността на придобитото предприятие (независимо от причините) е по-малък от 5 години.

Поетапно придобиване на инвестиция

инвестиция първоначалната стойност

на придобиването се определя, като всяка разменна сделка, довела до придобиването, се третира отделно с цел определяне на справедливите стойности на разграничените активи и пасиви и съответният размер на репутацията, възникнала в резултат на всяка от разменните сделки, т.е. репутацията при поетапното придобиване, се получава като сбор от репутациите, които биха се получили, ако всяка отделна разменна сделка се третира като придобиване.

8.2. Поетапното придобиване се отчита по реда на този стандарт, с изключение на:

а) изчисляването на първоначалната стойност на репутацията, което се извършва по реда на тази точка, и

б) разликата между първоначалната стойност на придобиването и стойността на нетните активи, получена от справедливите стойности на придобитите разграничени активи и пасиви, и първоначалната стойност на репутацията, изчислена по реда на тази точка, се третира като преоценка - в увеличение или в намаление на резерва от последващи оценки; тази разлика се получава в резултат на отразяването на разграничените активи и пасиви по справедливи стойности към датата на последната разменна сделка, довела до придобиването и преизчисленията на справедливите стойности към датите на предходните разменни сделки, които преизчисления са намерили отражение в размера на репутацията.

8.3. Коригиране на първоначалната стойност на придобиването е възможно в изброените по-долу случаи, като:

а) размерът на корекцията се отразява на приход или разход за придобивашото предприятие, когато е установен след първото годишно счетоводно приключване на периода, през който е извършено придобиването;

б) размерът на корекцията се отразява за сметка на репутацията, когато е установен до първото годишно счетоводно приключване на периода, през който е извършено придобиването, като се има предвид, че:

- размерът на корекцията, който е вероятен и може да се изчисли по надежден начин, се включва в първоначалната стойност на придобиването по ред, аналогичен на посочения в т. 4.2, като всякаква последваща разлика

между реалния размер на корекцията и размера, включен в първоначалната стойност на придобиването, се отчита като приход или разход за придобиващото предприятие;

– размерът на корекцията, който не може да се изчисли по надежден начин, се включва в първоначалната стойност на придобиването по ориентировъчна стойност в зависимост от преценката на придобиващото предприятие, като всякаква разлика, получена впоследствие между ориентировъчната стойност на корекцията и реалния ѝ размер, се отразява за сметка на репутацията;

в) корекции на положителна репутация са допустими в размери, които не водят до увеличаване на преносната ѝ стойност над възстановимата.

8.4. Когато договорът за придобиването предвижда коригиране на покупната цена в зависимост от едно или повече бъдещи събития, размерът на тази корекция трябва да се включи към стойността по придобиването към датата на придобиването, ако корекцията е вероятна и нейният размер може да се определи надеждно. Такива бъдещи събития могат да бъдат запазването или постигането на дадено ниво на приходите в бъдещи периоди или запазването на борсовата цена на ценните книжа, емитирани като част от възмездното обезщетение по покупко-продажбата, и други.

8.5. Когато дадено условно събитие, невключено в първоначалната стойност на придобиването поради ненадеждност при определянето на стойностния му размер и отнасящо се до покупната цена, възникне след датата на придобиването и има пряко отражение върху сумата, която придобиващото предприятие трябва да заплати, разходите по придобиването следва да се коригират. Такива случаи са налице, когато в условията на придобиването са предвидени корекции на покупната цена в зависимост от резултатите от дейността на придобитото предприятие – дали надхвърлят или падат под дадено договорено равнище, без обаче да се включват в размера на корекцията, компенсациите, възникнали в резултат на гаранции, тъй като те са отделна сделка от сделката за придобиването.

8.6. Когато придобитите разграничими активи и пасиви не са отговаряли на критериите за счетоводно отчитане в придобиващото предприятие или справедливите им стойности са ориентировъчно определени и впоследствие са се появили допълнителни доказателства за тези разграничими активи и пасиви, въз основа на които те вече отговарят на критериите за счетоводно отчитане, или е необходимо коригиране на ориентировъчно определените им справедливи стойности.

Обединяване на участия 9.1. Обединяването на участия се отчита по счетоводния метод на сливане

на дяловете, т.е. статиите във финансовите отчети на обединяващите се предприятия за периода, през който възниква бизнескомбинацията, както и за всички представени във финансовите отчети сравнителни периоди трябва да бъдат включени във финансовите отчети на обединените предприятия така, както ако са били обединени от началото на най-ранния от представените периоди.

