



**ПЪРВОНАЧАЛНО ПРИЗНАВАНЕ, ОЦЕНЯВАНЕ И
ОПОВЕСТЯВАНЕ НА БИЗНЕС КОМБИНАЦИИТЕ
В ДРУЖЕСТВЕНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ
СЪГЛАСНО МСФО 3 БИЗНЕС КОМБИНАЦИИ**

Атанас Стоянов

Докторант към катедра
„Счетоводство и одит“, ВУЗФ

Ключови думи	Резюме
Бизнес комбинации МСФО 3 Метод на придобиването Контрол Справедлива стойност Репутация Печалба от изгодна покупка Оповестяване	Настоящата статия си поставя за задача да представи по разбираем начин комплексната счетоводна материя, третираща първоначалното признаване, оценяване и оповестяване на бизнес комбинациите в дружествените финансови отчети, съгласно МСФО 3 Бизнес комбинации, отчитайки последните изменения в Стандарта, приети с Регламент (ЕС) 2021/1080 на Комисията от 28 юни 2021 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008. Разгледани са четирите стъпки на единствения приложен метод за счетоводно отчитане на бизнес комбинациите – метода на придобиването, заедно със задължителните оповестявания относно първоначалното признаване и оценяване на бизнес комбинациите.

Въведение

Актуалността на темата, свързана с бизнес комбинациите, се обуславя от непрестанно нарастващия брой компании, предприемащи стратегии за развитие чрез неорганичен растеж в условията на пазар с ниски лихвени проценти, стремейки се да отговорят на установените промени в бизнес практиките вследствие от глобалната пандемия COVID – 19. Целта на статията е да запознае читателя със счетоводната материя, третираща първоначалното признаване, оценяване и оповестяване на бизнес комбинациите в дружествените финансови отчети съгласно МСФО 3 Бизнес комбинации, отчитайки последните изменения в Стандарта, приети с Регламент (ЕС) 2021/1080 на Комисията от 28 юни 2021 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008, а също и да бъде използвана в практиката от предприятията, извършващи бизнес комбинации. Свързаните с целта задачи са да се представи по разбираем начин комплексната тематика, посветена на бизнес комбинациите, която препраща към други стандарти, сред които: МСФО 10 Консолидирани финансови отчети, МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност, МСС 38 Нематериални активи. Чрез работен

пример е илюстрирана практическата приложимост на разглежданата тема.

Международният стандарт за финансово отчитане (МСФО) 3 *Бизнес комбинации* е счетоводният стандарт, издаден от Съвета по международни счетоводни стандарти, който регламентира отчитането на бизнес комбинациите. Самият стандарт е публикуван през месец март 2004 г. и отменя действащия дотогава стандарт МСС 22 *Бизнескомбинации* (издаден през 1983 г.), като последното му изменение е от 2021 г.¹

В МСФО 3 бизнес комбинацията е определена като *операция или друго събитие, при което придобиващият получава контрол над една или повече стопански дейности*. Един инвеститор упражнява контрол върху предприятието, в което е инвестирано, когато е изложен на или има права върху променливата възвръщаемост от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано, и има възможност да окаже въздействие върху тази възвръщаемост посредством своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано. В обхвата на МСФО 3 *Бизнес комбинации* не попадат²:

- а) счетоводното отчитане на образуването на съвместно предприятие във финансовите отчети на самото съвместно предприятие;
- б) придобиването на актив или група от активи, които не представляват стопанска дейност;
- в) комбинация от предприятия или стопански дейности под общ контрол.

1. Първоначално признаване и оценяване на бизнес комбинациите

Методът на придобиването е единственият приложим метод за счетоводно отчитане на бизнес комбинациите, съгласно МСФО 3 *Бизнес комбинации*, като прилагането му включва следните четири ключови стъпки:

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

¹ Регламент (ЕС) 2021/1080 на Комисията от 28 юни 2021 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008.

² Вж. МСФО 3 *Бизнес комбинации* – параграф 2 и параграф 5.

