

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)**

КОМИСИЯТА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ОБЩНОСТИ,

като взе предвид Договора за създаване на Европейската общност,

като взе предвид Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. относно прилагането на международните счетоводни стандарти⁽¹⁾, и по-специално член 3, параграф 1 от него,

като има предвид, че:

(1) С Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията⁽²⁾ бяха приети някои международни стандарти и разяснения, които съществуваха към 15 октомври 2008 г.

(2) На 10 януари 2008 г. Съветът по международни счетоводни стандарти (СМСС) публикува изменение на Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 3 „Бизнес комбинации“, наричан по-долу „измененият МСФО 3“. Измененият МСФО 3 установява принципите и правилата за признаването и оценяването в счетоводните книги от страна на придобиващия в бизнес комбинация на различните елементи (разграничими активи, поети пасиви, миноритарен дял и репутация), свързани със счетоводното третиране на сделката по придобиване. В него се определя и информацията, която се оповестява във връзка с такива сделки.

(3) Допитването до Техническата експертна група (ТЕГ) на Европейската консултативна група по финансово отчитане (ЕКГФО) потвърди, че измененият МСФО 3 удовлетворява техническите критерии за приемане, посочени в член 3, параграф 2 от Регламент (ЕО) № 1606/2002. В съответствие с Решение 2006/505/ЕО на Комисията от 14 юли 2006 година за създаване на Група за проучване на становищата относно счетоводните стандарти, предназначена да консултира Комисията относно обективността и неутралитета на становищата на Европейската консултативна група по финансово отчитане (ЕКГФО)⁽³⁾, Групата за проучване на становищата относно счетоводните стандарти разгледа становището на ЕКГФО по приемане на измененията и го счете за неутрално и обективно.

(4) С оглед осигуряването на съгласуваност между международните счетоводни стандарти, приемането на изменения МСФО 3 предполага като логическо следствие изменения в МСФО 1, МСФО 2, МСФО 7, международен счетоводен стандарт (МСС) 12, МСС 16, МСС 28, МСС 32, МСС 33, МСС 34, МСС 36, МСС 37, МСС 38, МСС 39 и разяснение 9 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО).

(5) Регламент (ЕО) № 1126/2008 следва да бъде съответно изменен.

(6) Предвидените в настоящия регламент мерки са съобразени със становището на Регулаторния комитет по счетоводство,

ПРИЕ НАСТОЯЩИЯ РЕГЛАМЕНТ:

Член 1

Приложението към Регламент (ЕО) № 1126/2008 се изменя, както следва:

1. Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 3 „Бизнес комбинации“ се заменя от изменения МСФО 3, както е предвидено в приложението към настоящия регламент;

2. МСФО 1, МСФО 2, МСФО 7, международен счетоводен стандарт (МСС) 12, МСС 16, МСС 28, МСС 32, МСС 33, МСС 34, МСС 36, МСС 37, МСС 38, МСС 39 и разяснение 9 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО) се изменят в съответствие с измененията на МСС 3, както е посочено в приложението към настоящия регламент.

Член 2

Всяко дружество прилага изменения МСФО 3, както е посочено в приложението към настоящия регламент, най-късно от датата, на която започва неговата първа финансова година след 30 юни 2009 г.

⁽¹⁾ ОВ L 243, 11.9.2002 г., стр. 1.

⁽²⁾ ОВ L 320, 29.11.2008 г., стр. 1.

⁽³⁾ ОВ L 199, 21.7.2006 г., стр. 33.

Член 3

Настоящият регламент влиза в сила на третия ден след публикуването му в *Официален вестник на Европейския съюз*.

Настоящият регламент е задължителен в своята цялост и се прилага пряко във всички държави-членки.

Съставено в Брюксел на 3 юни 2009 година.

За Комисията
Charlie McCREEVY
Член на Комисията

ПРИЛОЖЕНИЕ

МЕЖДУНАРОДНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

МСФО 3	Бизнес комбинации
--------	-------------------

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ 3

Бизнес комбинации**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 *придобиващото предприятие* да:
 - а) признава и оценява в своите финансови отчети *разграничилите* 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. Настоящият МСФО е приложим за сделки или други събития, които отговарят на дефиницията на бизнес комбинация. Този МСФО не се прилага за:
 - а) създаването на 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).

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. Насоките в МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* следва да се използват за идентифициране на придобиващия – предприятието, което получава контрол над придобивания. Ако е извършена бизнес комбинация, но прилагането на насоките от МСС 27 не посочват ясно кое от комбиниращите се предприятия е придобиващото, при това определение 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 отчитат 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. 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 като финансов актив или пасив по справедлива стойност през печалба или загуба или като финансов актив, наличен за продажба или държан до падеж в съответствие с МСС 39 *Финансови инструменти: признаване и оценяване*;
 - б) определяне на дериватив като хеджиращ инструмент в съответствие с МСС 39; и
 - в) оценяване дали внедрен дериватив трябва да се отдели от основен договор в съответствие с МСС 39 (което е въпрос на „класификация“, както използва този термин 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. За всяка бизнес комбинация придобиващият оценява всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие или по справедлива стойност или по пропорционален дял на неконтролиращото участие в разграничимите нетни активи на придобиваното предприятие.

20. Параграфи Б41-Б45 предоставят насоки за оценяването на справедливата стойност на конкретни разграничими активи и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие. Параграфи 24-31 определят видовете разграничими активи и пасиви, включващи статии, за които настоящият МСФО предвижда ограничени изключения от принципа за признаване.

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 задължението; 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 събираеми 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. Придобиващият оценява стойността на отново придобито право, признато като нематериален актив на базата на оставащия договорен срок на свързания договор, независимо дали участниците на пазара биха взели предвид потенциалното подновяване на договора при определяне на справедливата му стойност. Параграфи Б35 и Б36 дават съответни насоки за приложение.

Присъдени плащания на базата на акции

30. Придобиващият оценява пасив или инструмент на собствения капитал, свързан със заместването на присъдени плащания на придобивания на базата на акции с присъдени плащания на придобиващия на базата на акции в съответствие с метода в МСФО 2 *Плащане на базата на акции*. (Настоящият МСФО нарича резултатът от този метод „пазарна оценка“ на присъждането.)