9.2. Финансовите отчети на едно предприятие не следва да включват обединяване на участия, в което предприятието е страна, ако датата на обединяването на участията е по-късна от датата на най-скорошния баланс, включен във финансовите отчети.

9.3. Всяка разлика между сумата, вписана като емитираща дялов капитал, заедно с доплащанията (ако има такива) и сумата, вписана за придобития дялов капитал, се отразява като корекция на размера на капитала.

9.4. Корекции в признаването и отчитането на активите, пасивите, капитала, разходите и приходите при обединяване на участия са допустими единствено в случаите, когато:

а) са възникнали в резултат на възприетия подход за счетоводно отчитане в обединяващите се предприятия, при условие че този подход се различава от възприетите в предприятията преди бизнескомбинацията;

б) се елиминират последствията от всички стопански операции между

обединяващите се предприятия, без значение дали са настъпили преди или след бизнескомбинацията и имащи отражение в финансовия отчет за периода, в който се осъществява бизнескомбинацията.

9.5. При обединяване на участия не се отчита репутация и разходите (независимо от конкретния им вид), възникнали във връзка с бизнескомбинацията, се признават като текущи разходи за периода.

Оповестяване 10.1. Финансовите отчети на придобиващите предприятия трябва да съдържат следната информация относно осъществените през съответния период бизнескомбинации:

- а) наименованията и описание на комбиниращите се предприятия;
- б) принципните подходи при отчитане на бизнескомбинацията;
- в) датата на влизане в сила на бизнескомбинацията от счетоводна гледна точка;
- г) дейности - резултат от бизнескомбинации, от които предприятието е решило да се освободи.

10.2. За бизнескомбинации, представляващи придобиване, в приложението се оповестяват:

- а) процентът на придобитите акции/дялове с право на глас;
- б) първоначалната стойност на придобиването и всякакви последващи промени;
- в) описание на покупната цена, която е заплатена или платима в бъдеще, както и корекциите, които биха възникнали при настъпване на определени бъдещи събития;
- г) същността и сумата на провизиите за потенциални задължения, освен изискванията за оповестяване, посочени в СС 37 - Провизии, условни задължения и условни активи;

- д) счетоводното третиране на репутацията, включително:
 - възприетият срок (срокове) за погасяването ѝ;
 - причините, когато възприетият срок (срокове) за погасяването ѝ се различава от посочените в този стандарт;
 - причини, когато не се погасява по линейния метод;
 - статиите в отчета за приходите и разходите, където се отразява погасяването ѝ;
 - всякакви корекции в размера на репутацията;
 - загубите от обезценка и на репутацията;
 - промените в преоценъчния резерв - при поетапно придобиване.

10.3. За бизнескомбинациите, представляващи обединяване на участия, се оповестяват:

- а) описание и брой на емитираните акции/дялове заедно с процента от тях с право на глас на всяко от обединяващите се предприятия, които са били разменени за осъществяване на бизнескомбинацията;
- б) размерът на активите и пасивите, внесени от всяко предприятие;
- в) приходите, разходите, печалбите и загубите, които не са елиминирани и съответно са включени във финансовите отчети на обединените предприятия.

10.4. Финансовите отчети на придобиващите предприятия трябва да съдържат следната информация относно осъществените през предходни периоди бизнескомбинации, представляващи придобиване:

- а) за движението в размера на провизиите за потенциални задължения освен изискванията за оповестяване, посочени в СС 37 - Провизии, условни задължения и условни активи;
- б) за движението в размера на репутацията, възникнало в резултат на:
 - промяна в срока на погасяването ѝ;
 - промяна в метода на погасяването ѝ;
 - промяна в начина на отразяването ѝ в финансовите отчети;
 - отчетеното погасяване на репутацията през периода;
 - брутната и балансовата стойност на репутацията в началото и в края на периода.

Преходни разпоредби

11.1. Положителната репутация към

31 декември 2007 г., за която е изтекъл срокът от 5 години по т. 6.5, се отписва през 2008 г., като балансовата ѝ стойност се отчита като разход. Когато има убедителни доказателства, че полезният живот на положителната репутация ще е по-дълъг от 5 години, репутацията не се отписва, а балансовата ѝ стойност се амортизира за оставащия срок от полезния ѝ живот.

11.2. За положителната репутация към 31 декември 2007 г., за която не е изтекъл срокът от 5 години по т. 6.5, се определя нов полезен живот, който не може да е по-дълъг от 5 години от възникването ѝ, с изключение на случаите, при които има убедителни доказателства, че полезният живот ще е по-дълъг от 5 години. Балансовата стойност на положителната репутация към 31 декември 2007 г. се амортизира за оставащия срок от полезния ѝ живот.