1.1. Стъпка 1 – Идентифициране на придобивания

Тази стъпка е свързана с получаването на контрол от страна на придобиващото предприятие над друго предприятие, т.е. придобивания. Оттук следва, че ключовият критерий при идентифицирането на придобивания е този за контрол. МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*³ идентифицира три елемента, всичките от които трябва да бъдат кумулативно изпълнени, за да може придобиващото предприятие да упражнява контрол над придобиваното предприятие, а именно:

1. правомощия в предприятието, в което е инвестирано;
2. излагане на или права върху променливите приходи от неговото участие в предприятието, в което е инвестирано;
3. възможност да използва своите правомощия в предприятието, в което е инвестирано, за да окаже въздействие върху размера на възвръщаемостта на инвеститора.

Макар в преобладаващата част от случаите да е лесно да се идентифицира приобретателят, не липсват и ситуации, в които идентифицирането му изисква допълнителна преценка. МСФО 3 *Бизнес комбинации*⁴ разисква допълнителни фактори, които следва да бъдат взети предвид при определяне кое от комбиниращите се предприятия е придобиващото, а именно:

1. При бизнес комбинация, извършена предимно чрез прехвърляне на парични средства или други активи или чрез понасяне на пасиви, придобиваният обикновено е предприятието, което прехвърля паричните средства или други активи или понася пасивите.
2. При бизнес комбинация, извършена предимно чрез размяна на участия в собствения капитал, придобиваният обикновено е предприятието, което емитира капиталовите участия. При идентифицирането на придобивания 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* – придобиваният 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, варанти или конвертируеми ценни книжа;
 - б) *съществуването на голямо неконтролиращо участие с право на глас в комбинираното предприятие, ако никой друг*

³ Вж. Параграф 7 от МСФО 10 *Консолидирани финансови отчети*.

⁴ Вж. Параграфи Б14 – Б18 от Приложение Б към МСФО 3 *Бизнес комбинации*.

собственик или организирана група собственици няма значително участие с право на глас – придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чийто единствен собственик или организирана група собственици държи най-голямото неконтролиращо участие с право на глас в комбинираното предприятие;

- в) *състава на управителния орган на комбинираното предприятие* – придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чиито собственици имат способността да избират, да назначават или да отстраняват мнозинството от членовете на управителния орган на комбинираното предприятие;
 - г) *състава на висшето ръководство на комбинираното предприятие* – придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чието (бивше) ръководство доминира ръководството на комбинираното предприятие;
 - д) *условията на размяна на участията в собствения капитал* – придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, което плаща премия над справедливата стойност на участието в собствения капитал на другото комбиниращо се предприятие или предприятия преди комбинацията.
3. Придобиващият обикновено е комбиниращото се предприятие, чийто относителен размер (оценен например в активи, приходи или печалба) е значително по-голям от този на другото комбиниращо се предприятие или предприятия.
4. В бизнес комбинация, обхващаща повече от две предприятия, определянето на придобиващия включва вземане предвид, заедно с други неща, кое от комбиниращите предприятия е инициирало комбинацията, както и относителния размер на комбиниращите се предприятия.
5. Ново предприятие, сформирано за осъществяване на бизнес комбинация, не е непременно придобиващото предприятие. Ако е създадено ново предприятие, което да емитира инструменти на собствения капитал с цел осъществяване на бизнес комбинация, едно от комбиниращите се предприятия, което е съществувало преди комбинацията, следва да се идентифицира като придобиващо предприятие. И обратното, ново предприятие, което прехвърля парични средства или други активи или понася пасиви като възнаграждение, може да бъде придобиващото предприятие.

Стандартът поставя задължителното изискване във всяка бизнес комбинация едно от комбиниращите се предприятия да бъде идентифицирано като придобиващо. *Необходимостта от идентифициране на придобиващия* е продиктувана от стъпка 3 от прилагането на метода на придобиване – признаване и оценяване на разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие.

1.2. Стъпка 2 – Определяне на датата на придобиване

Датата, на която придобиващият получава контрол над придобивания, се признава за дата на придобиване. По следния начин ще обобщим допълнителните разяснения относно определянето на датата на придобиване⁵:

- придобиващият определя датата на придобиване като тази, на която той ефективно получава контрол над придобивания;
- 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.

1.3. Стъпка 3 – Признаване и оценяване на разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие

Придобиващият признава, отделно от репутацията, разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие към датата на придобиване. Признаването на разграничимите придобити активи и поети пасиви е предмет на по-долу представените условия⁶. За да отговарят 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. Също така 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.