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 може да е по-надеждно оценена от справедливата стойност на капиталовото участие на придобиващия към датата на придобиване. Ако това е така, придобиващият определя размера на репутацията, като използва справедливата стойност на капиталовите участия на придобиваното предприятие към датата на оценка, вместо справедливата стойност на прехвърлените капиталови участия към датата на придобиване. За да определи размерът на репутацията в бизнес комбинация, в която не се прехвърля възнаграждение, придобиващият използва справедливата стойност на участието на придобиващия в придобиваното предприятие към датата на придобиването, оценено чрез способ на оценяване вместо справедлива стойност на прехвърлено възнаграждение към датата на придобиване (параграф 32 (а) (ii)). Параграфи Б46-Б49 дават съответни насоки за приложение.

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

33. В бизнес комбинация, в която придобиващият и придобиваният (или бившите му собственици) разменят само участия в собствения капитал, справедливата стойност на капиталовото участие на придобиваното предприятие към датата на придобиване може да е по-надеждно оценена от справедливата стойност на капиталовото участие на придобиващия към датата на придобиване. Ако това е така, придобиващият определя размера на репутацията, като използва справедливата стойност на капиталовите участия на придобиваното предприятие към датата на оценка, вместо справедливата стойност на прехвърлените капиталови участия към датата на придобиване. За да определи размерът на репутацията в бизнес комбинация, в която не се прехвърля възнаграждение, придобиващият използва справедливата стойност на участието на придобиващия в придобиваното предприятие към датата на придобиването, оценено чрез способ на оценяване вместо справедлива стойност на прехвърлено възнаграждение към датата на придобиване (параграф 32 (а) (ii)). 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 отговореност 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. Придобиващият класифицира задължението да плати възнаграждение под условие като пасив или като собствен капитал на базата на дефинициите на инструмент на собствения капитал и финансов пасив в параграф 11 на МСС 32 *Финансови инструменти: представяне* или други приложими МСФО. Придобиващият класифицира като актив правото на връщане на прехвърленото преди възнаграждение при спазване на 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 предприятие 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. При бизнес комбинация, постигната на етапи, придобиващият преценява държаното преди капиталово участие в придобиваното предприятие по справедлива стойност към датата на придобиване и признава произтичащата печалбата или загубата, ако има такива, в печалба или загуба. В предходни отчетни периоди, придобиващият може да е признал промени в стойността на своето капиталово участие в придобиваното предприятие в друг всеобхватен доход (защото например инвестицията е била класифицирана като държана за продажба). Ако това е така, сумата, призната в друг всеобхватен доход се признава на същата база, както ако придобиващият се освободил директно от държаното преди 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 договорности или чрез сформиране 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 БСФО:
- 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. Придобиващият взема предвид всички свързани факти при определянето дали получената информация след датата на придобиване следва да доведе до корекция на признатите провизорни суми или дали тази информация се явява в резултат от събития, настъпили след датата на придобиване. Свързаните факти включват датата, на която е получена допълнителна информация и дали придобиващият може да установи причина за промяна на провизорните суми. Информация, получена скоро след датата на придобиване е по-вероятно да отразява обстоятелства, съществували към датата на придобиване, отколкото информация, получена няколко месеца по-късно. 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, определена 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 комбинацията 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 възнаграждава служители 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. 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 инструменти и инструменти на собствения капитал. 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 инструменти или инструменти на собствения капитал се признават в съответствие с МСС 32 и МСС 39.

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 придобито право на трета страна, включва балансовата сума на нематериалния актив при определяне печалба или загуба от продажбата.

Условни пасиви

56. След първоначалното признаване и до уреждане, анулиране или изтичане 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 сума, намалена, когато е подходящо, с натрупаната амортизация, призната в съответствие с МСС 18 *Приходи*.

Това изискване не важи за договори, отчитани в съответствие с МСС 39.

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. Някои промени в справедливата стойност на условното възнаграждение, което придобиващият признава след датата на придобиване може да е в резултат от допълнителна информация, получена от придобиващия след тази дата относно факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване. Някои 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 приходи, постигане на определена цена на акция или постигане на определен важен момент в научноизследователски и развоен проект. 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.

б) възнаграждение под условие, класифицирано като актив или пасив, който:

- i) е финансов инструмент и попада в обхвата на МСС 39 се оценява по справедлива стойност, като произтичащата печалба или загуба се признава или в печалбата или загубата, или в друг всеобхватен доход в съответствия с настоящия МСФО;
- ii) не попада в обхвата на МСС 39, се отчита в съответствие с МСС 37 или друг МСФО, както е уместно.

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.).

Преход

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

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСФО 3 (2004)

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

Приложение А

Дефинирани термини

Настоящото Приложение представлява неразделна част от МСФО.

придобиван, придобивано предприятие	Стопанската дейност или дейности, над които придобиващият получава контрол при бизнес комбинация .
Придобиващ, придобиващо предприятие	Предприятието, което получава контрол над придобивания .
дата на придобиване	Датата, на която придобиващият получава контрол над придобивания .
бизнес, стопанска дейност	Интегриран набор от дейности и активи, които могат да се извършват и управляват с цел осигуряване на възвращаемост под формата на дивиденди, 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 придобивания 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 придобивания правото на връщане на прехвърлено преди възнаграждение, ако определени условия не бъдат изпълнени.
контрол	Властта да се ръководят финансовата и оперативна политика на предприятието или бизнеса с оглед извличането на ползи от дейността му.
участия в собствения капитал, капиталови участия	За целите на настоящия МСФО <i>участия в собствения капитал</i> се използва в широк смисъл и означава участия в собствеността на предприятия, притежавани от инвеститор и участия на собственик, член или участник в 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: - е отделим, т.е. може да бъде разделен или отделен от предприятието и 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 - 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 <i>собственици</i> се използва в широк смисъл и означава притежатели на участия в собствения капитал на предприятия, притежавани от инвеститор и участия на собственик, член или участник в 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 комбиниращи 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 комбиниращите 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 придобивашото 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 противното, 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 Насоките в МСС 27 *Консолидирани и индивидуални финансови отчети* следва да се използват за идентифициране на придобиващия – предприятието, което получава контрол над придобивания. Ако е извършена бизнес комбинация, но прилагането на насоките от МСС 27 не посочват ясно кое от комбиниращите се предприятия е придобиващото, при това определение 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, варианти 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, чиито 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) *условиата 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 предприятия преди комбинацията.
- Б16 Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито относителен размер (оценен например в активи, приходи или печалба) е значително по-голям от този на другото комбиниращо се предприятие или предприятия.
- Б17 В бизнес комбинация, обхващаща повече от две предприятия, определянето на придобиващия включва вземане предвид, заедно с други неща, кое от комбиниращите предприятия е иницирирало комбинацията, както и относителния размер на комбиниращите се предприятия.
- Б18 Ново предприятие, сформирено 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 придобиваш) 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 придобиваш, 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 придобиваш**, 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 **придобиваш** за целите на счетоводното отчитане (счетоводно придобиваш).