МСФО 3 *Бизнес комбинации* отбелязва, че прилагането от страна на приобретателя на принципите и условията за признаване, залегнали в Стандарта, може да доведе до признаване на някои активи и пасиви, които придобиваното предприятие преди това не е признавало като такива в своите финансови отчети.

Придобиващият оценява разграничимите придобити активи и поети пасиви по техните справедливи стойности към датата на придобиване. Както Приложение А от МСФО 3 *Бизнес комбинации*, така и Допълнение

⁵ Вж. параграфи 8 – 9 от МСФО 3 *Бизнес комбинации*.

⁶ Вж. Параграфи 11 и 12 от МСФО 3 *Бизнес комбинации*.

А към МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* съдържат дефиницията за справедлива стойност. Съгласно тях *справедлива стойност е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване.*

МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* изисква при оценяване по справедлива стойност предприятието да определи следното:

- а) конкретния актив или пасив, предмет на оценяване (в съответствие със своята разчетна единица);
- б) за нефинансов актив — уместната за оценяването презумпция за остойносттаване (в съответствие с оптималното му използване);
- в) основния (или най-изгодния) пазар за този актив или пасив;
- г) уместния за оценяването метод (или методи) за остойносттаване, предвид наличието на данни, с помощта на които да се разработят хипотези, които представляват допусканията на пазарните участници при определянето на цената на дадения актив или пасив и нивото в йерархията на справедливите стойности, на което са категоризирани хипотезите.

МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност* поставя пред предприятието изискването, когато определя справедлива стойност, да приеме, че хипотетичната сделка за продажба на актив или прехвърляне на пасив се извършва⁷:

- а) на основния пазар за този актив или пасив; или
- б) при липсата на основен пазар – на най-изгодния пазар за този актив или пасив.

Основен пазар е пазарът с най-голям обем и ниво на дейност за дадения актив или пасив⁸. *Най-изгоден пазар* е пазарът, на който след отчитането на разходите по сделката и транспортните разходи сумата, получена за продажбата на актива, е максимална или сумата, платена за прехвърлянето на пасива, е минимална.

Пазарните участници са купувачи и продавачи на основния (или най-изгодния) пазар на актив или пасив, които имат всички изброени по-долу характеристики:

- а) те са независими един от друг, т.е. не са свързани лица по смисъла на МСС 24 *Оповестяване на свързани лица*;
- б) те са информирани и имат приемливо разбиране за актива или пасива и сделката, като използват цялата налична информация, включително данни, които могат да бъдат получени чрез обичаен и общоприет надлежен комплексен анализ;
- в) те са в състояние да сключат сделка за актива или пасива;

⁷ Вж. параграф 16 от МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.

⁸ Вж. Допълнение А към МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.

г) те са готови да сключат сделка за актива или пасива, т.е. имат желание, но не са задължени или принудени по друг начин⁹.

Три са широко използваните методи за остойностяване: *подходът на пазарните сравнения*, *подходът на базата на разходите* и *подходът на базата на доходите*. При детерминирането на справедливата стойност предприятието използва методите за остойностяване в съответствие с един или повече от тези подходи.

При *подхода на пазарните сравнения* се използват цени и друга полезна информация, генерирана от пазарни сделки с идентични или сравними активи, пасиви или група активи и пасиви, като например стопанска структура. Методите за остойностяване в съответствие с този подход често използват например пазарни множители, получени от набор от сравними елементи.

Подходът на базата на разходите отразява актуалната сума, която би се изисквала, за да се замени годността на даден актив (често се среща и като текуща възстановителна стойност). От гледна точка на даден пазарен участник продавач, цената, която ще се получи за конкретен актив, се основава на разходите на пазарен участник купувач за придобиването или построяването на актив заместител със сравнима полезност, коригирани с разходите за моралното му остаряване.

Подходът на базата на доходите превръща бъдещи суми (най-често парични потоци или приходи и разходи) в единна сконтирана сума. При използването на този подход оценката на справедливата стойност отразява текущите пазарни очаквания за тези бъдещи суми.

МСФО 3 определя йерархия на справедливите стойности, която категоризира в три нива хипотезите, използвани при методите за оценяване на справедливата стойност. Йерархията на справедливите стойности предоставя най-висок ранг на обявените (некоригирани) цени на активните пазари за идентични активи или пасиви (хипотези от I-во ниво) и най-нисък – на ненаблюдаемите хипотези (хипотези от III-то ниво)¹⁰. Намиращите се между I-во и III-то ниво, *хипотези от II-ро ниво*, са хипотези за даден актив или пасив, различни от вече включените в ниво I-во обявени цени, които могат да бъдат наблюдавани пряко или косвено.