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

- B20 При обратно придобиване, счетоводният придобиваш обикновено не емитира възнаграждение за придобивания. Вместо това, счетоводният придобиваш обикновено емитира акции на собствениците на счетоводния придобиваш. Съответно справедливата стойност към датата на придобиване на възнаграждението, прехвърлено от счетоводния придобиваш 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

- B21 Консолидираните финансови отчети, изготвени след обратно придобиване, се издават на името на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиваш), 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 придобиваш, 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).
- B22 Тъй като консолидираните финансови отчети представят продължението на финансовите отчети на юридическото дъщерно предприятие, с изключение на неговата капиталова структура, консолидираните финансови отчети отразяват:
- a) активите и пасивите на юридическото дъщерно предприятие (счетоводният придобиваш), признати и оценени по балансовите им суми преди комбинацията.
 - b) 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 придобиваш) **преди** бизнес комбинацията;
 - г) сумата, призната като емитирани капиталови участия в консолидираните финансови отчети, определени чрез добавяне на емитираното капиталово участие на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиваш), в обращение непосредствено преди бизнес комбинацията, към справедливата стойност на юридическото предприятие-майка (счетоводния придобиван), определен в съответствие с настоящия МСФО. 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 придобиваш) 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) пропорционалният дял на неконтролиращи участия от балансовите суми преди комбинацията на неразпределената печалба и други капиталови участия на юридическото дъщерно предприятие (счетоводния придобиваш), както е посочено в параграфи B23 и B24.

Неконтролиращо участие

- B23 При обратно придобиване някои от собствениците на юридическия придобиван (счетоводен придобиваш) 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 придобиваш, 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 придобиваш е придобиван за счетоводни цели, собствениците на юридическия придобиваш имат участие в резултатите и нетните активи на комбинираното предприятие.
- B24 Активите и пасивите на юридическия придобиван се оценяват и признават в консолидираните финансови отчети по техните балансови суми преди комбинацията (вж. параграф B22 (a)). 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 придобиващ (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 придобиващ) 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 да 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 отделен 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 документиран, но непатентован 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 придобитото право, а параграф 55 предоставя насоки за последващото отчитане на отново придобитото право.
- Б36 Ако условията на договора, пораждащ обратно придобитото 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 разграничени

- 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 придобита 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 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 предположенията, използвани за приблизителна счетоводна оценка на справедливата стойност на нематериален актив. Придобиващият например би взел предвид предположения, които биха разгледали участниците на пазара, 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 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, придобиващият не признава отделен коректив за оценката на договорни парични потоци, които се считат за несъбираеми към тази дата.

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 Поради конкурентни или други причини, придобиващият може да реши да не използва придобит актив, например нематериален актив – изследователска и развойна дейност, или може да възнамерява да използва актива по начин, различен от начина, по който биха го използвали другите пазарни участници. Независимо от това, придобиващият оценява актива по справедлива стойност в съответствие с употребата му от другите пазарни участници.

Неконтролиращо участие в придобивания

Б44 Настоящият МСФО позволява на придобиващия да оценява неконтролиращото участие в придобивания по справедлива стойност към датата на придобиване. Понякога придобиващият е в състояние да оцени справедливата стойност към датата на придобиване на неконтролиращо участие на базата на активни пазарни цени на акции, непритежавани от придобиващия. В други ситуации обаче, активна пазарна цена на акциите не е налична. В тези ситуации придобиващият оценява справедливата стойност на неконтролиращото участие, като използва други методи за оценяване.

Б45 Справедливите стойности на участието на придобиващия в придобивания и неконтролиращото участие на база на една акция може да се различават. Основната разлика вероятно ще бъде включването на премия за контрол в справедливата стойност на база акция на участието на придобиващия в придобивания или, обратното, включването на отстъпка поради липса на контрол (наричана също малцинствена отстъпка) в справедливата стойност на база акция на неконтролиращото участие.

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 способности на оценяване (приложение на параграф 33)

- Б46 В бизнес комбинация, постигната без прехвърляне на възнаграждение, придобиващият трябва да замени справедливата стойност към датата на придобиване на своето участие в придобивания със справедливата стойност към датата на придобиване на прехвърленото възнаграждение, за да оцени репутацията или печалбата от изгодна покупка (вж. параграфи 32 - 34). Придобиващият следва да оцени справедливата стойност към датата на придобиване на своето участие в придобивания, като използва един или повече способности на оценяване, които са подходящи за обстоятелствата и за които има налични достатъчно данни. Ако се използва повече от един способ на оценяване, придобиващият следва да оцени резултата от способите, вземайки предвид значимостта и надеждността на използваните входящи данни и степента на наличие на данни.

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 Оценяването на справедливата стойност на кооперативно предприятие следва да включва евентуалните предположения на пазарните участници за бъдещите ползи за членовете, както и всякакви други техни подходящи предположения относно кооперативното предприятие. Например, за определяне справедливата стойност на кооперативно предприятие, може да се използва модел на приблизително оценени парични потоци. Паричните потоци, използвани като входящи данни за модела следва да се основават на очакваните парични потоци на кооперативното предприятие, които вероятно ще отразят намаленията на ползите за членовете, като например по-ниски такси, плащани за 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 инициатор на сделката** – разбирането кой е инициатор на 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))

- B51 Придобиващият и придобиваният може да имат отношения, които са съществували преди да замислят бизнес комбинацията, наричани в настоящото „**придишни взаимоотношения**“. Придишното 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).
- B52 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.

- B53 Придишно 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 продаващи акционери (приложение на параграф 52 (б))

- B54 Дали дадени договорености за плащания под условие на наети лица или продаващи 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.
- B55 Ако не е ясно дали дадена договореност за плащане на наети лица или продаващи 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 определя 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 установява или потвърждава 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 данните 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.