За всяка бизнес комбинация на датата на придобиване придобиващото предприятие оценява компонентите на неконтролиращите участия в придобиваното предприятие, които са съществуващи участия в собствеността и дават право на притежателите им на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация, като за целта използва:

а) справедливата стойност; или

⁹ Вж. Допълнение А към МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.

¹⁰ Вж. Параграф 72 от МСФО 13 *Оценяване по справедлива стойност*.

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

Съгласно дефиницията за неконтролиращо участие в Приложение А към МСФО 3 *Бизнес комбинации* то представлява собствения капитал на дъщерно дружество, който не се отнася пряко или косвено до предприятието – майка.

Въпреки че МСФО 3 *Бизнес комбинации* въвежда изискването разграничимите придобити активи и поети пасиви да бъдат оценени по техните справедливи стойности към датата на придобиване, то за определени елементи на финансовите отчети е налице *изключение* от изискванията за признаване и/или принципа за оценяване (параграфи 22 – 31 от Стандарта). Тези елементи придобиващото предприятие признава и оценява в съответствие с приложимите за тях счетоводни стандарти (вж. таблица 1)

Елементи	Счетоводен стандарт, регламентиращ счетоводното признаване и оценка
Условни пасиви	МСС 37 <i>Провизии, условни пасиви и условни активи</i>
Данъци върху дохода	МСС 12 <i>Данъци върху дохода</i>
Доходи на наети лица	МСС 19 <i>Доходи на наети лица</i>
Компенсационни активи	МСФО 3 <i>Бизнес комбинации</i>
Лизинг, при който придобитото предприятие е лизингополучател	МСФО 16 <i>Лизинг</i>
Отново придобити права	МСФО 3 <i>Бизнес комбинации</i>
Сделки с плащане на базата на акции	МСФО 2 <i>Сделки с плащане на базата на акции</i>
Активи, държани за продажба	МСФО 5 <i>Нетекущи активи, държани за продажба, и преустановени дейности</i>

Таблица 1. Елементи на финансовите отчети, изключение от общоустановения принцип за оценяване съгласно метода на придобиване

1.4. Стъпка 4 – Признаване и оценяване на репутацията или печалбата от изгодна покупка

Признатата в бизнес комбинация репутация 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 отчети¹¹. Заедно с това, според МСФО 3 *Бизнес комбинации*, придобиващият признава репутацията към датата на придобиване, оценена като превишението на (а) над (б) по-долу:

а) сбора на:

- 1) прехвърленото възнаграждение, оценено в съответствие с настоящия МСФО, което по принцип изисква справедлива стойност към датата на придобиване;
- 2) размера на всяко неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, оценено в съответствие с настоящия МСФО; и
- 3) 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 настоящия МСФО.

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. 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 и др. (параграф 37 от МСФО 3 *Бизнес комбинации*). Под възнаграждение под условие следва да се разбира задължението на придобиващия да прехвърли допълнителни активи или участия в собствения капитал на бившите собственици на придобивания като част от размяната за контрол над придобивания, ако настъпят определени бъдещи събития или се постигнат определени условия. Възнаграждението под условие обаче може също да даде на придобиващия правото на връщане на прехвърлено преди възнаграждение, ако определени условия не бъдат изпълнени¹².

При бизнес комбинация, постигната на етапи, придобиващият преоценява капиталовото участие, което е държал преди в придобиваното предприятие, по справедлива стойност към датата на придобиване и признава произтичащата печалба или загуба, ако има такива, в печалбата или загубата или в друг всеобхватен доход, както е целесъобразно. В предходни отчетни периоди придобиващият може да е признал промени в стойността на своето капиталово участие в придобиваното предприятие в друг всеобхватен доход. Ако това е така, сумата, призната в друг всеобхватен доход, се признава на същата база, както ако

¹¹ Вж. Параграф 11 от МСС 38 *Нематериални активи*.

¹² Вж. Приложение А от МСФО 3 *Бизнес комбинации*.

придобиващият се е освободил директно от държаното преди това капиталово участие¹³.

Макар и доста рядко при осъществяването на бизнес комбинации възникват и необичайни случаи, при които нетната стойност към датата на придобиване от сумите на разграничимите придобити активи и поети пасиви надвишава сбора на справедливата стойност към датата на придобиване на прехвърленото възнаграждение, плюс сумата на всяко неконтролиращо участие в придобивания, плюс справедлива стойност към датата на придобиване на държаното преди това капиталово участие на придобиващото предприятие в придобиваното предприятие при бизнес комбинация, постигната на етапи. *Тази разлика съответно се нарича изгодна покупка* и попада в обхвата на параграфи 34 – 36 от МСФО 3 *Бизнес комбинации*, според които такава покупка може да настъпи например при бизнес комбинация, при която е налице принудителна продажба, т.е. продавачът действа под принуда. Преди да признае обаче печалба от изгодна покупка, приобретателят прави оценка дали правилно е идентифицирал всички придобити активи и всички поети пасиви и признава всякакви допълнителни активи или пасиви, идентифицирани при този преглед. Придобиващото дружество след това прави преглед на процедурите, използвани за оценяване на сумите, които настоящият МСФО изисква да бъдат признати към датата на придобиване. *Целта на този преглед е чрез него да се потвърди, че оценките правилно отразяват разглеждането на цялата информация, налична към датата на придобиване.* В случай че след неговото изпълнение този резултат се препотвърди, то придобиващият признава печалба от изгодна покупка.

Сметката, която се използва при счетоводното отразяване на сливания и вливания, е *с/ка Разчети по бизнес комбинации*. При приключването ѝ в зависимост от нейното крайно салдо се формира или репутация, или печалба от изгодна покупка. Конкретните счетоводни статии, които се съставят във връзка с първоначалното признаване на бизнес комбинациите, са следните:

- 1) Отчитане на платените суми във връзка с преобразуването:

Д/т с/ка Разчети по бизнес комбинации

К/т с/ка Разплащателна сметка

- 2) Отразяване на емитирането на акции:

Д/т с/ка Разчети по бизнес комбинации

К/т с/ка Основен капитал

К/т с/ка Премииен резерв

- 3) Признаване на придобитите разграничими активи:

Д/т съответните сметки от гр. Активи

К/т с/ка Разчети по бизнес комбинации

- 4) Признаване на поетите разграничими пасиви:

¹³ Вж. Параграф 42 от МСФО 3 *Бизнес комбинации*.

Д/т с/ка Разчети по бизнес комбинации
К/т съответните сметки от гр. Пасиви

5) Признаване на неконтролиращо участие:

Д/т с/ка Разчети по бизнес комбинации
К/т с/ка Основен капитал

6) Признаване на репутация или печалба от изгодна покупка:

а) репутация

Д/т с/ка Репутация
К/т с/ка Разчети по бизнес комбинации

б) печалба от изгодна покупка

Д/т с/ка Разчети по бизнес комбинации
К/т с/ка Приходи от бизнес комбинации

2. Оповестяване на бизнес комбинациите

Придобиващото дружество задължително оповестява за всяка една бизнес комбинация, осъществена през отчетния период, следната информация, която да даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да оценят както характера, така и финансовия ефект от бизнес комбинациите, осъществени или през текущия отчетен период, или след неговия край, но преди финансовите отчети да са одобрени за публикуване¹⁴:

- а) наименование и описание на придобиваното дружество;
- 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 придобиващото дружество е получило контрол над придобиваното;
- д) качествено описание на факторите, които съставляват признатата репутация като: очаквана синергия от комбинирание на дейностите на придобивания и придобиващия; нематериални активи, които не отговарят на условията за отделно признаване и други;
- е) справедливата стойност към датата на придобиване на цялото прехвърлено възнаграждение и справедливата стойност към датата на придобиване на всеки основен клас възнаграждения като:
 - парични средства;
 - други материални или нематериални активи, включително стопанска дейност или дъщерно предприятие на придобиващото дружество;

¹⁴ След обобщение на параграфи Б64 – Б67 от МСФО 3.