Присъдени плащания на базата на акции на придобивания, разменени за присъждания, държани от наети лица на придобивания (приложение на параграф 52 (б))

Б56 Придобиващият може да размени свои присъдени плащания на базата на акции (заместителни присъждания) за присъждания, държани от наети лица на придобивания. Размени на опции на акции или други присъдени плащания на базата на акции във връзка с бизнес комбинация се отчитат като изменения на присъдените плащания на база акции в съответствие с МСФО 2 *Плащане на базата на акции*. Ако придобиващият е длъжен да замени присъжданията на придобивания, или цялата, или част от пазарната оценка на заместващите присъждания на придобивания се включват в оценяването на прехвърленото възнаграждение в бизнес комбинация. Придобиващият е длъжен да замени присъжданията на придобивания, ако придобиваният или неговите наети лица могат да наложат принудително заместване. Например, за целите на прилагането на това изискване, придобиващият е длъжен да замести присъжданията на придобивания, ако заместването се изисква от:

- а) условията на споразумението за придобиване;
- б) условията на присъжданията на придобивания; или
- в) Приложимите законови и подзаконовни нормативни актове.

В някои ситуации срокът на присъжданията на придобивания може да изчете като последица от бизнес комбинация. Ако придобиващият замести тези присъждания, макар че не е длъжен да го прави, цялата пазарна оценка на заместващите присъждания се признава като разход за трудово възнаграждение във финансовите отчети след комбинацията. Това означава, че нито една пазарна оценка на тези присъждания не се включва в оценяването на възнаграждението, прехвърлено в бизнес комбинацията.

- 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. Условията 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 придобиване 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 оценения 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 на 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.
- 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) МСС 27 (с измененията от 2008 г.) дава насоки за отчитане на промените в участието в собствеността на компанията-майка в 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) участия в собствения капитал на придобиващия, включително броя на инструментите или участията, които са емитирани или подлежат на емитиране и метода на определяне на справедливата стойност на тези инструменти и 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) brutните 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 *Провизи, 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) за всяка бизнес комбинация, в която придобиващият държи по-малко от 100 % от участията в собствения капитал в придобивания 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) за всяко неконтролиращото участие в придобивания, оценено по справедлива стойност, техниките на оценяване и ключовите входящи данни в модела, използвани за определяне на тази стойност;

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 под-параграф, 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 несъществени 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, описана 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 комбинации, 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 настоящият 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 настоящият 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 отчетло 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.
-

Приложение В

Изменения и допълнения към други МСФО

Измененията и допълненията в настоящото приложение се прилагат за годишни отчетни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага настоящия МСФО за един по-ранен период, тези изменения трябва се прилагат за този по-ранен период.

МСФО 1 ПРИЛАГАНЕ ЗА ПЪРВИ ПЪТ НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ

B1 МСФО 1 се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 14 се изменя, както следва:

„14. Някои от изключенията по-долу се отнасят до справедливата стойност. При определяне на справедливите стойности в съответствие с настоящия МСФО, предприятието прилага дефиницията на справедлива стойност в приложение А и по-конкретните насоки в други МСФО за определяне на справедливите стойности на въпросния актив или пасив. Тези справедливи стойности трябва да отразяват условията, съществували на датата, към която са определени.“

Добавя се следният параграф 47И:

„47И МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграфи 14, Б1, Б2(е) and Б2(ж). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения също се прилагат за този по-ранен период.“

В Приложение Б, параграфи Б1, Б2(е) и Б2(ж) се изменят, както следва:

„Б1 прилагащото за първи път предприятие може да избере да не прилага МСФО 3 Бизнес комбинации със задна дата спрямо минали бизнес комбинации (бизнес комбинации, осъществени преди датата на преминаване към МСФО). Ако обаче прилагащото за първи път предприятие преизчисли всяка бизнес комбинация за съответствие с МСФО 3, то следва да преизчисли всички по-късни бизнес комбинации и следва също да приложи МСС 27 (изменен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) от същата дата. Например, ако прилагащо за първи път предприятие избере да преизчисли бизнес комбинация, осъществена на 30 юни 20X6, то преизчислява всички бизнес комбинации, осъществени между 30 юни 20X6 и датата на преминаване към МСФО и също така прилага МСС 27 (изменен 2008 г.) от 30 юни 20X6.

Б2(е) Ако придобит актив или поет пасив при минала бизнес комбинация не е бил признат съгласно досегашните Общоприети счетоводни принципи, във встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО той няма приета стойност, равна на нула. Вместо това, придобиващото предприятие трябва да го признае и оцени в своя консолидиран отчет за финансовото състояние на базата, която МСФО биха изисквали в отделния отчет на финансовото състояние на придобитото предприятие. Пример: ако придобиващото предприятие, съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни принципи, не е капитализирало финансови лизинги, придобити при минала бизнес комбинация, то трябва да капитализира тези финансови лизинги в своите консолидирани финансови отчети, както би се изисквало съгласно МСС 17 Лизинг по отношение на придобитото предприятие, което трябва да направи това в своя отделен отчет за финансовото състояние по МСФО. По аналогичен начин, ако придобиващото предприятие, съгласно своите досегашни Общоприети счетоводни принципи, не е признало условен пасив, който все още съществува към датата на преминаване към МСФО, придобиващото предприятие трябва да признае този условен пасив към тази дата, освен ако МСС 37 не забранява това признаване във финансовите отчети на придобиваното предприятие. И обратно, ...

Б2(ж) Балансовата стойност на репутацията във встъпителния отчет за финансовото състояние по МСФО трябва да бъде балансовата е стойност съгласно досегашните му Общоприети счетоводни принципи към датата на преминаване към МСФО, след извършване на следните две корекции:

- i) ...
- ii) [заличен];
- iii) Независимо ...“

МСФО 2 ПЛАЩАНЕ НА БАЗАТА НА АКЦИИ

B2 МСФО 2 се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 5 се изменя, както следва:

„5. Както е отбелязано в параграф 2, настоящият МСФО ... По подобен начин анулирането, подмяната или друго изменение на споразумение за плащане на базата на акции поради бизнес комбинация или друг вид капиталово реструктуриране се отчитат в съответствие с настоящия МСФО. МСФО 3 дава насоки за определяне дали капиталовите инструменти, емитирани в бизнес комбинация, са част от прехвърленото възнаграждение в замяна на контрол над придобиваното предприятие (и следователно в обхвата на МСФО 3) или са отплата за продължена услуга, която трябва да се признае в периода след комбинацията (и следователно е в обхвата на настоящия МСФО).“

Добавя се следният параграф 61:

„61. МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 5. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) за един по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период.“

МСФО 7 ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ: ОПОВЕСТЯВАНЕ

B3 МСФО 7 се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 3(в) се заличава.

Добавя се следният параграф 44Б:

„44Б МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) заличава параграф 3(в). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период.“

МСС 12 ДАНЪЦИ ВЪРХУ ДОХОДА

B4 МСС 12 се изменя, както е описано по-долу.

Третият параграф на „Цел“ се изменя, както следва:

„Цел

Настоящият стандарт ... По подобен начин, признаването на отсрочени данъчни активи и пасиви в бизнес комбинация засяга сумата на репутацията, призната в тази бизнес комбинация или сумата на признатата печалба от изгодна покупка.“

Параграфи 18, 19, 21 – 22 и 26 се изменят, както следва:

„18. Временни разлики възникват още, когато:

а) Разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация се признават по техните справедливи стойности в съответствие с МСФО 3 *Бизнес комбинации*, но не се прави еквивалента корекция за данъчни цели (вж. параграф 19);

б) ...

Бизнес комбинации

19. С ограничени изключения, разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация се признават по техните справедливи стойности към датата на придобиване. Временните разлики ...

Репутация

21. Репутацията, възникваща в бизнес комбинация, се оценява като превишението на (а) над (б) по-долу:

а) сбора на:

i) прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с МСФО 3, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване;

ii) размера на всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, признато в съответствие с МСФО 3; и

iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи, 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 МСФО 3.

Много данъчни власти ...

21А Последващите намаления на отсрочен данъчен пасив, който не е признат, защото е възникнал от първоначалното признаване на репутация, също се считат за възникнали от първоначалното признаване на репутацията и поради това не се признават в съответствие с параграф 15 (а). Например, ако в бизнес комбинация предприятието признае репутация от 100 парични единици, но е с нулева данъчна основа, параграф 15 (а) забранява предприятието да признава произтичащия отсрочен данъчен пасив. Ако предприятието в последствие признае 20 единици загуба от обезценка на тази репутация, размерът на облагаемата временна разлика, свързана с репутацията, намалява от 100 на 80 единици, което води до намаление на стойността на непризнатия отсрочен данъчен пасив. Това намаление на стойността на непризнатия отсрочен данъчен пасив също се счита за свързано с първоначалното признаване на репутацията, поради което признаването му е забранено в съответствие с параграф 15 (а).

21Б Отсрочени данъчни пасиви за облагаеми временни разлики, свързани с репутацията обаче се признават до степеня, до която не са възникнали от първоначалното признаване на репутацията. Например, ако в бизнес комбинация предприятието признае репутация от 100 парични единици, която подлежи на приспадане за данъчни цели при ставка от 20 % годишно, като се започва от годината на придобиване, данъчната основа на репутацията е 100 единици при първоначалното признаване и 80 единици към края на годината на придобиване. Ако балансовата стойност на репутацията към края на годината на придобиване остава непроменена на 100 единици, към края на тази година възниква облагаема временна разлика от 20 единици. Тъй като ...

Първоначално признаване на актив или пасив

22. При първоначалното признаване на актив или пасив може да възникне временна разлика например, ако част или цялата цена на придобиване на актива не подлежи на приспадане за данъчни цели. Методът на счетоводно отчитане на такава временна разлика зависи от естеството на операцията, която е довела до първоначалното признаване на актива или пасива:

а) в бизнес комбинация предприятието признава всякакви отсрочени данъчни пасиви или активи и това засяга сумата на репутацията или печалбата на изгодната покупка, които то признава (вж. параграф 19);

б) ...

26. Следващите примери са за приспадащи се временни разлики, които водят до отсрочени данъчни активи:

а) ...

в) с ограничени изключения, предприятието признава разграничимите придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинация по техните справедливи стойности към датата на придобиване. Когато се признава поет пасив към датата на придобиване, но свързаните с това разходи не се приспадат при определяне на облагаемата печалба до по-късен период, възниква приспадаща се временна разлика, която води до отсрочен данъчен актив. Отсрочен данъчен актив възниква също и когато справедливата стойност на придобит разграничим актив е по-ниска от неговата данъчна основа. И в двата случая възникващият отсроченият данъчен актив влияе върху репутацията (вж. параграф 66); и

г) ...“

След параграф 31 се добавя следното ново заглавие и параграф 32А:

„32. (Заличен)

Репутация

32А Ако балансовата сума на репутацията, възникваща в бизнес комбинация, е по-малка от нейната данъчна основа, разликата поражда отсрочен данъчен актив. Отсроченият данъчен актив, възникващ от първоначалното признаване на репутацията, се признава като част от отчитането на бизнес комбинацията до степеня, до която е вероятно тази облагаема печалба да бъде налице и спрямо нея да се използва приспадащата се временна разлика.“

Параграфи 66-68 се изменят, както следва:

„Отсрочени данъци, произтичащи от бизнес комбинация

66. Както е обяснено в параграфи 19 и 26 (в), временни разлики е възможно да възникнат в резултат от бизнес комбинация. В съответствие с МСФО 3, предприятието признава всички последващи отсрочени данъчни активи (до степеня, до която отговарят на критериите за признаване, описани в параграф 24) или отсрочени данъчни пасиви като разграничими активи и пасиви към датата на придобиването. Следователно, тези отсрочени данъчни активи и пасиви влияят на сумата на репутацията и печалбата от изгодна покупка, които предприятието признава. В съответствие с параграф 15 (а) обаче предприятието не признава отсрочените данъчни пасиви, произтичащи от първоначалното признаване на репутацията.

67. В резултат от бизнес комбинация вероятността от реализиране на отсрочен данъчен актив за придобиващия преди придобиването може да се промени. Придобиващият може да смята за вероятно, че ще възстанови своя собствен отсрочен данъчен актив, който не е бил признат преди бизнес комбинацията. Например придобиващото предприятие може да е в състояние да оползотвори ползата от неизползвани данъчни загуби срещу бъдещата облагаема печалба на придобитото предприятие. Като алтернатива, в резултат от бизнес комбинацията може вече да не е вероятно бъдеща облагаема печалба да позволи възстановяването на отсрочен данъчен актив. В такива случаи придобиващият признава промяна в отсрочения данъчен актив в периода на бизнес комбинацията, но не а включва като част от отчитането на бизнес комбинацията. Следователно придобиващият не я взема предвид при оценяването на репутацията или печалбата от изгодната покупка, която признава в бизнес комбинацията.