- поети пасиви;
 - дялови участия на приобретателя в собствения капитал, включително броя на инструментите или дяловите участия, емитирани или подлежащи на емитиране, а също и метода на оценяване на справедливата стойност на тези инструменти или участия;
- ж) за договорености за възнаграждения под условие и компенсационни активи:
- призната сума към датата на придобиване;
 - описание на договореността и базата за определяне на сумата на плащането;
 - приблизителна оценка на обхвата от крайни резултати или, в случай че 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, придобиващото дружество оповестява този факт;
- з) за придобити вземания:
- справедливата стойност на вземанията;
 - брутните дължими договорни суми; и
 - най-добрата приблизителна оценка към датата на придобиване на договорните парични потоци, които не се очаква да бъдат получени.
- и) признатите суми към датата на придобиване за всеки основен клас придобити активи и поети пасиви;
- й) за всеки условен пасив, признат в съответствие с изискването не само за наличие на настоящо задължение, но също и за вероятността за погасяването му, да бъде необходим изходящ поток ресурси, съдържащ икономически ползи, информацията, изисквана в параграф 85 на МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи*. Ако даден условен пасив не е признат, тъй като справедливата му стойност не може да се оцени надеждно, придобиващият оповестява:
- информацията, изисквана от МСС 37 *Провизии, условни пасиви и условни активи* (параграф 86);
 - причините, поради които пасивът не може да бъде надеждно оценен;
- к) общата сума на репутацията, която се очаква да бъде приспадната за данъчни цели;
- л) за операции, които са признати отделно от придобиването на активи и поемането на пасиви в бизнес комбинация:
- описание на всяка една операция;

- как придобиващото дружество е отчело всяка операция;
 - сумите, признати за всяка една операция и статията от финансовите отчети, в която е призната всяка сума; и
 - в случай че операцията е ефективно уреждане на предишно взаимоотношение, методът, използван за определяне сумата на уреждането.
- м) оповестяването на отделно признатите операции следва да включва сумата на разходите, свързани с придобиването, и, отделно от това, сумата на тези разходи, признати като текущи, и статията/статииите в отчета за всеобхватния доход, в които тези разходи са признати. Трябва също така да се оповести и сумата на разходите за всяка емисия, непризната като разход, и как са признати.
- н) при изгодна покупка:
- сумата на всякаква печалба и статията в отчета за всеобхватния доход, в която е призната печалбата;
 - описание на причините, довели до печалба от операцията.
- о) за всяка бизнес комбинация, в която приобретателят притежава по-малко от 100% дялови участия в собствения капитал на придобиваното дружество към датата на придобиване:
- сумата на неконтролиращото участие в придобивания, призната към датата на придобиване и базата на оценката на тази сума;
 - за всяко неконтролиращо дялово участие в придобиваното предприятие, оценено по справедлива стойност – методът/методите за остойностяване и използваните за оценяването на тази стойност значими хипотези;
- п) в бизнес комбинация, постигната на етапи:
- справедливата стойност към датата на придобиване на участието в собствения капитал в придобиваното предприятие, държано от придобиващото дружество непосредствено преди датата на придобиване;
 - сумата на всяка печалба или загуба, призната в резултат от оценяването по справедлива стойност на участието в собствения капитал на придобивания, държано от придобиващото предприятие преди бизнес комбинацията, както и статията в отчета за всеобхватния доход, в която е призната тази печалба или загуба;
- р) следната информация:
- сумите на приходите и печалба и загуба на придобиваното дружество от датата на придобиване, включени в консолидирания отчет за всеобхватния доход за отчетния период; и

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

Ако оповестяването на която и да е от горепосочената информация, изисквана съгласно т. р (вж. по-горе), е непрактично, придобиващият оповестява този факт, като едновременно с това обяснява и защо оповестяването е непрактично.

В случай че датата на придобиване на бизнес комбинация е след края на отчетния период, но преди одобряването на финансовите отчети за публикуване, придобиващото дружество оповестява гореизложената информация, освен ако първоначалното отчитане на бизнес комбинацията е непълно към момента на одобряване на финансовите отчети за публикуване. В този случай придобиващият описва кои оповестявания не са направени, заедно с причините, поради които не е можело да бъдат изпълнени.

Споделяме следния пример:

На 1 януари 2022 г. дружество Алфа придобива 90% от дяловете от капитала на предприятие Бета, изпаднало в неплатежоспособност, за сумата от 1 655 000 лева. Към тази дата справедливата стойност на разграничимите нетни активи на Бета се равнява на 2 000 000 лева и се състои от 2 500 000 лева придобити активи и 500 000 лева поети пасиви. Дружество Алфа наема независим оценител, който да определи справедливата стойност на 10% неконтролиращо участие в придобиваното предприятие Бета. В своя доклад оценителят определя, че стойността му възлиза на сумата от 232 000 лв.