68. Потенциалната полза от пренесената напред данъчна загуба върху дохода на придобивания или други отсрочени данъчни активи не може да отговори на критериите за отделно признаване, когато бизнес комбинацията първоначално е отчетена, но може да бъде реализирана впоследствие.

Предприятието признава придобити отсрочени данъчни ползи, които реализира след бизнес комбинация, както следва:

- а) Придобитите отсрочени данъчни ползи, признати в рамките на периода на оценяване, които произтичат от нова информация за факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване, следва да се приложат, за да намалят балансовата сума на репутацията, свързана с това придобиване. Ако балансовата сума на тази репутация е нула, всякакви оставащи отсрочени данъчни ползи се признават в печалбата или загубата.
- б) Всички други реализирани придобити отсрочени данъчни ползи се признават в печалба или загуба (или ако настоящият стандарт изисква това, извън печалба или загуба).“

Примерът след параграф 68 се заличава.

Параграф 81 се изменя, както следва:

„81. Следното също се оповестява отделно:

- а) ...
- з) по отношение на преустановени дейности, данъчният разход, отнасящ се до:
 - i) печалбата или загубата от преустановяването; и
 - ii) печалбата или загубата от обичайна дейност на преустановените дейности за периода заедно със съответните суми за всеки предходен представен период;
- и) размера на ефекта на изплатените на акционерите в предприятието дивиденди върху данъка върху дохода, предложен или деклариран преди финансовите отчети да бъдат одобрени за публикуване, но непризнат като пасив във финансовите отчети;
- й) ако бизнес комбинация, в която предприятието е придобиващ, доведе до промяна на сумата, призната като отсрочен данъчен актив преди комбинацията (вж. параграф 67), сумата на тази промяна; и
- к) ако отсрочените данъчни ползи, придобити в бизнес комбинация, не са признати към датата на придобиване, но са признати след датата на придобиване (вж. параграф 68), описание на събитието или промяната в обстоятелствата, която е довела до признаването на отсрочените данъчни ползи.“

Добавят се параграфи 93-95, както следва:

„93. Параграф 68 се прилага с бъдеща дата от датата на влизане в сила на МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) за признаване на отсрочени данъчни активи, придобити в бизнес комбинация.

94. Следователно предприятията не коригират отчитането на предходни бизнес комбинации, ако данъчните ползи не отговарят на критериите за отделно признаване към датата на придобиване и са признати след датата на придобиване, освен ако ползите не са признати в рамките на периода на оценяване и произтичат от нова информация за факти и обстоятелства, съществували към датата на придобиване. Другите признати данъчни ползи се признават в печалбата или загубата (или ако настоящият стандарт изисква това, извън печалбата или загубата).

95. МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграфи 21 и 67 и добавя параграфи 32А и 81(й) и (к). Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения също се прилагат за този по-ранен период.“

МСС 16 ИМОТИ, МАШИНИ И СЪОРЪЖЕНИЯ

B5 В МСС 16 параграф 44 се изменя, както следва:

„44. Предприятието разпределя сумата, първоначално призната по отношение на статия от имоти, машини и съоръжения, по неговите значителни части и амортизира по отделно всяка такава част. Например може да е уместно да се амортизират по отделно корпусът и двигателите на самолет, независимо дали е собствен, или е на финансов лизинг. По подобен начин, ако предприятие придобие имоти, машини и съоръжения, предмет на оперативен лизинг, в който то е лизингодател, може да е уместно да се амортизират по отделно сумите, отразени в себестойност на тази статия, които се отнасят към благоприятните или неблагоприятни условия на лизинга спрямо пазарните условия.“

Добавя се следният параграф 81В:

„81В МСФО 3 Бизнес комбинации (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 44. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период.“

МСС 28 ИНВЕСТИЦИИ В АСОЦИИРАНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

B6 В МСС 28 параграф 23 се изменя, както следва:

„23. Дадена инвестиция в асоциирано предприятие се отчита по метода на собствения капитал от датата, от която то става асоциирано предприятие. При придобиване на инвестицията всякаква разлика между себестойността на инвестицията и дела на инвеститора в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на асоциираното предприятие се отчита, както следва.

- a) Репутацията, свързана с асоциираното предприятие, се включва в балансовата стойност на инвестицията. Амортизация на тази репутация не се разрешава.
- б) всяко превишение на дела на инвеститора в нетната справедлива стойност на разграничимите активи и пасиви на асоциираното предприятие над себестойността на инвестицията се включва като приход при определяне дела на инвеститора в печалбата или загубата на асоциираното предприятие за периода, в който е придобита инвестицията.

Уместно ...“

МСС 32 ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ: ПРЕДСТАВЯНЕ

B7 МСС 32 се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 4(в) се заличава.

Добавя се следният параграф 97Б:

„97Б МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) заличава параграф 4(в). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период.“

МСС 33 НЕТНА ПЕЧАЛБА НА АКЦИЯ

B8 В МСС 33 параграф 22 се изменя, както следва:

„22. Обикновени акции, емитирани като част от прехвърленото възнаграждение в дадена бизнес комбинация, се включват в среднопретегления брой на акциите към датата на придобиването. Това е така, тъй като считано от тази дата придобиващото предприятие включва в своя отчет за всеобхватния доход печалбите и загубите на придобитото предприятие.“

МСС 34 МЕЖДИННО ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ

B9 МСС 34 се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 16(и) се изменя, както следва:

„и) ефекта от промени в структурата на предприятието през междинния период, включително бизнес комбинации, получаване или загуба на контрол над дъщерни предприятия и дългосрочни инвестиции, реструктурирания и преустановени дейности. В случая на бизнес комбинации, предприятието оповестява информацията, изисквана от МСФО 3 Бизнес комбинации; и“

Добавя се следният параграф 48:

„48. МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграф 16(и). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период.“

МСС 36 ОБЕЗЦЕНКА НА АКТИВИ

B10 МСС 36 се изменя, както е описано по-долу.

В параграф 6 се заличава дефиницията на дата на споразумението.

Параграф 65 се изменя, както следва:

„65. Параграфи 66–108 и приложение В определят изискванията за идентифициране на единицата, генерираща парични потоци, към която принадлежи активът и за определяне балансовата сума и признаване загубата от обезценка на обекти, генериращи парични потоци и положителна репутация.“

Параграфи 81 и 85 се изменят, както следва:

„81. Репутацията, призната в бизнес комбинация, е актив, представляващ бъдещите икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в бизнес комбинация, които не са индивидуално идентифицирани и отделно признати. Репутацията не генерира парични потоци независимо от другите активи или групи активи, и често допринася към паричните потоци на множество единици, генериращи парични потоци. Понякога репутацията не може да се разпределя произволно към отделни единици, генериращи парични потоци, а само към групи единици, генериращи парични потоци. В резултат най-ниското ниво в предприятието, на което репутацията се наблюдава за вътрешноуправленски цели понякога обхваща няколко единици, генериращи парични потоци, към които е свързана репутацията, но към които тя не може да бъде разпределена. Когато в параграфи 83–99 и приложение В се споменава единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, това трябва да се разбира също като група единици, генериращи парични потоци, към които е разпределена репутация.

85. В съответствие с МСФО 3 Бизнес комбинации, ако първоначалното отчитане на бизнес комбинация може да се определи само провизорно до края на отчетния период, през който е извършена комбинацията, придобивашото предприятие следва да:

- а) отчете комбинацията като използва тези провизорни стойности; и**
- б) признае всякакви корекции на тези провизорни стойности в резултат от завършване на първоначалното отчитане в рамките на периода на оценяване, който не може да надвишава дванадесет месеца от датата на придобиване.**

При тези обстоятелства е възможно предприятието да не може също да завърши първоначалното разпределение на репутацията, призната в комбинацията, преди края на годишния отчетен период, през който е извършена комбинацията. В такъв случай предприятието оповестява информацията, изисквана от параграф 133.“

След параграф 90 се заличават заглавието и параграфи 91-95.

Параграф 138 се заличава.

Параграф 139 се изменя, както следва:

„139. Предприятието прилага този стандарт:

- а) ...“**

Добавя се следният параграф 140Б:

„140Б МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграфи 65, 81, 85 и 139; заличава параграфи 91-95 и 138 и добавя приложение В. Предприятието прилага тези изменения за годишни периоди, започващи на или след 1 юли 2009 г. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения също се прилагат за този по-ранен период.“

Добавя се ново приложение (приложение В), както е описано по-долу. Това приложение включва изискванията на заличените параграфи 91-95.

„Приложение В

Това приложение е неделима част от стандарта.

Тестове за обезценка на единици, генериращи парични потоци с репутация и неконтролиращи участия

B1 В съответствие с МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) придобиващият оценява и признава репутацията към датата на придобиване като превъзхителното на (а) над (б) по-долу:

- а) сбора на:
- i) прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с МСФО 3, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване;
 - ii) размера на всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, оценено в съответствие с МСФО 3; и
 - iii) в бизнес комбинация, постигната на етапи, 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 МСФО 3.

Разпределение на репутацията

- B2 Параграф 80 на настоящия стандарт изисква репутацията, придобита в бизнес комбинация, от датата на придобиване да се разпределя към всяка от единиците или групи единици, генериращи парични потоци, на придобиващото предприятие, които се очаква да извлекат икономическа изгода от синергията на комбинацията, независимо дали други активи или пасиви на придобиваното предприятие са отнесени към тези единици или групи единици. Възможно е някои от синергиите, произтичащи от бизнес комбинацията, да бъдат разпределени към единица, генерираща парични потоци, в която неконтролиращото участие няма дял.

Тест за обезценка

- B3 Тестът за обезценка включва сравняване на възстановимата сума от единицата, генерираща парични потоци, с балансовата сума на единицата, генерираща парични потоци.
- B4 Ако предприятието оценява неконтролиращите участия като свое пропорционално участие в нетните разграничими активи на дъщерното предприятие към датата на придобиване, а не по справедлива стойност, репутацията, отнасяща се към неконтролиращите участия се включва във възстановимата сума на свързаната единица, генерираща парични потоци, но не се признава в консолидираните финансови отчети на предприятието-майка. Като последица от това, предприятието сумира балансовата стойност на репутацията, разпределена към единицата, за да се включи репутацията, отнасяща се към неконтролиращото участие. Тази коригирана балансова стойност след това се сравнява с възстановимата сума на единицата, за да се определи дали единицата, генерираща парични потоци, е обезценена.

Разпределение на загуби от обезценка

- B5 Параграф 104 изисква всякаква установена загуба от обезценка да се разпредели първо за намаляване балансовата сума на репутацията, разпределена към единицата, и след това към другите активи на единицата пропорционално на базата на балансовата сума на всеки актив в единицата.
- B6 Ако дъщерно предприятие или част от дъщерно предприятие с неконтролиращо участие само по себе си е единица, генерираща парични потоци, загубата от обезценка се разпределя между предприятието-майка и неконтролиращото участие на същата база, на която се разпределя печалба или загуба.
- B7 Ако дъщерно предприятие или част от дъщерно предприятие с неконтролиращо участие е част от единица, генерираща парични потоци, загубите от обезценка на репутацията се разпределят между частите на единицата, генерираща парични потоци, която има неконтролиращото участие, и частите, които нямат такава. Загубите от обезценка разпределят между частите на единицата, генерираща парични потоци, на базата на:
- а) до степента, до която обезценката е свързана с репутацията в единицата, генерираща парични потоци, относителните балансови стойности на репутацията на частите преди обезценката; и
 - б) до степента, до която обезценката е свързана с разграничимите активи в единицата, генерираща парични потоци, относителните балансови стойности на нетните разграничими активи на частите преди обезценката. Всяка такава загуба се разпределя към активите на частите на всяка единица пропорционално на базата на балансовата сума на всеки актив в частта.
- В онези части, които имат неконтролиращо участие, загубата от обезценка се разпределя между предприятието-майка и неконтролиращото участие на същата база, на която се разпределя печалба или загуба.

- B8 Ако загуба от обезценка, отнасяща се до неконтролиращо участие, е свързана с репутация, която не е призната в консолидираните финансови отчети на майката (вж. параграф B4), тази обезценка не се признава като загуба от обезценка на репутация. В такива случаи като загуба от обезценка на репутация се признава само загубата от обезценка, свързана с репутацията, която е разпределена към предприятието-майка.

В9 Пример 7 илюстрира теста за обезценка на не изцяло притежавана единица, генерираща парични потоци, с репутация.“

МСС 37 *ПРОВИЗИИ, УСЛОВНИ ПАСИВИ И УСЛОВНИ АКТИВИ*

С11 В МСС 37 параграф 5 се изменя, както следва:

„5. В случаите, когато определени провизии, условни задължения или условни активи се разглеждат от друг стандарт, предприятието следва да прилага този съответен стандарт, а не настоящия стандарт. Например някои видове провизии се разглеждат в стандартите за:

а) строителни договори (вж. МСС 11 *Договори за строителство*);

...“

МСС 38 *НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ*

В12 МСС 38 се изменя, както е описано по-долу.