Решение: Тъй като сумата на разграничимите нетни активи на дружество Бета надвишава сбора на справедливата стойност на прехвърленото възнаграждение плюс размера на неконтролиращото участие ($1\,655\,000 + 232\,000 < 2\,000\,000$), то в конкретния случай е налице печалба от изгодна покупка. Тази печалба обаче, съгласно изискванията на МСФО 3 *Бизнес комбинации*, не може да бъде директно призната, преди приобретателят да потвърди, че получените оценки правилно отразяват цялата разглеждана информация, налична към датата на придобиване. Поради това дружеството преразглежда процедурите, използвани за идентифициране и оценка на придобитите активи, поетите пасиви, размера на неконтролиращото участие и прехвърленото възнаграждение. След изпълнението на прегледа се установява, че използваните процедури и получените впоследствие резултати са акуратни, поради което първоначално установеният резултат се препотвърждава и придобиващият вече може да признае печалба от изгодна покупка.

За отразяване на осъществените стопански операции дружество Алфа прави следното счетоводно записване:

Д/т съответните сметки от гр. Активи	2 500 000
К/т с/ка Разплащателна сметка	1 655 000
К/т съответните сметки от гр. Пасиви	500 000
К/т с/ка Основен капитал	232 000
К/т с/ка Приходи от бизнес комбинации	113 000

Заклучение

Издаденият през 2008 г. Международен стандарт за финансово отчитане 3 *Бизнес комбинации* определя как приобретателят признава и оценява разграничимите придобити активи, поети пасиви и неконтролиращо участие в придобиваното предприятие, а също и прехвърленото възнаграждение. Същността и оценяването на репутацията или печалбата от изгодна покупка също са детайлно разгледани в Стандарта. МСФО 3 определя като единствен приложим метод за счетоводно отчитане на бизнес комбинациите методът на придобиването – при него задължително едно от комбиниращите се предприятия се идентифицира като придобиващо и то оценява разграничимите придобити активи и поети пасиви по техните справедливи стойности към датата на придобиване. Репутацията или печалбата от изгодна покупка са резултатни величини, които се определят чрез съпоставяне на прехвърленото възнаграждение и нетната сума към датата на придобиване на разграничимите придобити активи и поети пасиви, оценени в съответствие с настоящия МСФО.

Библиографска справка:

1. Костов, Б., Т. Георгиев. *Преобразуване на търговските дружества: Правни, счетоводни и данъчни аспекти*, Плутон 1, 2017.
2. Мица, Аб., М. Орел, Гр. Холт. *Международни стандарти за финансова отчетност: Ръководство, коментари, практическо приложение*, Кабри, 2009.
3. МСС 38 Нематериални активи, Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета с последващи актуализации.
4. МСФО 3 Бизнес комбинации, Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета с последващи актуализации.
5. МСФО 10 Консолидирани финансови отчети, Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета с последващи актуализации.

6. МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност, Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета с последващи актуализации.

7. Alibhai, S. and group of authors on the project, *Interpretation and Application of IFRS Standards*, Wiley, 2022.

8. Tan, P., L. Yeong, K. Wen. *Advanced financial accounting An IFRS Standards Approach*, McGraw – Hill, 2020.

INITIAL RECOGNITION, MEASUREMENT AND DISCLOSURES OF BUSINESS COMBINATIONS IN THE COMPANY'S FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO IFRS 3 BUSINESS COMBINATIONS

Atanas Stoyanov

PhD student at the department of
“Accounting and Auditing”, VUZF

Keywords:	Summary
Business combinations	The purpose of the current article is to present understandably the complex accounting matter, dealing with the initial recognition, measurement and disclosure of business combinations in the company's financial statements according to IFRS 3 Business Combinations, taking into account the latest amendments to the Standard adopted by Commission Regulation (EU) 2021/1080 of 28 June 2021 amending Regulation (EC) No 1126/2008. The four steps of the only applicable method of accounting for business combinations – the acquisition method – are discussed, along with the required disclosures regarding the initial recognition and measurement of the business combinations.
IFRS 3	
Acquisition method	
Control	
Fair value	
Goodwill	
Bargain purchase	
Disclosures	