В параграф 8 се заличава дефиницията на дата на споразумението.

Параграфи 11, 12, 25 и 33-35 се изменят, както следва:

„11. Дефиницията на нематериален актив изисква нематериалният актив да бъде разграничим, за да се разграничи от репутацията. Репутацията, призната в бизнес комбинация, е актив, представляващ бъдещите икономически ползи, произтичащи от други активи, придобити в бизнес комбинация, които не са индивидуално идентифицирани и отделно признати. Бъдещите икономически ползи може да произтичат от синергията между разграничимите придобити активи или от активи, които индивидуално не отговарят на условията за признаване във финансовите отчети.

12. Един актив е разграничим, или ако:

а) е делим, т.е. може да бъде разделен или отделен от предприятието и 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

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.

25. Обичайно цената, която предприятието плаща за отделното придобиване на нематериален актив отразява очакванията относно вероятността, че то ще получи очакваните икономически ползи, възплътени в актива. С други думи, предприятието очаква да има входящ поток от икономически ползи, дори ако има несигурност относно разположението във времето или размера на входящия поток. Следователно, критерият за признаване на вероятността в параграф 21(а) винаги се счита за изпълнен за отделно придобити нематериални активи.

33. В съответствие с МСФО 3 *Бизнес комбинации*, ако нематериален актив бъде придобит в бизнес комбинация, себестойността на този нематериален актив е неговата справедлива стойност към датата на придобиването. Справедливата стойност на нематериален актив отразява очакванията относно вероятността очакваните бъдещи икономически ползи, възплътени в актива, да бъдат получени от предприятието. С други думи, предприятието очаква да има входящ поток от икономически ползи, дори ако има несигурност относно разположението във времето или размера на входящия поток. Следователно, критерият за признаване на вероятността в параграф 21(а) винаги се счита за изпълнен за нематериални активи, придобити в бизнес комбинация. Ако актив, придобит в бизнес комбинация, е отделен или възниква от договорни или други законови права, съществува достатъчно информация, за да се оцени надеждно справедливата стойност на този актив. Следователно, критерият за надеждно оценяване в параграф 21(б) винаги се счита за изпълнен за нематериални активи, придобити в бизнес комбинация.

34. В съответствие с настоящия стандарт и МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) придобиващият признава към датата на придобиване отделно от репутацията нематериален актив на придобивания, независимо дали активът е бил признат от придобивания преди бизнес комбинацията. Това означава, че придобиващият признава незавършен проект за научноизследователска и развойна дейност на придобивания като актив, отделно от репутацията, ако проектът отговаря на дефиницията за нематериален актив. Незавършеният проект за научноизследователска и развойна дейност на придобивания отговаря на дефиницията на нематериален актив, когато той:

а) отговаря на дефиницията на актив; и

б) е разграничим, т.е. отделим или възниква от договорни или други законови права.

Оценка на справедливата стойност на нематериален актив, придобит в бизнес комбинация

35. Ако нематериален актив, придобит в бизнес комбинация, е отделим или възниква от договорни или други законови права, съществува достатъчно информация, за да се оцени надеждно справедливата стойност на този актив. Когато за приблизителните оценки, използвани за оценяване справедливата стойност на нематериален актив, съществуват редица възможни резултати с различни вероятности, тази несигурност влиза в оценката на справедливата стойност на актива.“

Параграф 38 се заличава.

Параграф 68 се изменя, както следва:

„68. Разходите за нематериален обект трябва да бъдат признати като разход в момента, в който са направени, освен ако:

а) **формират част от стойността на нематериален актив, който отговаря на критериите за признаване (вж. параграфи 18–67); или**

б) **обектът е придобит в бизнес комбинация и не може да бъде признат като нематериален актив. В такъв случай той сформира част от сумата, призната като репутация към датата на придобиване (вж. МСФО 3).“**

Параграф 94 се изменя, както следва:

„94. Ползният живот на нематериален актив, който произтича от договорни или други законови права, не превишава периода на договорните или другите права, но може да бъде по-кратък в зависимост от периода, през който предприятието очаква да използва актива. Ако договорните или другите законови права са прехвърлени за ограничен срок, който може да бъде подновен, ползният живот включва периода(ите) за подновяване само, ако са налице доказателства в подкрепа на подновяването от предприятието без съществени разходи. Ползният живот на обратно придобито право, признато като нематериален актив в бизнес комбинация, е оставащият договорен период на договора, по силата на който е дадено правото, и не следва да включва периоди на подновяване.“

Добавя се следният параграф 115А:

„115А В случая на обратно придобито право в бизнес комбинация, ако правото впоследствие бъде преиздадено (продадено) на трета страна, свързаната балансова сума, ако има такава, следва да се използва за определяне на печалба или загуба от преиздаването.“

Параграф 129 се заличава.

Параграф 130 се изменя, както следва:

„130. Предприятието прилага този стандарт:

а) ...“

Добавя се следният параграф 130В:

„130В МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) изменя параграфи 12, 33-35, 68, 94 и 130, заличава параграфи 38 и 129 и добавя параграф 115А. Предприятието прилага тези изменения с бъдеща дата за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Следователно суми, признати за нематериални активи и репутация в предходни бизнес комбинации, не следва да се коригират. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен 2008 г.) за един по-ранен период, тези изменения следва също се прилагат за този по-ранен период.“

МСС 39 ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ: ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ

B13 МСС 39 се изменя, както е описано по-долу.

Параграф 2(е) се заличава.

Добавя се следният параграф 103Г:

„103Г МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) заличава параграф 2(е). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) за един по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период.“

КРМСФО 9 ПРЕОЦЕНКА НА ВНЕДРЕНИ ДЕРИВАТИВИ

B14 Към параграф 5 на КРМФСО 9 е добавена следната бележка под линия:

„5. Настоящото Разяснение не разглежда придобиването на договори с внедрени деривативи в бизнес комбинация, нито тяхната евентуална преоценка на датата на придобиване (*).

(*) МСФО 3 (преработен от Съвета по международни счетоводни стандарти през 2008 г.) разглежда придобиването на договори с внедрени деривативи в бизнес комбинация.“
